

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Giugno 2021

1

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

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

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani; Massimo Basilavecchia; Gianluigi Bizioli; Pietro Boria; Clelia Buccico; Andrea Carinci; Oreste Cagnasso; Andrea Colli Vignarelli; 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; Valeri Ficari; Piera Filippi; Stefano Fiorentino; Andrea Giovanardi; Alessandro Giovannini; Giuseppe Ingraio; Salvatore La Rosa; Maurizio Logozzo; Raffaello Lupi; Giuseppe Marini; Valeria Mastroiacovo; Giuseppe Melis; Enrico Marellò; Sebastiano Maurizio Messina; Francesco Moschetti; Salvatore Muleo; Mario Nussi; Gaetano Ragucci; Pasquale Russo; Guido Salanitro; Livia Salvini; Roberto Schiavolin; Mauro Trivellin; Dario Stevanato; Loris Tosi; Antonio Felice Uricchio; Marco Versiglioni; Antonio Viotto; Tiziana Vitarelli.

COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri (coordinatore); Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Adriana Salvati; Alessia Tomo; Alessandro Zuccarello.

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

La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Clelia Buccico, Andrea Colli Vignarelli, Giuseppe Corasaniti, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Andrea Fedele, Piera Filippi, Stefano Fiorentino, Alessandro Giovannini, Giuseppe Ingraio, Guglielmo Maisto, Enrico Marellò, Giuseppe Marini, Giuseppe Melis, Francesco Moschetti, Salvatore Muleo, Gaetano Ragucci, Livia Salvini, Dario Stevanato, Mauro Trivellin, Antonio Felice Uricchio, Marco Versiglioni, Antonio Viotto.

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

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

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

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

INDICE ANNATA 2021

FASCICOLO N. 1

GENNAIO - GIUGNO

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

Principi generali

FRANCESCO FARRI, <i>Garanzie del minimo vitale e coordinamento tra sistema tributario e provvidenze sociali (note a margine di Corte Cost. n. 152/2020)</i>	9
STEFANO FIORENTINO, <i>Il ruolo dell’interprete in ambito tributario tra “formalismi” ed “eccessi” interpretativi</i>	19
ADRIANA SALVATI, <i>Etica dell’imposta e rapporti “Fisco-contribuenti”: l’attualità nelle suggestioni delle opere di Caravaggio e dei pittori fiamminghi. Uno studio di “Law and Literature”</i> 32	

Tributi

ENRICO MARELLO, <i>Sul concetto di “altre imposte”: il caso italiano delle addizionali locali all’accisa sull’energia elettrica</i>	42
MARCO VERSIGLIONI, <i>Reddito liquido e Imposta Liquida. Riforma fiscale e Modello Logico dell’Imposta</i>	49

Abuso del diritto

FEDERICA CAMPANELLA, <i>Persistenti equivoci giurisprudenziali sull’applicazione con finalità antielusiva dell’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ai casi di interposizione reale</i>	72
---	----

II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Obbligazione tributaria

NICCOLÒ CIANFEROTTI, <i>La natura della responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per i debiti fiscali delle società di capitali estinte. Commento all’ordinanza della Corte di Cassazione n. 28401 del 14 dicembre 2020</i>	85
LUCA COSTANZO, <i>La (discussa) prassi dell’interruzione della decadenza nel prisma dell’obbligazione tributaria</i>	93

Dichiarazione tributaria

ADRIANA SALVATI, <i>Errori dichiarativi ed emendabilità della dichiarazione</i>	100
---	-----

III – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

Il contraddittorio

ANNA RITA CIARCIA, <i>L'accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria (tra aperture europee e limiti della normativa amministrativa interna)</i>	107
ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza "luci e ombre" in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice</i>	113
LUCA COSTANZO, <i>L'accesso all'anagrafe tributaria: istruzioni per l'uso tra principi generali e strategie processuali (a margine di Cons. St., Ad. Plen., 25 settembre 2020, n. 19)</i>	119

Poteri istruttori

ALBERTO MARCHESELLI, <i>Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti Internazionali</i>	128
--	-----

IV – L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L'atto impositivo

LEONARDO LOMBARDI, <i>La nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione di conformità ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005</i>	137
LEONARDO LOMBARDI, <i>La nullità della notificazione avente ad oggetto la mera fotocopia cartacea, non sottoscritta dal capo dell'ufficio, dell'avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente</i>	144

V – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Riscossione

GIUSEPPE MERCURI, <i>Sul beneficium excussionis in relazione a debiti tributari nei rapporti fra società di persone e soci secondo le Sezioni Unite</i>	153
---	-----

Procedure concorsuali e crisi d'impresa

ANNA RITA CIARCIA, <i>Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale</i>	162
---	-----

VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi</i>	171
ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>La Cassazione (sentenza 26 gennaio 2021, n. 1562) si pronuncia in tema di doppia conforme ed errore di fatto revocatorio</i>	181
LUCA COSTANZO, <i>L'autotutela tributaria tra motivazione e processo</i>	188
ANDREA DAGLIO – FRANCESCO LICENZIATO, <i>Il decreto di archiviazione penale e il processo tributario sulla frode IVA: più di uno "scambio" nel doppio binario</i>	196
DAVIDE EMONE, <i>Poteri sostitutivi del giudice tributario e applicazioni officiose delle presunzioni: un mix letale per il giusto processo e il giusto procedimento tributario</i>	204
MARIA PALMA IACCARINO, <i>La bipartizione tra giudizi "riservati - non riservati" all'avvocatura per la "rappresentanza e difesa" dell'aer con avvocato del libero foro: i giudizi tributari</i>	212
ANTONIO MARINELLO, <i>La sospensione del processo tributario in caso di presentazione di querela di falso</i>	222

DAVIDE ROSSETTI – ALBERTO GATTO, <i>Profili processuali del beneficium excussionis a favore del cessionario di azienda ex art. 14 D.Lgs. n. 472/1997</i>	227
--	-----

VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

ALBERTO MARCHESELLI, <i>Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto</i>	235
---	-----

Sanzioni penali

BERNARDO BELLICINI, <i>Il possesso di denaro contante non giustificato non integra la fattispecie relativa alla commissione del reato di riciclaggio in assenza di verifica dell'esistenza del reato presupposto</i>	243
FEDERICA CAMPANELLA, <i>La norma di contrasto al trasferimento della residenza fiscale delle persone fisiche e la sua valenza nel processo penale tra giudizio cautelare e di merito</i>	248

VIII – L'IRPEF

FRANCESCO AVELLA, <i>Il commentatore televisivo non è "artista" e non ha "base fissa" nei locali dell'emittente televisiva</i>	257
FEDERICA CAMPANELLA, <i>La contestazione della residenza fiscale in Italia ai cantanti con attività internazionale e la tassazione dei compensi per diritti discografici</i>	261
FRANCESCO FARRI, <i>Spunti di riflessione in tema di riforma dell'imposizione personale sul reddito e principi costituzionali</i>	270
STEFANO MASSAROTTO, <i>La riforma dell'ordinamento sportivo e la nuova regolamentazione degli agenti sportivi: le incertezze fiscali sull'inquadramento dei compensi</i>	278
GIUSEPPE MERCURI, <i>Alcuni chiarimenti sugli effetti della c.d. sanatoria AIRE sul regime degli impatriati</i>	284
GIANLUCA STANCATI, <i>Ancora in tema di carried interest: considerazioni critiche a margine della risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 565/2020</i>	291
FRANCESCO VALLACQUA, <i>La risposta a interpello n. 330 dell'11 maggio 2021 in tema di riscatti nella previdenza complementare: profili interpretativi e applicativi in un contesto di inversione tra pronunciamenti di prassi e legislazione sostanziale</i>	296

IX – L'IRES

ROBERTO CORDEIRO GUERRA – DILETTA LENZI, <i>Il bilanciamento tra scopo lucrativo e beneficio comune nelle società benefit: profili fiscali e societari</i>	307
ROSSELLA MICELI, <i>La natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti: un quadro generale</i>	322

X – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

EDGARDO MARCO BARTOLAZZI MENCHETTI, <i>Ridefiniti i confini della strumentalità "per natura" degli immobili relativi all'impresa?</i>	331
PIER LUCA CARDELLA, <i>Prime riflessioni sulla Raccomandazione (UE) 2021/801 in materia di impiego delle perdite di periodo sofferte in costanza di pandemia</i>	338
NICOLA CATUCCI – FEDERICO SCIMENES, <i>Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d'impresa (parte prima)</i>	344
NICOLA CATUCCI – FEDERICO SCIMENES, <i>Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d'impresa (parte seconda)</i>	351
ELENA FIORINA, <i>Il regime fiscale delle riserve di rivalutazione alla luce dei recenti orientamenti dell'Amministrazione finanziaria</i>	359

Elementi positivi del reddito d'impresa

LUDOVICA AGOVINO, <i>Il requisito della commercialità per l'accesso al regime pex: riflessioni al margine della recentissima risposta a interpello dell'11 gennaio 2021, n. 33 dell'Agenzia delle Entrate</i>	364
---	-----

Elementi negativi del reddito d'impresa

VERONICA DIANA BRACCIONI, <i>Il regime fiscale di svalutazioni e perdite su crediti degli intermediari finanziari: un confronto tra i principali approcci europei</i>	369
ANGELO CONTRINO, <i>Spigolature in tema di deducibilità delle minusvalenze da cessione "senza corrispettivo" del diritto alla prestazione sportiva e la pericolosa riesumazione dell'art. 53 Cost. per far prevalere la "sostanza economica" nella nuova veste di "concretezza oggettiva"</i>	376
FILIPPO PASSAGNOLI, <i>La deducibilità dall'imposta sui redditi delle società dell'IMU relativa ad immobili strumentali: luci (poche) ed ombre (molte) della recente giurisprudenza costituzionale</i>	384
ADRIANA SALVATI, <i>Considerazioni in tema di antieconomicità e prospect theory</i>	391
ALESSIA TOMO, <i>La deducibilità "strutturale" dell'IMU: la Consulta richiama i canoni di coerenza e ragionevolezza per rimediare agli errori della decretazione d'urgenza</i>	397

Agevolazioni e incentivi

GIANLUCA SELICATO, <i>La rilevanza dei singoli componenti di un bene complesso ai fini delle agevolazioni fiscali per l'ammodernamento tecnologico delle imprese</i>	406
SOFIA VALENTI, <i>Il credito di imposta in ricerca e sviluppo per le imprese che investono nella ricerca universitaria: la condivisione degli obiettivi e la contitolarità del risultato della ricerca per usufruire dell'agevolazione</i>	415

Operazioni straordinarie

MICHELE DIMONTE – MICHELE GUSMEROLI, <i>Il realizzo immediato delle partecipazioni rivenienti dal conferimento di una stabile organizzazione italiana è in contrasto con la direttiva Fusioni</i>	425
---	-----

XI – L'IVA

NICOLÒ ZANOTTI, <i>L'Agenzia delle Entrate ritorna sulla qualificazione fiscale della cessione di una member list</i>	435
---	-----

XII – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sulle successioni e donazioni

FEDERICA CAMPANELLA – FRANCESCA DI PIETRO, <i>I trasferimenti compensativi nel patto di famiglia: la giurisprudenza attenua l'imposizione ma esclude l'applicazione del regime agevolato</i>	445
ANGELO CONTRINO, <i>I trust c.d. "di ritorno" in senso stretto (blind trust, resulting trust e simili) e in senso lato (trust interposti e simili) al cospetto del tributo successorio: la prassi amministrativa e la recentissima giurisprudenza di legittimità convincono solo a metà</i>	457
STEFANO MASSAROTTO, <i>Liberalità informali: la Corte di Cassazione chiarisce definitivamente i dubbi sulla tassazione ai fini dell'imposta di donazione ex art. 56-bis del TUS?</i>	465
FRANCESCO NICOLSI, <i>Trust e imposizione in uscita: nuovo orientamento e nuove questioni</i>	471
LUDOVICO NICOTINA – GIUSEPPE INGRAO, <i>Bonifico bancario a favore del coniuge e imposta sulle donazioni: la cassazione conferma una discutibile interpretazione dell'art. 56-bis D.Lgs. n. 346/1990 in tema di tassazione delle liberalità informali</i>	480
SILVIO RIVETTI, <i>Il trasferimento della farmacia al legatario e l'onere della rendita vitalizia all'erede: i profili fiscali derivanti dalle inattese riqualificazioni erariali</i>	488

Imposta sulle scommesse

LUCA COSTANZO, <i>L'imposta unica sulle scommesse e i pronostici tra diritto europeo e fattispecie antielusive</i>	495
--	-----

XIII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

SANDRA BORTOLINI, <i>I contorni dell'esplicazione della potestà impositiva delle Regioni alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale n. 274/2020 e della pregressa giurisprudenza</i>	505
SANDRA BORTOLINI, <i>I molteplici risvolti dell'abrogazione dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione</i>	512
ANGELO CONTRINO, <i>Vincolo di compensazione urbanistica e tassabilità dell'area ai fini ICI: osservazioni a margine di una recente sentenza delle SS.UU. rilevante anche per l'IMU</i>	520
LAURA LETIZIA, <i>Prospettive di asimmetria tra mancati complimenti del federalismo fiscale, nodi finanziari, divari regionali e crisi pandemica</i>	527

XIV – TRIBUTI EUROPEI

ERIKA SCUDERI, <i>Towards a plastic-free economy: the Italian plastic tax</i>	539
ANNA ILARIA D'AMBROSIO, <i>Crisi economica post-pandemia: un "volano" per la Digital services tax?</i>	546

XV – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

TOMMASO CALCULLI, <i>Il "doppio binario" tra gli adempimenti di collaborazione attiva a fini antiriciclaggio (AML) e lo scambio automatico di informazioni in materia fiscale (DAC 6): rilievi alla luce del D.M. 17 novembre 2020 e della recente circolare n. 2/E/2021</i>	555
MAURO MANCA, <i>DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE</i>	560

MARILISA MAZZA, <i>La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea</i>	569
--	-----

Diritto tributario internazionale

ALESSANDRO ALBANO – MARIA MADDALENA GNUDI, <i>Prime osservazioni sulla nuova disciplina della documentazione in materia di transfer pricing nell'ottica del principio di proporzionalità: contenuti e forme per il riconoscimento della penalty protection dopo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020</i>	582
LOREDANA CARPENTIERI, <i>La proposta fiscale dell'Amministrazione Biden e l'ambizione di cambiare le regole del gioco: sarà davvero il tramonto del profit shifting delle multinazionali?</i>	594
FEDERICA FAMÀ, <i>Clausola del "beneficiario effettivo" e articolazione dell'onere della prova nell'evoluzione del diritto tributario dei trattati ed europeo</i>	600
ALFREDO ORLANDI – RAFFAELE IERVOLINO, <i>Ristrutturazioni aziendali e COVID-19. Analisi dei principali driver nei processi di riorganizzazione delle imprese multinazionali</i>	607
ALFREDO ORLANDI – RAFFAELE IERVOLINO, <i>Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento e COVID-19</i>	614
PAOLA TARIGO, <i>Il limite al tax credit introdotto per l'Italia nei più recenti trattati: l'ammontare pro-rata dell'imposta estera corrispondente alla quota parte del reddito tassato in Italia</i>	620
MARIO TENORE, <i>E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer</i>	625

XVI – RUBRICHE

Editoriali

ALBERTO MARCHESELLI, <i>Fisco etico, Stato liquido, regole gassose, ingiustizia solida</i>	635
--	-----

Il punto su...

ANDREA FEDELE, <i>Sostituzione tributaria ed estensione degli effetti del condono</i>	641
ANDREA FEDELE, <i>Sulla compatibilità delle qualifiche di "soggetto passivo" del tributo e di agente della riscossione</i>	643
GIUSEPPE INGRAO – RAFFAELLO LUPI, <i>Cashback e illusorio recupero dell'evasione fiscale tramite incentivi all'uso di moneta elettronica</i>	646
ADRIANA SALVATI, <i>Natura di tributo del ticket sanitario e giurisdizione</i>	652
GIULIANO TABET, <i>Osservazioni sulla tutela dei contribuenti dopo la notifica al notaio dell'avviso di liquidazione</i>	656
GIULIANO TABET, <i>Il notaio è diventato un sostituto d'imposta?</i>	659

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

PRINCIPI GENERALI

Garanzie del minimo vitale e coordinamento tra sistema tributario e provvidenze sociali (note a margine di Corte Cost. n. 152/2020)

Minimum subsistence guarantees and coordination between the tax system and economic social aids (side notes to Constitutional Court, no. 152/2020)

(commento a/notes to Corte Cost., 23 giugno 2020, n. 152)

FRANCESCO FARRI

Abstract

La sentenza della Corte Costituzionale n. 152 del 2020 ha dichiarato incostituzionale, perché troppo basso, l'importo previsto dalla legge per l'assegno di sostegno agli indigenti inabili al lavoro. Nel far ciò, la sentenza ha fissato principi di rilevante importanza per l'intero comparto della finanza pubblica e, quindi, anche per la materia tributaria. Riaffermando la necessità di garantire disponibilità effettive e sufficienti per far fronte al nucleo essenziale delle esigenze di vita quotidiana, la sentenza ha riportato al centro dell'attenzione il tema del minimo vitale nelle imposte sui redditi e la conseguente necessità di reperire altrove le entrate necessarie a garantire l'equilibrio di bilancio. Essa, inoltre, ha chiarito che la necessità di coordinamento tra riduzioni del prelievo fiscale ed erogazioni di finanza pubblica non può indurre a un indiscriminato taglio delle deduzioni e detrazioni dall'imposta personale sul reddito.

Parole chiave: imposta sul reddito, minimo vitale, deduzioni, spesa pubblica, servizi pubblici, scuole paritarie, tassazione della famiglia, I.S.E.E.

Abstract

With sentence n. 152 of 2020, the Constitutional Court has declared too low and, as such, unconstitutional, the amount established by the support allowance law for destitute people unable to work. In doing so, the decision has established principles of significant importance for the entire public finance sector and, consequently, also for tax matters. Reaffirming the need to guarantee effective and sufficient availability to meet the essential core of daily life needs, the ruling has brought back under focus the issue of the vital minimum in income taxes and the consequent need to find elsewhere the necessary revenue needed to ensure public budget balance. It also clarified that the need for coordination between tax reductions and public finance disbursements cannot lead to an indiscriminate cut of tax credits and deductions from personal income tax.

Keywords: income tax, vital minimum, deductions, tax credits, public spending, public services, charter schools, household taxation, I.S.E.E.

SOMMARIO: **1.** I principi fondamentali della finanza pubblica come sistema di attuazione dei valori costituzionali. – **2.** Primo principio: necessità di garantire disponibilità effettive e sufficienti per far fronte al nucleo essenziale delle esigenze di vita quotidiana. – **3.** Secondo principio: priorità assiologica di tale esigenza e la conseguente necessità di reperire altrove le entrate necessarie a garantire l'equilibrio di bilancio. – **4.** Terzo principio: necessità di coordinamento tra riduzioni

del prelievo fiscale ed erogazioni di finanza pubblica. – **5.** L'applicazione dei predetti principi all'imposta personale sul reddito. – **6.** L'esenzione del minimo vitale dall'imposta sul reddito. – **6.1.** Deduzioni e detrazioni costituzionalmente necessarie e altre misure. – **6.2.** La necessaria dimensione familiare delle valutazioni da compiere ai fini IRPEF. – **7.** L'inadeguatezza dello strumento I.S.E.E. – **8.** Conclusioni.

1. La sentenza in commento non attiene strettamente alla materia tributaria, né ha ad oggetto i parametri di costituzionalità (articoli 3 e 53 della Costituzione) che più di frequente vengono invocati dai giudici comuni per chiedere alla Consulta di censurare le disposizioni impositive. Eppure, essa offre elementi di particolare interesse anche per il comparto tributario.

L'ordinamento, d'altronde, non è suddiviso in compartimenti stagni e, anzi, il carente coordinamento cui spesso si assiste tra i vari ambiti del diritto è una delle cause di possibili irrazionalità del sistema. La ricerca di principi comuni per il sistema della finanza pubblica nel suo complesso, e quindi sia per quanto attiene al versante delle pubbliche entrate che quello delle pubbliche spese, è pertanto un obiettivo che non deve rimanere estraneo al giurista di oggi. Non si tratta, evidentemente, di trascurare le specificità dei vari settori del diritto della finanza pubblica, in particolare di quello tributario (per le più recenti e compiute ricognizioni sul tema cfr. PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 587 ss.; FALSITTA G., *Per l'autonomia del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, 257 ss.; CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 163 ss.). Si tratta, invece, di prendere atto che il tessuto dei valori costituzionali, e così la giurisprudenza della Corte, è capace di offrire indicazioni importanti anche in una prospettiva trasversale rispetto alle convenzionali ripartizioni delle materie. Basti, a tal fine, osservare che nel primo comma dell'art. 53 non si parla mai di tributi o sistema tributario, ma soltanto di pubbliche spese e contribuzione alle medesime (l'aspetto è stato osservato, in particolare, da TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino 2016, 79 nota 70; FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, II, 27 ss.).

In questa prospettiva, la sentenza della Corte Costituzionale n. 152/2020, avente ad oggetto le provvidenze pubbliche agli inabili al lavoro sprovvisti di mezzi, ai sensi dell'art. 38 Cost., afferma tre principi importanti per tutti gli ambiti di finanza pubblica che coinvolgono le persone fisiche e, quindi, si mostra di particolare interesse per i tributaristi, specialmente in un momento in cui fervono le discussioni su una possibile riforma dell'imposizione gravante sulle medesime.

Per questo motivo, al presente contributo, che si propone di esaminare il contenuto della sentenza stessa per enucleare compiutamente i suddetti tre principi, dovrà collegarsene idealmente un successivo, che si proponga di trarre da detti principi una tavola di criteri di fondo di cui tener conto nella configurazione – o ri-configurazione – dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche.

2. Il primo principio affermato, con vigore, dalla sentenza in commento è quello per cui il minimo vitale per far fronte al “*nucleo essenziale e indefettibile*” delle esigenze di vita quotidiana, di cui il sistema di finanza pubblica deve garantire a ogni persona la disponibilità, deve essere oggettivamente effettivo e sufficiente.

È bensì vero che, nel caso scrutinato, la Corte non ha potuto dichiarare incostituzionale la norma censurata per diretta violazione di tale parametro, visto che l'individuazione della misura del minimo vitale non può che essere individuata dal legislatore; ma è altrettanto vero che la pregnanza del richiamo effettuato dal par. 3.3. della sentenza a tale valore va ben oltre il mero monito al legislatore, considerato che l'argomento stesso è espressamente posto a base dei motivi (par. 4.3.1) di accoglimento della questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice a quo con riferimento all'art. 3 Cost.

La tecnica redazionale della decisione conferma che i vari principi che la Costituzione pone a presidio dei diritti degli amministrati in materia di finanza pubblica (principio di cui all'art. 38, nel caso

esaminato, principio di cui all'art. 53, nelle ipotesi più ricorrenti in materia tributaria) non si sovrappongono *sic et simpliciter* al principio di uguaglianza, ma costituiscono parametri specifici di cui il giudizio di uguaglianza in materia non può non tenere conto (per una proposta ricostruttiva dei rapporti tra articoli 3 e 53 della Costituzione in materia tributaria cfr. FARRI F., *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza alla prova della parziale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 256 ss.). Nel merito, il dato da porre in rilievo è quello che, con la sentenza in commento, la Corte riprende con vigore un tema che, in materia specificamente tributaria, non veniva posto con altrettanta chiarezza dai tempi della sentenza n. 97 del 1968 (su cui cfr. il commento di GAFFURI G., *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1968, 1543 ss.).

Ciò vale a considerare definitivamente superati quegli orientamenti che, in ambito tributario, rimettevano alla discrezionalità pressoché assoluta del legislatore la valutazione delle componenti da valorizzare in relazione alle esigenze essenziali di vita della persona (come a suo tempo sostenne Corte Cost., n. 134/1982).

3. Collegata alla necessaria garanzia di effettività del minimo vitale è l'affermazione, ribadita nel par. 6 della sentenza, secondo cui le esigenze dell'equilibrio di bilancio non possono incidere sulla garanzia di salvaguardia del nucleo essenziale dei diritti inviolabili della persona. *“Le scelte allocative di bilancio proposte dal Governo e fatte proprie dal Parlamento, pur presentando natura altamente discrezionale entro il limite dell'equilibrio di bilancio, vedono naturalmente ridotto tale perimetro di discrezionalità dalla garanzia delle spese costituzionalmente necessarie, inerenti all'erogazione di prestazioni sociali incompressibili”*.

Ciò vale all'evidenza anche per il minor gettito tributario determinato dall'esistenza di deduzioni e detrazioni che, invece, a livello governativo si tendono sempre più a considerare – a torto, come si dirà nel prosieguo – in modo corrispondente alle erogazioni di finanza pubblica, al punto di qualificarle in occasioni sempre più ricorrenti come “spese fiscali” (*tax expenditures*) (al punto che con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 aprile 2016 è stata istituita una apposita Commissione incaricata di redigere annualmente un rapporto sulle spese fiscali, da allegare allo stato di previsione delle entrate ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 160/2015; esso si aggiunge al rapporto programmatico che il Governo è chiamato ad allegare annualmente alla nota di aggiornamento al documento di economia e finanza – NADEF – al fine di indicare *“gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità”*).

Da ciò consegue che il sistema di finanza pubblica deve essere strutturato in maniera tale da garantire le risorse necessarie alla soddisfazione del nucleo essenziale delle esigenze di vita della persona, determinato in modo effettivo. Sono le altre spese pubbliche a dover esser ridotte, nel caso in cui le entrate disponibili non fossero complessivamente sufficienti, per garantire il rispetto del principio di cui all'art. 81 Cost.

4. Infine, la sentenza sottolinea come la combinazione di diverse misure di finanza pubblica a sostegno della persona debba considerarsi, di per sé, un elemento fisiologico alla luce delle diverse finalità che animano le misure stesse e non una indebita sovrapposizione latrice di un irrazionale raddoppio delle tutele.

Tale precisazione vale a ridimensionare molto quel paventato rischio di cd. “*overlap*” tra deduzioni e detrazioni fiscali, da un lato, e provvidenze erogate dalla pubblica amministrazione, dall'altro lato, che viene sovente addotto come argomento giustificativo della riduzione di deduzioni e detrazioni fiscali (cfr., ad esempio, AULENTA M., *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 554 ss., par. 3.3.; HOWARD C., *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*, Princeton 1997; TYSON J., *Reforming tax expenditures in Italy: what, why and how?*, IMF, WP/14/7, 01.2014, 4-12). Le finalità di tali interventi di finanza pubblica, infatti, sono generalmente

diverse e, correlativamente, il mantenimento di entrambe le tipologie di misure è lungi dal rappresentare una duplicazione di tutela, ma rappresenta il frutto della necessità di calibrare tutti gli istituti di finanza pubblica relativi alla persona in maniera coerente con i diritti fondamentali della stessa.

Ciò fermo restando, naturalmente, che laddove la finalità di tutela di un determinato valore sia fatta oggetto di più di un istituto di finanza pubblica, essi dovranno essere coordinati tra di loro in modo razionale.

5. Applicando i principi sopra riassunti più specificamente al comparto tributario, è possibile osservare come essi siano idonei a fornire indicazioni importanti per la strutturazione degli istituti tributari che si propongano di valorizzare la dimensione personale nella configurazione dei medesimi ossia, in particolare, per le imposte personali.

Più nel dettaglio, infatti, essi forniscono indicazioni importanti per individuare correttamente quali siano gli aspetti che devono necessariamente essere valorizzati in termini di “minimo vitale”, in quale forma e misura debba avvenire tale valorizzazione, nonché, più in generale, per delineare le coordinate entro le quali possa muoversi una riforma dell'imposta personale onde non snaturare irrazionalmente le caratteristiche dell'imposta medesima.

6. Il primo dei principi affermati dalla sentenza in commento richiede di individuare quali siano, nel sistema dell'imposta personali, gli istituti mediante i quali valorizzare il “*nucleo essenziale e indefettibile*” delle esigenze di vita quotidiana. Fine di tale individuazione è, in questo comparto, quello di sottrarre tale nucleo dall'obbligo di contribuzione alle pubbliche spese (sul contenuto del principio di capacità contributiva consistente nella necessità di non assoggettare a imposizione il minimo vitale cfr., almeno, MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova 1973; ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Padova 1996; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, Milano 2014).

La stessa ragione che richiede, come sottolineato dalla Corte costituzionale, di fornire i mezzi essenziali per sopravvivere a chi non può provvedere autonomamente a sostentarsi richiede specularmente che, per chi invece sia in grado di sostentarsi lavorando, in piena attuazione del disegno costituzionale (artt. 1 e 4 Cost.) una somma pari agli importi necessari per il procacciamento dei mezzi necessari alla sussistenza sia considerando non rilevante ai fini dell'obbligo tributario.

Due sono gli aspetti da considerare onde procedere correttamente all'individuazione di tali istituti.

6.1. In primo luogo, occorre muovere dalla considerazione che il “*nucleo essenziale e indefettibile*” dei diritti fondamentali della persona si soddisfa mediante l'autoproduzione o l'acquisto di beni e servizi, alcuni dei quali relativamente semplici da enucleare nella propria individualità, altri più minuti e come tali complessi da specificare singolarmente (per una ricostruzione in tal senso cfr. FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, Padova 2018, 56). Una somma pari al reddito destinato all'acquisizione dei primi dovrà essere esclusa da imposizione, mentre per i secondi è ragionevole prospettare una forfetizzazione degli importi a ciò dedicati e, come tali, da escludere da imposizione.

È questa, in definitiva, la ragione della necessità costituzionale di prevedere alcune deduzioni dall'imponibile IRPEF per oneri essenziali al godimento dei diritti fondamentali, da considerare in forma analitica laddove ragionevolmente possibile e in misura forfetaria laddove riferiti – per utilizzare le parole della sentenza in commento – “*alle esigenze primarie e minute della quotidianità*”.

In questa prospettiva, due sono le indicazioni che possono trarsi dalla giurisprudenza costituzionale in commento.

(i) Anzitutto, non soltanto la riduzione di cui all'art. 13 del TUIR (recante appunto una forfetizzazione degli oneri quotidiani necessari al sostentamento alimentare e delle *utilities*) deve essere considerata costituzionalmente necessaria, ma anche le specifiche riduzioni per oneri di cui agli articoli 10, 15 e 16 del TUIR che corrispondano alle spese necessarie per il godimento di diritti costituzionalmente garantiti.

Si tratta, in particolare (cfr. sul punto CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia: una proposta strutturale e articolata, che va oltre il c.d. assegno unico, tra ineludibili moniti del giudice delle leggi ed eliminabili effetti collaterali in punto di disincentivo al lavoro femminile*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2020, 781 ss., specie 787): delle spese mediche (cfr. al riguardo già Corte Cost., n. 142/1982), farmaceutiche o per dispositivi medici e per l'assistenza personale degli invalidi, indispensabili per assicurare il godimento del diritto fondamentale alla salute (art. 32 Cost.); delle spese scolastiche, indispensabili per assicurare il diritto allo studio e la libertà scolastica (artt. 33 e 34 Cost.); delle spese per locazione della casa d'abitazione, in attuazione dell'art. 47 Cost., mentre per quanto attiene all'acquisto la vicenda in sé deve ritenersi tendenzialmente irrilevante ai fini dell'IRPEF, nella misura in cui dà luogo a una sostituzione patrimoniale estranea al presupposto del tributo, salvo per gli aspetti relativi agli oneri finanziari sostenuti per mutuo prima casa e alla necessità di escludere da imposizione il reddito fondiario della prima casa stessa.

Fermo restando quanto si osserverà in generale, nel successivo contributo, in merito al concetto di *tax expenditures*, discende da quanto sopra osservato la necessità di rivedere l'elenco delle *tax expenditures* di cui ai rapporti previsti dal già menzionato art. 1 del d.lgs. n. 160/2015, espungendo da esse non soltanto la detrazione per minimo vitale di cui all'art. 13 del TUIR (correttamente già esclusa), ma anche le altre riduzioni sopra individuate. Per tutte, infatti, ricorre quella dimensione sistematica che già ha indotto a escludere dal novero delle agevolazioni la detrazione per minimo vitale (e a quella, di cui si dirà nel successivo par. 6.2., per carichi di famiglia). Tale esigenza si manifesta a maggior ragione necessitata dopo che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 120/2020, ha chiaramente tracciato una distinzione, rispetto alle mere agevolazioni, delle valorizzazioni fiscali nelle quali è “*ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria ... dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto o alla particolare fisionomia del tributo). In siffatte ipotesi, si è in presenza di agevolazioni previste per finalità intrinseche al prelievo*”, per le quali, in verità, lo stesso utilizzo del *nomen* di agevolazione non appare appropriato (a commento della sentenza della Corte 120/2020 cfr. già STEVANATO D., *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *GT – Riv. giur. Trib.*, 2021, 5 ss.; GALLO F., *Introduzione del dibattito sulla costituzionalità delle imposte successorie e sulle donazioni*, in *Dir. prat. Trib.*, 2020, 2098 ss.; CORASANITI G., *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1872 ss.; ID., *Il passaggio generazionale delle aziende e l'imposizione successoria: dalla Consulta le indicazioni al legislatore per la revisione del (sospetto di incostituzionalità) vigente regime agevolativo*, in *Giur. cost.*, 2020, 1361 ss.).

(ii) Dai principi riaffermati con decisione dalla Corte nella sentenza in commento, poi, discende la necessità che le suddette riduzioni siano effettive e corrispondano a quanto realmente necessario a soddisfare le esigenze della quotidianità.

La circostanza che il legislatore abbia utilizzato, per inserire nel corpo dell'IRPEF tali riduzioni, la forma della detrazione dall'imposta, anziché della deduzione dall'imponibile, e abbia posto in molti casi dei limiti massimi a tali riduzioni costituisce accorgimento di politica fiscale che non può essere guardato con particolare favore. Da un punto di vista della coerenza sistematica, infatti, le voci in questione dovrebbero assumere la natura della deduzione, poiché indicano propriamente l'esistenza di una parte dell'imponibile da non considerare idonea alla contribuzione, piuttosto che l'esigenza di ridurre l'imposta da pagare determinata su imponibile pieno (sul punto cfr., già FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 55). Da un punto di vista sostanziale, un limite massimo alla riduzione per oneri necessari alla soddisfazione di diritti costituzionalmente garantiti si giustifica soltanto in quei casi in cui la misura di tale soddisfazione sia rimessa alla discrezionalità della persona e l'eccedenza rispetto a una valutazione medio ordinaria non corrisponda a valori costituzionalmente promossi. Per questa via:

- (a) dovrebbe considerarsi irrazionale prevedere limiti massimi alle deduzioni e detrazioni per spese mediche rispondenti a necessità diagnostiche, terapeutiche e di prevenzione e che, quindi, non abbiano carattere voluttuario;
- (b) dovrebbe considerarsi razionale distinguere le spese farmaceutiche o per dispositivi medici in spese consequenziali a certificate necessità mediche, per le quali non dovrebbe essere consentito prevedere limiti alla valorizzazione fiscale, e spese farmaceutiche o per dispositivi medici minute quotidiane, per le quali dovrebbe essere possibile stabilire meccanismi di forfetizzazione;
- (c) dovrebbe considerarsi razionale distinguere le spese per assistenza personale degli invalidi in relazione alle certificate esigenze della persona, per le quali non dovrebbe essere consentito prevedere limiti alla valorizzazione fiscale, e spese che vadano oltre tale soglia di necessità, per le quali la deduzione non può ritenersi costituzionalmente imposta;
- (d) dovrebbe considerarsi razionale stabilire soglie forfetarie, purché effettive, per le spese alimentari e per *public utilities* (attualmente comprese nella detrazione forfetaria di cui all'art. 13 del TUIR);
- (e) dovrebbe considerarsi irrazionale prevedere soglie per gli oneri scolastici ed educativi sostenuti nell'ambito del sistema nazionale di istruzione di cui alla l. n. 62/2000 cd. Berlinguer (nonché del sistema integrato di cui al d.lgs. n. 65/2017), posto che tali spese sono attuative non soltanto del diritto di libertà educativa di cui all'art. 33 della Costituzione, ma anche del valore di cui all'art. 9 della Costituzione stessa, da intendersi nella sua connotazione funzionale volta al progresso scientifico e culturale della Nazione (diversamente da quanto ritenuto da BRANCA A., *Detrazione delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione di norme contrastanti col diritto europeo*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2020, 307 ss., la delimitazione degli oneri deducibili a tale titolo alle spese sostenute per gli istituti del sistema nazionale non si pone in contrasto con i principi europei, poiché ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della l. n. 62/2000 le attività svolte dai predetti istituti costituiscono servizio pubblico e, come tale, si caratterizzano per un razionale collegamento territoriale che giustifica una diversità di trattamento rispetto ai servizi fruiti in altri Paesi, non incidendo sulla libertà di ciascuno di stabilirsi fiscalmente in qualsiasi Paesi dell'Unione preferisca). Per quanto attiene alle spese universitarie, occorrerebbe invece il "coraggio" di passare dal sistema delle deduzioni dall'imponibile o detrazioni dall'imposta al sistema dell'erogazione gratuita del servizio ai meritevoli, selezionati per concorso di merito e in modo prescindente dalla capacità economica della loro famiglia (come richiede, d'altronde e se correttamente inteso, il comma 3 dell'art. 34 della Costituzione).

Rimarrà, invece, piena la discrezionalità del legislatore, nel rispetto del principio di uguaglianza e razionalità, nel configurare e limitare le deduzioni e le detrazioni per gli oneri diversi da quelli sopra indicati, siccome non rispondenti a esigenze costituzionalmente imposte, secondo una prospettiva analoga a quella prospettata dalla già citata Corte Cost., n. 120/2020.

Per concludere sul punto, è appena il caso di precisare che, alla luce di quanto specificato dalla sentenza in commento, deve escludersi che la valorizzazione fiscale degli oneri suddetti dia vita a irrazionali sovrapposizioni con provvidenze pubbliche attinenti ai medesimi valori.

Ad esempio, è chiaro che gli oneri deducibili o detraibili per spese mediche e farmaceutiche non interferiscono con i servizi e i farmaci gratuitamente erogati dal Servizio Sanitario Nazionale: per questi ultimi, infatti, nessuna deduzione o detrazione dall'IRPEF competerà, mentre per quelli sostenuti al di fuori di quanto erogato dal SSN non ha per definizione senso paventare un rischio di sovrapposizione con servizi già fruiti dal soggetto a carico della finanza pubblica. Si è, anzi, di fronte al combinarsi di due istituti entrambi necessari a garantire che il sistema di finanza pubblica assicuri agli amministrati le cure necessarie per la tutela della salute. Lo stesso dicasi per i rapporti tra deduzione per gli oneri di assistenza personale e assegno di accompagnamento.

Considerazioni analoghe valgono per gli oneri scolastici. Al riguardo, può essere utile precisare che quanto sopra osservato non incide sul rispetto del principio costituzionale per cui le scuole private devono essere istituite "senza oneri per lo Stato". La deduzione delle rette, infatti e all'evidenza, non attiene all'istituzione della scuola, per cui non incide sul rispetto del principio in questione che, d'altronde,

coerentemente con la sua formulazione correlata esclusivamente all'istituzione della scuola deve essere inteso come riferito agli oneri organizzativi, più che a quelli economici (GIOVANNELLI M., *IMU ed Europa. Un altro vulnus alla scuola paritaria non convalidato dalla giurisprudenza comunitaria*, in *Iustitia*, 2013). È assodato, poi, che “alle scuole paritarie, in quanto parti del sistema nazionale di istruzione e soggetti che, nell'adempimento degli obblighi” imposti per ottenere il riconoscimento, “svolgono il servizio pubblico, non si applica ... il divieto di contributi statali”, posto che l'art. 33, comma 2 Cost. deve interpretarsi nel senso che “il citato divieto non si applichi a quelle scuole private o degli enti locali che accettino di entrare a far parte del sistema nazionale di istruzione, concepito come sistema unitario, ma misto..., chiedendo a tal fine il riconoscimento” (così CARETTI P., *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino 2005, 366-367).

In ogni caso, anche volendo per un momento prescindere da ciò, gli oneri per lo Stato dovrebbero essere ovviamente calcolati al “netto” e, pertanto, tenendo conto che le scuole private determinano per lo Stato un ingente risparmio di spesa pubblica (il costo standard per studente delle scuole pubbliche è stato calcolato, nel 2020, tra i 5.278 euro annui per la scuola materna e i 6.693 euro annui per la scuola superiore, così come calcolato dal D.M. 16 marzo 2020, n. 181, per cui le scuole non pubbliche inserite nel sistema nazionale dell'istruzione determinano per la pubblica amministrazione un risparmio pari al prodotto di tale costo standard per il numero di studenti che ospitano), risparmio ben superiore ai minori introiti tributari che il funzionamento di esse determina per effetto delle deduzioni o detrazioni dall'IRPEF di cui si discute (nella misura in cui le rette delle scuole sono generalmente inferiori, spesso di molto, a tali soglie e comunque l'effetto della valorizzazione ai fini IRPEF di tali rette è pari per definizione a una percentuale delle rette stesse). Considerazioni analoghe valgono per le agevolazioni fiscali accordate alle scuole paritarie (sul tema cfr. già FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Brevi note sull'applicazione del regime fiscale delle Onlus alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 551 ss.).

Non incide su quanto sopra dedotto l'osservazione che, in alcuni casi, il reddito personale (o l'IRPEF dovuta) potrebbe non essere in grado di assorbire per intero la deduzione (o la detrazione) degli oneri sopra enucleati. Il problema degli incapienti, infatti, dovrà essere risolto mediante gli istituti di finanza pubblica erogativa, ossia attribuendo le provvidenze pubbliche necessarie (in danaro o in servizi gratuiti) per la soddisfazione dei diritti costituzionalmente garantiti (FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 60 ss.; in senso analogo GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna 2007, 118 ss.; ID., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 296). Di maniera apparirebbe, in proposito, una possibile obiezione per cui così facendo chi possiede un maggior reddito si troverebbe in una condizione privilegiata rispetto agli incapienti. È ovvio che a un maggior reddito corrisponde una maggior facoltà di scelta delle modalità attraverso le quali soddisfare i propri bisogni fondamentali: è questo l'inevitabile portato della fondazione della Repubblica sul valore del lavoro e dei frutti che da esso si generano. Al contempo, è altrettanto evidente che il vero problema degli incapienti emerge quando la finanza pubblica è incapace di fornire erogazioni e servizi soddisfacenti da mettere a disposizione (anche) degli incapienti. In questa prospettiva, tuttavia, la funzione redistributiva del prelievo tributario, ossia la finalizzazione di esso a rimuovere le disuguaglianze sociali secondo il principio dell'art. 3, comma 2 Cost., non deve estrinsecarsi negando la valorizzazione del riflesso fiscale dei diritti costituzionalmente garantiti per coloro che manifestino attitudine alla contribuzione (ossia negando o riducendo le deduzioni o detrazioni dall'imposta sul reddito per gli oneri sopra individuati: in senso analogo cfr. MELIS G., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 12 marzo 2021, pag. 44, il quale osserva come al razionalizzazione del sistema di deduzioni e detrazioni non può avvenire riducendole “in ragione dell'entità del reddito del contribuente, poiché ... tutti i contribuenti che entrano nel “coacervo” hanno diritto ad un'imposta personale, non potendosi, pertanto, legittimare la prassi di detrazioni decrescenti al crescere del reddito fino addirittura al loro azzeramento oltre un certo reddito”), quanto piuttosto incrementando il prelievo sotto altri profili (ad esempio, aumentando la progressività del tributo mediante innalzamento delle aliquote marginali).

6.2. In aggiunta a quanto sopra osservato, occorre tener conto che in molti casi la persona è chiamata a sostenere gli oneri necessari al soddisfacimento del “*nucleo essenziale e indefettibile*” dei diritti fondamentali non soltanto propri, ma anche dei propri familiari che non siano redditualmente autonomi (cd. familiari a carico) (cfr., per tutti, CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.; FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 54 ss.; ANTONINI L., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 861 ss.).

Le somme da escludere da imposizione sulla base delle considerazioni sopra svolte, quindi, devono intendersi come riferite non soltanto al possessore del reddito, ma anche dei familiari a carico: ciò vale tanto con riferimento alle riduzioni forfetizzate per oneri minuti della quotidianità (che, per i familiari a carico, corrispondono alle detrazioni di cui all'art. 12 del TUIR), quanto alle deduzioni e detrazioni per oneri specifici rispondenti a bisogni fondamentali dei familiari sul piano medico, farmaceutico, scolastico e abitativo (principio cui sono ispirati i commi secondi degli artt. 10 e 15 del TUIR).

Anche con riferimento ai familiari, poi, gli oneri dovranno essere considerati in misura effettiva e oggettivamente rispondente alla necessità dei familiari, secondo quanto illustrato nel precedente par. 6.1. Ciò vale tanto con riferimento ai figli quanto al coniuge a carico.

(i) Riguardo ai primi, desta delle perplessità la scelta, posta a base della legge delega in materia di Assegno Unico e Universale, di assorbire le detrazioni per figli a carico nell'erogazione dell'Assegno stesso (sul punto cfr. CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.). Diverse, infatti e come specificato nel precedente par. 4, sono le funzioni delle provvidenze pubbliche e dei riconoscimenti di riduzione del prelievo ai fini tributari, per cui l'opportuna razionalizzazione del farraginoso e inefficace sistema delle erogazioni pubbliche a favore della filiazione non dovrebbe incidere sul versante tributario, non verificandosi tra i due ambiti un rischio di sovrapposizione giuridicamente apprezzabile.

Ciò vale a maggior ragione considerando che, sotto il profilo economico, non esistono ancora certezze in merito all'effettiva congruità dell'istituendo Assegno e che, in ogni caso, esso è destinato a essere parametrato a un indice, l'I.S.E.E., che – come si dirà nel successivo par. 7 – deve ritenersi incongruo rispetto al sistema dell'imposta sul reddito.

(ii) Quanto agli oneri sostenuti per il coniuge a carico, appare opportuno evidenziare come la detrazione di cui all'art. 12 del TUIR costituisca correttivo minimo indispensabile (ancorché non sufficiente) per garantire la costituzionalità del sistema, nel quadro dei principi fissati dalla giurisprudenza costituzionale (cfr., ancora, CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.). Come noto, infatti, a seguito dell'abolizione del cumulo familiare dei redditi avvenuto con sent. n. 179/1976 il legislatore è stato comunque chiamato a introdurre, per salvaguardare la legittimità del sistema, correttivi volti ad “*apprestare rimedio alle sperequazioni, che da tale sistema, rigidamente applicato, potrebbero derivare in danno della famiglia nella quale uno solo dei coniugi possieda reddito tassabile, rispetto a quella in cui ambedue i coniugi posseggano reddito, pari nel complessivo ammontare a quello della famiglia monoreddito, ma soggetto a tassazione separata, con aliquote più lievi, per le due componenti*” (così, testualmente, Corte Cost., n. 76/1983).

La detrazione per coniuge a carico è, appunto, la forma minima di tale correttivo, talché, per un verso, il suo mantenimento risulta costituzionalmente imposto e, per altro verso, occorre in ogni caso parametrare la medesima a valori effettivamente idonei a identificare gli oneri necessari al soddisfacimento dei bisogni quotidiani del coniuge. In questo senso, non vi è chi non veda come il sistema attualmente in vigore richieda di essere ampiamente adeguato e, a tal fine, la soluzione preferibile per rendere strutturale la valorizzazione delle esigenze fondamentali di vita del coniuge e, al contempo, eliminare le irrazionali disparità di trattamento tra famiglie appare quella di introdurre un meccanismo di *splitting* coniugale sul modello tedesco (CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.; FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 65 ss.). Fermo restando che, per quanto attiene ai figli, l'ordinamento ha ormai compiuto la propria scelta nel senso dell'Assegno Unico Universale, di cui si è sopra detto, che appare incompatibile con i sistemi di quoziente familiare in senso proprio, è infatti lo *splitting* il meccanismo più idoneo a sottrarre strutturalmente la valorizzazione fiscale del coniuge dalle

contingenti esigenze di bilancio, che facilmente incidono sulla determinazione dell'ammontare delle detrazioni.

Soltanto così si potrà dare compiutamente attuazione al ripetuto monito sollevato dalla Corte Costituzionale nel senso che “*il legislatore non dovrà consentire ulteriormente, per rispetto ai principi costituzionali indicati ed ai criteri di giustizia tributaria, il protrarsi delle indicate sperequazioni in danno delle famiglie monoreddito e numerose*” (così, per la particolare chiarezza, Corte Cost., n. 358/1995).

7. Si è fatto cenno, nel paragrafo precedente, alla inidoneità dell'I.S.E.E. a essere assunto come parametro di commisurazione di grandezze rilevanti ai fini IRPEF. La questione merita di essere ulteriormente dimostrata, posto che in alcune proposte di riforma dell'IRPEF (cfr., ad es., la proposta della consulta nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale CAF, 11 novembre 2018) si è ventilata l'ipotesi di ancorare a tale indicatore la fruizione di deduzioni e detrazioni dall'IRPEF.

Anzitutto, va sottolineato come l'I.S.E.E. attualmente in vigore non rispetti il principio della riserva di legge, che deve presidiare la materia tributaria (ma, in verità, anche quella delle provvidenze pubbliche: cfr. ad es. Corte Cost., n. 219/2017). Invero, l'art. 5 del d.l. n. 201/2011, sulla base del quale è stato emanato il dPCM n. 159/2013, è privo dell'indicazione di qualsivoglia criterio direttivo per l'autorità amministrativa, ponendosi così in contrasto con i consolidati principi della giurisprudenza costituzionale in materia di requisiti necessari della riserva di legge (cfr., ad es., Corte Cost., n. 83/2015).

Nel merito, poi, l'I.S.E.E. attualmente in vigore si fonda su una scala di equivalenza gravemente penalizzante per le famiglie numerose e, correlativamente, si pone in contrasto con il principio affermato dall'art. 31 Cost. (cfr., diffusamente, CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia*, cit.; FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, cit., 124 ss. e 153 ss.).

Infine, si osserva come l'I.S.E.E. sia un indicatore che conferisca rilievo, non soltanto a componenti reddituali, ma anche a componenti di carattere patrimoniale: per questo, parametrare l'importo di componenti dell'imposta sul reddito (come sono deduzioni e detrazioni) a un indice del genere significa introdurre nel sistema dell'imposta sul reddito un elemento spurio rispetto al presupposto e, come tale, irrazionale. Si verrebbe, altrimenti, a introdurre nel sistema IRPEF una forma di surrettizia imposizione “indiretta” sul patrimonio che risulterebbe del tutto incoerente con il presupposto del tributo e, conseguentemente, incostituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. (secondo principi analoghi a quelli affermati, da ultimo, da Corte Cost., n. 262/2020, par. 3.2.).

8. I criteri sopra esposti si configurano come un quadro di valori direttamente derivanti dai principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale in materia di finanza pubblica, in generale, e di diritto tributario, in particolare. Per questo motivo, essi dovrebbero costituire una cornice di riferimento necessaria di cui tener conto in sede di riforma dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche. A ciò devono aggiungersi considerazioni di fondo, sulla struttura sistematica dell'imposta stessa, che si connettono direttamente a quanto sopra osservato e che saranno fatte oggetto di un successivo contributo di riflessione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONINI L., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 861 ss.
ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Padova 1996
CIPOLLINA S., *Origini e prospettivi dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 163 ss.
CONTRINO A., *Sulla riforma della fiscalità della famiglia: una proposta strutturale e articolata, che va oltre il c.d. assegno unico, tra ineludibili moniti del giudice delle leggi ed eliminabili effetti collaterali in punto di disincentivo al lavoro femminile*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2020, 781 ss.
FALSITTA G., *Per l'autonomia del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, 257 ss.
FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, Milano 2014

- FARRI F., *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza alla prova della parziale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 256 ss.
- FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, Padova 2018
- FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, II, 27 ss.
- GAFFURI G., *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1968, 1543 ss.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna 2007
- GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 287 ss.
- MELIS G., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 12 marzo 2021
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova 1973
- PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 587 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino 2016

PRINCIPI GENERALI

Il ruolo dell'interprete in ambito tributario tra "formalismi" ed "eccessi" interpretativi (*)

The role played by the interpreter in tax law between "formalism" and interpretative "excesses"

STEFANO FIORENTINO

Abstract

Il presente contributo è incentrato sul tema dell'interpretazione giuridica, nella prospettiva dell'applicazione della legge d'imposta. In tale ambito l'articolo si sofferma, anche storicamente, sul ruolo assunto dall'interprete nell'attuare "sostanzialmente" il dovere di concorso alle spese pubbliche ex art. 53 Cost., con il rispetto delle prerogative legislative sancite dall'art. 23 Cost., norma che garantisce il consenso al tributo da parte del popolo.

Parole chiave: interpretazione, formalismo, interpretazione sostanziale, riserva di legge

Abstract

This article focuses on the issue of legal interpretation, in the perspective of the application of the tax law. In this context, the article focuses, from an historical point of view too, on the role played by the interpreter in "realizing" the duty to contribute to public expenses pursuant to art. 53 of the Constitution, with respect for the legislative prerogatives established by art. 23 of the Constitution, a law that guarantees the tax consent by the people.

Key words: interpretation, formalism, substantial interpretation, rule of law

SOMMARIO: **1.** Premessa e definizione del tema d'indagine. – **2.** L'interpretazione "economica" della legge tributaria e le ragioni "costituzionali e sistematiche" che hanno condotto al suo superamento. – **3.** Il consolidamento di un "perimetro" costituzionale dell'interpretazione tributaria: le criticità del "formalismo interpretativo" della legge d'imposta. – **4.** Il contesto recente (ante art 10-bis Legge n. 212 del 2000): dal "rigido formalismo" agli eccessi del "sostanzialismo interpretativo in funzione antiabuso". – **5.** L'art. 10-bis quale regola generale "sull'interpretazione" della legge tributaria, espressione di una soluzione legislativa di contemperamento degli artt. 53 e 23 Cost. – **6.** Il criterio interpretativo "particolare" recato dall'art. 20 del TUR nel quadro "generale e sistematico" sull'interpretazione della legge d'imposta dopo l'emanazione dell'art. 10-bis. – **7.** Osservazioni conclusive: ambiti differenziati di operatività e di responsabilità nell'applicazione dell'imposta di registro, ai sensi della parallela e complementare operatività dell'art. 10-bis della Legge n. 212 del 2000 e dell'art. 20 del TUR.

* Il saggio scaturisce dalla rielaborazione della relazione svolta dall'Autore al convegno dal titolo "Opzioni legislative e linguaggio giuridico nel contesto europeo", organizzato dalla Fondazione italiana del notariato e tenutosi telematicamente in data 19 giugno 2020 (versione già pubblicata in *Riv.guard.fin.*, 2020, n. 5, pag. 1253 ss.)

1. Il tema dell'interpretazione giuridica, con particolare riguardo al ruolo dell'interprete nell'attuazione concreta del contenuto astratto del precetto legale, incide sull'essenza stessa del diritto e, come tale, non può dirsi mai compiutamente risolto, né tantomeno risolvibile in modo univoco e definitivo.

Lungi da me, ovviamente, dilungarmi sui profili generali della questione, sulla quale altri studiosi potranno offrire lumi.

Il mio intervento è, quindi, incentrato su di una prospettiva particolare del fenomeno, limitato alla materia tributaria, ambito peraltro caratterizzato da diffusissimi contrasti in merito all'attuazione concreta delle norme (basti pensare alla mole del contenzioso tributario pendente presso la Corte di Cassazione).

L'esigenza di una riflessione sul ruolo assunto dall'interprete nell'attuare il dovere di concorso alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*, nel rispetto delle prerogative legislative sancite dall'*art. 23 Cost.*, pare dunque innegabile e specificamente attuale.

Soffermandosi poi sulle conseguenze sanzionatorie, amministrative e penali, diffusamente correlate alla violazione delle norme tributarie, il ruolo dell'interprete si riflette inevitabilmente sul tema della certezza del diritto; nonché, attesa l'invasività dell'imposizione tributaria sulle operazioni economiche, sulla certezza e libertà dell'iniziativa economica *tout court*.

I temi in questione, nei termini del contemperamento tra esigenze di certezza e di giustizia sostanziale, sono ampiamente dibattuti, ma spesso la discussione in ambito tributario è schiacciata dal particolarismo dei casi concreti, nonché dall'incessante divenire della normativa tributaria e delle sue incombenti esigenze applicative.

Eventi come quello odierno (e forse anche il forzato "isolamento" da Covid-19), invece, inducono ad un momento di riflessione più generale su tali argomenti, provando ad andare oltre gli ordinari "parametri" di una riflessione eccessivamente calata sul caso concreto, senza trascurare, ovviamente, la dimensione "pratica" del dibattito giuridico.

Sul piano della rilevanza applicativa attuale, uno spunto per avviare l'indagine può essere offerto dai recenti interventi legislativi sull'*art. 20 del TUR*, cercando tuttavia di collocare la questione concernente il criterio di interpretazione "testuale" ivi regolato, in una prospettiva di "sistema", la quale, come si vedrà, investe propriamente il ruolo dell'interprete nell'ordinamento tributario.

Una funzione fondamentale in tal senso si reputa ritraibile dalla codificazione della clausola generale antiabuso recata dall'*art. 10-bis* della Legge n. 212 del 2000; valorizzando tale norma, cioè, quale principio generale "sull'interpretazione" nel diritto tributario, avente specifica funzione di "bilanciamento" del ruolo dell'interprete rispetto all'attuazione concreta della legge d'imposta; definito l'assetto sistematico "sovraordinato", potranno essere quindi derivate coerenti e consapevoli coordinate per l'applicazione attuale di criteri "settoriali" di interpretazione, qual è quello recato dall'*art. 20 del TUR*.

Così indicato l'obiettivo della presente indagine, essa potrà giungere ad una valutazione dei distinti profili applicativi e di responsabilità dell'interprete, ivi compreso il ruolo svolto dal notaio, ai sensi dell'*art. 20 del TUR* ovvero dell'*art. 10-bis*, in esito ad un'adequata e coerente collocazione di tali norme nel "sistema generale di interpretazione" in cui operano.

Un tale percorso metodologico implica pertanto l'esigenza di delineare, sia pure in termini essenziali: per un verso, il percorso di consolidamento concernente il ruolo rimesso al potere legislativo in ambito tributario, e le correlate esigenze di certezza e di consenso al tributo implicate dall'*art. 23 Cost.*; per altro verso, le esigenze di "giusta imposizione" immanenti ai sensi dell'*art. 53 Cost.*, nella misura e nei modi effettivamente rimessi all'interprete nel "vigente" ordinamento tributario.

2. Ricordare il percorso che ha caratterizzato negli anni l'interpretazione della norma tributaria, sia pure in modo estremamente sintetico ed approssimativo, credo sia importante al fine di una consapevole "valutazione" delle questioni odierne.

Come è noto, la riconduzione della norma tributaria a "criteri giuridici" di interpretazione ha seguito un percorso peculiare rispetto agli altri ambiti dell'ordinamento; autorevoli opinioni hanno infatti affermato, nel passato, che il sistema concettuale di riferimento per interpretare le norme tributarie era dato

dai principi “economici” elaborati dalla scienza delle finanze, in ragione della “predominante” funzione economica del tributo.

Tali opinioni sono oramai considerate pacificamente superate; e, purtuttavia, per certi versi, alcuni profili di esse, radicati nell’art. 53 Cost., permangono a tutt’oggi e talvolta sono sbrigativamente sottovalutati dall’interprete; per altri versi, anche le ragioni che hanno condotto all’abbandono delle stesse, rispettivamente di certezza del diritto e prerogative legislative ex art. 23 Cost., appaiono talvolta non adeguatamente considerate nell’odierna attività di interpretazione delle norme tributarie.

Veniamo al primo aspetto. Nella teorica fondata sull’interpretazione “economica” del tributo, il “concorso alle spese pubbliche” di cui all’art. 53 Cost. è stabilito quale principio fondamentale cui riferire l’interpretazione della norma tributaria.

Ebbene, se con tale assunto si intende che il criterio di riparto scelto nella legge d’imposta per definire il tributo ne integra la *ratio legis*, nulla sinora è cambiato. Come la Corte Costituzionale ha più volte affermato, infatti, l’art. 53 (in rapporto con l’art. 3) esprime un vincolo di “coerenza” del tributo sul piano oggettivo e soggettivo, rilevante per valutare i limiti di costituzionalità delle leggi d’imposta e la discrezionalità del Legislatore (v. Corte Cost., sent. n. 10 del 2015; Corte Cost., sent. n. 142 del 2014; Corte Cost., sent. n. 223 del 2012; Corte Cost., sent. n. 111 del 1997); conseguentemente, un tale principio si riflette anche sul piano interpretativo, privilegiando un’applicazione del contenuto letterale ed astratto della norma tributaria “ai casi particolari”, “coerente” con il criterio di concorso da essa perseguito; volendo schematizzare, è una sorta di interpretazione adeguatrice, “generalizzata seppur latente”, immanente nell’applicazione concreta delle leggi d’imposta.

Può dirsi, per altro verso, che tale criterio assume in sé un’esigenza imprescindibile di “ragionevolezza” dell’imposizione, da assicurare “prioritariamente” sul piano legislativo, ma rimessa residualmente all’interprete nell’applicazione particolare della legge d’imposta.

Di talché, a tutt’oggi, pur ritenendosi applicabili alla legge tributaria i tradizionali criteri di interpretazione “giuridica” della norma (interpretazione letterale, logico sistematica, ecc.), si affianca ad essi un tale “principio”, quale peculiare punto di riferimento (costituzionale) per l’attuazione concreta delle norme tributarie.

Tale assunto, genericamente riconducibile alla “specialità” della materia tributaria, pur se scontato nei suoi termini generali, non è risolto dall’art. 53 nei suoi riflessi pratici; ferma l’esistenza, cioè, di una primaria direttiva ideologica in ambito tributario, di rango costituzionale, non sono affatto scontate le implicazioni da essa scaturenti; in particolare, in merito alla ponderazione di tale esigenza con quella di certezza del diritto e riserva di legge, nonché, conseguentemente, sul bilanciamento tra ruolo del Legislatore e dell’interprete.

Tale profilo, tra l’altro, assume ulteriore complessità in ragione del fisiologico utilizzo, nella legge tributaria, di concetti, nozioni ed istituti di altri rami del diritto per definire la fattispecie imponibile, con specifico riferimento agli “strumenti negoziali” di circolazione della ricchezza.

Il che, evidentemente, interpone nella questione propriamente di interpretazione della legge tributaria, un’attività, “ad essa strumentale”, di interpretazione e qualificazione negoziale; in questo senso, è abitualmente affermato che atti e negozi non rilevano qui nella prospettiva dell’autonomia privata, ma piuttosto quali “fatti” rilevanti per l’applicazione della fattispecie imponibile; tant’è che la qualificazione fiscale degli stessi non assume in sé rilievo, automaticamente, ai fini della validità ed efficacia civilistica.

Ciò precisato sul piano del principio da cui prendeva le mosse l’interpretazione economica e sugli aspetti di perdurante attualità dello stesso, è bene a questo punto ricordare rapidamente anche le implicazioni che tale teoria traeva dall’art. 53, con particolare riguardo al ruolo dell’interprete rispetto alla legge d’imposta.

Corollario fondamentale e risaputo di tale impostazione era la c.d. “interpretazione funzionale” della norma tributaria, che rimetteva all’interprete un’attuazione flessibile del precetto legale in ossequio alla “causa economica” del tributo, spinta sino al punto da consentire “in definitiva al giudice di disapplicare la norma tributaria che fosse in contrasto con i principi distributivi del sistema”.

Una tale implicazione, come è noto, è stata negata ed è oggi storicamente superata; è utile però ricordare che un tale risultato è specificamente legato alla necessità di preservare profili insopprimibili di certezza del diritto e consenso al tributo.

In altre parole, l'esigenza di coerenza e giustizia tributaria sostanziale riferibile alla legge d'imposta *ex art. 53 Cost.*, se rimessa liberamente all'interprete nei termini dell'interpretazione funzionale, produceva effetti esorbitanti sulla certezza del diritto, svilendo altresì il contenuto della riserva di legge prevista dall'art. 23 e del consenso al tributo ivi preservato.

3. Gli effetti propri del contemperamento costituzionale tra art. 53 e art. 23, che ha dato luogo al superamento dell'interpretazione economica, sono quindi traducibili nell'aver delineato un'ipotesi di "eccesso interpretativo", peculiare alla legge d'imposta, ricavabile sul piano dei valori costituzionali.

Tale prospettiva può intendersi come un "limite concettuale" (massimo), specificamente rilevante per l'interprete della legge d'imposta a favore del potere legislativo, vigente sul piano costituzionale, sia pure dai confini poco netti e sensibili all'evoluzione del contesto sociale.

Sul piano opposto, come già chiarito, l'esigenza di garantire l'"intrinseca coerenza" del tributo, oltre a limitare costituzionalmente la discrezionalità legislativa, esprime altresì un profilo che non è mai sottraibile all'attività applicativa dell'interprete, neppure per espressa previsione legislativa.

In tal senso, esso può essere definito un limite concettuale minimo e intangibile dell'interpretazione tributaria, anch'esso fondato sulla ponderazione, consolidata, di valori costituzionali.

Il superamento dell'interpretazione economico-funzionale, condivisibile in quanto eccedente il limite massimo già definito, ha peraltro portato con sé, impropriamente, una contingente sottovalutazione del limite minimo, anch'esso costituzionalmente preservato.

In una prima fase, cioè, immediatamente successiva al superamento dell'interpretazione economico-funzionale e perdurante per anni, questo ribilanciamento del ruolo dell'interprete in ambito tributario ha prodotto un risultato talmente netto da giungere ad un assetto diametralmente opposto e, per molti versi, esorbitante, rispetto a quello derivante dal superamento dell'interpretazione economica; l'interpretazione in ambito tributario è stata pertanto caratterizzata, lungamente, da un "estremo" normativismo, con schiacciamento dell'interpretazione tributaria in senso pedissequamente letterale e formalistico.

Un tale approccio, svilendo ogni adeguamento interpretativo in ossequio ad un'applicazione del tributo "certa" quanto spiccatamente formalistica e letterale, risultava insoddisfacente rispetto all'art. 53 Cost., infrangendo le prerogative "minime" riservate dalla Costituzione all'interprete della legge d'imposta.

È singolare notare come in questo periodo la formulazione dell'art. 20 del TUR (1), il cui testo era già rinvenibile nel precedente art. 19 del D.P.R. n. 634 del 1973, enfatizzando la qualificazione in base agli effetti "giuridici" (e non economici) dell'atto, era indicata quale espressione emblematica del superamento dell'interpretazione economico-funzionale; e, cioè, quale espressione idonea a "ridimensionare" il ruolo dell'interprete della legge d'imposta, rispetto a quello ad esso attribuito dall'interpretazione "economico-funzionale".

Il rinvio alle regole codicistiche di interpretazione degli atti contenuto nell'art. 19 del Registro e poi nell'art. 20 del TUR, quindi, calato in un contesto sistematico che imponeva il formalismo interpretativo della legge d'imposta, fu attuato in pieno ossequio ai canoni di un'interpretazione rigidamente letterale, implicanti cioè una qualificazione spiccatamente formalistica degli atti sottoposti a registrazione.

Quanto appena detto, per indicare un primo argomento a conforto della tesi delineata in premessa, concernente la ineludibile "subalternità sistematica" del criterio interpretativo recato dall'art. 20 del TUR, rispetto ai principi generali sull'interpretazione della legge d'imposta.

(1) Prima delle recenti modifiche recate a tale disposizione dall'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

4. Il normativismo ed il formalismo che hanno lungamente perdurato nell'ordinamento tributario, seppure per certi versi implicati da ragioni costituzionali (art. 23 Cost.) e di certezza del diritto, come già detto, hanno però finito con lo svilire completamente anche il parametro "interpretativo" che imponeva, e tuttora impone, un'attuazione del dovere di concorso "coerente" con il criterio di riparto prescelto; anche esso imprescindibilmente radicato sul piano costituzionale e caratterizzante l'interpretazione della legge d'imposta ex art. 53 Cost., nei termini in precedenza delineati.

In siffatto contesto, la sottostante libertà di iniziativa economica ha così ricevuto ampissima tutela dal formalismo interpretativo, spinto sino a "proteggere" anche scelte negoziali unicamente o principalmente motivate da ragioni di risparmio d'imposta.

È evidente, come già detto, che un tale approccio interpretativo della norma tributaria, risolvendo gli eccessi di uno "sbilanciamento" eccessivo a favore dell'interprete con uno "sbilanciamento" simmetricamente opposto, recava anch'esso, al suo interno, uno squilibrio in termini di ponderazione dei valori costituzionali; squilibrio, peraltro, reso via via sempre più intollerabile in ragione della crescente complessità delle attività economiche, nonché, della correlata inadeguatezza della legislazione d'imposta, se applicata in modo rigidamente "letterale", rispetto al pericolo di aggiramento ed utilizzo abusivo (anche) per il tramite dell'autonomia negoziale.

V'è da aggiungere, altresì, che un assetto interpretativo spiccatamente formalistico ha potuto perdurare fintantoché è stato meno avvertito, sul piano sociale, il problema dell'elusione e dell'abuso fiscale; ritenendo a tal fine sufficiente contrastare casi particolari con norme *ad hoc* ovvero, al più, affidare il rimedio a discipline settoriali, anch'esse puntualmente circoscritte all'interno di un limitato ambito applicativo (cfr. art. 37-*bis* D.P.R. n. 600 del 1973).

Come è noto, lo scenario è cambiato negli ultimi anni, con un repentino ribaltamento del ruolo dell'interprete e dei margini di interpretazione della norma tributaria, divenuti ampiamente "sostanzialistici" negli orientamenti della giurisprudenza, in funzione di rimedio generale antiabuso.

In termini generalissimi, può dirsi che il nuovo sostanzialismo nell'interpretazione tributaria ha preso le mosse, apparentemente, al di fuori del concetto (storicamente superato) di interpretazione economica, utilizzando piuttosto schemi propri dell'interpretazione civilistica di tipo rimediabile: essenzialmente, cioè, "riqualificando fiscalmente" i negozi in base alla "causa concreta" ed al collegamento negoziale, apprezzati però in ragione delle finalità di risparmio d'imposta del contribuente, piuttosto che sul piano degli interessi e valori sottesi alla regolazione civilistica dell'autonomia negoziale; nel medesimo ordine di idee, è stato talvolta esteso ed ampliato anche il concetto di simulazione.

Operando in tal modo può quindi dirsi, per certi versi, che l'interpretazione negoziale "devia" o "eccede" rispetto agli scopi originari ad essa assegnati. Essa, cioè, non si rivolge ai negozi per affermarne e regolarne il ruolo di fonti normative dell'autonomia privata (2), quanto piuttosto per "integrare e correggere" l'applicazione della legge d'imposta, sia pure per il tramite di un uso "fiscalmente finalizzato" dell'interpretazione negoziale.

Quale sintomo di tale "deviazione" degli scopi propri dell'interpretazione negoziale, può essere emblematicamente ricordata la rilevabilità d'ufficio dell'abuso fiscale da parte del Giudice, anche direttamente innanzi alla Corte di Cassazione; una tale conseguenza, infatti, è la coerente implicazione di un approccio interpretativo che, pur quando è utilizzato lo strumento dell'interpretazione negoziale, si risolve "propriamente" in una questione di interpretazione/applicazione della legge tributaria, come tale ricondotta al principio *iura novit curia*; tutto ciò, a tacer d'altro, con evidenti problematiche sulla funzione motivazionale dell'atto di imposizione e sul diritto di difesa e parità processuale delle parti nel giudizio tributario; nonché, conseguentemente, sulla sanzionabilità penale delle condotte abusive; queste ultime, infatti, allorché rimediate interpretativamente, determinano automaticamente la violazione

(2) Alla stregua, cioè, dei principi e limiti "propri" dell'ordinamento civile, anche se di rilievo costituzionale.

delle norme tributarie, “confluendo” automaticamente tra quelle “evasive”; in tal modo, però, la sanzionabilità penale dell’evasione fiscale risultava rimessa ad una valutazione qualificatoria della fattispecie imponibile, flessibilmente rimessa all’interprete.

Ad essere chiari, la reazione giurisprudenziale, in assenza di adeguate soluzioni legislative, era per certi versi inevitabile, nonché costituzionalmente necessitata; in assenza di una regolazione legislativa e generale dell’abuso, non vi era altra strada per superare le aporie di un formalismo interpretativo della legge d’imposta, non solo concretamente incompatibile con la “ragionevolezza costituzionale” dell’imposizione *ex art. 53*, quanto oramai divenuto socialmente inaccettabile.

Come già detto, peraltro, così operando e, cioè, agendo “ampiamente e flessibilmente” sull’apprezzamento del fatto imponibile, l’interprete giunge indirettamente a “disapplicare” la legge d’imposta in concreto applicabile, riconducendo “i fatti economici” al regime fiscale recato dalla legge d’imposta elusa o aggirata, “ampliandone” la portata in diretta attuazione dell’art. 53 Cost.

Un simile approccio, cioè, si pone concettualmente oltre quello legato all’esigenza di assicurare la “coerenza interna” delle leggi d’imposta, nei fatti applicandole o disapplicandole in un giudizio di conformità concreta rispetto all’art. 53, “interamente rimesso all’interprete”.

Così facendo, l’utilizzo delle regole di interpretazione del codice civile nell’ordinamento tributario in funzione antiabuso, è diventato, indirettamente, il “veicolo” per un approccio interpretativo “ideologicamente” affine a quello proprio dell’interpretazione economico-funzionale della legge d’imposta.

È allora evidente che una tale funzione rimediale, seppure finalizzata ad esigenze di giustizia tributaria sostanziale, ha posto nuovamente problemi di sbilanciamento sul piano costituzionale (ovviamente rispetto alle prerogative di certezza del diritto e consenso al tributo presidiate dall’art. 23); nel senso cioè, come storicamente avvenuto per l’interpretazione economico-funzionale, di un “eccesso interpretativo” rispetto al perimetro costituzionalmente rimesso all’interprete della legge d’imposta, sino a compromettere le prerogative legislative recate dal consenso al tributo *ex art. 23 Cost.*

Tornando ancora una volta ad una riflessione sull’art. 20 del TUR, può dirsi che nel contesto sistematico che ha visto il consolidamento dell’interpretazione sostanzialistica in assenza di clausola generale antiabuso (segnatamente, prima dell’emanazione dell’art. 10-*bis*), il criterio interpretativo formulato nell’art. 20 del TUR è stato essenzialmente assorbito nell’interpretazione generale antiabuso; l’art. 20 del TUR, cioè, è stato inteso ed applicato quale espressione “particolare” di un principio “generale antiabuso”, immanente nel sistema tributario, che consentiva di fatto all’interprete di attuare l’art. 53 secondo il disegno economico complessivo delle operazioni (cfr. ad es. Corte Cass., sent. n. 14900 del 2001).

Sia la contingente accezione “antiabuso” dell’art. 20, sia il suo superamento da parte della giurisprudenza dopo l’emanazione dell’art. 10-*bis*, esprimono un ulteriore argomento a favore dell’inevitabile apprezzamento di tale norma in un contesto sistematico complessivo sull’interpretazione della legge tributaria, andando oltre ciò che è settorialmente rilevabile nell’imposta di registro.

5. L’interpretazione sostanzialistica antiabuso delle norme tributarie, pur prendendo le mosse da esigenze, insopprimibili, di attuazione concreta dell’art. 53, ha determinato una grande incertezza negli operatori economici, espressamente rilevata sia sul piano nazionale che europeo.

L’emanazione dell’art. 10-*bis* della Legge n. 212 del 2000, nel senso proprio della codificazione legislativa di una clausola generale antiabuso, risponde indubbiamente ad esigenze di certezza del diritto, nonché, a mio avviso, di bilanciamento del ruolo rimesso all’interprete della legge d’imposta.

Come è noto, l’art. 10-*bis* reca un peculiare procedimento amministrativo di accertamento antiabuso; ma ciò che intendo, sul piano sistematico, va ben oltre tale profilo.

Ritengo infatti che la “scelta” di emanare una tale norma e la sua collocazione nei principi generali della materia (Legge n. 212 del 2000), esprima in sé una “nuova” regola sistematica “sull’interpretazione” in ambito tributario. A tal fine espongo i seguenti argomenti.

In via preliminare, è necessario chiarire che il testo della disposizione non brilla per univocità, presentando numerose opacità ed incertezze nella sua strutturazione testuale.

Evitando un'analisi di dettaglio, che esorbita dal presente intervento, possono essere però offerti alcuni argomenti che si reputano particolarmente significativi sul piano sistematico, a sostegno di quanto detto.

In primo luogo, deve essere adeguatamente valutata la scelta legislativa di collocare l'art. 10-*bis* nella Legge n. 212 del 2000; una tale scelta, infatti, superando l'originaria collocazione settoriale e parziale della precedente disposizione antielusiva (art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973), avoca espressamente al contenuto dell'art. 10-*bis* il fine di esprimere principi generali dell'ordinamento tributario, quali diretta espressione dei principi costituzionali (art. 1, comma 1, Legge n. 212 del 2000).

In secondo luogo, va attribuito adeguato rilievo alla circostanza, pacifica, che la clausola generale antiabuso non è nata storicamente per rinforzare il "contrasto" all'abuso nell'ordinamento tributario; essa, infatti, non viene in essere in un periodo di interpretazione formalistica della legge tributaria; al contrario, tale clausola è stata emanata in un periodo in cui l'interpretazione sostanzialistica antiabuso non solo era "diritto vivente", ma aveva già ampiamente dimostrato la sua idoneità a reprimere flessibilmente ogni ipotesi di abuso fiscale.

Prova di quanto detto è anche la sostanziale coincidenza della nozione di operazioni abusive *ex art.* 10-*bis* con quella già consolidata nel diritto vivente di origine giurisprudenziale (3). L'art. 10-*bis*, cioè, non ha recato particolari innovazioni in merito alla definizione delle "operazioni abusive fiscali".

L'art. 10-*bis* non nasce, quindi, per rendere più "efficace" la tutela rimediale antiabuso, né tantomeno per ampliare o restringere la nozione di abuso fiscale ma, piuttosto, per dichiarate esigenze di certezza del diritto; nonché, coerentemente, per regolare legislativamente i profili di intervento dell'interprete della legge d'imposta, ridimensionandoli.

Tali assunti, oltre che rilevabili sul piano storico-sistematico, sono espressamente rinvenibili nella Legge Delega n. 23 dell'11 marzo 2014, la quale, con il successivo D.Lgs. 5 agosto del 2015 n. 128, ha introdotto appunto l'art. 10-*bis*; basti a tal fine osservare la Relazione illustrativa (p. 1) ove, nel chiarire le ragioni e gli obiettivi dell'intervento legislativo che ha portato all'introduzione dell'art. 10-*bis*, si afferma con enfasi che: "stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione".

Traendo le corrette implicazioni sistematiche da quanto sin qui rilevato, può quindi ribadirsi con convinzione che la scelta in sé di codificare legislativamente l'abuso, facendone principio generale, se collocata storicamente in un periodo in cui l'interpretazione sostanzialistica antiabuso era diritto vivente, reca in sé la volontà legislativa di regolare i margini rimessi all'interprete in ambito tributario.

Collocando una tale scelta sul piano costituzionale, può dunque affermarsi che l'art. 10-*bis*, quale principio generale del diritto tributario, contribuisce a regolare ciò che compete a "scelte" legislative per preservare il "consenso al tributo" *ex art.* 23, come tale sottratto ad una "scelta" dell'interprete della legge d'imposta.

Fissata tale *ratio*, nella consapevolezza altresì del necessario e sovraordinato "perimetro interpretativo" derivante dal temperamento costituzionale degli artt. 53 e 23, ad essa va adeguato il contenuto testuale del medesimo art. 10-*bis*, nonché i riflessi sistematici scaturenti a valle di tale nuovo principio generale.

La prima conseguenza di tale assunto consente di affermare che, dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis*, sussiste una regola generale la quale, per un verso descrive l'abuso e ne specifica la tutela rimediale,

(3) Operazioni, atti e negozi, anche collegati tra loro, realmente voluti dalle parti nella loro "specifica" struttura formale e sostanziale, che, purtuttavia, per un verso presentano "anomalie e forzature" rispetto alla loro ordinaria funzionalità economico-civilistica, per altro verso, opportunamente apprezzati nel loro disegno economico complessivo, si caratterizzano per uno "scopo esclusivo o essenziale" di risparmio d'imposta, ottenuto mediante l'aggiramento delle leggi tributarie.

per altro verso, esclude tale ambito dall'ordinaria attività interpretativa esercitabile nell'ordinamento tributario.

In altre parole, al di là delle incertezze testuali contenute nell'art. 10-*bis*, le operazioni abusive ivi delineate esprimono inevitabilmente, per ragioni di coerenza sistematica complessiva della scelta in sé di emanare tale norma, un insieme “distinto e separato” da “tutto ciò” che è rimesso a scelte dell'interprete, nell'ambito della “ordinaria” attività di interpretazione della legge tributaria.

La nozione di operazioni abusive codificata nell'art. 10-*bis*, cioè, oltre a richiedere il procedimento amministrativo antiabuso, rappresenta al contempo “un limite esterno” rispetto a tutto ciò che è rimesso al “rimedio” dell'ordinaria attività interpretativa.

Quanto appena detto, “limita” specificamente l'interpretazione negoziale in funzione di rimedio dell'abuso fiscale, sottraendo tale scelta all'interprete.

Ciò non implica, tuttavia, che ogni margine di apprezzamento dell'interprete sulle operazioni negoziali sottoposte a tassazione si esaurisca nell'art. 10-*bis*, per cui, fuori dal procedimento previsto da tale norma, la qualificazione fiscale dei negozi debba avvenire in modo rigidamente formalistico.

In termini esemplificativi e necessariamente approssimativi, può dirsi estraneo all'abuso regolato nell'art. 10-*bis*, e quindi rimesso all'interprete della legge d'imposta:

- a qualificare ai fini fiscali la realtà negoziale “effettiva”, superando gli schermi di strutture formali simulate “in senso stretto” (cioè fittizie);
- b riqualificare una tipologia di negozio le cui clausole risultino, in termini di immediatezza ed “effettiva oggettività”, giuridicamente incompatibili con il *nomen iuris* utilizzato; nei casi, peraltro, in cui la discrepanza qualificatoria emerga in concreto a prescindere da ogni apprezzamento sulla finalità di risparmio d'imposta (ad es. cessione o conferimento d'azienda, in assenza di alcuna “organizzazione aziendale dei beni”);
- c adeguare, in termini estensivi o restrittivi, l'applicazione del contenuto letterale della legge tributaria (anche) alla realtà negoziale, al solo fine di garantirne la “intrinseca coerenza” con la *ratio legis*. *Ratio legis*, peraltro, essenzialmente ritratta dal contenuto letterale del comando legale, ovvero dalla sua “stringente” coerenza sistematica (fermi, ovviamente, il sindacato di costituzionalità ovvero la contestazione dell'abuso *ex art. 10-bis*).

Ciò che è definibile “abuso” dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis*, soggiace, dunque, esclusivamente, a procedimento e conseguenze sanzionatorie previste dall'art. 10-*bis*. Fuori da tale ambito, ciò che è rimediabile con la ordinaria attività interpretativa (legislativa o negoziale), è “evasione”, con tutto le connesse conseguenze in termini di ordinaria “violazione” delle leggi d'imposta.

Solo confermando tale distinzione ed i connessi limiti per l'interprete, infatti, può ritenersi coerente l'assunto legislativo ove è affermato che “(...) i vantaggi fiscali (abusivi) non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie” (art. 10-*bis*, comma 12).

Intendendo cioè che, diversamente dalle operazioni abusive, “solo” ciò che è rimesso all'ordinaria rimediabilità interpretativa, dà luogo *tout court* alla “violazione delle norme tributarie”, ed è definibile in termini di “evasione d'imposta” (questo è il senso da attribuire al comma 12, sul piano “sistematico”, al di là della sua sibillina formulazione).

Del resto, solo una siffatta separazione, rende sistematicamente coerente la “scelta” legislativa di sanzionare le operazioni abusive amministrativamente ma non penalmente (art. 10-*bis*, comma 13); e cioè, data una nozione “legislativa” di condotte abusive *ex art. 10-bis* punite con la sola sanzione amministrativa, la scelta di sanzionare penalmente condotte riconducibili all'interno di tale nozione non può più dipendere da una scelta dell'interprete, pena la violazione, a tacer d'altro, dei principi 3, 23 e 25 della Costituzione.

Da ciò discende altresì che la distinzione così operata *ex art. 10-bis*, rileva inevitabilmente anche quale limite per l'interprete delle norme penali tributarie.

L'elemento oggettivo dell'illecito penale tributario, cioè, così come implicante l'“evasione d'imposta” e la “violazione delle norme tributarie”, è, dopo l'art. 10-*bis*, per un verso, concettualmente distinto ed incompatibile con le operazioni abusive; per altro verso, coerentemente, non può che soggiacere alle

stesse “limitazioni” interpretative già in precedenza definite; solo in tal senso, infatti, può dirsi costituzionalmente compatibile quanto espressamente previsto nel comma 13 dell’art. 10-*bis*.

Il limite in questione, infatti, non attiene ai mezzi di prova dei fatti (diversi tra il processo penale e quello tributario) ma, come già detto, concerne propriamente il ruolo rimesso all’interprete della legge d’imposta e, come tale, si riflette su ogni attività interpretativa che ne valuti la corretta applicazione, ovvero la violazione.

Tale profilo è correttamente intuito da Corte Cass. pen., sent. dep. il 7 ottobre 2015, n. 40272 (4), la quale, peraltro è espressione di un orientamento per nulla univoco.

Del resto, solo se le operazioni abusive non rientrano, né possono mai rientrare, nella “ordinaria” attività di interpretazione delle leggi tributarie, è coerente affermare che la “condotta abusiva non è rilevabile d’ufficio” dal Giudice (art. 10-*bis*, comma 9).

Una volta attribuito il giusto ruolo sistematico all’art. 10-*bis*, può comprendersi che la distinzione tra operazioni “abusive” ed “evasive” non è da affermare in ragione di una differenza “ontologica” tra le due tipologie di condotte; diversamente, separare le due “categorie” si rende giuridicamente necessario sul piano sistematico, quale coerente implicazione di una scelta legislativa “sull’interpretazione” della legge d’imposta, che ha sottratto ciò che è definibile “abuso” all’attività “ordinaria” di interpretazione della legge d’imposta, ivi compresa l’attività di qualificazione negoziale ad essa strumentale.

Conclusivamente sul punto, definire oggi ciò che è abuso, non rileva quindi solo concettualmente al fine di stabilire l’applicazione del procedimento previsto nell’art. 10-*bis*, ma al contempo funge da limite “esterno”, di tipo generale e sistematico, per l’attività di interpretazione nell’intero ordinamento tributario; ambito nel quale ricade, inevitabilmente, anche la regola interpretativa degli atti sottoposti a registrazione, recata dall’art. 20 del TUR.

6. Una volta definite le coordinate sistematiche “sull’interpretazione” in ambito tributario, ed avendo in tal modo regolato e “separato” l’attività rimediante antiabuso, può essere operato un conclusivo confronto con l’art. 20 del TUR.

Come già accennato, superata la parentesi in cui l’art. 20 è stato espressamente inteso quale norma antiabuso (Corte Cass., sent. n. 14900 del 2001), la giurisprudenza, a tutt’oggi consolidata, ne ha escluso la funzione antielusiva (Corte Cass., sent. n. 13610 del 2018; Corte Cass., sent. n. 8619 del 2018; Corte Cass., sent. n. 21676 del 2017; Corte Cass., sent. n. 6758 del 2017; Corte Cass., sent. n. 2054 del 2017; Corte Cass., sent. n. 18454 del 2016; Corte Cass., sent. n. 24594 del 2015; Corte Cass., sent. n. 1955 del 2015).

La medesima giurisprudenza e parte della dottrina, tuttavia, anche dopo l’emanazione dell’art. 10-*bis*, ne ha ipotizzato un’applicazione ampiamente riferibile ai criteri di interpretazione fondati sulla causa concreta e sul collegamento negoziale, valorizzati in senso strumentale all’applicazione della legge d’imposta.

Esula dalla presente indagine un esame completo di tali orientamenti e del dibattito specificamente concernente le disposizioni dell’imposta di registro, utilizzate a supporto dell’apprezzabilità, o meno, del collegamento negoziale.

Grazie a quanto argomentato, peraltro, è possibile partire dall’assunto che la discussione sull’ambito di applicazione dell’art. 20, nonché sui margini di utilizzo dello strumento interpretativo *ex art.* 1362 ss.

(4) È interessante rimarcare i punti essenziali del percorso argomentativo della Suprema Corte laddove è precisato che una simile operazione negoziale (contratto di “*stock lending*”), pure se priva di sostanza economica, contraria alla *ratio* della norme tributarie e finalizzata ad uno scopo di risparmio fiscale, essendo oggi coincidente con ipotesi “oggettivizzate” nell’art. 10-*bis* (cfr. punto 14 della sentenza), “deve” esse ricondotta all’abuso (cfr. punto 12 della sentenza) e come tale rappresenta oggi una fattispecie diversa e distinta dall’evasione, così come dalla simulazione e dalla frode (cfr. punto 16).

c.c., è esternamente limitata dall'ambito applicativo rimesso all'art. 10-*bis*, avente valenza di principio generale e sistematicamente sovraordinato (5).

In tali termini, la definizione "positiva" delle condotte abusive *ex art. 10-bis*, riduce automaticamente l'ambito di ciò che è "liberamente" rimesso all'interprete delle leggi d'imposta, ivi compresa la legge dell'imposta di registro.

Tutto ciò, a prescindere da ogni discussione sull'apprezzamento della causa concreta ovvero del collegamento negoziale, così come generalmente rilevanti nell'interpretazione negoziale. Tali profili, infatti, se funzionali all'interpretazione della legge d'imposta, trovano spazio solo residualmente rispetto a ciò che è rimesso all'ambito applicativo dell'art. 10-*bis*.

Se un tale concetto è ben chiaro, pare evidente che l'interpretazione sostanzialistica delle operazioni negoziali (causa concreta e collegamento negoziale), quando utilizzata per superare la *littera legis*, in ragione di un apprezzamento della finalità di risparmio d'imposta perseguita con lo strumento negoziale, ricade oggi in un ambito non più liberamente rimesso all'interprete, bensì regolato dal procedimento antiabuso.

È bene chiarire che un tale limite va ovviamente apprezzato nei suoi aspetti sostanziali, al di là di quelli "esteriori" con cui è realizzata l'interpretazione negoziale in ambito fiscale.

Ed infatti, seppure è costantemente affermata, anche negli orientamenti giurisprudenziali che applicano l'art. 20, l'esigenza di garantire preminenza qualificatoria agli "oggettivi effetti" giuridici che la regolamentazione negoziale produce, distinguendo tale profilo dall'abuso, a ben vedere, superando la formulazione esteriore, il contenuto sostanziale dell'attività interpretativa esprime sovente una qualificazione negoziale valorizzata in funzione della finalità di risparmio d'imposta, come tale in concreto riconducibile all'area concettuale definita "abuso" *ex art. 10-bis*.

Pur utilizzando espressioni riferibili all'esigenza di interpretazione "oggettiva" degli atti (6), si è giunti infatti in tal modo a qualificare il "conferimento d'azienda", seguito da "cessione delle quote", in "cessione d'azienda" *tout court*, valorizzandone la "causa concreta" in ragione della finalità assorbente di risparmio d'imposta perseguita dai contraenti (7); e, cioè, con un profilo interpretativo che pare effettivamente riconducibile all'area ed agli scopi dell'abuso regolato nell'art. 10-*bis*, piuttosto che rivolto alla mera e distinta attuazione dei principi regolatori dell'autonomia negoziale.

Quanto appena esposto dimostra che la qualificazione in base alla causa concreta ed al collegamento negoziale, ove specificamente utilizzata in ragione di un apprezzamento della finalità di risparmio d'imposta, pure se enunciata in termini distinti dall'abuso, tende ad incidere sui medesimi ambiti applicativi, sovrapponendo così il rimedio interpretativo a quello antiabuso *ex art. 10-bis*.

A far data dall'entrata in vigore di tale ultima norma, tuttavia, una tale sovrapposizione è sistematicamente preclusa, sia sul piano formale che sostanziale, sottraendo ciò che è rimesso alla clausola generale antiabuso dalla ordinaria attività interpretativa.

(5) Espressione di una ponderazione tra artt. 53 e art. 23 Cost.

(6) "La qualificazione interpretativa prescritta dal citato art. 20 ha ad oggetto la causa dell'atto, nella sua dimensione reale, concreta e oggettiva" (v. Corte Cass., sent. n. 4407 del 2018 e Corte Cass., sent. n. 4590 del 2018 che precisano: "(...) quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica (...) e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti così come emerge obiettivamente dai negozi posti in essere, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali" e richiamano Corte Cass., sent. n. 1955 del 2015; Corte Cass., sent. n. 14611 del 2005; Corte Cass., sent. n. 14900 del 2001).

(7) Un tale aspetto, è del resto chiaramente rilevabile in alcune pronunce, ove è ribadito che nella qualificazione negoziale a fini impositivi *ex art. 20*, invero, "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria" (Corte Cass., sent. n. 7637 del 2018; Corte Cass., sent. n. 2007 del 2018; Corte Cass., sent. n. 19752 del 2013; Corte Cass., sent. n. 10660 del 2003 e Corte Cass., sent. n. 14900 del 2001).

Tale vincolo, propriamente riferibile all'interprete della legge d'imposta, opera a prescindere da ogni disquisizione settoriale interna all'imposizione del registro, ovvero ai margini di esplicazione della causa concreta e del collegamento negoziale ai fini della qualificazione degli atti.

Il precitato profilo, come altri, può dirsi propriamente espressivo della c.d. "specialità" del diritto tributario.

Il criterio di cui all'art. 20 del TUR, in particolare, una volta delimitato esternamente da tutto quello che è definibile "abuso" ex art. 10-*bis*, tende "naturalmente" a declinarsi nel senso di una interpretazione legata agli elementi testuali degli atti sottoposti a registrazione; ciò, per le caratteristiche settoriali di "imposta d'atto" e, quindi, per esigenze di "coerenza interna" dell'imposta di registro.

La coerenza interna e sistematica dell'art. 20, infatti, dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis*, non consente una diretta rapportabilità delle operazioni economiche all'art. 53 Cost. per il tramite dell'interpretazione e del collegamento negoziale (in questo senso cfr. Corte Cass., sent. n. 7637 del 2018; Corte Cass., sent. n. 8619 del 2018), ma, al contrario, preclude fortemente un tale ambito applicativo rispetto alle scelte dell'interprete, riservandolo all'art. 10-*bis*.

Sulla base di quanto chiarito, pare sistematicamente "coerente" attribuire natura sostanzialmente "interpretativa" (e non "innovativa") alla modifica legislativa che ha sostituito l'assunto "atti presentati alla registrazione" con l'espressione "atto presentato alla registrazione", precisando altresì che la predetta "qualificazione" deve avvenire "sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati" (8).

Ed infatti, in virtù di quanto complessivamente rilevato sul piano sistematico generale, le modifiche legislative *de quibus* paiono ragionevolmente legate ai canoni costituzionali previsti per l'interpretazione autentica (cfr. ad es. Corte Cost., sent. n. 257 del 2011); essendo cioè rinvenibile, per tale ipotesi, sia il perseguimento di un interesse di carattere generale, qual è la certezza del diritto; sia la riferibilità dell'intervento al piano delle fonti e, in particolare, al perseguimento di esigenze di coerenza sistematica implicite dall'introduzione dell'art. 10-*bis*, discendenti tra l'altro dalla ponderazione di valori costituzionali.

Risolta l'applicazione interpretativa e quindi retroattiva delle recenti norme, ciò che residua oggi all'interprete ex art. 20 TUR è quindi un criterio interpretativo, in primo luogo limitato dall'ambito sovraordinato già rimesso all'art. 10-*bis*, e poi, all'interno del profilo settoriale dell'imposizione d'atto legata all'imposta di registro, ulteriormente precisato nei termini di una "qualificazione giuridica" ex art. 1362 ss. c.c., derivante dagli elementi testuali del negozio sottoposto a registrazione (9).

In concreto, un tale criterio pare genericamente e residualmente idoneo a superare qualificazioni negoziali "giuridicamente ed oggettivamente" incompatibili con il *nomen iuris* utilizzato, nei termini "limitati" già descritti in generale, con la precisazione che in tale ipotesi la discrasia deve essere rilevabile "testualmente" e non *aliunde*.

7. Alla stregua di quanto complessivamente esposto, possono essere delineate le seguenti sintetiche osservazioni conclusive, concernenti il ruolo dell'interprete della legge d'imposta, con particolare riguardo alla figura del notaio.

(8) L'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha introdotto le modifiche in questione all'art. 20 del TUR. Con successivo intervento (art. 1, comma 1084, della Legge n. 145 del 30 dicembre 2018) il Legislatore ha qualificato le modifiche recate dall'art. 87, lett. a) nei termini dell'interpretazione autentica, come tali efficaci *ex tunc*.

(9) Dopo che il presente articolo era stato ultimato ed avviato alla pubblicazione, sono state depositate le motivazioni della sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale, concernenti l'art. 20 del TUR. Evitando una disamina specifica della pronuncia, può accennarsi però che la Corte ha confermato la non sovrapponibilità dei criteri di interpretazione negoziale, così come operanti in ambito civilistico (causa concreta), rispetto al contesto tributario caratterizzato da specificità/specialità; in particolare, ha negato i dubbi di costituzionalità sollevati dalla Corte di Cassazione in merito all'attuale formulazione dell'art. 20 del TUR, rimettendo tale scelta invece alle legittima discrezionalità esercitabile dal legislatore in tale ambito. Il recentissimo pronunciamento della Corte Costituzionale, quindi, consolida la prospettiva assunta nel presente lavoro.

L'art. 10-*bis* delinea una regola sistematica sull'interpretazione della legge fiscale, i cui effetti si riflettono sull'intero ordinamento tributario. Ciò che è riconducibile all'abuso, ivi delineato, è al contempo precluso, in modo generalizzato, all'ordinaria attività di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, ivi compresa l'interpretazione negoziale ad essa strumentale.

In termini essenziali ed esplicativi, con riferimento all'ordinamento tributario generale, ciò che residua all'"ordinaria" attività di interpretazione dei negozi *ex art.* 1362 ss. c.c., in funzione strumentale all'applicazione della legge d'imposta, è:

- qualificare ai fini fiscali la realtà negoziale "effettiva", superando gli schermi di strutture formali simulate "in senso stretto" (cioè fittizie);
- ovvero riqualificare una tipologia di negozio le cui clausole risultino giuridicamente incompatibili con il *nomen iuris* utilizzato, laddove tale discrasia emerga "oggettivamente", a prescindere da ogni apprezzamento sulla finalità di risparmio d'imposta;
- adeguare, in termini estensivi o restrittivi, l'applicazione del contenuto letterale della legge tributaria al solo fine di garantirne la "intrinseca coerenza" con la *ratio legis*. *Ratio legis*, peraltro, la cui coerenza non può essere apprezzata "ideologicamente" dall'interprete, ponendo le operazioni economiche in diretto rapporto con l'art. 53 Cost.

Ciò che è rimediabile sul piano interpretativo, nei termini precisati, laddove riveli la non corretta applicazione della legge d'imposta, è evasione, con tutte le connesse conseguenze. Diversamente, ciò che è definibile "abuso" *ex art.* 10-*bis*, è rimediabile unicamente all'interno dell'operatività di tale disposizione, sia sul piano procedimentale, sia su quello probatorio e sanzionatorio.

Il criterio di interpretazione negoziale espresso nell'art. 20 del TUR soggiace anch'esso al "limite esterno", sistematicamente sovraordinato, recato dall'art. 10-*bis* per l'intero ordinamento tributario.

Tutto questo, se correttamente inteso, preclude l'utilizzo della causa concreta e del collegamento negoziale, laddove siano utilizzati dall'interprete per qualificare i negozi in ragione della finalità di risparmio d'imposta perseguita.

Le predette considerazioni valgono in generale per l'interpretazione delle leggi d'imposta, ivi compresa la legge dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 20 del TUR.

Fermo il limite esterno, l'operatività e la "coerenza interna" dell'art. 20 sussiste anche dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis* e non è affatto sovrapponibile o riducibile a quest'ultima, ovvero all'operatività generale dell'interpretazione negoziale in ambito tributario. Al contrario, i rispettivi ambiti di operatività dell'art. 10-*bis* e dell'art. 20 sono concettualmente distinti in modo netto, ed entrambi operanti nell'imposta di registro.

L'art. 20, in particolare, delinea una specifica modalità interpretativa degli atti sottoposti ad imposta di registro, che, privata in termini generali dei profili oggi rimessi alla clausola generale antiabuso, specifica la propria operatività settoriale in termini coerenti con l'imposta d'atto cui accede. Come tale, anche in ragione dei recenti chiarimenti legislativi, sottende una qualificazione legata agli elementi testuali dell'atto sottoposto a registrazione.

Ove tale criterio è applicato in funzione rimediabile, laddove la "coerente" qualificazione *ex art.* 20 riveli la non corretta applicazione della legge d'imposta, la conseguenza dà luogo a "violazione della norma tributaria" ed "evasione d'imposta".

La limitazione del contenuto precettivo dell'art. 20 ai "criteri testuali", profilo settoriale "interno" a quello già delimitato esternamente dall'ambito rimesso all'art. 10-*bis*, è altresì compatibile e "coerente" con la "responsabilità d'imposta" del notaio rogante, in quanto riconducibile ad un ambito documentale ben perimetrato e da egli controllabile nell'esercizio delle sue funzioni (10).

(10) Incidentalmente, può aggiungersi che la responsabilità d'imposta, nei termini appena precisati, si colloca in modo ancillare ed a valle del più ampio controllo di legalità cui il notaio è propriamente chiamato *ex art.* 28 della Legge 16 febbraio 1913 n. 89, espressivo quest'ultimo dei profili generalissimi di liceità della causa.

I limiti applicativi dell'art. 20 e le correlate responsabilità, convivono peraltro con l'operatività generale dell'art. 10-*bis*, essenzialmente e flessibilmente riferita ad una valutazione dell'"operazione economica complessiva" in ragione della finalità d'imposta perseguita.

Ciò detto, la responsabilità per l'abuso fiscale esula "normalmente" dal profilo di responsabilità del notaio rogante, a meno che non risulti provato, nel rispetto del procedimento di cui all'art. 10-*bis*, il suo concorso nell'elaborazione del disegno giuridico negoziale complessivo rivolto a realizzare l'operazione abusiva, così come definita nel medesimo art. 10-*bis*.

PRINCIPI GENERALI

Etica dell'imposta e rapporti "Fisco-contribuenti": l'attualità nelle suggestioni delle opere di Caravaggio e dei pittori fiamminghi. Uno studio di "Law and Literature"

The ethical foundation of the tax obligation and the relationship between tax collectors and taxpayers: modernity in Caravaggio's and Flemish painter's masterpieces. A study in "Law and Literature"

ADRIANA SALVATI

Abstract

Il saggio si concentra sulla Vocazione di San Matteo di Caravaggio per analizzare le originarie relazioni tra "esattori" e contribuenti, con l'obiettivo di elaborare una ricostruzione critica del fondamento etico dell'obbligazione tributaria. L'opera di Caravaggio riproduce e aggiorna il diffuso sentimento di avversione contro gli "esattori", rappresentando la sfiducia dei contribuenti verso il Fisco. Per contrastare in modo effettivo l'evasione fiscale deve essere riscoperto il fondamento etico dell'obbligazione tributaria e affermato un dovere di lealtà anche da parte dei funzionari dell'amministrazione finanziaria.

Parole chiave: Caravaggio, Vocazione di San Matteo, peccatori, esattori, tasse, sfiducia dei contribuenti

Abstract

The paper focuses on the Vocation of St. Matteo by Caravaggio to analyse original relationship between tax collectors and taxpayers, with the purpose to elaborate a critical point of view about the ethical foundation of the tax obligation. This picture reproduces and updates the diffused feeling of aversion against tax collectors, representing the contributor's distrust toward Revenue. To effectively combat evasion an ethical foundation of the tax obligation must be posed as well as and loyalty obligations also for officials of the financial administration.

Keywords: Caravaggio, Vocation of St. Matteo, Sinners, Tax collectors, Taxes, Distrust

SOMMARIO: **1.** L'arte, il diritto e i mutamenti sociali - **2.** Il peccato di San Matteo - **3.** La rappresentazione negativa di Caravaggio e dei fiamminghi - **4.** Date a Cesare quel che è di Cesare. Il peccato e le imposte - **5.** Etica dell'imposta. I peccati dei funzionari e i danni dei contribuenti - **6.** Etica del funzionario e protezione dei diritti del contribuente.

1. L'analisi di un capolavoro del Caravaggio, finalizzata alla comprensione del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è forse un esperimento audace, ma trae fondamento da un filone di pensiero secondo cui il diritto deve essere considerato come parte integrante di un "sistema" culturale,

cui il giurista si apre e cui necessariamente deve fare riferimento per attribuire un significato al fondamento stesso degli istituti, delle regole e delle norme connesse a tale sistema (1).

L'accostamento tra diritto, letteratura e arte consente al giurista di acquisire la consapevolezza della natura culturale del diritto stesso e l'interazione dei diversi modelli ha lo scopo di introdurre nuovi strumenti di analisi e di comprensione degli istituti (2): arte e diritto costituiscono manifestazioni della stessa coscienza collettiva, che si esprime attraverso la prima, e si formalizza nel secondo. In particolare, gli istituti del diritto tributario possono essere meglio interpretati con un'analisi del contesto simbolico da cui sono emerse le norme; del fondamento anche etico delle norme impositive quali strumento per la realizzazione dei valori della libertà, dignità, uguaglianza e solidarietà; degli effetti sociali determinati dall'applicazione delle leggi e sovente rappresentati in opere d'arte.

Attraverso la letteratura e l'arte, è possibile superare le difficoltà del linguaggio giuridico e della "naturale oscurità del diritto", la cui origine è strettamente connessa alla complessità della realtà sociale che il diritto è chiamato a regolare, oltre che alla sacralità della materia (3). Inoltre, le connessioni tra questi diversi universi consentono di mutare l'approccio stesso allo studio del diritto, inteso come sistema di valori, superandone così l'eccessivo tecnicismo. E questo perché il diritto è esso stesso un'arte che interagisce con altre arti: l'arte di dare forma al sociale (4).

Non vi è dubbio che tale analisi incontri variegata difficoltà a seconda dell'opera d'arte considerata e che, se si analizza un quadro come specchio del mutamento sociale tradotto nel linguaggio giuridico, le complessità aumentano in ragione del fatto che un quadro è un'immagine e, in quanto tale, è in parte sviante perché produce illusioni.

L'immagine non è tale per natura, perché artificiosamente costruita in modo da produrre una dimensione inesistente dell'originale ritratto, anche solo per il semplice fatto di raffigurare un mondo tridimensionale su un piano bidimensionale e in scala ridotta. L'atto di raffigurare è infatti un modo per creare un'altra realtà: "*questa non è una pipa*", scriveva René Magritte sotto l'immagine molto realistica di una pipa. E lo stesso Magritte spiegava: "*la famosa pipa...? Sono stato rimproverato abbastanza in merito. Tuttavia, la si può riempire? No, non è vero, è solo una rappresentazione: se avessi scritto sotto il mio quadro: «Questa è una pipa», avrei mentito*".

Eppure, l'arte non può che avere come punto di riferimento la realtà stessa e la realtà va oltre ogni pensiero ed è sorgente di ispirazione per l'artista. Nell'atto primo dell'Amleto, Amleto confida all'amico Orazio che la realtà è ricchissima, che supera ogni fantasia e ogni possibilità di speculazione umana: "*ci sono più cose in cielo e in terra, Orazio, di quante se ne sognano nella tua filosofia*".

L'espressione artistica è forse il modo più significativo con cui, nel corso dei millenni, la varietà delle culture umane si è posta in relazione con la natura, con il reale fenomenico. In questo senso si può parlare di sociologia dell'arte riferendosi non solo all'influsso che procede dalla società e trova la sua espressione nell'arte, ma anche all'influsso che procede dall'arte ed è rivolto alla società e quindi al diritto.

L'arte è tanto un prodotto quanto uno strumento di cambiamento del sociale, mutando insieme alla società (5). E tanto vale per le opere d'arte in generale e per l'opera pittorica in particolare.

(1) D'AMATO A., *La letteratura e la vita del diritto*, Milano, 1936.

(2) BOYD WHITE J., *The Legal Imagination. Studies in the Nature of the Legal Thought and Expression*, Boston, 1973, secondo cui il diritto deve essere considerato parte integrante di un "sistema" cui il giurista deve fare continuo riferimento per attribuire un significato alle parole con cui opera.

(3) LEALI G., *Fenomenologia del giuridichese*, in *ISLL Papers. The Online Collection of the Italian Society for Law and Literature*, Vol. 10/2017, ci ricorda che l'autorevolezza della norma è misurata anche dal registro del linguaggio che la esprime: è Cicerone a spiegare al fratello Quinto che lo stile delle leggi non può essere arcaico e oscuro come quello delle dodici Tavole, ma, allo stesso tempo non può coincidere con quello del linguaggio comune, dal quale deve differenziarsi elevandosi.

(4) ALFIERI L. - MITTICA M.P., *La vita nelle forme: Il diritto e le altre arti*, Atti del VI Convegno Nazionale ISLL, Urbino 3-4 luglio 2014, in *ISLL Papers. The Online Collection of the Italian Society for Law and Literature*, Vol. 7/2014.

(5) BORDONI C., *Introduzione alla sociologia dell'arte*, Napoli, 2008, 175 ss.

Si verificano continui scambi e interrelazioni tra l'artista e la realtà, tra il mondo dell'artista e il divenire della realtà, sicché l'opera d'arte si adatta ai mutamenti sociali e talvolta suggerisce nuove regole.

È lapalissiano affermare che la “percezione della realtà” in un'opera d'arte è influenzata da diversi fattori, e soprattutto dal carattere innato dell'osservatore e dalla sua esperienza personale, e che la realtà e la sua percezione non corrispondono: l'arte mette in discussione la nostra percezione della realtà, raffrontando quella ontologica e quella immaginaria, sia di chi ha prodotto l'opera sia di chi la osserva.

L'opera d'arte pittorica ha proprietà che le consentono di relazionarsi ad infinite singolarità per le sue forme e colori e modalità operative; il quadro sa proteggere gli elementi riflessivi posti al suo interno, ma contemporaneamente lascia al fruitore la possibilità di svelare, far emergere o sviluppare significati. In questo senso, l'opera rappresenta la realtà rivelata e quella nascosta: *“l'arte non riproduce ciò che è visibile, ma rende visibile ciò che non sempre lo è”*, diceva Paul Klee.

Il tempo lascia campo libero alla dinamicità del divenire dell'opera, che si colloca in una dimensione indefinita e può essere una chiave di lettura dei diversi fenomeni storico – sociali (6). L'immagine richiama la storia e il suo divenire nell'interpretazione soggettiva, informandoci sulla realtà di ieri e di oggi: la stessa realtà che il diritto interpreta e regola.

Accade così che un'opera d'arte ci racconti una realtà storica e contemporaneamente ci parli anche della realtà odierna, svelando arcaiche origini di relazioni sociali e, nel medesimo tempo, i mutamenti che tali relazioni hanno subito o subiranno.

Questo è il caso della Vocazione di San Matteo, che esprime perfettamente la realtà del tempo rappresentato nel quadro, quella del tempo dell'autore e la realtà odierna.

2. La Vocazione di San Matteo è un quadro dipinto da Caravaggio intorno al 1599 per la chiesa di San Luigi dei Francesi: è parte di un gruppo di tre quadri e raffigura l'episodio evangelico in cui Matteo, esattore delle tasse, si converte e abbandona tutto, compreso il suo lavoro, per seguire Gesù.

Ad un primo livello esegetico, è necessario comprendere la storia narrata tramite le immagini del dipinto. Il Vangelo dello stesso Matteo ci racconta che: *“Gesù vide un uomo, chiamato Matteo, seduto al banco delle imposte, e gli disse: «seguimi». Ed egli si alzò e lo seguì. Mentre sedeva a tavola nella casa, sopraggiunsero molti pubblicani e peccatori e se ne stavano a tavola con Gesù e con i suoi discepoli. Vedendo ciò, i farisei dicevano ai suoi discepoli: «come mai il vostro maestro mangia insieme ai pubblicani e ai peccatori?». Udito questo, disse: «non sono i sani che hanno bisogno del medico, ma i malati. Andate a imparare che cosa vuol dire: misericordia io voglio e non sacrifici. Io non sono venuto infatti a chiamare i giusti, ma i peccatori»* (7).

Il racconto evangelico evidenzia, quindi, che Matteo era un pubblicano, che riscuoteva le tasse per incarico dei romani al momento della sua vocazione, e che i pubblicani erano considerati alla stregua dei peccatori.

La questione centrale, per il tributarista che analizza l'episodio raffigurato nel quadro, è naturalmente quella della verifica della possibile identificazione tra peccato e funzione.

Sotto il profilo religioso, il peccato dei pubblicani è principalmente quello dell'impurità e tanto perché il loro lavoro li metteva a contatto con i pagani e con monete aventi immagini e iscrizioni paga-

(6) TANFOGLIO A., *Filosofia dell'arte: rappresentazione e società*, Tricase (LE), 2016, *passim*, sostiene che, anche se la realtà è una complessità che nessuna imitazione sa riuscire a riprodurre, nella manifestazione del reale si trova l'essenza dell'intelligibile ed è proprio con la mediazione dell'arte che la realtà e il tempo acquisiscono la propria dimensione.

(7) Matteo 9, 9 -13. Nella versione di Luca 5, 27 -32: *“dopo questo egli uscì e vide un pubblicano di nome Levi, seduto al banco delle imposte, e gli disse: «seguimi!». Ed egli, lasciando tutto, si alzò e lo seguì. Poi Levi gli preparò un grande banchetto nella sua casa. C'era una folla numerosa di pubblicani e di altra gente, che erano con loro a tavola. I farisei e i loro scribi mormoravano e dicevano ai suoi discepoli: «come mai mangiate e bevete insieme ai pubblicani e ai peccatori?». Gesù rispose loro: «non sono i sani che hanno bisogno del medico, ma i malati; io non sono venuto a chiamare i giusti, ma i peccatori perché si convertano»*.

ne (8). Le monete derivanti dagli introiti delle imposte, poi, potevano confondersi con quelle derivanti da attività riprovevoli, sicché anche tale aspetto aveva generato nella popolazione la convinzione della natura peccaminosa dell'attività di esazione delle imposte (9). Anche nei Vangeli, il denaro è considerato un mezzo per indurre al peccato; allontanando l'uomo dallo spirito, lo corrompe: *“in verità vi dico, difficilmente un ricco entrerà nel regno dei cieli. Ve lo ripeto: è più facile che un cammello passi per la cruna di un ago che un ricco entri nel regno dei cieli”* (10).

Sotto il profilo sociopolitico, va considerato che l'appalto dell'esazione dei *vectigalia publica populi* romani era conferito dai censori o dai consoli di Roma ai pubblicani, destinati ad operare nelle varie parti dell'impero secondo le *leges censoriae*. Tali leggi conferivano loro penetranti strumenti di tutela nei confronti di contribuenti inadempienti o responsabili di frode: in particolare, il pubblicano era autorizzato a confiscare i beni del contribuente sottratti con dolo con effetto immediato e a pignorare i beni del debitore, offrendone la restituzione solo a fronte del pagamento di una somma superiore al *vectigal* non pagato (11). Dietro al pagamento allo Stato di una somma prefissata, gli appaltatori incameravano gli introiti della riscossione divenendo addirittura proprietari dei *commissa* e dei pegni non riscattati (12).

Nella percezione collettiva, all'avversione verso l'incisività dei poteri cautelari e di riscossione, si aggiungeva quella derivante dall'alterità dello Stato nel cui interesse venivano rimosse le imposte, comparabile a quella che alimenta l'odierna corrente federalista, e dalla sussistenza di un interesse economico personale dell'esattore, oggi ravvisabile nell'interesse al conseguimento dei premi sui volumi accertati e/o riscossi; tutti fattori determinanti l'ostilità manifesta nei confronti della categoria.

In quest'ottica, la chiamata di Matteo è a tutti gli effetti un evento straordinario che incontra le resistenze interne ai seguaci di Gesù ed esterne della comunità, i pregiudizi e le riserve morali degli scribi che equiparavano i pubblicani ai peccatori sotto una medesima categoria, come sembra riconoscere lo stesso Gesù nel paragonarli ai peccatori e ai malati che necessitano del medico.

3. Ad un secondo livello esegetico di analisi delle immagini, emerge chiaramente dal quadro di Caravaggio il dissidio tra il peccato e la chiamata alla fede, la cui raffigurazione è espressa tra luci e ombre nella contrapposizione tra il denaro, la spada e la luce che viene dall'alto. Il dipinto non si limita a narrare l'episodio evangelico ma lo arricchisce di connotazioni diverse ed ulteriori, traducendo il racconto nel linguaggio del tempo di Caravaggio; il quadro è infatti una delle prime opere in cui si ambienta un evento sacro al tempo dell'autore, dipingendo con estremo realismo i dettagli, i contorni, le espressioni.

La scena si svolge in un ambiente angusto, tetro, appena rischiarato dalla luce che proviene da una finestra: Matteo è seduto ad un tavolo, con altri quattro esattori, per la conta del denaro. Dall'osservazione dei costumi emerge immediatamente la percezione della modernità della storia narrata dal dipinto, che rappresenta in una medesima scena la realtà al tempo di Gesù e contemporaneamente al tempo di Caravaggio.

(8) Cfr. BROWN R. E., *Introduzione al Nuovo Testamento*, Brescia, 2001, in particolare 114, ove sottolinea la questione relativa alle monete che avevano l'immagine di divinità pagane.

(9) Si veda GRANT R.M., *Cristianesimo primitivo e società*, Torino, 1987; PENNA R., *L'ambiente socio-culturale delle origini cristiane*, Bologna, 1984.

(10) Matteo 19, 23 -30. Il rigore sul tema del denaro è attestato anche nel Vecchio Testamento: il Levitico recita: *“Se il tuo fratello che è presso di te cade in miseria ed è privo di mezzi, aiutalo, come un forestiero e un inquilino, perché possa vivere presso di te. Non prendere da lui interessi, né utili; ma temi il tuo Dio e fa vivere il fratello presso di te. Non gli presterai il denaro a interesse, né gli darai il vitto ad usura”*. Lev. 25, 35 -37.

(11) MAGAZZANI L., *Pubblicani e debitori di imposta*, Torino, 2002, 257 ss.; sul tema si veda anche MEROLA G.D., *Autonomia locale governo imperiale. Fiscalità e amministrazione nelle province asiatiche*, Bari, 2001; CIMMA M.R., *Ricerche sulle società di pubblicani*, Milano 1981.

(12) Si legge anche in Luca 3, 12-13 che Giovanni Battista aveva ammonito i pubblicani affinché smettessero di riscuotere più di quanto prescritto. Riferisce BROWN R.E., *Introduzione al Nuovo Testamento*, cit. 117 che gli esattori erano considerati avidi e senza scrupoli.

Questa duplice visione è chiaramente rinvenibile nell'abbigliamento degli esattori, che indossano tutti vestiti moderni, in uso nel Millecinquecento.

Si può constatare negli abiti e nelle fattezze degli uomini una sorta di evoluzione della figura dell'esattore in una chiave più raffinata, opulenta, che contrasta con la visione dell'esattore seduto al banco dell'episodio evangelico. Nel quadro è il tavolo ad avere la funzione di banco dei debiti, la parete scalcinata è interrotta da una finestra con i vetri impolverati, che non rischiarava l'interno, l'oscurità circonda gli uomini ben vestiti, con le loro monete e una spada al fianco.

È chiaro che i tempi sono cambiati, come sottolineato non solo dal contrasto tra la povertà dell'ambiente e la ricchezza delle figure al tavolo, ma soprattutto dal contrasto tra la modernità delle figure degli esattori e l'antichità delle figure di Cristo e San Pietro, che appaiono fuori dal tempo, con vestiti del tutto diversi, poveri, adeguati al tempo evangelico e non a quello moderno.

Le differenze storiche sono evidenti nel contrasto tra le semplici tuniche, da un lato, e le bluse raffinate, dall'altro; tra i pantaloni attillati, le gambe scoperte e le scarpe degli esattori e i piedi nudi di Gesù e Pietro.

Eppure, nonostante le differenze evidenziate, è altrettanto chiaro nel quadro che gli esattori moderni continuano ad essere peccatori. La luce che illumina la scena proviene da destra, dove si collocano Cristo e Pietro, ed è la sola che si proietta sugli uomini, accende i volti, le mani e i vestiti, lasciando il resto nell'oscurità (13).

Questo gioco di luci e ombre segna un punto di svolta nel modo in cui Caravaggio illumina le sue opere. Nei quadri precedenti la sua pittura era "chiara" e la luce per lo più diffusa; mentre con quest'opera l'illuminazione della scena diventa direzionale, penetra l'oscurità da diverse angolazioni con violenta intensità drammatica.

Gesù, con la mano tesa, indica Matteo, e Matteo indica se stesso, quasi stupefatto. L'incredulità nel volto sottolinea la distanza tra la scelta del Cristo e la condizione di peccato di chi viene chiamato ad entrare nella luce. Due esattori, pur guardando la scena, sembrano non capirne il significato e gli altri non sollevano neanche la testa, continuando a contare il denaro, restando nell'oscurità. Solo Matteo risponde alla chiamata di Gesù, operando una trasposizione pittorica del concetto di libero arbitrio per cui ognuno sceglie per sé: gli altri scelgono l'indifferenza e restano attratti solo dalle monete.

La vocazione di Matteo comporta non soltanto il perdono delle sue colpe, ma anche una nascita, il passaggio dalla morte alla vita, dall'ombra alla luce: l'esattore era un peccatore, legato al suo denaro ancora con una mano, ma viene chiamato a cambiare vita e si dichiara pronto: la riscossione delle imposte denota avidità, lontananza dalla luce, dall'anima e gli esattori sono peccatori.

Questa chiara visione realistica, contenuta nel quadro, corrisponde perfettamente all'odierna percezione della relazione con l'Autorità tributaria sovraordinata e temibile per i suoi mezzi coercitivi, trasfigurati nella spada dell'esattore al tavolo, e, infine, peccatrice perché depaupera l'individuo per la propria avidità.

L'episodio evangelico, riprodotto nel quadro, travalica il tempo e il contesto sociale, economico e culturale, palesando tematiche che sembrano permeare tutta la storia dell'arte.

L'avversione generalizzata verso le imposte e gli esattori è palesata, ad esempio e senza pretesa di completezza, nelle tele di Quentyn Massys, pittore fiammingo della Scuola di Anversa, vissuto tra la fine del millequattrocento e la metà del millecinquecento: nel quadro "*Gli esattori*", l'artista raffigura gli esattori nell'atto di raccogliere le imposte. I due personaggi sono avvolti nei loro turbanti e rappre-

(13) Il quadro è strutturato su due piani paralleli, quello alto occupato solo da una finestra, mentre quello basso dai protagonisti; la mano di Cristo è una citazione della Creazione di Adamo di Michelangelo ed è la prima grande tela in cui Caravaggio immerge la scena in una penombra ritagliata dallo squarcio di luce che proviene da destra, dando direzione di lettura all'opera e facendo emergere i personaggi e i loro particolari. Per una bibliografia essenziale si rinvia a: BERENSON B., *Caravaggio*, Milano, 1994; CALVESI M., *La realtà del Caravaggio*, Torino, 1980; CINOTTI M., *Michelangelo Merisi detto il Caravaggio. Tutte le opere*, Bergamo, 1983; GREGORI M., *Caravaggio*, Milano, 1994.

sentano la corruzione del mondo moderno con il ghigno del volto, la bruttezza delle loro fattezze: sopra di loro pende una forbice che si erge quasi a nuova spada di Damocle e che minaccia di morte i loro possessori. La mano del contabile scrive e pare legalizzare il furto, tant'è che, in alcune versioni dell'opera, è possibile leggere nel taccuino un'ammonizione contro l'avarizia.

Il disprezzo che il pittore riserva a questi "professionisti del denaro" è esplicito nella deformazione fisiognomica e riverbera la tradizionale condanna delle "passioni del denaro" – avarizia e avidità – tipica del pensiero religioso fin dal Medioevo.

Anche Marinus van Reymerswaele, seguace dello stile di Massys, era conosciuto per la sua descrizione di banchieri ed esattori e per il suo realismo quasi ossessivo nella distorsione dei volti avidi dei suoi soggetti. Nel quadro "*L'esattore e sua moglie*", sono rappresentati probabilmente esattori delle imposte, ricchi borghesi nell'atto di verificare con una bilancetta il peso delle monete: l'intensità dello sguardo con cui fissano le monete, le mani rapaci, denotano chiaramente il medesimo biasimo e la medesima avversione verso i soggetti rappresentati, rinvenibile nell'opera di Massys.

Le opere d'arte nella storia, quindi, riproducono immutata la percezione negativa della relazione distorta tra esattori delle imposte e contribuenti, narrata nell'episodio evangelico di San Matteo, adattandola al proprio tempo e proiettandola nel nostro.

4. Le opere d'arte rappresentano in forme e colori il rapporto di ostilità che intercorre tra contribuente e Amministrazione finanziaria e il sentimento comune, metatemporale, di sfiducia nei confronti dell'esattore delle imposte, considerato avido e peccatore.

Questa percezione collettiva, attualissima, è certamente collegata all'eccessivo carico tributario e al suo tecnicismo esasperato, ma è anche connessa alla diffidenza nella correttezza dell'operato dell'Autorità tributaria, che si avverte estranea, esattamente come l'impero romano per i palestinesi del tempo, alimentando spinte autonomistiche nelle realtà locali. Tuttavia si può ritenere che il quadro di Caravaggio, le tele dei Fiamminghi, l'episodio evangelico, convergano nella disapprovazione etica della persona dell'esattore di imposta, non della sua funzione. È l'avidità, il sopruso, l'uso improprio del ruolo ad alimentare il peccato personale dell'esattore, non la sua relazione con l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Non si disserta della correttezza o meno dell'imposta, non è il tributo ad essere peccaminoso. Al centro del quadro è l'uomo, i suoi lineamenti e la sua raffigurazione, che inducono alla disapprovazione chi lo osserva.

Questa interpretazione sembra coerente con la tradizione cristiana delle origini in cui si ravvisa un radicale rifiuto della disobbedienza civile "*freedom in subordination*" (14), come riportato in numerose fonti (15), che induce a ritenere che non vi fosse una qualche forma di avversione verso il pagamento delle imposte nel Cristianesimo delle origini. Anzi, nel precetto "*Date a Cesare quel che è di Cesare*" (16), piuttosto che il tradizionale riferimento all'autonomia della religione rispetto alla politica, può essere letta una vera e propria esortazione a far fronte all'adempimento dei propri obblighi civili e sociali. In tale esortazione, è implicito il riconoscimento del ruolo fondamentale dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, connesso al reperimento delle risorse essenziali per il funzionamento dello Stato sociale e della spesa pubblica, e che non contrasta in alcun modo con i precetti religiosi.

In quest'ottica, l'affermazione della prevalenza delle ragioni dell'universale, dell'organizzazione statale, sulle ragioni dell'interesse particolare, del cittadino che vorrebbe affrancarsi dai costi della comunità, non è un concetto antitetico rispetto ai valori della religione cristiana. Se si adotta questa prospettiva esegetica, la visione dell'esattore emergente dal quadro di San Matteo non può essere connessa

(14) Cfr. PARKINS P., *Taxes in the New Testament*, in *Journal of Religious ethics*, 1984, 182 ss.

(15) Per un *excursus* sul tema, per tutti, BARZANÒ A., *Il cristianesimo nell'impero romano da Tiberio a Costantino*, Torino, 2013; SINISCALCO P., *Il cammino di Cristo nell'impero romano*, Roma-Bari, 2009; FILORAMO G. - LUIPURI E. - PRICOCO S., *Storia del Cristianesimo. 1. L'antichità*, Roma-Bari, 2008.

(16) Matteo, 22, 15-22; Marco 12, 13-17; Luca 20, 20-26.

ad un disconoscimento del fondamento etico dell'obbligazione di imposta (17), fondamento espresso chiaramente dal collegamento tra il principio di capacità contributiva e quello di solidarietà, entrambi sanciti dalla Costituzione.

Il dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva è espressione del dovere di solidarietà in campo economico politico e sociale, vincolando quindi al bene comune le potenzialità di ogni soggetto che faccia parte di una comunità.

Sotto tale profilo, è evidente che non vi è alcun contrasto tra obbligazione tributaria e visione sociale del Cristianesimo, nel senso che il dovere di solidarietà impone il sacrificio dell'interesse individuale senza una diretta controprestazione ed in vista del perseguimento degli interessi collettivi, che corrisponde al precetto di sfamare gli affamati, vestire i poveri e curare gli ammalati.

Lo strumento fiscale è la leva principale per limare le grandi differenze di fortuna e affermare anche la centralità di una funzione redistributiva: in via di estrema semplificazione, basti pensare alla differenza di valore tra il prezzo di mercato e il prezzo pubblico di beni e servizi essenziali finanziata per il tramite della fiscalità generale, in cui il relativo arricchimento del fruitore è una forma chiara di redistribuzione a favore di chi non avrebbe i mezzi per farvi fronte (18).

D'altro canto, è anche vero che il principio di cui all'art. 53 della Costituzione connette il prelievo tributario alla sussistenza di una capacità economica del soggetto passivo, particolarmente qualificata dall'attualità ed effettività delle risorse. Correlato all'artt. 41 e 42 della Costituzione, il medesimo principio tutela l'individuo, debitore di imposta, da qualsiasi tipologia di eccesso di prelievo che si traduca di fatto in forme para-espropriative, condizionando la misura massima dell'imposta.

La capacità contributiva in questo senso costituisce presupposto e limite del potere impositivo, in quanto solo chi abbia capacità contributiva può essere concretamente tenuto a concorrere alla spesa pubblica e la contribuzione non può superare la capacità contributiva espressa dal soggetto. Se il livello impositivo supera i suddetti limiti l'individuo si sente prevaricato e non avverte più il fondamento etico della propria obbligazione. Ciò non di meno, nel rispetto dei limiti che la stessa Costituzione connette al prelievo tributario, l'imposizione si delinea come uno strumento chiave per la precisazione di politiche pubbliche solidali, in linea con i valori cristiani. Sicché non vi è alcun legame tra peccato e imposte, ma potrebbe esservi tra peccatori ed esattori.

5. Il quadro di Caravaggio consente, quindi, alcune riflessioni sulle ragioni sottese alla raffigurazione negativa dell'esattore d'imposta e sulle prospettive per una rivoluzione di questo millenario conflitto.

Il superamento della sfiducia nei confronti dell'esattore può realizzarsi, ad avviso di chi scrive, valorizzando i criteri di legalità, imparzialità e buona amministrazione che devono regolare l'agire amministrativo, dotandoli di un contenuto reale e assicurando forme di tutela effettiva per coloro che hanno subito danni in ragione del mancato rispetto di questi ultimi.

Questi principi dovrebbero ritenersi pacifici, immanenti come sono nel nostro sistema che li proclama già a livello costituzionale e li ribadisce con numerose leggi di settore e con codici di condotta, ma di fatto non sono percepiti come concreti dalla collettività (19).

(17) HEGEL G.W.F., *Scritti di filosofia del diritto*, Bari, 1971, 143, ove si afferma che "éthos" sono le "convenzioni" a cui volente o nolente il soggetto si adegua e che non riguarda il soggetto, ma la società o il gruppo sociale a cui il soggetto stesso appartiene. Cfr. anche CONCA MESSINA S., *Profitti del potere*, Roma-Bari, 2016.

(18) BARTOLE S. - BIN R., *Commentario breve alla Costituzione italiana*, Padova, sub art. 53.

(19) Ci si riferisce al Codice di comportamento dei dipendenti pubblici di cui al D.P.R. n. 62/2013 che definisce gli obblighi di diligenza, lealtà, imparzialità e buona condotta che i pubblici dipendenti sono tenuti ad osservare. Tali doveri di condotta sono estesi anche a tutti i collaboratori o consulenti della Pubblica Amministrazione, inclusi i collaboratori degli uffici di diretta collaborazione delle Autorità politiche. Si veda per tutti, GARGIULO U., *La prestazione lavorativa tra prescrizioni etiche e obblighi contrattuali. Fonti e contraddizioni nella delimitazione dell'area di debito del dipendente pubblico*, in *Lavoro nelle Pubbliche Amministrazioni*, 2014, 16 ss.

Il legislatore avverte la necessità di mutare il rapporto che lega Amministrazione e contribuente in chiave di trasparenza, lealtà e collaborazione, come dimostra l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente che avrebbe dovuto operare in questa direzione.

Con lo Statuto si è inteso, infatti, almeno in linea di principio, favorire la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, si sono introdotti numerosi istituti volti a garantire la conoscenza preventiva dell'interpretazione amministrativa, quali l'interpello, e nuove Autorità amministrative indipendenti, quali il Garante del contribuente, cui inoltrare segnalazioni che lamentino disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale od irragionevoli. Eppure, ancora oggi, ostano a questo cambiamento di prospettiva nel rapporto Fisco - contribuente, le stesse ragioni che, dal tempo dei Vangeli, alimentano la sfiducia dei contribuenti nell'operato dei funzionari tributari: la concessione di poteri sempre più incisivi e/o invasivi per il recupero del sommerso e la lotta all'evasione; le disparità di trattamento, che hanno reso il sistema tributario sempre più squilibrato, con evidenti differenze distributive tra le diverse categorie di reddito, che soggiacciono anche a differenti modalità di accertamento e riscossione; la percezione di un'alterità dello Stato che sembra ricevere le imposte per sé e non per l'erogazione di servizi indivisibili alla collettività; la sussistenza di meccanismi premiali erogati ai funzionari in ragione del raggiungimento degli obiettivi di budget.

Se da un lato, quindi, si affermano i principi di lealtà e collaborazione tra Amministrazione e contribuente quali cardini del sistema, dall'altro, di fatto, si comprimono tali proclamazioni di principio per esigenze di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, cagionando una distorsione nel rapporto tributario, tanto più preoccupante per l'asimmetria delle posizioni contrapposte. Sotto quest'ultimo profilo, in particolare, ha operato l'introduzione dei meccanismi premiali, fissati da Convenzioni triennali tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate (20): l'incentivo all'esercizio dell'azione accertatrice, determinata senz'altro da esigenze di stimolo della "produttività", cagiona inevitabilmente distorsioni nella relazione con il contribuente e questo anche se i premi sono collegati ad una percentuale di incassi derivanti da riscossione a titolo definitivo.

È chiaro che se, con tutti gli aggiustamenti del caso, il funzionario avverte la necessità di accertare per dimostrarsi produttivo nell'ottica generale del raggiungimento degli obiettivi, si trova ad operare in una situazione di conflitto di interesse, intendendosi con questa espressione quella situazione in cui un individuo, nello svolgimento di un'attività di rilievo privato o pubblico, sia tenuto a realizzare un c.d. interesse primario (perché così definito dalle regole dell'attività in questione) che pertiene ad altri e che, per caso, può trovarsi in contrasto con un suo personale interesse (definito secondario) (21). Da un lato, il funzionario deve realizzare l'interesse all'esercizio dell'azione amministrativa secondo criteri di legalità, ma dall'altro, il volume dell'accertato si ripercuote sugli incentivi da ricevere. E, anche se l'ordinamento non dà rilievo a tale conflitto, sotto il profilo etico lo stesso permane ed inficia la linearità dell'operato del funzionario, incidendo sulla credibilità dell'istituzione e dei suoi rappresentanti, svuotando di contenuti concreti i principi che governano l'agire amministrativo.

Come il pubblicano era condannato al suo tempo dalla collettività perché incassava più di quanto strettamente dovuto a Roma, la percezione di un interesse altera il rapporto tributario minando la fiducia che necessariamente deve legare il contribuente all'Amministrazione finanziaria.

(20) Si allude alle Convenzioni redatte ex art. 59, commi 2, 3 e 4, D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

(21) La definizione è di LALLI A., *Conflitti di interessi nel diritto privato e nel diritto pubblico. Una rassegna*, in *Rivista Trim. Diritto Pubblico*, 2016, 155. L'Autore afferma che in assenza di una consapevolezza diffusa della pericolosità sociale di alcune tipologie di conflitti di interessi, il diritto, nelle società aperte, non riesce a operare in modo risolutivo. Ecco perché si avverte l'esigenza di affiancare al tradizionale approccio costituito da comandi e controlli la promozione di un sentire comune diffuso, di un'etica individuale e collettiva, che non possono essere espressione di verità assolute, come detto, ma del razionale convincimento dell'esigenza di rispetto di limiti all'azione di ciascun individuo affinché tutti possano esercitare i propri diritti, senza pregiudizio di quelli degli altri.

Questa alterazione nel dialogo che dovrebbe improntare il procedimento di accertamento si avverte maggiormente se si analizzano anche gli scarni strumenti di tutela a disposizione del contribuente allorché subisca danni derivanti dall'illegittimo esercizio dei poteri amministrativi.

Basti pensare che, già in fase di verifica, il contribuente è esposto alla sopportazione dei costi di consulenza e assistenza, non recuperabili in sede giudiziale e, in fase di contenzioso, affronta i costi dell'impugnativa, difficilmente ripagati o completamente reintegrati dall'eventuale condanna alle spese dell'Amministrazione; il ricorrente è soggetto poi all'eventuale riscossione provvisoria in pendenza di giudizio o ai danni derivanti dalla sottoposizione a misure cautelari; all'immagine e a quelli connessi alla chiusura del credito da parte delle banche o all'impedimento all'esercizio dell'attività economica, oltre al danno derivante dalla eventuale giudizio penale connesso all'accertamento illegittimo (22).

Il funzionario dovrebbe quindi svolgere la propria funzione di accertamento con le cautele necessarie e con un costante bilanciamento tra le giuste misure per il recupero delle imposte evase e la tutela dei diritti del contribuente, esposto a penetranti poteri di indagine. E questo soprattutto perché tali diritti, una volta violati, difficilmente sono suscettibili di un efficace risarcimento, atteso che nella relativa azione di danni il contribuente incontra i limiti derivanti dalla diabolicità della prova dell'illecito delineata dall'art. 2043 c.c., che ancora la responsabilità dell'Amministrazione alla sussistenza del dolo e/o della colpa del funzionario. In tale azione, infatti, il contribuente deve provare non solo che il comportamento del funzionario possa essere riferito all'ente, ma anche, e questa è la prova più complessa, l'elemento psicologico del dolo o della colpa di chi ha agito (23).

La necessità di provare la illiceità dell'atto o del comportamento del funzionario è un ostacolo non lieve all'esercizio dell'azione di risarcimento, atteso che la colpa non può ravvisarsi *in re ipsa* nella illiceità, ma occorre dimostrare che l'atto stesso o il comportamento, oltre ad essere illegittimo, costituisca anche cattivo esercizio della funzione amministrativa, contrastando con i principi di imparzialità, correttezza e buon andamento.

Le difficoltà di prova nelle azioni risarcitorie aquiliane esasperano maggiormente l'asimmetria delle posizioni del rapporto tributario a tutto vantaggio dell'Amministrazione finanziaria e, segnatamente, del funzionario che ha mal gestito la fase di accertamento, alimentando la sfiducia diffusa nell'operato amministrativo delineata dalle opere d'arte esaminate.

Come ai tempi di Caravaggio, ancora oggi, il sospetto sul tornaconto personale del funzionario e la mancanza di tutele adeguate del contribuente avvelenano il rapporto tributario, alimentando il fenomeno del sommerso, della sottrazione al circuito virtuoso sotteso all'attuazione dell'obbligazione tributaria.

In sostanza, la mancanza di etica dei rappresentanti dell'Autorità può avere l'effetto di indurre a sua volta la mancanza di etica dei contribuenti nell'adempimento dell'obbligo di imposta, costituendo un alibi ulteriore per sottrarsi al carico impositivo già di per sé avvertito come para espropriativo.

6. In conclusione, la modernità della tela di Caravaggio emerge in modo evidente, riuscendo perfettamente a rappresentare problematiche attuali, quali il conflitto esacerbato tra la collettività e i rappresentanti dell'Amministrazione finanziaria o l'estraneità di chi esige le imposte e le amministra, e suggerendo i mutamenti necessari per affrancarsi dal peccato "originale" del pubblicano.

(22) Per una recente rassegna di dottrina e di giurisprudenza sul tema, SALVATI A., *La tutela aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, Napoli, 2020.

(23) 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 integra 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., 12 febbraio 2021, n. 3630; 9 novembre 2018, n. 28798; 22 novembre 2017, n. 27800; 29 marzo 2004, n. 6199.

Il superamento dell'identificazione tra funzionari delle imposte e avidi peccatori non può che passare attraverso una più rigorosa etica del funzionario e un più efficace sistema di tutela del contribuente, che potrebbero realizzarsi applicando anche in ambito tributario quella forma di responsabilità di matrice giurisprudenziale, nota soprattutto in ambito amministrativo, come responsabilità da contatto (24).

Tale forma di responsabilità è coerente con l'obiettivo, essendo fondata sulla constatazione che, nel rapporto tra Amministrazione e cittadino, sia immanente un obbligo per l'Amministrazione di protezione della posizione del cittadino stesso, sicché, accanto al generico dovere della Pubblica Amministrazione di perseguire l'interesse pubblico alla legalità, si configura anche un obbligo accessorio di rispetto o salvaguardia della sfera del soggetto privato dalle conseguenze dannose che questo rapporto può provocare (25).

Si tratta di un tipo di responsabilità, al confine tra responsabilità contrattuale ed extracontrattuale, che, nel valorizzare gli obblighi di comportamento del funzionario, strettamente legati al rispetto delle regole, e di protezione della sfera giuridica della controparte, sottintende una nozione oggettiva di colpa amministrativa, senza ulteriori oneri probatori a carico del contribuente, comportando di per sé un obbligo di risarcimento del danno provocato dalla violazione di tali obblighi (26).

L'applicazione di questa forma di responsabilità nel rapporto tributario, connessa alla valorizzazione degli obblighi di correttezza dell'agire del funzionario, può indurre un significativo mutamento nella relazione tra Amministrazione e contribuente, ponendo l'accento sull'obiettivo affidamento del contribuente che entra in contatto con l'Amministrazione, soddisfacendo all'esigenza di oggettivare la colpa e di dare un contenuto sanzionatorio alla violazione degli obblighi che governano l'agire amministrativo.

In quest'ottica, è auspicabile che vengano rimeditati i meccanismi di incentivo alla "produzione di accertamenti" per favorire invece la legalità e imparzialità dell'azione amministrativa e una nuova relazione tra esattori e contribuenti improntata a reciproca fiducia, che consenta di recuperare quella funzione vitale delle imposte connessa al reperimento delle risorse fondamentali per il funzionamento dello Stato sociale e il finanziamento della spesa pubblica.

(24) L'elaborazione originaria della teoria in esame risale alla dottrina civilistica tedesca dei primi decenni del secolo scorso che ha applicato lo schema dei «rapporti contrattuali di fatto» per spiegare alcune ipotesi contrattuali caratterizzate dalla mancanza di dichiarazioni negoziali, nelle quali la fonte del rapporto obbligatorio è costituita da un comportamento di fatto. Cfr. ANGELICI C., *Rapporti contrattuali di fatto*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 1 ss.

(25) In ambito amministrativo, l'applicazione della teoria della responsabilità da contatto si fonda sull'esistenza di una specifica relazione tra Amministrazione e privato, preventiva rispetto al fatto o atto produttivo di danno: nello svolgimento dell'attività procedimentale, si viene a creare una relazione tra Amministrazione e privato intesa come contatto sociale qualificato, dalla quale nasce un obbligo per l'Amministrazione di salvaguardia della posizione del privato stesso dalle conseguenze dannose che questo rapporto può provocare: di recente Cass. civ., 22 novembre 2019, n. 30502; 26 luglio 2019, n. 20285 e 25 luglio 2018, n. 19775.

(26) In questi termini, la nota sentenza del Consiglio di Stato, sez. V, 6 agosto 2001, n. 4239, FI, 2002, III, c.1.

Sul concetto di “altre imposte”: il caso italiano delle addizionali locali all'accisa sull'energia elettrica

About the term “other taxes”: the Italian case of the local surtaxes on excise duty on electricity

ENRICO MARELLO

Abstract

Le addizionali locali alle accise sull'energia elettrica sono state ritenute incompatibili con il diritto UE da due pronunce di Cassazione, per mancanza di finalità specifiche. Tuttavia, non sembra che sia stato discusso il presupposto logico di questa tesi, ossia che si tratti di “altre imposte” indirette.

Parole chiave: accise sull'energia elettrica, addizionali, compatibilità con il diritto UE

Abstract

The local surtaxes on excise duties on electricity were deemed incompatible with EU law by two rulings of the Supreme Court, due to lack of specific purposes. However, the logical assumption of this thesis has to be discussed, namely that the local surtaxes could be qualified “other taxes”.

Keywords: excise duty on electricity, surtaxes, compatibility of domestic taxes with harmonized excise duties

SOMMARIO: **1.** Introduzione: l'addizionale provinciale e la presunta non conformità al diritto UE. – **2.** Il vincolo della direttiva, la sua *ratio* e le pronunce CGUE. – **3.** La ricezione per implicito della Corte di Cassazione: l'attenzione giurisprudenziale sulle finalità specifiche – **4.** L'addizionale costituisce davvero “altra imposta”? – **5.** Conclusioni.

1. Interessanti questioni teoriche si nascondono nelle aree meno battute dei tributi locali e, talvolta, un filone di azioni giudiziarie dà per scontato un presupposto logico che fa da perno malfermo all'intera piramide di controversie. È quello che probabilmente sta accadendo nel caso delle addizionali provinciali all'energia elettrica, di cui si vuole trattare in questo breve contributo.

Il prelievo in questione è stato introdotto a regime dal D.L. 28 novembre 1988, n. 511 all'art. 6, come “addizionale all'accisa sull'energia elettrica”, con una quota comunale ed una quota provinciale (in precedenza, un'istituzione temporanea dell'addizionale comunale era avvenuta con l'art. 24, comma 4, D.L. 28 febbraio 1983, n. 55).

La soggettività passiva spettava ai “*soggetti obbligati di cui all'articolo 53 del Testo unico delle accise, al momento della fornitura dell'energia elettrica ai consumatori finali ovvero, per l'energia elettrica prodotta o acquistata per uso proprio, al momento del suo consumo*”; modalità di liquidazione e riscossione seguivano le stesse modalità previste per l'accisa sull'energia elettrica (art. 6, comma 3). Le addizionali relative a fornitura di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW erano versate direttamente agli enti locali e quelle relative a fornitura con potenza superiore erano versate all'Erario.

Il prelievo è stato abrogato dall'art. 4, comma 10, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, da un legislatore che frettolosamente riteneva che l'addizionale potesse essere incompatibile con il diritto UE, probabilmente proprio per difetto di finalità specifica (tanto che la disposizione precisa che l'abrogazione avviene: “*al fine di coordinare le disposizioni tributarie nazionali applicate al consumo di energia elettrica con quanto disposto dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise*”).

A seguito della pronuncia di due decisioni della CGUE relative ad un tributo estone e ad un tributo francese, che saranno analizzate al § 2, la Corte di Cassazione ha ritenuto nel 2019 che anche l'addizionale italiana sia contraria al diritto unionale (§ 3): da qui il fiorire di azioni e anche l'accendersi di un certo interesse dottrinale sul punto.

Esiste, però, il dubbio che la Corte di Cassazione non abbia valutato adeguatamente la differenza strutturale tra i tributi portati all'attenzione della CGUE e l'addizionale provinciale italiana, anche in rapporto alla *ratio* del limite imposto dal diritto unionale.

2. La Direttiva n. 118/2008 impone una limitazione al potere statale in materia di prodotti sottoposti ad accisa: l'art. 1, par. 2 dispone che eventuali “*altre imposte indirette*” sui prodotti sottoposti ad accisa possano essere istituite, a patto che (a) abbiano finalità specifiche e (b) le disposizioni in materia di determinazione della base imponibile, calcolo dell'imposta, esigibilità e controllo siano conformi al diritto unionale dettato per le accise o per l'IVA.

Il precedente normativo era costituito dall'art. 3, par. 2, Direttiva n. 12/1992, che aveva una struttura del tutto simile (si noti che non era stata approvata la versione proposta dalla Commissione (COM (90) 431 def.) che all'art. 3, par. 2 prevedeva che “*I prodotti di cui al paragrafo 1 sono gravati solo da accisa e da imposta sul valore aggiunto*”).

Nel lessico unionale, amante degli acronimi, le altre imposte indirette sono spesso abbreviate nelle versioni italiane come IIFS (imposte indirette con finalità specifiche).

Il limite di cui all'art. 1 Direttiva, che non vieta ogni altra imposta con effetto equivalente, ma legittima le IIFS, riflette da una parte la consapevolezza che la tassazione non armonizzata dei prodotti energetici potrebbe pregiudicare il buon funzionamento del mercato interno e dall'altra una certa difficoltà nel raggiungimento di una tassazione media unitaria, per cui si è preferito virare pragmaticamente sul rispetto di una tassazione minima (VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017, 93 ss.; FERREIRA A., *Domestic Excise Duties and the “Specific Purposes” Test: A Quasi-Harmonization Tale*, in *European Taxation*, 2021, 2/3, 84-85).

La *ratio* di questo limite si ritrova ben descritto anche nelle conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-103/17, *La Messer*, ai punti da 52 a 57, dove si ritrova questa sequenza logica: (a) l'obiettivo primario delle limitazioni alle IIFS è quello di consentire il rispetto trasparente dei limiti minimi di tassazione dell'elettricità stabiliti dalla Direttiva (punto 54; nello stesso chiaro indirizzo vanno i considerando 3 e 10 della Direttiva n. 96/2003); (b) le IIFS sono giustificate dalle diversità di tradizioni fiscali degli Stati (punto 55); (c) le deroghe sono interpretate restrittivamente dalla Corte, per cercare di preservare un quadro nel quale il consumo di energia elettrica sia gravato unicamente dall'accisa e dall'IVA (punto 56).

Chiarito il *framework* normativo unionale, veniamo al formante giurisprudenziale (sempre unionale).

Due sentenze della CGUE hanno avuto un certo seguito nella giurisprudenza interna, come si chiarirà oltre: si tratta delle decisioni CGUE 5 marzo 2015, C-553/13, *Statoil* e CGUE, 25 luglio 2018, C-103/17, *La Messer*.

Nella decisione *Statoil*, veniva in esame la compatibilità con la Direttiva n. 118/2008 di un tributo estone. Il prelievo estone consisteva in un tributo locale denominato “Imposta sulle vendite”, che colpiva tutti gli imprenditori ed i commercianti che fornivano servizi; base imponibile era il valore del prezzo di vendita, con aliquota fissata dal consiglio comunale nel limite dell'1%. La *Statoil* vendeva combustibile liquido, prodotto soggetto ad accisa, e sosteneva di non dovere assoggettare all'imposta

sulle vendite le vendite di prodotti soggetti ad accisa. Sollevata la questione pregiudiziale, la Corte ha rilevato l'incompatibilità del tributo estone sulla base di questo percorso argomentativo: (i) i limiti alle IIFS hanno la finalità di favorire gli scambi; (ii) il limite della finalità specifica dell'IIFS non è soddisfatto dall'essere il gettito destinato ad un ente locale (punto 39); (iii) neppure l'assegnazione del gettito correlato allo svolgimento di uno specifico compito (nella specie, trasporto pubblico) è sufficiente ad integrare la finalità specifica, quando la funzione pubblica in questione potrebbe essere finanziata con la fiscalità generale (punto 44) (per una più dettagliata descrizione della controversia cfr. GINTER C. - LAID-VEE N. - LINNTAM A., *The Specific Purpose Exception of the European Union Excise Tax Regime: Testing the Boundaries of Member States' Tax Autonomy*, in *EC Tax Review*, Vol. 25, Issue 4, 2016, 229-233).

Nella decisione *La Messer*, veniva in esame la compatibilità con le Direttive n. 12/1992 e n. 96/2003 di un prelievo francese. Il prelievo francese, denominato contributo al servizio pubblico dell'energia elettrica (CSPE), era addebitato dai fornitori di energia elettrica in fattura ed era destinato a compensare i costi aggiuntivi che i fornitori dovevano sopportare *ex lege*, riferiti alla modalità di produzione di energie rinnovabili, alle riduzioni per i soggetti in condizioni di precarietà, al funzionamento finanziario (punto 40). L'importo del CSPE era determinato sulla base del costo di attuazione di queste funzioni (punto 41). Sollevata la questione pregiudiziale, la Corte ha confermato la compatibilità del tributo francese, sulla base di questo percorso argomentativo: (i) la finalità specifica che legittima le IIFS non consiste in una finalità puramente di bilancio (punto 37, con richiamo di precedenti); (ii) la finalità ambientale (in relazione alle energie rinnovabili) costituisce valido fine specifico (punto 45-46); (iii) il CSPE rispettava anche la conformità strutturale alle accise (punto 53); (iv) ove l'IIFS abbia in parte finalità specifiche e in parte finalità non specifiche, il contribuente può domandare rimborso parziale per le finalità non specifiche (punti 58 ss.).

3. Due sentenze della Corte di cassazione hanno offerto una recezione apodittica di queste decisioni CGUE, dando per scontata l'incompatibilità unionale dell'addizionale: si tratta delle decisioni Cass. civ., sez. V, 4 giugno 2019, n. 15198 e Cass. civ., sez. V, 23 ottobre 2019, n. 27101.

La sentenza n. 15198/2019 si concentra sulla finalità specifica dell'addizionale e, rilevando che l'addizionale aveva un'esigenza di bilancio non specifica, ne fa discendere l'incompatibilità della disposizione nazionale (sul "fine specifico" nella giurisprudenza CGUE, le sentenze fondamentali, correttamente citate dalla Cassazione, sono CGUE, 24 febbraio 2000, C-434/97, *Commissione c. Francia* e CGUE, 9 marzo 2000, C-437/97, *EKW e Wein*; sull'esigenza meramente di bilancio *adde* CGUE, 27 febbraio 2014, C-82/12, *Transportes Jordi Besora*).

La sentenza n. 27101/2019 sovrappone il concetto di IIFS con quelle di "imposte addizionali" (tanto da denominare le IIFS come addizionali) e ragiona solo sul concetto di finalità specifica, rilevandone il difetto in capo alle addizionali locali sull'accisa.

Queste due decisioni di Cassazione rispecchiano lo schema standard che adotta la Corte di giustizia nelle decisioni riguardanti le IIFS, schema basato su struttura quaternaria: (1) verifica che il prodotto rientri tra quelli coperti dal divieto; (2) compatibilità della misura nazionale con le esenzioni contemplate dal diritto unionale; (3) adeguatezza rispetto alla struttura dell'IVA o delle accise; (4) sussistenza di un fine specifico non meramente di bilancio (il procedimento è ben analizzato in FERREIRA A., *Domestic Excise Duties and the "Specific Purposes" Test: A Quasi-Harmonization Tale*, cit., 84 ss.).

Dalla pubblicazione di queste sentenze di Cassazione, sono sorte molte controversie e richieste di rimborso ed è anche aumentato l'interesse dottrinale. I temi maggiormente trattati in dottrina sono riferiti al procedimento di rimborso disciplinato dall'art. 14 Testo unico accise (*ex multis*: CAPOLUPO S., *L'istanza di rimborso del consumatore per accise indebitamente assolte*, in *il fisco*, 2020, 14, 1354 ss.; GALLEANI D'AGLIANO N., *Rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sulla energia elettrica*, in *il fisco*, 2020, 11, 1054 ss.; MORRI S. - GATTO A., *Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore*, in questa *Rivista*, 18 maggio 2020; PERRONE L., *L'Accisa e le addizionali sull'energia elettrica tra "rimborsi"*

dei tributi e “restituzione” della rivalsa, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 547 ss.; altri riferimenti in calce nella bibliografia).

4. Meriterebbe, invece, riportare l'attenzione sul tema presupposto, ossia se l'addizionale sia da considerarsi incompatibile con il diritto dell'Unione. Non tanto con riferimento alla finalità specifica, su cui si sono concentrate le sentenze di Cassazione citate sopra, quanto sul presupposto logico: l'addizionale costituisce “altra” imposta indiretta?

La questione di cosa sia un'altra imposta indiretta in materia di accise non trova una soluzione diretta nel diritto derivato dell'Unione, come rilevato anche in Corte di giustizia, C-5/14, *Kernkraftwerke*, per cui l'interpretazione deve fondarsi sulla *ratio* della disposizione di divieto e sui caratteri strutturali del prelievo.

Dottrina autorevole ha già sostenuto che l'addizionale non può essere considerata “altra imposta” (PERRONE L., *L'Accisa e le addizionali sull'energia elettrica tra “rimborsi” dei tributi e “restituzione” della rivalsa*, cit., 547 ss.), rilevando come la manualistica affermi prevalentemente che l'addizionale non costituisce un differente tributo, ma una quota del tributo principale (cfr. PERRONE L., *op.ult.cit.*, nota 22, ove la citazione in senso conforme di FALSITTA G., RUSSO P. e FANTOZZI A.); a sostegno ulteriore, la stessa dottrina rileva che la decisione Cass. civ., sez. V, 4 giugno 2019, n. 15199 tratta indistintamente dell'addizionale e dell'accisa, aggiungendo a tale decisione Cass. civ., sez. V, 19 aprile 2013, n. 9567.

Da una diversa prospettiva, si è sostenuto che l'addizionale sia riconducibile ad una sovrimposta e quindi abbia natura autonoma; gli elementi rilevanti per giudicare dell'alterità dell'addizionale locale sarebbero: la diversa soggettività attiva, l'esclusione delle esenzioni di cui all'art. 52, comma 3, TUA (così CORRADO OLIVA C., *Addizionali alle accise sull'energia elettrica: diritto al rimborso per incompatibilità con il diritto unionale e legittimazione attiva*, in *GT*, 2020, 4, 307 ss.).

Per risolvere la questione, possiamo adottare almeno due differenti approcci: (a) possiamo vedere in addizionali e sovrimposte due categorie formali distinte con due correlati regimi differenti o (b) possiamo ritenere che addizionali e sovrimposte siano riconducibili ad un tipo unitario e che quindi debbano essere indagati i caratteri strutturali del prelievo per capire se, indipendentemente dal *nomen juris* e dalla classificazione, il prelievo da analizzare abbia un sufficiente grado di autonomia.

(a) Seguendo il primo approccio, potremmo ritenere che addizionali e sovrimposte abbiano ambiti concettuali ben delimitati e che alla differenza di collegamento normativo (le sovrimposte alla base imponibile del tributo madre, le addizionali all'imposta - in senso proprio - del tributo madre) corrisponda una differenza ontologica, con la conseguenza che le sovrimposte godrebbero di propria autonomia, mentre le addizionali consisterebbero in un aumento di una percentuale del tributo madre: per le addizionali, non di due tributi si potrebbe parlare, ma di uno solo (come affermato icasticamente da FALSITTA G., RUSSO P. e FANTOZZI A. nelle pagine citate a nota 22 del saggio *supra* di PERRONE L.).

Che, nel caso di specie, si tratti di addizionale (e non di sovrimposta) è desumibile dalla costruzione normativa. I caratteri normativi e strutturali sembrano deporre univocamente: (i) il prelievo è commisurato all'imposta e non alla base imponibile; (ii) non esiste una potestà autonoma dell'ente locale nel designare la fattispecie; (iii) l'area di sovrapposizione dei due prelievi è pressoché totale, fatta esclusione di una piccola area relativa alle esenzioni (su cui ancora *infra*).

Da questa prospettiva, l'addizionale provinciale non avrebbe una propria autonomia e non potrebbe essere considerata “altra imposta”: mancherebbe, quindi, il presupposto per il conflitto con la disposizione unionale, perché saremmo solo di fronte ad una articolazione in maggiorazione del tributo principale, ossia dell'accisa armonizzata.

(b) Seguendo il secondo approccio, potremmo ritenere che le due figure siano tendenzialmente accomunate dal legislatore, che userebbe una terminologia indistinta: non vi sarebbe una differenza sostanziale tra addizionali e sovrimposte.

Tale indirizzo si ritrova nella dottrina risalente (cfr. GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, 432-435, che usa indifferentemente i termini addizionale e sovrimposta in riferimento alla finanza locale) e anche nelle posizioni più vicine ai nostri giorni (FEDELE A., *Appunti dalle lezioni*

di diritto tributario, Torino, 2005, 177, che comunque ritiene che “l'autonomia... della disciplina del tributo dipendente è limitata, a causa della sostanziale coincidenza di suoi rilevanti profili strutturali con quelli del tributo principale”; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, XVI ediz., Torino, 2016, 112; d'altra parte, anche HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956, 80-81, cui viene talvolta riportata la distinzione, formalizza il concetto di imposte figlie in relazione alla sovrapposizione di fattispecie, ma non compie alcuna rilevante distinzione tra sovrimposta e addizionale e, anzi, nella traduzione di JARACH D., prevalgono i passi in cui si parla indistintamente di addizionale).

In questa prospettiva bisognerebbe interrogarsi, dal punto di vista strutturale, sui caratteri dell'alterità: come determinare quando si è in presenza di un “altro” tributo?

Si possono proporre due analisi: (i) una derivante dall'esperienza giurisprudenziale e (ii) una di tipo logico.

Quanto alla prima, la sentenza Cass. n. 15198/2019 citata sopra, al punto 2.1, offre una checklist per valutare l'autonomia, con queste parole: “ad esempio in relazione alla determinazione della base imponibile (come avviene, per esempio, per l'addizionale al reddito delle persone fisiche di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446), come anche in relazione al calcolo, all'accertamento, alla decadenza, nonché alle modalità di riscossione, circostanze idonee a determinare la natura autonoma o accessoria del tributo”, ma non la termina poiché - ad avviso del giudice - il ricorrente non aveva individuato le disposizioni mal interpretate dal giudice di appello (limite su cui, anche processualmente, qualcosa si potrebbe dire, ma non appare questa la sede).

Se seguissimo quanto affermato da questa sentenza, dovremmo rilevare che:

l'addizionale non comporta mutamento nel calcolo della base imponibile;

l'addizionale non contempla rilevanti differenti in materia di applicazione del prelievo (accertamento, decadenza, riscossione).

Pertanto, seguendo lo stesso percorso tracciato e non concluso per ragioni procedurali dalla decisione che ha dato per scontata l'incompatibilità unionale dell'addizionale, dovremmo concludere per la compatibilità dell'addizionale, in quanto non presenta caratteri di alterità.

Quanto alla seconda, l'alterità può essere valutata per differenza: avremmo “altra” imposta quando il carattere strutturale sia sostanzialmente disomogeneo, con riguardo alle componenti principali del tributo. Anche questo test condurrebbe, però, a ritenere che l'addizionale non sia altro rispetto all'accisa, come desumibile anche da questa tabella di sintesi:

Presupposto di imposta	Medesimo: fornitura o consumo dell'energia elettrica
Modalità di determinazione del tributo	Medesimo: parametrizzazione rispetto ai kWh
Soggetti obbligati	Medesimi: richiamo all'art. 53 TUA
Accertamento e riscossione	Medesimi, per rinvio espresso

Resterebbe, come unico elemento differenziale, la disposizione in materia di esenzioni, in quanto l'art. 6, comma 5, D.L. n. 511/1988 dispone che “Le disposizioni di cui all'articolo 52, comma 3, del testo unico delle accise non si applicano alle addizionali di cui al comma 1; sono tuttavia esenti dalle addizionali i consumi per l'illuminazione pubblica e per l'esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica”.

Non tutte le esenzioni contemplate dal TUA si applicavano all'addizionale, ma solo una parte.

È sufficiente questo a determinare l'alterità del tributo? Da un punto di vista strutturale, non sembrerebbe questo un carattere sufficientemente marcato che possa prevalere su quanto indicato sopra. Anche se si guarda alla dottrina che ritiene utile analizzare le esenzioni, si giunge sempre alla stessa conclusione: tale dottrina, infatti, riteneva che un carattere della sovrimposta è quello di non consentire l'estensione delle esenzioni del tributo madre a meno di una disposizione espressa (cfr. LORENZON G., voce *Sovrimposte e supercontribuzioni*, in *Enc dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, 239 ss., secondo cui la sovrimposta è dotata di autonomia giuridica in quanto “il legame con il tributo medesimo è limitato alla definizione del suo presupposto di imposizione, di modo che, per esempio, eventuali esenzioni o

previsioni particolari non si estendono automaticamente dall'una all'altra e viceversa"; poi delinea i caratteri della sovrimposta così: *“le esenzioni soggettive ed oggettive previste per il tributo principale non si estendono automaticamente alla sovrimposta, salvo sia diversamente disposto”*). Nel caso delle addizionali locali abbiamo la situazione opposta a quella che ci si attenderebbe per una sovrimposta: le esenzioni si ritengono naturalmente estensibili dal tributo madre, tanto che deve intervenire una disposizione espressa a limitarne alcune.

5. Abbiamo visto come, in una prospettiva di valutazione dell'autonomia tipologica o strutturale del tributo, la risposta sia sempre la medesima: l'addizionale non può essere considerato “altro” rispetto all'accisa armonizzata.

Questa conclusione è rafforzata anche da altre due considerazioni.

La prima: nel momento della soppressione del tributo, il legislatore, nel medesimo testo che disponeva l'abrogazione della disposizione istitutiva dell'addizionale, aumentava l'aliquota dell'addizionale erariale (art. 3-bis, comma 3, D.L. 2 marzo 2012, n. 16). Come era stato determinato questo aumento di accisa? Lo spiega chiaramente il dossier di documentazione dell'AC N. 5109/XVI, scheda di lettura n. 625/4: *“A seguito di quanto disposto dall'articolo 18, comma 5, del D.Lgs. n. 68 del 2011 (federalismo regionale), con cui si dispone, a decorrere dall'anno 2012 la soppressione dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'articolo 52 del D.Lgs. n. 504/1995 e l'assegnazione del relativo gettito allo Stato. Conseguentemente il D.M. Economia 30 dicembre 2011 ha rideterminato l'importo dell'accisa sull'energia elettrica in modo da assicurare l'equivalenza del gettito”*. Quindi, il legislatore si comporta come se accisa ed addizionale fossero la medesima misura tributaria, che doveva portare esattamente allo stesso gettito, indipendentemente dall'articolazione (accisa o accisa+addizionale).

La seconda: se guardiamo ai prelievi portati all'attenzione CGUE e descritti al § 2 e alla finalità della limitazione alle IIFS, emerge chiaramente la diversità del caso italiano. Intanto, i due tributi portati all'attenzione della Corte avevano una disciplina chiaramente autonoma e una marcata diversità strutturale rispetto all'accisa: il tributo estone era una vera e propria imposta locale sui consumi e il prelievo francese era parametrato al costo di attuazione di alcune misure che i fornitori dovevano adottare. Eravamo dinanzi ad ipotesi in cui l'alterità era fuor di dubbio. Inoltre, se guardiamo alla *ratio* per come descritta sopra nelle conclusioni dell'avvocato generale nella causa C-103/17, *La Messer*, ai punti da 52 a 57 (§ 2), non si vede come un'addizionale possa rendere meno trasparente il rispetto dei livelli minimi di imposizione dell'accisa: il legislatore nazionale ha adottato l'accisa armonizzata e l'addizionale all'accisa (come porzione dell'accisa destinata agli enti locali), il che costituisce misura trasparente che non ostacola in minimo modo la verifica del rispetto della *ratio* della disposizione unionale.

In conclusione, l'analisi svolta fino ad adesso palesa che un eventuale difetto di finalità specifica ulteriore dell'addizionale derivava dal fatto che l'addizionale non era un altro tributo diverso dall'accisa sull'energia elettrica, ma una semplice quota di questa addizionale, devoluta agli enti locali. Pertanto, non essendo “altra” imposta, non se ne può affermare l'incompatibilità con il diritto unionale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CAPOLUPO S., *L'istanza di rimborso del consumatore per accise indebitamente assolte*, in *il fisco*, 2020, 14, 1354 ss.
- CORRADO OLIVA C., *Addizionali alle accise sull'energia elettrica: diritto al rimborso per incompatibilità con il diritto unionale e legittimazione attiva*, in *GT*, 2020, 4, 307 ss.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005;
- FERREIRA A., *Domestic Excise Duties and the “Specific Purposes” Test: A Quasi-Harmonization Tale*, in *European Taxation*, 2021 (Volume 61), 2/3, 84 ss.
- GALLEANI D'AGLIANO N., *Rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sulla energia elettrica*, in *il fisco*, 2020, 1054 ss.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938

GINTER C. - LAIDVEE N. - LINNTAM A., *The Specific Purpose Exception of the European Union Excise Tax Regime: Testing the Boundaries of Member States' Tax Autonomy*, in *EC Tax Review*, Vol. 25, Issue 4 (2016), 229 ss.

HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956

MORRI S. - GATTO A., *Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore*, in questa *Rivista*, 18 maggio 2020

LORENZON G., voce *Sovrimposte e supercontribuzioni*, in *Enc dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, 230 ss.

PERRONE L., *L'Accisa e le addizionali sull'energia elettrica tra "rimborsi" dei tributi e "restituzione" della rivalsa*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 547 ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, XVI ediz., Torino, 2016

VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017

Reddito liquido e Imposta Liquida. Riforma fiscale e Modello Logico dell'Imposta ⁽¹⁾ ⁽²⁾

Liquid Income and Liquid Tax. Tax Reform and Logical Model of the Tax

MARCO VERSIGLIONI

Abstract

L'Autore torna sul concetto di 'Reddito Liquido', ossia un nuovo concetto di reddito tassabile costituente il cuore di una ipotesi di riforma delle imposte sui redditi, e amplia i confini del ragionamento. Dopo aver identificato il parametro costituzionale della 'Capacità contributiva liquida', elabora un nuovo modello generale di imposta, l'Imposta Liquida che, quando assume sia contenuto liquido, sia forma 'Matematica', prende il nome 'Imposta Liquimatica'. Inoltre, formula un'ipotesi per una riforma dell'intero sistema tributario che si propone di esser vera, equa, generale, auto-sostenibile ('verde') e creativa di energia economica e sociale, semplice, chiara, moderna, softwarizzabile. Qui viene pubblicata la sola parte logica dell'ipotesi.

Parole chiave: capacità contributiva, imposta, reddito, riforma, sostituzione, valore aggiunto, famiglia, logica, modello.

Abstract

The author goes back to the concept of 'Liquid Income', a new concept of taxable income constituting the heart of an hypothesis of tax reform, widening the boundaries of his reasoning. After identifying the constitutional parameter of the Liquid Ability to Pay, he elaborates a new general tax model, 'Liquid Taxation', called 'Liquimatic Taxation' when it assumes liquid content and 'Mathematical form'. Moreover, he formulates an hypothesis for a reform of the entire taxation system which aims to be true, fair, general, self-sustainable ('green'), creative in terms of economic and social energy simple, clear, modern, and software-friendly. Only the logical part of the hypothesis is published here.

Keywords: ability to pay, tax, income, reform, withholding tax, added value, family, logic, model.

SOMMARIO: **1.** Introduzione. Obiettivo della ricerca, fini e premesse dell'ipotesi di lavoro. – **2.** Criticità dell'attuale modello dell'imposta. – **3.** Premesse generali dell'ipotesi. – **4.** Profilo logico. 'Modi logico-scientifici' del nuovo modello di imposta. – **4.1.** Come favorire l'effettiva inclusione di "tutti" nell'effettivo concorso alle pubbliche spese? – **4.2.** Come può l'imposta creare 'energia economica e sociale sostenibile (green)'? Ad esempio, come può un 'Sistema impositivo basato sul reddito liquido' (LITS) produrre un effetto di "scongelo" della enorme liquidità

(1) Il presente lavoro, una volta arricchito di alcune parti bibliografiche, sarà destinato all'Opera collettanea che raccoglierà gli Studi in memoria del Prof. Francesco Tesaurò

(2) Le parole, i termini, i lemmi, i sintagmi, le espressioni, i simboli, i significanti, le idee, i concetti, le ipotesi, le premesse, le logiche, le tabelle, le formule matematico-giuridiche e altri simili enunciati o discorsi e altri analoghi segni, posti almeno una volta tra 'apicetti', appartengono all'autore in quanto frutti originali della sua attività intellettuale, del suo ingegno, della sua creatività.

congelata? – **4.3.** Come evitare che la creazione di 'energia economica' possa trovare un limite eccessivo nella giuridicamente giusta progressività del sistema fiscale? Come pensare logicamente a una 'Imposta ideale' o a una 'Imposta immortale'? – **4.4.** Come semplificare la funzione legale di imposta? – **4.5.** Come semplificare e rendere certo il funzionamento dell'imposta? Come dare all'imposta una nuova forma? – **4.6.** Come migliorare l'attuazione e il controllo del momento dichiarativo della funzione di imposta? – **4.7.** Come migliorare l'attuazione e il controllo del momento adempitivo della funzione di imposta? In specie, quando l'imposta diviene 'Imposta neutra' o 'Imposta rovesciata'? – **4.8.** Come evitare o ridurre sia l'evasione, da dichiarazione e/o da inadempimento, sia l'abuso del diritto, utilizzando però schemi nuovi rispetto a quelli tradizionali, rivelatisi per lo più inefficienti? – **5.** Profilo logico. 'Modi logico-etici' del nuovo modello di imposta. – **5.1.** Come rendere il modello legale dell'imposta eticamente stabile e mutevole al tempo stesso? Come limitare, coerentemente con le norme costituzionali, l'ambito di modificabilità etico-politica del modello dell'imposta? – **5.2.** Come aggiornare i 'valori etici' che la funzione legale di imposta coinvolge? Ad esempio, come aggiornare il concetto valoriale di 'uno tributario' includendo nel suo insieme di esistenza la famiglia ('famiglia-tributaria')?

1. Obiettivo della presente ricerca è delineare un'ipotesi sui possibili modi per una Riforma del 'modello logico' e del 'modello normativo' dell'imposta e dell'ordinamento tributario, che si ponga almeno il fine di essere:

- a) 'vera' (ossia idonea a rendere vere le relazioni necessarie che le norme delle leggi italiane intrattengono con le norme costituzionali, le norme della Unione Europea e le norme internazionali);
- b) inclusiva ed equa (ossia in grado di includere "tutti" nel fenomeno impositivo, ma anche di sapersi adattare, in modo flessibile e pluralista, al caso singolo, dando sempre 'a ciascuno il suo' e ricevendo sempre 'da ciascuno il suo' in modo che resti uguale per tutti il rapporto tra il proprio caso e la sua norma tributaria, sia essa sostanziale, procedimentale, processuale o sanzionatoria);
- c) creativa di 'energia economica' e di 'energia sociale' (ossia atta a generare ciò che, in quanto misurabile, serve, rispettivamente, allo sviluppo economico e allo sviluppo sociale);
- d) proporzionale e progressiva (ossia atta ad assecondare la vita dell'imposta alla vita della collettività combinando proporzionalità e progressività in ragione della continua mutevolezza dell'effettiva capacità contributiva di ciascuno);
- e) 'green' (ossia in grado di autoalimentarsi e non implicare l'assorbimento iniziale o annuale di ulteriori risorse pubbliche in deficit);
- f) generale (ossia dotata di 'logiche scientifiche ed etiche' e di matrici comuni a più 'funzioni di imposta' idonee a spiegare e ad accogliere le discipline particolari di tutto ciò che serve a generare le entrate tipiche dell'imposta);
- g) semplice (ossia capace di semplificare realmente e comprimere decisamente l'attuale sommatoria di disposizioni in materia, siano esse impositive, sanzionatorie, procedimentali, processuali etc.);
- h) chiara (ossia generatrice di 'certezza giuridica matematica');
- i) moderna (ossia esplicativa della 'scienza e dell'etica della funzione di imposta' ricavabile dalla Costituzione vivente, mediante 'interpretazione socialmente ed economicamente orientata');
- j) 'matematica' e 'digitale' (ossia scritta mediante 'codice legistico gius-matematico', perciò, facilmente softwarizzabile);
- k) culturale (ossia idonea a incentivare un cambio di pagina nella cultura fiscale del paese, disincentivando sino al punto di annullarlo l'interesse dei singoli a evadere l'imposta e ad abusare del diritto tributario, e limitando, sino al punto di annullarlo l'accertamento valutativo tradizionale e il controllo autoritativo di massa su base statistico-probabilistica);
- l) a gettito sicuro e calcolabile (ossia a gettito tendenzialmente continuo e predeterminabile con elevato gradi di probabilità della stima).

Le premesse peculiari dell'ipotesi sono due, una di merito e una di metodo.

La prima di esse è assumere la *'liquidità'* sia come carattere identificativo del reddito tassabile, sia, più in generale, come carattere identificativo della capacità contributiva e di un nuovo *'Modello logico-normativo dell'imposta'*. La seconda di esse è acquisire la *'Gius-Matematica'* come codice linguistico-informatico di tale nuovo modello.

Dalla combinazione delle due premesse, alla luce dei medi logico-modalità qui appresso illustrati, si ricaverà come conseguenza un *'modello di imposta ideale'*, al quale l'autore assegna il nome *'Modello Versigioni'* o *'Imposta Liquida'* o *'Imposta Matematica'* o *'Imposta Liquida e Matematica'* o, infine, *'Imposta Liquimatica'*, con i rispettivi acronimi *'MV'* o *'IL'* o *'IM'* o *'IL&M'* o *'IL^M'* o *'ILM'*.

2. Osservando il contesto nel quale operano cittadini, famiglie e imprese, ci si chiede spesso come trovare un modo per rendere effettivamente equo e unanime il concorso di tutti alle pubbliche spese, per disporre di un gettito stabile, sicuro e funzionale alla programmazione strategica nazionale, per adattare la tassazione alle crisi in atto e incentivare una veloce ripartenza dell'economia, per scongelare migliaia di miliardi di euro di liquidità-improduttiva e trasformarli in liquidità-produttiva, per rendere più certa e facile la determinazione dell'imposta e più sicura la prevedibilità delle conseguenze dei comportamenti fiscali, per ridurre gli effetti negativi che le metodologie di accertamento a base statistica producono indirettamente sull'occupazione e sugli investimenti in beni strumentali, per attrarre investimenti esteri, per provocare il conferimento di mezzi propri nelle aziende egoistiche e le donazioni negli enti altruistici, per stimolare la propensione ad eseguire volontariamente i pagamenti dovuti, ivi inclusi quelli tributari, per superare le nuove difficoltà e per affrontare le nuove sfide che la pandemia pone a tutti, sia in ambito nazionale, sia in ambito internazionale.

D'altro canto, osservando la realtà in cui opera l'Amministrazione finanziaria ci si domanda come trovare un *modo* per rendere ancor più efficienti sia l'auto-accertamento, sia il controllo autoritativo; per dedicare risorse crescenti alle verifiche di *'Fatti scientifici'*, ossia singoli, semplici, naturali e individuabili, nonché per distogliere risorse dalle verifiche di *'Fatti etici'*, ossia plurimi, complessi, virtuali e sfuggenti; per eliminare le contese eristiche e rendere veramente più collaborativo e sereno il rapporto fisco-contribuente, per assicurare all'erario l'effettivo e programmato incasso dei tributi dovuti dai contribuenti.

E ancora, osservando la situazione nella quale versa la Giurisdizione tributaria, ci si interroga su come trovare un *modo* per ridurre il numero delle liti, per rendere più veloce il loro percorso processuale sino al giudicato, per riconoscere alla materia, e alla sua specialità, l'enorme rilevanza sociale ed economica che la stessa ha in sé, per corrispondere in modo adeguatamente appagante alla complessità e alla tecnicità dell'ordinamento positivo che essa applica e dalla quale essa dipende.

Infine, proprio osservando il Diritto tributario, nel suo caotico e ipertrofico insieme, si tenta da tempo di trovare un *modo* per codificare, sistemare, semplificare e rendere certo questo peculiare settore del diritto che è non-codificato, disordinato, complicato e incerto e che, tuttavia, è cosa per tutti inevitabile: da ciò, la nota metafora tasse=morte celebrata anche dalla recente cinematografia (Salvati).

3. Al fine di individuare il modo che, dunque, il ragionamento si prefigge di trovare, occorre prima di tutto fissare il metodo della ricerca.

E, per fare questo, occorre svelare previamente quale è la natura del campo di indagine.

A tal proposito, par facile osservare che la ricerca da svolgere ha come campo di indagine un ramo del diritto la cui natura è la natura tipica del *'Diritto con verità'*, ossia del diritto che, per essere valido, deve esser vero.

Infatti, leggendo la Costituzione si nota, tra l'altro, che il *'diritto dell'imposta è diritto con verità'* e che esso, per poter esser valido, ossia costituzionalmente legittimo, deve essere *'vero'*, ossia tale da verificare la relazione necessaria tra sé e il suo parametro costituzionale.

In altre parole, il diritto dell'imposta deve presentare una *'Fonte vera'* (ossia una vera legge di imposta - art. 23 -) un *'Valore vero'* (ossia un elemento veramente appartenente all'ambito di esistenza della variabile capacità contributiva - art. 53 -) e una *'Forma vera'* (ossia una relazione tra *'Variabili a funzio-*

nalità dipendente', dove il 'Vero tributo' consegue a una 'Vera funzione' che lo collega 'Univocamente' a una 'Vera manifestazione di capacità contributiva' - art. 2, 3 e 53 -).

Lo stesso accade per il diritto che regola le sanzioni tributarie (art. 25), il procedimento tributario (art. 97) e il processo tributario (art. 24 e 111).

Senza dire, poi, che altri 'parametri di verità', ossia di validità, del diritto tributario sono i parametri posti dalle norme europee e da quelle internazionali (artt. 10, 11 e 117).

Insomma, tutti i parametri di validità che le singole norme del diritto tributario devono necessariamente rispettare ordinano a "tutti" di dire e fare 'le verità', al Legislatore, come al Funzionario, al Giudice come al Contribuente.

Pertanto, occorre individuare le espressioni che si assumono come vere premesse logiche del ragionamento che si intende svolgere; ciò, anche al fine di rendere possibile le loro falsificazioni e, con esse, la falsificazione dell'intero ragionamento.

Da questo punto di vista, forse un metodo espositivo utile per procedere velocemente è delineare i dubbi come interrogativi e le premesse dell'ipotesi come possibili soluzioni dei dubbi manifestati.

Prima di dare inizio all'indagine pare infine opportuno segnalare l'opportunità di distinguere tra dubbi tipici di natura logico-tecnica e dubbi tipici di natura logico-politica. Solo i primi competono a questa indagine. Dei secondi si farà mero cenno, e comunque cenno strettamente limitato al metodo, essendo invece il merito, almeno nelle intenzioni, rigorosamente precluso al ragionamento che seguirà.

4. Il nuovo modello include e focalizza 4 'codici', ossia quattro 'modi logici' tipici dei 'diritti con verità'.

Due di essi sono 'modi logico-scientifici', perché basati sulle logiche della 'puntualità ideale e della puntualità pratica'. Due di essi sono invece 'modi logico-etici', perché basati sulle logiche dell' 'intervallarietà o della impossibilità relativa'.

Il modello oggetto di ipotesi esclude, o comunque marginalizza, i modi della 'logica di indeterminatezza', tipica, per contro, dei 'diritti senza verità'.

In definitiva i codici, cioè, i modi logici sono costituiti dai quattro Codici^{mv} fondanti il Diritto Matematico^{mv} (3).

L'analisi che segue esaminerà dapprima i 'modi logico-scientifici' e poi i 'modi logico-etici'.

4.1. Il primo degli obiettivi di un modello di imposta che, per esser valido (ossia giuridicamente giusto), deve necessariamente esser 'vero', è includere veramente "tutti" nel concorso alle pubbliche spese.

Infatti, la funzione costituzionale (f) che riguardo all'espressione "tutti" fa da parametro di validità al modello dell'imposta combina due ragioni, ossia 'ricevere da ciascuno il suo e dare a ciascuno il suo'.

Non è questa la sede per affrontare la annosa questione logico-temporale-causale che conduce a indagare quale, tra le due ragioni, sia l'antecedente. Né appare qui indispensabile cercare o trovare una soluzione a tale questione.

In effetti, per poter procedere pare sufficiente assumere come premessa logica del discorso la contestualità delle due fondamentali ragioni costituzionali, ossia l'astratta (ma anche concretissima) logica "Pacioliana" (dare = avere) che combina i due *ventricoli* e attiva il *cuore* della logica costituzionale senza preoccuparsi di fissare chi tra essi debba ritenersi causa della dinamica dell'altro.

Del resto, quando si ha a che fare con le verità, v'è sempre di mezzo una relazione (in questo caso, tra 'uni' o tra 'un uno e tutti gli altri', o viceversa) e dunque la verifica della relazione non richiede, almeno in prima battuta, di precisarne la direzione.

(3) VERSIGLIONI M., *Diritto Matematico^{mv}. Diritto con verità^{mv}e Diritto senza verità^{mv}*, Pisa, 2020, *passim*.

Tutto ciò che serve al discorso quando questo concerne una “collettività a Costituzione forte”, funzionante da decenni in modo tendenzialmente stabile, può essere dunque assunto nella ‘logica circolare da ciascuno il suo, a ciascuno il suo, da ciascuno il suo, a ciascuno il suo...’, e così via, all’infinito.

Uno dei punti critici dell’attuale modello di imposta, sia esso riferito al reddito o al valore aggiunto o ad altri presupposti di tassazione, è quello di non riuscire a coinvolgere davvero “tutti” nel concorso alle pubbliche spese.

In effetti, nell’attuale modello di imposta (basato sull’auto-accertamento e sull’auto-adempimento) chi non dice il vero o chi non adempie veramente rimane fuori dal “tutti” nel 97% dei casi. Ciò accade per molteplici motivi, più o meno noti, più o meno giustificabili, dei quali, comunque, è forse non tanto impossibile quanto inutile svolgere una rassegna completa.

Qui, al fine di individuare le premesse logiche del ragionamento, pur avendo consapevolezza del limite che, così facendo, si pone al discorso, ne interessa intanto uno, che, tecnicamente parlando, pare decisivo o comunque assai rilevante al fine di costruire un modello di imposta realmente inclusivo ed equo.

L’idea che si prospetta da tempo (Reddito Liquido) è che se l’effettività della capacità contributiva fa da parametro di validità a qualunque modello di imposta, il ‘valore etico della variabile’ «effettiva capacità contributiva» offerto dai tempi di crisi che viviamo non è più il tradizionale valore «economico», ossia la mera potenzialità tipica della titolarità di beni patrimoniali o cespiti aventi valore positivo, o il generico potere di organizzare fattori produttivi o la capacità di trovare, se anche taluno condividesse il senso di essa che supera l’“avere”, ciò che comunque serve ad adempiere al dovere di concorrere alle pubbliche spese.

In dettaglio, il parametro che fa da chiave di volta a un valido, ossia vero, modello costruttivo di una qualunque imposta non è più la «capacità economica» storicamente riscontrata nella titolarità astratta di una situazione giuridica attiva idonea a tradursi in moneta utile al pagamento dell’imposta anche a prescindere al verificarsi (se mai risolutivo) di condizioni, future e incerte, che dipendono dal modo col quale il mercato oscillerà o dal modo col quale una controparte adempirà o no precedenti obblighi di pagamento o dal modo col quale, in caso di inadempimento, un soggetto imparziale assumerà la propria decisione riguardo all’inadempimento (4).

Un ‘modo’, dunque, di includere “tutti” nel concorso alle pubbliche spese pare prima di tutto ‘aggiornare il valore etico della variabile effettiva capacità contributiva’ che fa da parametro di validità dell’imposta, e così ‘trovare la soluzione che lo rende eguale al senso comune che, come noto, è ormai da millenni spiegato dalla verità-consenso’.

In pratica, osservando quanto accade alla luce dell’attuale medio logico di ‘normalità etica’, non v’è dubbio che includere “tutti” nel concorso alle spese pubbliche significa tener dapprima in considerazione che nella funzione costituzionale dell’imposta è contenuta la ‘relazione: *concorso alle pubbliche spese* ⇒ *uscita di liquidità*’, e tener, poi, conto del ruolo che, nell’ambito di tale funzione, svolgono altri fattori dell’etica attuale, siano essi fattori riferibili a ‘uni che si trovano in difetto di liquidità’, siano essi fattori riferibili ad altri ‘uni che, invece, si trovano in eccesso di liquidità’.

I fattori etici riferibili agli ‘uni che dispongono di liquidità insufficiente’ sono costituiti da nuove ma ormai strutturali difficoltà, quali, ad esempio: la difficoltà di vendere beni che si possiedono o servizi che si è in grado di prestare in conseguenza di investimenti fatti o di debiti assunti in passato, la difficoltà di incassare crediti in via spontanea o in via giudiziale, la difficoltà di liquidare attività più o meno avviate, la difficoltà di ricorrere al credito bancario o di ottenere capitale di rischio etc.

(4) VERSIGLIONI M., *Il ‘reddito liquido’: lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 741 ss.; VERSIGLIONI M., *Il ‘reddito liquido’ come attuale indice di effettiva capacità contributiva*, *Innovazione e diritto*, 2014, 139; VERSIGLIONI M., *La tassazione a partire dal ‘reddito liquido’*, in *Il Sole-24ore* del 26 marzo 2015; VERSIGLIONI M., *Il ‘Sistema di tassazione sul reddito liquido’*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2016 (ivi anche LUPU R., *Riflessioni sul ‘reddito liquido’, tra superamento del principio di competenza e garanzia di effettività della ricchezza da assoggettare a tassazione*).

I fattori etici riferibili agli 'uni che dispongono di liquidità eccedente' sono costituiti da nuovi e ormai strutturali timori quali, ad esempio, il timore di subire perdite di liquidità, il timore di non riuscire a liquidare nel breve termine i crediti derivanti da impieghi di liquidità a medio-lungo termine, il timore di subire la tassazione prima di aver recuperato la liquidità impiegata o investita etc.

Lo svolgimento scientifico (per certi aspetti simile allo svolgimento «*pro tanto*» o «*prima facie*» (5)) della funzione di imposta che dunque l'etica attuale consegna al Decisore politico affinché questi rispetti la Costituzione "vivente" conduce alla 'soluzione impossibile relativamente' che assegna alla variabile *capacità contributiva effettiva* il '*valore equo capacità contributiva liquida*'.

Più analiticamente, nel tempo e nel contesto nel quale viviamo, la ragione di validità costituzionale dell'imposta è costituita dall'espressione-valoriale '*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva quando questa diviene liquida*', ossia '*nessuno è tenuto a concorrere alle pubbliche spese in ragione di una capacità contributiva non ancora divenuta liquida*'.

D'altro canto, allargando l'orizzonte, prendendo atto che la funzione costituzionale di imposta include anche altri 'valori etici', lo svolgimento logico-etico (per certi aspetti simile allo svolgimento «*tutto considerato*» (6)) della funzione costituzionale di imposta implica l'aggiunta all'espressione funzionale di cui sopra almeno del noto ulteriore limite del «*minimo vitale*».

Così, l'espressione valoriale, ricavabile dagli articoli 2, 3 e 53 della Costituzione italiana e che costituisce soluzione della relazione 'Costituzione italiana = Convivere sociale ed economico in Italia', ossia il valore in grado di render 'scientificamente vera' la relazione che la Costituzione stessa, per esser valida, necessariamente intrattiene col parametro offerto dalla combinazione della 'scienza e dell''etica' attuale della società italiana, pare la seguente: '*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva quando questa diviene liquida e superiore al minimo vitale*'.

4.2. Se ogni sviluppo postula energia, lo sviluppo economico-sociale postula energia economico-sociale che è cosa invisibile, ma misurabile; perciò, esistente.

E poiché pare non controvertibile che l'imposta tenda per sua stessa natura a disincentivare la produzione dell'energia economico-sociale che dapprima genera e poi alimenta lo sviluppo economico-sociale, è comune il dubbio insito nell'interrogativo posto nel titolo del paragrafo (come può l'imposta creare 'energia economica e sociale sostenibile, ossia *green*'?).

Più in dettaglio, è comprensibile che, quando ci si avvia a disegnare su un "foglio bianco" un nuovo modello di imposta, si pensi a dover per forza di cose applicare una logica di verità simile a quella che, metaforicamente parlando, induce l'uomo ad appagare le sue esigenze senza pregiudicare definitivamente la fonte dei mezzi che servono a tale scopo: in fondo, nient'altro che la sopravvivenza "all'infinito" della collettività organizzata in società.

L'idea di cogliere nell'attuale etica socio-economica italiana la centralità della 'liquidità' (ora mancante, ora eccedente, ora buona, ora cattiva e così via dicendo) per farne il nucleo del modello dell'imposta presenta un vasto 'potenziale energetico', diretto e indiretto, che coinvolge i distinti ma interagenti piani dell'economia e del diritto, nelle loro doppie declinazioni "micro e/o macro economico" e "interpretazione e/o dimostrazione giuridica".

A livello *microeconomico*, una rilevante entità di 'energia economica' sarebbe prodotta direttamente sia dalla sopravvenuta maggior tranquillità di quanti si trovano oggi in situazioni illiquide (perché in essi verrebbe meno il timore che sorge dalla consapevolezza del rischio di dover pagare imposte anche su indici di capacità contributiva meramente potenziali o economicamente maturi, ma illiquidi), sia dalla nuova fiducia di quanti si trovano oggi in situazione di eccesso di liquidità (perché essi avrebbero certezza che, in caso di nuovi qualificati investimenti in beni o attività dell'economia reale, non sarebbero

(5) ROSS W.D., *The Right and the Good*, Clarendon Press, Oxford, 1930.

(6) Per un eventuale approfondimento delle distinzioni logiche correnti, nella letteratura, tra ragioni *pro tanto* e ragioni *tutto considerato*, si veda, tra gli altri, CANALE D., *Conflitti pratici. Quando il diritto diventa morale*, Bari-Roma, 2017.

tenuti a pagare imposte sino a quando il flusso di liquidità uscita non fosse tornato liquido mediante un pari, ma inverso, flusso di liquidità in entrata).

A livello *macroeconomico*, ciò consentirebbe di produrre ‘energia economica verde’, ossia senza attingere a risorse finanziarie pubbliche, utilizzando “fonti rinnovabili” tendenzialmente inesauribili perché di natura infinitamente ripetitiva, cioè flussi di liquidità tra uni e entità economici/che distinti/e. Non solo, osservato a livello nazionale, il nuovo modello consentirebbe di ridare al Paese la sua corretta collocazione sul piano della competitività economica internazionale; l’odierno modello, per quanto detto incostituzionale, discrimina infatti ingiustamente i contribuenti quanto gli Stati perché avvantaggia senza alcuna giustificazione logico-giuridica gli ‘uni’ che dispongono di liquidità sufficiente a far fronte alla “tensione finanziaria” posta dall’obbligo di pagare un tributo sorto da un presupposto non liquido rispetto agli ‘altri’ che, invece, non dispongono di tale liquidità. La “capacità contributiva economica” è così divenuta, e ancor più diverrà nella prospettiva aperta dal coronavirus, un fattore di accrescimento delle disuguaglianze, non solo perché viola apertamente il principio della “capacità contributiva effettiva”, ma perché, soprattutto, costruisce in modo pandemico indebite e sleali differenze di competitività e produttività, prima tra imprese e poi, progressivamente, tra Stati. Infatti, è intuibile che il peso micro e macroeconomico di tale ingiusta tensione finanziaria sia in Italia ben maggiore di quanto sia, ad esempio, in Germania o in Francia. Ma il sintomo più grave che il virus “capacità contributiva economica” produce a livello macro è forse quello psicologico, perché esso mortifica sia la motivazione imprenditoriale, sia la motivazione benefica e ostacola la produzione di ‘energia economica e sociale’ che serve allo sviluppo. Infatti, essere tassati in via definitiva prima che qualunque investimento sia rientrato nella disponibilità di chi investe, ricorrere al credito per pagare imposte su indici non incassati, subire l’inutile complicatezza di norme caotiche e sempre opinabili, riscontrare una notevole differenza negativa tra ciò che si ottiene in termini liquidi netti (minore) e ciò che viene realmente tassato (maggiore) anche a causa di ingiustificabili e innumerevoli “variazioni fiscali”, attendere lunghi periodi di recupero delle differenze, pagare le imposte su beni che sono praticamente non liquidabili o su crediti oggetto di lunghissimi contenziosi civili, per non dire, in ultimo, subire aliquote d’imposta mediamente più alte di quelle applicate a concorrenti esteri, tende, nel suo insieme, a creare e sviluppare un senso di rassegnazione che, forse, neppure la possibilità di accedere al NGEU a nuove linee di credito garantite dallo Stato o dall’Europa potrà mai trasformare nell’entusiasmo necessario e sufficiente alla ripresa. Perciò, più che facilitare ulteriore indebitamento, occorre, invece, ricavare semplicemente dalla Costituzione il “vaccino” che permette di assecondare il pagamento del tributo con l’andamento nel tempo dei flussi positivi netti di liquidità, incentivare l’impiego di capitale proprio assicurando il rinvio della tassazione definitiva al momento nel quale l’espressione di capacità contributiva sarà divenuta ‘liquida’, ossia effettiva.

Sul piano giuridico, per quanto riguarda l’*interpretazione*, non vi è dubbio che l’introduzione del nuovo ‘Valore liquido’ nella ‘Funzione costituzionale dell’imposta’ implicherebbe l’eliminazione di gran parte del vasto e caotico insieme di disposizioni che i paesi di tutto il mondo dedicano ora alla definizione di molteplici presupposti impositivi e soprattutto alla determinazione delle loro basi imponibili in relazione ai differenti livelli della soggettività tributaria (individuale, societaria, nazionale, internazionale e così via). Tenuto conto che il consueto presupposto del tributo rimante invariato, pochi brevi articoli di legge sono sufficienti per delineare il modo di determinare la nuova e diversa base imponibile della ‘Imposta Liquida’. Il che, tenuto conto di quanto previsto dall’art. 23 Cost. (al cui ambito di esistenza deve appartenere, per esser valida, la funzione costituzionale dell’imposta plasmata dagli artt. 2, 3 e 53), rende più facile la scrittura e l’applicazione del diritto tributario dell’imposta. Inoltre, espungendo le valutazioni, l’intera disciplina ne trarrebbe grandi benefici in termini di certezza del diritto, con ogni positiva conseguenza in termini di efficienza, economicità e imparzialità del procedimento (art. 97) e del processo (24 e 111). Ma su quest’aspetto si tornerà in seguito approcciando l’altro carattere della ‘Imposta Liquida’, quello ‘Matematico’.

Infine, in relazione alla *prova dei fatti giuridici*, la ‘liquidabilità’ o l’‘accertabilità tendenzialmente puntuale’ di fatti reali, semplici e singoli, per lo più identificabili digitalmente, renderebbe la ‘prova scientifica’, fondata sulla ‘logica razionale dei fatti ideali o puntuali, cioè idealmente non controvertibili

o in pratica non controvertibili'. In effetti, la tassazione si baserebbe su indici più efficaci della reale capacità di pagamento del tributo e l'attuazione del prelievo di ogni tipo si realizzerebbe in un contesto notevolmente semplificato che faciliterebbe sia l'accertamento sia, soprattutto, la riscossione delle imposte. Anche in questo caso, tutto troverebbe finalmente piena corrispondenza con i parametri costituzionali di cui agli articoli 24, 97 e 111.

In definitiva, qualsiasi miglioramento dovuto alla certezza della legislazione e alla dimostrabilità non controvertibile dei fatti giuridici costituiti dall'imposta implicherebbe la produzione di 'Energia economica' perché quei fattori motivano positivamente il comportamento economico umano verso l'investimento; inoltre, tale energia sarebbe sicuramente sostenibile perché quei fattori riducono le contestazioni o le liti e perciò implicano il risparmio di risorse finanziarie, pubbliche e private.

Volendo concludere con un breve flash meramente esemplificativo (poiché il tema sarà all'uopo approfondito nella seconda parte e nella terza parte del lavoro di prossima pubblicazione), si può sin d'ora prefigurare l' 'effetto scongelante' che una futuribile introduzione del 'Sistema di tassazione del reddito liquido' (L.I.T.S.) potrebbe produrre sull'enorme stock di liquidità improduttiva che è oggi "congelata" nei computer di banche, società e altri intermediari finanziari, come liquidità propria o come liquidità appartenente ai clienti depositanti (singoli, famiglie e imprenditori).

Sapere che la tassazione può avvenire solo sul 'Reddito liquido' (operante entro il Sistema di tassazione del reddito liquido' - L.I.T.S.), ancorché col vincolo della parità di gettito erariale attuale, potrebbe produrre, almeno nei confronti di coloro che sono in eccesso di liquidità, una forte motivazione a eseguire uno 'Scongelo' almeno parziale dello stock e a dar vita a una uscita di liquidità, ossia un componente negativo di reddito tassabile, potendo costoro confidare che tale componente produrrebbe un saldo negativo che rimarrebbe tale fino a quando non si realizzasse un rientro di liquidità (ossia una 'Entrata liquida') di ammontare superiore all' 'Uscita liquida'.

Si pensi, appunto, prima di tutto alle banche e agli intermediari finanziari. Rispetto a quanto accade oggi, questi soggetti avrebbero ben maggior interesse a impiegare la liquidità e a concedere credito dando vita a 'uscite di liquidità' (fiscalmente deducibili); inoltre, essi non verrebbero più tassati per competenza su interessi attivi semplicemente maturati e sarebbero tenuti a pagare imposte solo quando e dal momento in cui le 'Entrate di liquidità' connesso al rimborso delle rate dei mutui concessi (capitale + interessi) superasse davvero, in termini assoluti, le 'Uscite di liquidità' connesse agli impieghi; verrebbero meno i timori di esser tassati su crediti potenzialmente perdibili o incagliabili o qualificabili come crediti in sofferenza; dunque, un vero cambio di prospettiva!

Analoga nuova prospettiva si aprirebbe per i singoli risparmiatori e/o per gli investitori, in specie, per gli investitori-imprenditori che possiedono una propria azienda o per i padri e le madri di famiglia che gestiscono questo fondamentale nucleo sociale.

Se poi si pensa, invece, agli imprenditori che necessitano di liquidità da investire nell'azienda per creare valore economico o a famiglie che necessitano di liquidità da investire nel progetto familiare per creare valore umano, ebbene, questi soggetti, pur ricevendo liquidità e pur avendo una 'Entrata di liquidità', non verrebbero tuttavia tassati se la impiegassero, dando vita a una corrispondente 'uscita di liquidità', per le rispettive finalità caratterizzanti, ossia creative di valore economico o di valore umano.

Tutto ciò produrrebbe dunque, da sé, ossia naturalmente, un effetto motivazionale e un'energia economica e sociale 'scongelante' di entità tale che, forse, nessun eventuale provvedimento d'Autorità potrebbe mai altrimenti produrre.

4.3. Come si è appena visto, il ripristino del vero valore ('Valore liquido') della variabile capacità contributiva e la connessa focalizzazione delle politiche fiscali sulla liquidità ('*liquinomics*') consentono di creare 'Energia economica'.

Se si disponesse dei necessari dati nazionali (di cui però l'Autorità dispone), si potrebbe ora misurare la quantità di 'Energia economica' che tali politiche possono generare e soprattutto correlare tale energia con la quantità di 'Energia economica' necessaria per far ripartire e stabilizzare lo sviluppo economico.

A tal proposito, la quantificazione dell' 'Energia economica' attesa da ciascuna politica consentirebbe, tra l'altro, di poter previamente confrontare politiche fiscali differenti.

Dovendo però accantonare questo proposito e mantenendo invece il discorso sul piano qualitativo, può essere invece ora affrontato il dubbio connesso all' antagonismo che emerge dal confronto tra la riscontrata possibilità logica di un modello di imposta che sia anche creativo di 'Energia economica' e la necessità logica di un sistema tributario informato a criteri di progressività.

Tuttavia, anche in questa più limitata prospettiva, occorre tener conto che il problema della Progressività è inscindibilmente e propedeuticamente correlato sia con quello della Personalità (o della non-Realità), sia con quello della Temporalità della imposizione.

Iniziamo allora con l' esaminare il primo dei due versanti tematici inscindibili e propedeutici: quello della Personalità dell' imposta.

Da questo punto di vista, è nota la crisi che da tempo affligge il modello dell' "imposta personale" e che Giudici, Studiosi ed Esperti della materia ritengono esser divenuto ormai irreversibile.

Tuttavia, può dirsi che le Dottrine dell' imposta, osservata l' evoluzione legislativa degli ultimi decenni, prevedono un modello sempre più reale, se non altro perché la realtà sarebbe maggiormente compatibile col fine, inevitabile almeno nel medio termine, di agevolare l' economia nazionale sul piano della competizione internazionale.

In sintesi, tali dottrine sostengono che, passando da una "tassazione delle persone" a una "tassazione delle cose", si può attenuare la progressività dell' imposta e si può ricondurre la pressione fiscale a livelli più coerenti con le esigenze competitive dell' apparato nazionale produttivo, commerciale o finanziario.

Ponendo in disparte ogni scelta di valore e limitando l' approccio all' osservazione del fenomeno, si nota però che, così facendo, si innesta - *ab externo e a posteriori* - una condizione scientificamente ed eticamente incompatibile col carattere interiore e originario della 'Funzione costituzionale dell' imposta', in specie quando, come accade in Italia, tale innesto crea irrazionali e irragionevoli disparità di trattamento tra contribuenti (e viola, dunque, la premessa '*da ciascuno il suo*' che, invece, è medio necessario della funzione costituzionale).

Si introduce, infatti, d' Autorità, una condizione nuova che, qualunque fosse il giudizio che ne desse la Corte Costituzionale o il merito delle finalità extrafiscali eventualmente perseguite dal Legislatore, pregiudica comunque, già sul piano logico, l' attitudine della funzione a preservare la sua 'necessaria verità relazionale' con gli artt. 2, 3 e 53, commi 1 e 2 della Costituzione.

In effetti, la "capacità contributiva", che l' art. 53 struttura come 'Variabile indipendente', e l' Algoritmo "in ragione" che l' art. 53 pone (in combinato disposto con gli articoli 2 e 3) come 'Funzione univoca' che lega i valori di tale variabile a ciascun uno del "tutti", ossia a ciascun uno di noi, è, e rimarrà sempre, almeno se si considerano le norme costituzionali quali 'norme con verità', '*capacità di ciascun uno a concorrere alle spese pubbliche in ragione della sua unità di capacità contributiva*'.

Forse, è proprio questa la vera ragione per la quale la Costituzione, di un sistema siffatto, predica programmaticamente la progressività.

Se dunque, come si deve, si mantiene ferma questa ineludibile premessa, ossia questa invalicabile ragione di verità costituzionale, allora appare evidente l' inutilità di qualunque tentativo - già *a priori* giuridicamente ingiusto - di cercare in illogici correttivi "reali" una soluzione al problema della progressività che il peso abnorme del nostro debito pubblico arreca alla competitività nazionale.

Non sembra insomma giuridicamente spiegabile sul piano logico attribuire *ab externo e a posteriori* alla variabile indipendente della 'Funzione costituzionale dell' imposta' o a quella di una qualunque 'Funzione legale di imposta' ad essa parametrata, il (solo) valore "cose" o il (solo) valore "beni" o il (solo) valore "ricchezza" (o simili).

Una siffatta attribuzione autoritaria creerebbe una 'Funzione costituzionale' nuova ('socio-economicamente illegittima') e/o 'funzioni legali' nuove (costituzionalmente illegittime) che ritaglierebbero definitivamente dalle cose, dai beni o dalla ricchezza, una loro porzione di se stesse che diverrebbe dunque dovuta a titolo reale. Infatti, una variabile indipendente di tale fattezza sarebbe carente di un indispensabile collegamento col soggetto e ciò implicherebbe il "salto davvero mortale" del passaggio

che consente l'unione (*rectius*: fusione) della capacità col suo 'uno', come richiesto dalla Funzione costituzionale dell'imposta.

Si realizzerebbe, così, una definitiva perdita degli effetti redistributivi della progressività che, laddove divenisse tendenzialmente sistemica - così come sta già accadendo -, tradirebbe la fiducia che la Costituzione ripone sul legislatore (7) e potrebbe incrinare la fiducia che la collettività socio-economica italiana pone sulla sua Costituzione.

Tanto più che questo giuridicamente ingiusto modo di legiferare, ora abusivo del diritto (quando viene ritenuto valido o quando non viene esaminato dalla Corte), ora illegittimo (quando viene censurato dalla Corte), crea, così come vediamo, una diffusa e progressiva violazione del principio di eguaglianza.

Infatti, la scelta delle 'cose a ritaglio di imposta reale' rispetto alle 'cose senza ritaglio di imposta reale' non concerne le cose di "tutti" e, in ogni caso, non concerne le cose di "tutti" nello stesso modo.

Tant'è che tale scelta 'non rende uguali i Rapporti tra ciascun uno tributario unito alle sue cose (al Numeratore) e la sua norma tributaria (al Denominatore)'.

Accade dunque che, a parità di presupposto e a parità di base imponibile, il possessore della cosa A finisce per avere, in modo irrazionale, ineguale e iniquo, un trattamento deteriore (perché progressivo) rispetto a quello del possessore della cosa B (perché proporzionale).

Ciò detto, è giunto il momento di passare all'altro problema dell'imposizione: la Temporalità.

Recuperate le premesse che scienza ed etica sociali assegnano alla Costituzione e che questa assegna al Legislatore, si osserva che il dovere di concorrere alle spese pubbliche è della persona e che tale dovere 'non può essere astratto dal reale (ossia dal vero), anzi, deve essere reale (vero), vale a dire deve dipendere univocamente dall'applicazione di una relazione reale (vera) a un fatto reale (vero)'.

A prima vista, pare mancare però nella 'Funzione costituzionale dell'imposta' un espresso riferimento al tempo e/o al modo temporale del dovere di concorrere posto su ogni persona.

Potrebbe sembrare insomma che la Costituzione ponga a base della funzione dell'imposta una realtà (data dall'univocità della relazione "tutti" - "loro" e dall'effettività della variabile dipendente capacità contributiva) non adeguatamente circoscritta all'altra dimensione necessaria della realtà, quella temporale.

Tale erronea percezione potrebbe essere valorizzata persino dal modo, spesso abusivo del diritto, con cui vanno le cose giuridiche tributarie.

In effetti, accade che siano le singole leggi di imposta che (in libertà?) si fanno carico (mediate diktat o imperativo?) del problema dell'apparente indeterminatezza costituzionale della dimensione temporale della capacità contributiva e che, senza cura di verifica logico-parametrica, dettano "quando" (anno, trimestre, mese, istante, esercizio sociale etc.) in una persona è, appunto *ex lege*, osservabile una "capacità contributiva effettiva", perciò idonea a produrre un obbligo di pagamento dell'imposta.

In realtà, a ben vedere, le disposizioni degli artt. 2, 3 e 53 Cost. presentano la forma tipica ('A funzionalità dipendente') del 'Diritto con verità [$Y=f(x)$]' e tale forma, in quanto tale, contiene nel suo Codice^{mv} tutto ciò che serve a estrarre da esse sia la 'Pre-norma costituzionale' (ossia la 'Norma d'uso di se stessa che ogni disposizione costituzionale ha in sé'), sia la norma costituzionale da applicare nel concreto legiferare senza dover incorrere in alcuna indeterminatezza; tant'è che, se, a fronte della prevista assenza di libertà legislativa, il Parlamento ne facesse invece uso, tale uso diverrebbe invalido, perché abusivo o perché illegittimo).

In effetti, prescrivere che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche (Y) in ragione (f) della loro capacità contributiva (x) implica adottare il corretto 'concetto scientifico di realtà (sia della f, sia

(7) Altro sarebbe, ovviamente, personalizzare l'imposta basandola sulle cose, sui beni o sulla ricchezza o su altri simili *status* che la persona possiede o di cui la persona ha capacità di disporre. Come si è detto, ciò sarebbe giuridicamente giusto se fosse derivato dalla circolarità continua delle due ragioni costituzionali *a ciascuno il suo* e *da ciascuno il suo*.

Ma quest'aspetto attiene al merito delle scelte politiche e, come tale, è precluso dall'ambito del ragionamento che si sta svolgendo. Resta fermo, tuttavia, che il tema dell'imposizione patrimoniale, se ricondotto al suo corretto alveo costituzionale - non definitivamente ed esclusivamente reale -, appare comunque neutrale rispetto al modello che si ha in animo di disegnare.

della x) e dunque ciò che è osservabile, allo stato dell'arte, nella prospettiva crono-topografica se non in quella probabilistico-quantista'.

In metafora, tornando alla estrema praticità del diritto, forse si può dire che, osservando la persona nel corso della sua vita, si nota che se essa mantiene ferma la propria identità, se, cioè, le sue generalità non mutano (es. luogo e data di nascita, impronte digitali etc.), tuttavia essa, pur avendo la stessa identità, è una realtà se osservata a venti anni, mentre è una realtà diversa se osservata a ottanta anni.

Lo stesso è a dirsi, *mutatis mutandis*, per la 'Variabile indipendente (x)' alla quale la 'Funzione costituzionale dell'imposta (f)' collega il tributo (Y). La reale capacità contributiva di ogni persona muta costantemente e relativamente al tempo nella quale è osservata.

E una legge di imposta, per poter essere costituzionalmente legittima, ossia 'vera', deve consistere in una funzione che sia 'in grado di assecondare il continuo divenire nel tempo della capacità contributiva della persona in modo da dare e ricevere sempre e rispettivamente, in ogni singola attuazione della stessa, a ciascuno il suo e da ciascuno il suo'.

Questo, in definitiva, pare il vero substrato logico che sottende anche quel Valore "attuale" che la Corte Costituzionale attribuisce alla 'Variabile capacità contributiva', in specie quando è chiamata a risolvere questioni di legittimità costituzionale correlate alla retroattività dell'imposta.

In realtà, l'"attualità" è 'Valore indefettibile' non tanto o non soltanto della "capacità contributiva", quanto, invece, della "capacità contributiva effettiva", e dunque della Funzione costituzionale dell'imposta' sin qui illustrata; perciò, essa, in quanto tale, deve presidiare ogni singolo istante dello svolgimento della funzione presente in ciascuna legge d'imposta.

Concludendo, ciò significa che la legge di imposta deve, anche rispetto al tempo, verificare continuamente la funzione costituzionale, così come questa, deve, anche rispetto al tempo, continuamente verificare, a sua volta, la funzione che la lega al convivere sociale ed economico della collettività alla quale essa appartiene.

Colto dunque, sperabilmente, ancorché in termini sommari e meramente ricognitivi, almeno il senso di fondo dei problemi della Progressività, della Personalità e della Temporalità dell'imposta, occorre ora osservare le prospettive prefigurabili di questi problemi alla luce dell'*ipotesi logico-scientifica concernenti le due categorie di 'Funzioni di imposta'* posta in premessa.

Già a prima vista, i vari problemi, se singolarmente osservati alla luce dell'equivalenza sopra individuata e appena precisata ('capacità contributiva effettiva e attuale = capacità contributiva liquida'), appaiono affrontabili in modo più semplice e utile rispetto a quanto sia avvenuto sino ad ora.

Anzi, una loro analisi congiunta sembra consentire di ricavare dalla fusione dei tre temi un elemento ermeneutico che concorre positivamente alla costruzione di un nuovo modello di imposta coerente con la progressività programmata dall'art. 53, comma 2 e che, con sorpresa, concorre positivamente proprio sul piano della creazione di 'Energia economica', ossia laddove, a prima vista, potrebbe invece apparire con esso conflittuale (al punto che potrebbe smentire l'opinione che il modello più efficiente per far ripartire l'economia sia una, costituzionalmente improbabile, tassazione piatta applicata in via generalizzata e a titolo definitivo).

Occorre dunque approfondire ancora.

Ebbene, ponendo a premessa l'unitarietà vincolata dell'interpretazione della Carta Costituzionale e usando come medio il comma 2 dell'art. 53 sembrano ricavabili due proporzioni-soluzione, ossia due relazioni tra variabili, che appaiono in grado di render vera la "complessa" funzione di imposta nella quale trovi già corretta posizione e corretto valore ciascuna delle variabili espressive della Personalità, della Progressività e della Temporalità dalle quali dipende il concorso alle pubbliche spese.

La creazione di 'Energia economica' non è infatti un mero accessorio descrittivo dell'imposta ma è carattere, ossia conseguenza logica della fusione matematica, del vero senso etico, ossia sociale ed economico, unitariamente ricavabile dalla Costituzione: '*l'imposta, costituendo bene comune primario per l'esistenza stessa della collettività, implica, sia per nascere, sia per rimanere in vita, la maggior compressione possibile dei mali implicati dalla sua realizzazione e la maggior amplificazione possibile dei beni che la sua realizzazione può indirettamente produrre*'.

In altre parole, l'«*Imposta Ideale*» è, costituzionalmente parlando, l'«*Imposta immortale*», ossia «*l'imposta che si auto-alimenta circolarmente, perennemente, non soltanto perché, col modo della scambiabilità, mentre riceve (dagli uni), dà (agli altri) e mentre dà (agli uni), riceve (dagli altri), quanto perché essa crea energia economica e sociale almeno pari, o se possibile superiore, a quanta ne consuma*».

D'altro canto, «*se così non fosse, l'imposta sarebbe mortale, e tale sarebbe anche la società, cosa che un'interpretazione unitaria e per assurdo della Costituzione, come Carta che ammette la modificabilità ma pretende l'immortalità, logicamente impedisce a-priori*».

Dunque, la funzione contenuta in una qualunque legge di imposta costituzionalmente legittima deve, per forza di cose, contenere in sé la proporzione logica per la quale «*la Produttività sta alla Proporzionalità come la Progressività sta alla Improduttività*». Laddove la «*Produttività*» è concetto non assoluto ma tipologico, ossia «*è concetto non esclusivamente scientifico-economico ma, laddove ne ricorre il caso, anche concetto etico-sociale*».

Fermo il resto, ossia a parità di altri valori (solidarietà, eguaglianza, equità, minimo vitale etc.), se si pensa alla Variabile Persona, realizzare il bene comune imposta (progressiva) nella sua massima misura possibile implica infatti logicamente promuovere e ampliare quanto più possibile la capacità di concorrere alla redistribuzione più che proporzionale tra i consociati e dunque rapportare la proporzionalità alla produttività (ossia al «*Merito produttivo*») e rapportare nello stesso modo la progressività all'improduttività («*De-Merito produttivo*»), ossia, in sintesi matematica:

«[produttività : proporzionalità = improduttività : progressività]».

Applicando la stessa logica alla variabile Tempo e, anche in questo caso, fermo il resto, realizzare il bene comune imposta (progressiva) nella sua massima misura possibile implica infatti logicamente promuovere e ampliare quanto più possibile la capacità di concorrere alla redistribuzione più che proporzionale tra i consociati e dunque rapportare la Proporzionalità alla Provvisoria (ossia alla «*precarietà temporale della capacità contributiva* o alla «*capacità contributiva reversibile*») e rapportare nello stesso modo la Progressività alla Definitività (ossia alla «*stabilità temporale della capacità contributiva* o alla «*capacità contributiva irreversibile*»), ossia, in sintesi matematica:

«[provvisoria : proporzionalità = definitività : progressività]».

Val la pena soggiungere, in via conclusiva, che ciascun modello di imposta, per essere costituzionalmente legittimo, deve avere per struttura una funzione che sia idonea a ripartire equamente tra «*tutti*», senza irrazionali o irragionevoli distinzioni, l'efficacia delle due indicate proporzioni logiche.

Questo perché, come ovvio, valgano davvero per tutti, almeno in prima battuta, senza alcuna possibilità di eccezione, le due logiche, differenti, complementari e interagenti, che, per un verso, vedono la persona come conseguenza della sua «*volontà causale (meritevole o non meritevole o in parte meritevole e in parte non meritevole)*» e che, per altro verso, vedono la persona come conseguenza della comune «*precarietà casuale*», ossia della precarietà di chi, come tutti, «*sta ogni giorno sotto il cielo*» («*fortunata o non fortunata o in parte fortunata e in parte non fortunata*»).

Così, può accadere che una persona meritevole dal punto di vista produttivo possa però essere sfortunata per un certo periodo della sua vita contributiva e, d'altro canto, una persona non meritevole dal punto di vista produttivo possa invece essere fortunata per un certo periodo della sua vita. Ma è anche realistico pensare che una persona, prima fortunata, possa poi divenire sfortunata e una persona, produttiva in un periodo della sua vita, possa non esserlo più in altro periodo della sua vita.

Concludendo, se il fine dell'ipotesi è prima di tutto delineare un «*Modello di imposta vero*», ossia atto a render vera la relazione tra sé e le norme costituzionali, europee e internazionali, ciò implica, per forza di cose, delineare un ragionamento coerente con il secondo comma dell'art. 53 che, come noto, informa il sistema tributario a criteri di progressività.

Interpretando tale disposizione, tutt'ora giuridicamente giusta, alla luce del criterio interpretativo tipico della Carta fondamentale e alla luce delle premesse poste all'ipotesi, se ne ricava che la funzione costituzionale dell'imposta, stante, appunto, l'unitarietà dell'insieme comprensivo di tutte le norme costituzionali, include sia la proporzione logica «*[produttività : proporzionalità = improduttività : progressività]*», sia la proporzione logica «*[provvisoria : proporzionalità = definitività : progressività]*».

Dunque, nella legge di imposta tali proporzioni devono essere presenti e concernere “tutti” in modo egualitario.

In definitiva, prendere atto che nella funzione costituzionale dell’imposta devono per forza di cosa trovarsi le due indicate proporzioni logiche (poiché altrimenti la Carta fondamentale non sarebbe più in grado di render vera la sua relazione con l’attuale etica della convivenza sociale ed economica nel nostro paese) implica dover disegnare un modello nel quale la ‘Funzione legale dell’imposta’, per esser costituzionalmente legittima, deve anch’essa, a cascata, riversare in sé tali proporzioni logiche.

La presenza e l’efficacia generale di tali proporzioni garantiscono a ciascun ‘uno’ e alla collettività tutta che si realizzi davvero la verità dell’espressione enunciata dalla Carta fondamentale, unitariamente intesa: *‘informare il sistema a criteri di progressività non è solo compatibile con, ma anzi è origine de, l’inesauribile fecondità creativa di energia economico-sociale dell’imposta personale, ossia della sua ideale immortalità, che può restar tale sino a quando vivranno la scienza e l’etica della società dalle quali essa, in concreto, dipende’*.

4.4. Già la legge delega n. 23/2014, in particolare l’art. 12, invitava il Governo a introdurre “norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta”; in altre parole, veniva demandato all’Esecutivo il compito di semplificare la parte fondamentale della funzione legale di imposta costituita dalla base imponibile.

Per la verità, quella costituì solo una delle tante testimonianze del continuo e risalente rinnovarsi di un tema di sempre.

Ricordo, ad esempio, di un Convegno organizzato dalla Sezione Piemonte dell’ANTI nel 2008 (8) nel corso del quale, oltre a segnalare, nello specifico, le criticità del principio di trasparenza (art. 5 TUIR) e del principio di competenza (art. 109 TUIR), esprimevo più in generale l’auspicio di veder attuata un’inversione ad “u” della ampia e progressiva diffusione di ‘Disposizioni fiscali etiche’, le cui norme, mutando con il mutare dell’etica della società e dell’economia, sono anch’esse mutevoli, ambigue e foriere di quell’insidiosa incertezza che provoca perdita di fiducia e ottimismo nei cittadini, come nelle famiglie e nelle imprese, nazionali e internazionali.

In realtà, in questi dodici anni, il sistema sembra essersi mosso solo in parte nel senso auspicato, tant’è che la situazione generale si è andata fortemente aggravando.

Così, qualunque ulteriore meditazione sul problema della c.d. «indeterminatezza» (*rectius*: della ‘Impossibilità logica relativa’) delle disposizioni tributarie dedicate alla base imponibile dell’imposta, implica riesaminare criticamente l’ipotesi di allora tentando di comprendere se le conseguenze della crisi economico-finanziaria (già in atto) e della crisi sanitaria (sopravvenuta) suggeriscano o no di continuare a coltivarla.

Ora, alla luce di quanto sin qui osservato, in specie avuto riguardo ai fini e alle premesse della presente ipotesi, pare che il lavoro da compiere debba per forze di cose muoversi entro quella logica, ed anzi svilupparsi con maggiore celerità rispetto a quella prevista.

In altri termini, la ‘Funzione legale di imposta’ dovrebbe essere urgentemente semplificata, almeno in due modi congiunti e tra loro convergenti.

A. In primo luogo, preso a riferimento l’insieme del campo di esistenza della variabile dipendente della ‘Funzione costituzionale dell’imposta’, occorrerebbe selezionare in via prevalente, se non esclusi-

(8) VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione, autotutela e trasparenza fiscale*, 2008, 12 in <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/con15681.pdf>

va, 'Valori scientifici', non opinabili (9), mentre si dovrebbe selezionare in via minoritaria, se non nulla, 'Valori etici', infinitamente opinabili (10).

- (9) L' *'Insieme concettuale dei Valori scientifici'* include i 'Temi giuridici scientifici', ossia 'i fatti e i concetti scientificamente determinabili', dunque, fatti e concetti che, in virtù della loro essenza naturalistica o della loro spiegabilità in termini convenzionali, hanno la capacità di assicurare che, nelle singole applicazioni della norma, effettivamente si cristallizzano i valori costituzionali ai quali essa si conforma.

Trattasi di quegli elementi che sono di solito presenti nelle fattispecie tributarie cc.dd. "chiuse" o, se si preferisce, "rigide" e che sono costituiti da fatti e concetti non contaminati dal diritto; per i quali, cioè, l'interpretazione degli enunciati probatori non implica quella di connesse o propedeutiche questioni giuridiche; ovvero da fatti semplici, cioè inartificiali, empiricamente verificabili o costituenti manifestazioni di precedenti leggi o principi, comunemente accettati dalla collettività e idonei a spiegare in modo statisticamente significativo la loro correlazione con altri fatti o concetti secondari. Più in particolare, si intende far riferimento a tutti quei fatti e concetti accertabili mediante ricorso a leggi naturali o a convenzioni univoche generalmente accettate (per lo più spiegabili in termini di causalità necessaria).

Volendo precisare alcuni caratteri qui ritenuti congeniali a tale tipo di fatti e concetti, si può affermare che essi: sono tendenzialmente fissi nel tempo, poiché le leggi e le convenzioni che li governano godono di effettività (cioè di riconoscimento) sino a quando non vengano contraddette da nuove scoperte scientifiche, o da sopravvenute revisioni delle predette convenzioni socio-culturali, cioè da vicende che si svolgono in archi temporali così ampi da escludere l'incertezza scaturente dalla mutevolezza dei punti di riferimento del giudizio;

sono, se considerati in sé stessi, 'puntuali', nel senso che l'approssimazione degli enunciati (enunciati oggetto di prova o di interpretazione ed enunciati probatori o interpretativi) che li riguardano è eventuale e, comunque, umanamente impercettibile, quindi irrilevante per il diritto;

sono costituiti, in senso figurato, da un nucleo unitario, prossimo all'assoluto, contornato da un finissimo involucro di relatività, praticamente inavvertibile (es.: l'approssimazione millimetrica dell'altezza umana);

sono oggettivabili (anche) unilateralmente, cioè mediante un processo (accertativo) interiore, nel senso che ogni individuo, prima ed a prescindere da qualunque confronto (diretto) con i suoi simili, sa che, utilizzando corrette tecniche, misure o convenzioni, formulerà, rispetto a tali fatti, i medesimi enunciati (probatori) che chiunque altro, salve le approssimazioni ininfluenti, avrebbe formulato nelle stesse circostanze;

sono a bassa/nulla controvertibilità, poiché assistiti da un rilevante supporto conoscitivo che rende marginale l'apporto argomentativo/valutativo (il quale rimane comunque essenziale al fine di costituire il 'Fatto di accertamento' e vale a distinguere quest'ultimo dal fatto di 'Mera conoscenza');

sono oggettivati mediante enunciati (probatori) frutto di un prudente apprezzamento che è manifestazione di scienza;

sono liquidabili o accertabili mediante la logica formale della conoscenza scientifica.

Il giudizio che riguarda 'Temi scientifici' se è finalizzato a trovare una 'Verità ideale', allora si basa sull'equazione 'verità=identità', se invece è finalizzato a trovare una 'Verità puntuale' allora si basa sull'equazione dogmatica 'verità=corrispondenza'.

Esempi di questi temi sono, in fatto, il numero dei cavalli fiscali di un'autovettura o la superficie di un terreno e, in diritto, i gradi di parentela.

- (10) L' *'Insieme concettuale dei valori etici'* include i c.d. 'Temi giuridici etici', ossia 'i fatti e i concetti eticamente determinabili', dunque, fatti e concetti ontologicamente non idonei ad assicurare puntuali realizzazioni dei valori costituzionali cui la norma da applicare nel concreto s'ispira e si parametrizza.

La loro selezione, spesso legata alla necessità e all'urgenza, o alla cautela e al sospetto, impone uno iato (tra certezza e giustizia) alle singole attuazioni del diritto ed implica l'affidamento ai 'Fatti di accertamento' o ai 'Fatti di composizione', quindi agli operatori del diritto che ne sono autori, del potere di colmare codesta divaricazione con strumenti, anch'essi di fonte normativa, destinati a fornire sostituti 'Equivalenti' rispetto alla 'Giustizia puntuale'.

Trattasi di quegli elementi, presenti nelle fattispecie tributarie "aperte", o anche "elastiche", costituiti da fatti e concetti contaminati dal diritto; nel senso che gli enunciati che li riguardano non possono essere formulati, e quindi probatoriamente interpretati, senza la prefigurazione di una data soluzione delle connesse e propedeutiche questioni di diritto, oppure da fatti complessi, la cui stessa essenza, in quanto artificiale, cioè frutto di un'ideale composizione di elementi dell'essere e del dover essere, può solo formare oggetto di una logica protesa alla ricerca di un'ambigua *fictio*.

Ci si riferisce, precisamente, a tutti quei fatti o concetti che sono frutto dell' *id quod plerumque accidit* (eticamente inteso, cioè come normale comportamento collettivo né univoco, né scientificamente probabilistico).

Può dirsi, in particolare, che i 'Temi etici':

sono tendenzialmente mutevoli nel tempo, stante il continuo divenire e modificarsi dei comportamenti ritenuti "normali" nel senso sopra specificato;

sono in sé stessi 'Intervallari', nel senso che l'approssimazione degli enunciati (enunciati oggetto di prova/interpretazione ed enunciati probatori/interpretativi) che li riguardano è imprescindibile e significativa e, comunque, idonea a modificare il vivere del diritto (della collettività);

sono figurativamente costituiti da una zona di relatività (opinabilità) confinata tra estremi assoluti (certezze);

sono oggettivabili (solo) mediante il confronto, cioè mediante un processo spirituale esternato e condiviso, nel senso che ogni individuo, nell'elaborare enunciati (probatori) intorno ad essi, deve necessariamente porsi in sintonia con la

B. In secondo luogo, dando esattamente all' 'Operatore logico legale (f)' l'espressione 'da ciascuno il suo'; cioè, affinché, almeno per l' 'Imposta tipica', ossia per l'imposta 'al dritto', perché costituita da una prestazione patrimoniale dovuta dal contribuente, sia sempre ben chiaro e prevalente, se non esclusivo, il coinvolgimento del solo 'uno sostanziale' con l'operatore logico destinato a legare ciascun 'Uno' alla sua 'Unità di capacità contributiva'. Per converso, siano fortemente ridotti o eliminati sia i coinvolgimenti singoli di altri 'uni strumentali', adempitivi' o successori', sia i coinvolgimenti plurimi di altri 'uni', sovente qualificati, ma erroneamente, come costitutivi di asserite «fattispecie soggettive complesse» (11).

collettività che lo circonda, non potendo egli conoscere la verità senza una conferma;

sono ad alta/infinita controvertibilità, poiché sono accertabili ovvero componibili mediante una scelta argomentativa/valutativa che, qualora utilizzi anche Fatti di mera conoscenza', è in ogni caso assorbente rispetto a questi ultimi;

sono oggettivati mediante enunciati (probatore/interpretativi) frutto di un prudente apprezzamento che è espressione di discrezionalità o di volontà;

sono accertabili o componibili mediante la logica (informale) della controversia.

Il giudizio che riguarda Temi etici, se è finalizzato a realizzare un 'Equivalentente intervallare' della 'verità puntuale', si basa sulle equazioni dogmatiche 'verità = coerenza' o 'verità = correttezza procedurale'; se invece il giudizio di cui sono oggetto è volto a realizzare la composizione, il superamento dell'incertezza si basa sull'equazione dogmatica 'verità = consenso' o, in caso di dissenso, sull'altra equazione 'verità=equità etica'.

Esempi di questi temi, nel primo caso (quello dei 'Temi etici accertabili'), sono, in fatto, il valore di un bene o di una sanzione che la legge fissa tra un minimo ed un massimo, in diritto, la perdita della qualifica della non commercialità da parte di un ente non commerciale etc.; nel secondo caso (quello dei 'Temi etici componibili'), invece, sono qualificabili come esempi, in fatto/diritto, il valore venale, la grave incongruenza, l'abitudine.

- (11) L' 'Operatore logico della Funzione costituzionale dell'imposta (f)' collega ai Valori di cui sopra il soggetto giuridico ('Uno'), dovendo sempre distinguere, sia nell'ottica tributaria 'chi?' (soggetto passivo in senso stretto o contribuente) giustificati costituzionalmente la legge che individua gli 'uni' tenuti a concorrere alle pubbliche spese rispetto agli altri che non lo sono, sia nell'ottica comune 'chi?' (soggetto passivo in senso lato: contribuente o sostituto o responsabile) debba rispondere, da sé o solidamente con altri, dell'adempimento del tributo, proprio o altrui.

A tal proposito, si nota che l'art. 53 della Costituzione è 'Scientifico' nella parte soggettiva («tutti» - «loro») ed è Etico in quella oggettiva («capacità contributiva»). Perciò, rispetto al soggetto, tale disposizione priva il legislatore di libertà e di 'Indisponibilità intervallari' (la c.d. discrezionalità) e gli assegna una 'Indisponibilità puntuale' che lo vincola a introdurre tributi la cui obbligazione di imposta sorga 'solo in capo all'uno al quale sia univocamente riferibile una unità dell'indice di capacità contributiva che giustifica l'imposta'.

Tra ciascun 'Uno' appartenente all'insieme 'tutti i contribuenti' e ciascuna 'Unità' dell'indice di capacità contributiva appartenente all'insieme 'Loro capacità contributive' deve sussistere un nesso univoco.

È questo il solo nesso idoneo a realizzare la logica solidale e di pari trattamento sostanziale dal lato genetico passivo ('...da ciascuno il suo...') che caratterizza l'imposta e che costituisce la 'Ragione di divisibilità' (ossia, la 'Funzione costituzionale di divisione') degli 'Uni' (tassabili) dagli 'Altri' (non tassabili).

Gli 'Uni sostanziali' in senso genetico sono dunque entità della variabile (dipendente) «tutti», determinate (o determinabili) univocamente in dipendenza di entità (unità) previamente attribuite, dallo stesso legislatore, alla variabile (indipendente) loro capacità contributive. È l'attitudine a dipendere, geneticamente e morfologicamente, dal se e dal modo con il quale certi fatti predeterminati dalla legge possano realizzarsi e si realizzino effettivamente a rendere possibile, in base alla predetta 'Funzione costituzionale', l'entrata nel concetto «tutti» di taluni uni o l'uscita da quel medesimo concetto di altri uni, e viceversa; entrata o uscita che possono avvenire anche per morte, fusione, scissione o liquidazione di uni preesistenti.

Così, non sono 'Uni sostanziali' quei soggetti, tenuti personalmente a rispondere dell'obbligazione di imposta con tutto il proprio patrimonio, nei cui confronti non si realizza, tuttavia, la corrispondenza («tutti» e «loro») prescritta dall'art. 53; essi acquistano la qualità di soggetti passivi non già in dipendenza di una unità dell'indice di capacità contributiva propria (ossia, loro univocamente riferibile), ma in relazione ad una unità dell'indice di capacità contributiva altrui (ossia, univocamente riferibile ad altri). Il loro coinvolgimento strumentale nell'attuazione del tributo altrui fa di questi soggetti 'Uni strumentali' all'attuazione del tributo degli 'Uni sostanziali'. Questa è la logica delle disposizioni che, nel rispetto dell'art. 53, positivizzano la differenza tra la capacità giuridica tributaria, funzionale alla doverosità di concorrere alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva e la capacità giuridica comune (civile e tributaria), funzionale al dovere di adempiere l'obbligazione di imposta, propria o altrui. La prima è materia scientificamente riservata all'ordinamento e indisponibile ai singoli, la seconda no. Purché, tuttavia, quest'ultima sia correttamente intesa: ossia, purché, secondo un'interpretazione in chiave logica, non si realizzi alcuno spostamento di 'Unità dell'indice di capacità contributiva' a 'Uni' diversi da quelli ai quali quelle 'Unità' sono 'costituzionalmente riferibili in modo univoco' e dunque purché, in chiave normativa, la rivalsa degli 'Uni strumentali' nei confronti degli Uni sostanziali si determini secondo i criteri (quali-quantitativi di univoca riferibilità soggettiva) stabiliti da norme sostanziali coerenti con l'art. 53. Se poi la rivalsa si estingue per confusione dovuta a successione, allora si realizza un'altra tipologia di soggetto, l' 'Uno sostanziale

4.5. Per semplificare e rendere certo il funzionamento della funzione di imposta, occorrerebbe in primo luogo ridurre fortemente le lunghezze delle forme delle relazioni contenute nelle disposizioni vigenti.

Così facendo, si potrebbe comprimere fortemente il numero delle semplificazioni (dal complesso al semplice) che la loro applicazione al concreto oggi implica e, conseguentemente, tutti gli operatori del diritto verrebbero sollevati da laboriose e incerte attività ermeneutiche o probatorie, sovente foriere di errori o, comunque, di divergenze di vedute, se non di liti.

Andrebbe, cioè, stilato un elenco di concetti semplici in grado di ruotare su un unico cardine (nel caso qui ipotizzato la 'Liquidità') costituente carattere fondativo del modello di imposta; con essi andrebbe quindi disegnato il bozzetto comprendente sia la struttura statica, sia la "parte battente", ossia viva, del modello.

Fatto ciò, il passaggio dal disegno al proto-tipo dovrebbe divenire agevole e veloce. Ovviamente, in questa seconda fase andrebbe testata la capacità del pre-modello di esser in grado di conseguire i fini diretti che ne giustificano l'esistenza nonché i fini indiretti che ad esso pertengono, ivi incluso il fine di creare 'Energia economica e sociale' senza assorbire ulteriori risorse finanziarie pubbliche e senza dover generare altro deficit (perciò, *green*).

Residuerebbe, infine, di dar forma al discorso normativo.

Questa fase andrebbe svolta con particolare e rinnovata cura, usando un nuovo linguaggio giuridico a base logica matematica (il *Gius-matematiche*^{mv}) che fa da padre sia al nome esteso ('Imposta Liquida e Matematica') sia al nome contratto assegnati al modello ('Imposta Liquimatica').

La peculiarità di tale nuovo linguaggio giuridico è consentire la produzione legistica di articolati dispositivi tipici dei 'Diritti con verità' (come il Diritto tributario), ossia dei '*diritti a "facile" codificazione binaria e dunque di agevole softwarizzabilità*' (12).

Così facendo, si potrebbe giungere ad un articolato normativo innovativo molto più breve, semplice e chiaro rispetto allo standard attuale.

Come si vedrà meglio nel prosieguo, una funzione legale di imposta che avesse ad oggetto il possesso del reddito e che producesse lo stesso gettito erariale, se fosse informatizzata sulla base di questo

in senso adempitivo ('Successore'), diverso sia dall' 'Uno sostanziale in senso genetico' (contribuente), sia dall' 'Uno strumentale (sostituto o responsabile).

Se la 'Ragione di divisibilità (del «tutti») è la 'Funzione' (o ratio) implicante l'univocità del collegamento tra una 'Unità dell'indice di capacità contributiva' ed un 'Uno del «tutti»' e se esiste, in subordine, la divisibilità all'infinito (centesimi di euro a parte!) della capacità contributiva (*rectius*: della base imponibile) in base a tale *ratio*, allora in ambito fiscale non risulta logicamente ammissibile la c.d. «fattispecie unitaria soggettivamente complessa». In effetti, una qualunque fattispecie d'imposta deve essere caratterizzata, sul piano genetico, da 'Uni titolarità' (*rectius*: da 'Uni-riferibilità') o da 'Soggettività semplice' (*rectius*: da 'Uni-soggettività'), essa logicamente implicando la previa divisione da parte del legislatore (in attuazione concreta della Costituzione) della capacità contributiva in parti unitarie e semplici univocamente riferibili ad uni del «tutti» singolarmente individuate o individuabili.

Se, ad esempio, si ipotizzasse una legge che correlasse l'imposta ad una unità dell'indice di capacità contributiva plasmata (ossia divisa o unita) dal legislatore in modo tale che la stessa unità non possa essere univocamente riferibile a ciascuno di più contitolari di essa (in ragione delle loro rispettive quote di titolarità civilistica), ebbene, tale legge sarebbe costituzionalmente legittima solo se comprendesse il nuovo soggetto (collegabile in modo univoco all'unità così plasmata dal legislatore) nel «tutti» astratto e al contempo escludesse dal «tutti» astratto, per quella stessa unità di capacità contributiva, i singoli contitolari (con la conseguenza che, sul piano genetico - sostanziale, la contitolarità, civilisticamente intesa, non avrebbe alcun rilievo in ambito tributario).

In effetti, la 'Logica scientifica' che spiega il profilo soggettivo dell'art. 53 della Costituzione è, così come è in *rerum natura*, di 'Tipo digitale': '...o è esatto o non è possibile...'. La soggettività (ossia, la 'Giuridica indivisibilità in altri Uni tributari') non ammette 'Resti'; a meno che, nel concreto, non sorga controversia proprio sulla determinazione del Chi? o a meno che tale determinazione non sia temporalmente sospesa (come sovente accade nella successione nel debito altrui), essendo la soggettività *ex lege* determinabile (e non determinata) perché subordinata al verificarsi di eventi futuri, aleatori e/o incerti.

(12) VERSIGLIONI M., *Diritto Matematico*^{mv}. *Diritto con verità*^{mv} e *Diritto senza verità*^{mv}, Pisa, 2020, *passim*.

innovativo ‘Modello gius-matematico’, richiederebbe probabilmente assai meno della metà dei caratteri che oggi compongono il testo del TUIR (*id est*: 50 nuovi brevi articoli potrebbero forse efficacemente sostituire gli attuali 191 lunghi articoli del TUIR).

4.6. La manifesta semplicità e l'intrinseca chiarezza del modello di imposta sin qui ipotizzato consentirebbero ovviamente di migliorare in tutti i loro aspetti l'attuazione e il controllo del momento dichiarativo della funzione di imposta perché implicherebbero una rimodulazione efficiente dell'attuale ma obsoleto sistema procedimentale che va dall'adempimento dichiarativo spontaneo sino ai controlli, ai (rari) accertamenti autoritativi e alle (virtuali) riscossioni coattive.

Innanzitutto, il modello della ‘Imposta Liquida’ sembra più efficiente di quello attuale perché, come detto, a differenza di esso, è atto a divenire contesto fertile entro il quale poter dar vita a una nuova sostituzione di imposta, con diversa struttura e a carattere generalizzato (*‘Sostituzione liquida’*).

In effetti, la focalizzazione, certa nel tempo e nel luogo, dell’‘Elemento scientifico puntuale’ costituito dal pagamento ricevuto dal contribuente consentirebbe di generalizzare, ossia di estendere davvero a “tutti”, la sostituzione di imposta (ancorché, come si dirà, con aliquote minimali o comunque molto più basse delle attuali, se non, come si dirà poi, *‘Personalizzate’*).

Le banche e gli intermediari finanziari abilitati al trasferimento di denaro applicherebbero su ogni flusso liquido in entrata una ritenuta di imposta a titolo di acconto, comunque provvisoria, non rimborsabile, non cedibile, ma eventualmente convertibile (in contributi previdenziali) o, al verificarsi di certe condizioni, trasferibile *mortis causa*.

Ciò renderebbe il gettito erariale più continuo, stabile e sicuro; inoltre, ridurrebbe la necessità e la frequenza di milioni dichiarazioni fiscali annuali che oggi milioni di contribuenti devono presentare a vario titolo (per sé e per altri) appesantendo enormemente (inutilmente?) il lavoro delle Agenzie.

Relativamente parlando, i controlli liquidatori e/o informatizzati - in specie quelli concernenti i flussi trans-frontalieri - avrebbero un rilievo assai maggiore rispetto ai tradizionali “accertamenti”. In effetti, la liquidazione, anche delle imposte sul reddito (13), potrebbe assumere tendenzialmente la forma di una ‘Liquidazione Libera’ o ‘Mensile’ o ‘Trimestrale’ o ‘Annuale’ o ‘Biennale’ o ‘Triennale’ etc.

Del resto, condizionare l'imposta al ‘Momento liquido’ della capacità contributiva implica eliminare *a priori* gran parte delle odierne “valutazioni”, siano esse spontanee o autoritative, e implica concentrare invece l'attenzione su elementi apparentemente illiquidi e di nuovo interesse anti-evasivo, come le permutate, le prestazioni in luogo di adempimento, i pagamenti estero su estero o su residue componenti realmente illiquide e di noto interesse anti-evasivo, come le valutazioni rese necessarie dall'applicazione di criteri, quali l'inerenza, la causalità o la casualità, che qualunque definizione concettuale fiscalmente rilevante porterà a lungo con sé, apparendo ancora abbastanza lontano, ma probabile, il momento nel quale l'intelligenza artificiale avrà dotato l'umanoide della capacità di applicare i tributi o, almeno, la stragrande maggioranza dei tributi.

Comunque, i problemi patologici odierni verrebbero per un verso a ridursi fortemente, perché, se è improbabile un futuro caratterizzato dal baratto, è invece probabile un futuro caratterizzato da pagamenti digitali eseguiti a fronte dello scambio di beni o servizi. Per altro verso, tali problemi non dovrebbero accrescersi se, pensando a quanto accade ora nei rapporti internazionali, gli ‘Uni’ che operano in questi luoghi ultra-territoriali scontano mediante imposte di pochi punti percentuali sulle loro complessive capacità contributive nazionali (e non soltanto a motivo di condotte note e apparentemente irrefrenabili quali le esteroinvestizioni, i trust simulati, il transfer-price, i paradisi fiscali, le residenze fiscali plurime e/o fittizie etc.).

(13) In base a quanto consta, l'origine dell'idea di una liquidazione delle imposte sul reddito fatta a livello mensile o trimestrale, o comunque a prescindere dal periodo di imposta, e collegata alla introduzione della tassazione per cassa del reddito di impresa è in VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido: lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, pag. 757, nota 28.

D'altra parte, i nuovi accertamenti sarebbero molto più efficienti perché, a parità di risorse impiegate, essi diverrebbero probabilmente molto più efficaci. Venendo meno i controlli sulle valutazioni, e dovendo le due "parti" confrontarsi su fatti scientifici e singoli (ad es., la produzione di quel numero di capi, la consegna di quel prodotto, la stipulazione di quel contratto, la prestazione di quel servizio etc.), il controllo sarebbe molto più rapido e, soprattutto, potrebbe svolgersi con quella serenità fisco-contribuente che tutti auspicano. In effetti, le contese eristiche, i sospetti reciproci, i conflitti in genere nascono più frequentemente quando si discutono 'Temi controvertibili all'infinito', mentre (al di fuori dei casi di mala fede) è più facile trovare il consenso e la pace quando si esaminano apertamente temi dotati di una loro assoluta o tendenziale ontologica obiettività ('Idealmente puntuali' o 'In pratica puntuali').

Inoltre, le logiche congetturali delle Presunzioni etiche o scientifiche' (14) diverrebbero recessive rispetto alle logiche non-congetturali delle 'Mere conoscenze' fornite dai computer che consegnerebbero dati a bassa o nulla controvertibilità. Il sistema renderebbe tendenzialmente inefficienti (e infine ultronei) gli accertamenti statistico-probabilistici di massa sulle quantità di ricavi o compensi o sul grado di affidabilità fiscale personale stabilito con gli indici attuali. Se mai, dovrebbe essere forse controllato, ed eventualmente ancor più limitato, l'uso del contante; magari prevedendo l'incentivo di una particolare riduzione proporzionata dell'aliquota della 'Ritenuta liquida in acconto' in favore di quanti si impegnassero a non farne uso o a farne uso entro un limite quantitativo massimo predeterminato (90%, 95%, 97%).

D'altro canto, perdendo rilevanza le valutazioni, il passaggio al momento liquido realizzerebbe un implicito e automatico effetto di "regolarizzazione fiscale" delle divergenze eventualmente esistenti tra valori dichiarati o accertati come fiscalmente riconosciuti e valori effettivi esistenti. E anche questo potrebbe contribuire a creare una notevole entità di 'Energia economica green'.

4.7. Se il carattere identificante del modello dell'imposta diviene la 'Liquidità', allora, in un contesto ideativo, non si può non pensare anche alla liquidità dello Stato, e su questo aspetto si tornerà poi, individuando i 'Modi normativi' della 'Sostituzione liquida', dell' 'IVA liquida' e dell' 'Iva a doppia aliquota'.

Se si pongono i flussi di liquidità al centro delle politiche fiscali ('*Liquinomics*') (15), e se la legge attribuisce alla 'Variabile' capacità contributiva il 'Valore' 'liquida', l'ipotesi offre molti modi con i quali reperire risorse da semplici e possibili misure strutturali della riscossione volte a bilanciare interessi tra loro diversi, ossia il contrasto all'evasione da frodi e da inadempimento, la semplificazione e la creazione di 'Energia economica'.

Così, ad esempio, come si dirà meglio nel prosieguo, l'idea muove dall'ampiezza del numero e delle dimensioni delle frodi Iva e dalla vasta entità dell'evasione da inadempimento per ritenute (effettivamente non versate) e crediti di imposta (detti "inesistenti"), il cui saldo progressivo ammonta, in base a quanto riferito dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in oltre 1.000 Mld di euro (pari a circa il 40% dell'intero debito pubblico).

Da ciò sorge spontaneo chiedersi con quale modo si possa rendere certo o comunque più sicuro l'effettivo incasso erariale della liquidità erariale.

Questa liquidità, anche quando sia costituita da equivalenti alla c.d. cassa, è cosa pubblica che, idealmente parlando, dovrebbe essere e rimanere costantemente "nelle mani" dell'Erario (o delle Banche da esso delegate) e che, invece, a causa del "fiducioso" (incauto?) modo di funzionamento del sistema attuale, viene a trovarsi normalmente "nelle mani" di privati e talvolta, in casi patologici sempre più frequenti, non torna o torna solo in parte, e comunque con molta difficoltà, "nelle mani" dell'Erario.

In effetti, lo Stato potrebbe rinunciare a questi "rischiosi" *modi* della "riscossione di massa" e, riducendo significativamente il numero degli attuali auto-versamenti posti a carico dei contribuenti, po-

(14) VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, *passim*.

(15) VERSIGLIONI M., *'Liquinomics' e Iva a doppia aliquota*. Un discorso sulla «creazione di valore», in RDT Telematica, 2020, *passim*.

trebbe tornare a possedere, tramite pochi soggetti qualificati, la liquidità del tributo durante il suo intero fluire sino alla Tesoreria dello Stato.

Così, verrebbero evitate “occasioni” che, purtroppo, non hanno sempre dato buona prova di sé. Al punto che l'enorme gettito erariale perduto negli anni potrebbe essere invece annualmente destinato proprio a un duraturo taglio delle aliquote delle imposte dirette e indirette, nonché a favorire ulteriormente l'avvicinamento consensuale di “tutti” all'effettivo concorso alle spese pubbliche.

D'altro canto, la rivalsa costituisce un problema anche per i contribuenti. In effetti, pare giuridicamente ingiusto chiedere a imprese e professionisti di anticipare iva non incassata e che, a causa della non tempestività dei rimborsi o della complessità del recupero, rimane di fatto, almeno finanziariamente, a loro carico. Parimenti, sembra giuridicamente ingiusto esporre un enorme numero di privati al rischio di incorrere in sanzioni legate alla sostituzione (o alla traslazione) di imposta. L'acquirente onesto ha paura di venir coinvolto in una frode fiscale iva o in una situazione nella quale il venditore non versa all'erario l'iva addebitata in occasione della vendita, anche perché non è sempre semplice provare che egli “poteva non sapere”. Si teme, inoltre, che il sostituto possa non versare le ritenute d'acconto operate, anche solo per carenza di liquidità. Senza considerare, infine, che la recente estensione a taluni delitti fiscali della disciplina del D. Lgs. 231/01 rende serio il problema della prova, per certi aspetti diabolica, sia della buona fede fiscale nelle transazioni commerciali, sia dell'assenza di colpa *ex crimine* da organizzazione deficitaria.

Questo ‘Modo logico-scientifico’ consentirebbe inoltre di affrontare seriamente ed efficacemente anche l'altro problema strutturale dei crediti di imposta, usati ancorché realmente non usabili perché “non esistenti”; problema, questo, che peraltro appare ora ampliato anche da eccezionali politiche di Governo divenute necessarie per contrastare gli effetti della pandemia.

In effetti, da alcuni anni prevale un modello di misura agevolativa che agisce sull'imposta da versare e non agisce, invece, sulla base imponibile o sull'aliquota. Infatti, vengono via via introdotte nuove detrazioni di imposta, alle quali si associano, peraltro ora massicciamente, anche crediti di imposta, utilizzabili in via diretta o in via indiretta, mediante compensazione o cessione ad altri contribuenti.

Così facendo, il tributo, ossia l'obbligazione di pagamento di una somma di denaro, si ‘rovescia’ in un diritto di credito incassabile, cedibile o compensabile, se non, addirittura, in un mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi simile alla moneta.

Egualità nella funzionalità ma diverso nella fruibilità, visto che solo in sede fiscale il ‘Credito-monetario’ precede la validazione da parte dell'Autorità.

Del resto, l'imposta, vista come debito verso lo Stato, altro non è che il rovescio della moneta, che rappresenta un credito verso lo Stato (ossia ‘*Imposta rovesciata*').

In metafora, ‘*produrre Imposta rovesciata equivale a emettere moneta e auto-produrre Imposta rovesciata equivale ad auto-emettere moneta*’.

In definitiva, si realizza un fenomeno che, solo all'apparenza, è il risultato di una semplice somma algebrica.

In realtà, esso giunge al termine di un lungo e insidioso percorso liquidatorio-accertativo. Quando, cioè, i componenti (positivi o negativi del valore oppure positivi, negativi o nulli della capacità contributiva) hanno già svolto interamente la loro funzione nel processo logico-giuridico che deve condurre, finalmente, all'‘*Imposta al dritto*’ o all'‘*Imposta al rovescio*’ o all'‘*Imposta neutra*’.

Ora, alla luce degli obiettivi che ci si è posti, occorre chiedersi se questo modo di procedere sia in linea con tali obiettivi.

Per economia dell'approccio, consideriamo tra essi, ad esempio, gli obiettivi di semplificazione e di attuazione consensuale.

Ebbene, l'esperienza che abbiamo sin qui vissuto sembra suggerire che l'‘Imposta rovesciata’ sia un bene rischioso, non solo per i contribuenti, ma anche per le loro controparti. E soprattutto per le banche che, divenendone ultime cessionarie, dovrebbero assicurare il funzionamento dell'agevolazione. D'altro canto, intesa come policy, non costituisce, almeno dal punto di vista tributario, né una soluzione semplificatrice, né una soluzione pacificatrice.

Di certo, l'urgenza posta dal Covid-19 e la velocità della sua evoluzione possono giustificare che sia stato fatto ricorso a modelli di misure agevolative già sperimentati, anche se problematici. Tuttavia, guardando al futuro, ben diverso dovrebbe essere il modo di approccio al problema che, specie nella prospettiva di una crisi di non breve durata, se non fosse risolto trovando la soluzione 'vera', potrebbe rivelarsi fortemente pregiudizievole, sia nel contesto nazionale, sia in quello europeo e internazionale.

In generale, alla luce delle finalità annunciate e dell'esperienza che induce all'equivalenza 'agevolazione fiscale = Imposta rovesciata', forse sarebbe opportuno adottare un modo diverso, vale a dire recuperare la via che passa per il restringimento dei presupposti, cioè per la decurtazione delle basi imponibili e/o la riduzione delle aliquote.

Infatti, per semplificare ed evitare abusi, si può ottenere lo stesso obiettivo di politica fiscale riducendo nello stesso modo, fin dove possibile, sia il minuendo, sia il sottraendo.

Se poi si considera che, per un verso, le agevolazioni devono per forza di cose transitare per il canale bancario, dando vita a uscite di liquidità, e che, in parallelo, si intende incentivare i pagamenti digitali, allora proprio questa contingenza pare occasione propizia per realizzare al meglio l'incentivo alla riduzione dell'uso del contante: così come accade per le spese fiscalmente agevolate, anche tutti i redditi dovrebbero per forza di cose transitare nel canale bancario.

4.8. Nessuno studio che abbia come fine la formulazione di un'ipotesi di riforma tributaria può prescindere dall'indicare un modo per evitare o ridurre fenomeni patologici tipici, quali l'evasione e l'abuso del diritto (elusione); fenomeni che, come è noto, impediscono all'erario di incassare annualmente entrate tributarie superiori a 100 Mld di euro, ancorché collegate a basi imponibili realmente esistenti (ma non dichiarate) o a debiti tributari realmente esigibili (ma non adempiuti).

In altri termini, il male che purtroppo attanaglia l'etica e la cultura fiscale nel nostro paese dà certamente vita ad un contesto che chiunque intenda progettare un nuovo modello di imposta non può non tenere in precipua considerazione, pena il sicuro fallimento, per pratica irrealizzabilità, del progetto.

Sul piano logico, occorre però evitare di invertire la corretta posizione dei luoghi dei concetti che si intendono formulare; in effetti, la costruzione della parte sostanziale del modello dell'imposta deve comunque muovere dalla fisiologica verità della premessa etico-sociale secondo la quale l'esattezza dell'adempimento fiscale è presunta, salvo prova contraria.

Questa premessa soffre soltanto di parziali eccezioni, tendenzialmente legislative, e che, tuttavia, sono costituzionalmente legittime se e in quanto circostanziate o limitate a obiettive situazioni di asimmetria informativa fisco-contribuente.

D'altro canto, è pure evidente che i luoghi e i momenti della 'Funzione legale dell'imposta' siano tra loro intimamente connessi.

Così, ad esempio, partendo proprio dal luogo della sostanza, si nota che condizionare la funzione di imposta al 'Momento liquido' della capacità contributiva significa indirettamente modificare completamente l'approccio tradizionale al luogo e al tempo dei fattori strumentali o adempitivi o successori della stessa funzione di imposta. In altre parole, significa porre precipua attenzione sulla prevenzione dei fenomeni patologici anziché sulla loro repressione.

Ma, venendo al dettaglio, quanto al profilo sostanziale, sembrano muoversi nella direzione da tempo agognata, o quanto meno predicata, di una vera riduzione dei fenomeni fiscali patologici tutti i modi sostanziali di riforma sin qui ipotizzati tra i quali, in particolare:

- includere *davvero* "tutti" nell'effettivo concorso alle pubbliche spese, dando vita a una nuova cultura fiscale collettiva basata sulla 'Liquidità' della capacità contributiva tassabile oltre il minimo vitale;
- trattare *davvero* "tutti" nello stesso modo rispetto al medesimo piano della sostituzione, della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dell'imposta;
- evitare *davvero* l'Indebitamento da imposta' condizionando *an, quantum e quando* dell'imposta all'effettiva traduzione liquida e positiva netta della sua base imponibile;
- individuare *davvero* i presupposti per una declaratoria di illegittimità costituzionale di qualunque modello di imposta che non sia in grado di auto-alimentarsi o di creare 'Energia economica green';

- fermo il resto (solidarietà, redistribuzione etc.) proporzionare *davvero* il ‘Momento progressivo dell’imposta’ alla ‘Improduttività economica o sociale della capacità contributiva liquida’ e il ‘Momento proporzionale della imposta’ alla ‘Produttività economico o sociale della capacità contributiva liquida’.

Altro effetto indiretto, analogamente virtuoso, che sembra parimenti realizzabile attraverso i modi ipotizzati per semplificare la funzione e il funzionamento della Funzione legale dell’imposta è la sicura e notevole riduzione delle occasioni di evasione fiscale o di abuso del diritto.

Infatti, come è noto, l’evasione fiscale diviene recessiva quando si semplificano le funzioni di imposta i loro funzionamenti.

Parimenti, l’abuso del diritto tende a scomparire quando vengono meno la pluralità dei regimi e la diversità dei trattamenti fiscali attribuiti a fattispecie impositive invero equivalenti sul piano della capacità contributiva, cosa che è certamente da attendersi se questa viene assunta nel suo ‘Valore o Momento Liquido’.

D’altro canto, scendendo nel particolare, in linea con questa direttrice nuovi modi dell’accertamento e della riscossione dell’imposta che:

- riducono *davvero* significativamente il numero e la dimensione delle disposizioni delle relative discipline;
- riducono *davvero* enormemente il numero delle dichiarazioni fiscali annuali o periodiche;
- riducono *davvero* fortemente il numero degli adempimenti richiesti al contribuente, ivi inclusi quelli connessi all’auto-versamento delle imposte;
- riducono *davvero* considerevolmente i casi nei quali l’‘imposta si rovescia’ in un non-prevalidato, pericoloso e litigioso ‘Credito-moneta’ del contribuente verso lo Stato;
- riducono *davvero* completamente il rischio che la ‘Liquidità erariale dell’imposta’ venga dispersa, passando, troppe volte, nelle mani dei privati e non facendo poi effettivo accesso nella Tesoreria di Stato;
- riducono *davvero* notevolmente il numero di soggetti *davvero* solvibili deputati ad attuare la funzione di riscossione dell’imposta (‘*Riscossione liquida*’).

5.1. Uno dei più importanti problemi che si pongono quando si assume il proposito di formulare un’ipotesi finalizzata a tratteggiare il disegno di un nuovo modello dell’imposta è individuare il punto di equilibrio nel quale possano essere adeguatamente soddisfatte sia esigenze di giustizia, sia esigenze di certezza; esigenze che, almeno in prima battuta, ben possono apparire in contrasto tra loro.

Per un verso, il carattere vivente del diritto, sia che venga osservato nel suo lato oggettivo, costituito dalla Costituzione, dalle leggi o da altre fonti minori, sia che venga esaminato nel suo lato soggettivo, costituito dalla Giurisprudenza, dall’Interpretazione amministrativa e dalla Dottrina, implica la necessità di dotare la funzione di imposta di ‘Variabili etiche’ che dovrebbero garantire che la stessa, senza perdere la sua identità, possa evolvere nel tempo mutando solo ciò che risponde al fine di assecondare l’evoluzione, o contrastare l’involuzione, economico-sociale dell’etica che esprime, in un dato momento, il senso comune della collettività organizzata. ‘*In ciò sta, infatti, la giuridica giustizia del diritto e dunque la giuridica giustizia di una qualunque funzione legale di imposta*’.

Per altro verso, l’evoluzione continua del diritto, pur costituendo necessaria condizione della sua giuridica giustizia (ossia della sua verità), è però minaccia o ragione, se non causa, di incertezza giuridica.

Ciò accade in specie quando la velocità e la dimensione dell’evoluzione e della stratificazione legislativa superano i limiti che dovrebbero garantire che a “tutti” sia agevole acquisire esaustiva e consapevole conoscenza delle norme vigenti in un dato momento e sia facile individuare la norma che regola il proprio caso.

Perciò, un modello di imposta che si proponga di rimanere a lungo in vita deve fissare chiaramente i confini dell’ambito disciplinare di operatività entro il quale i Parlamentari, i Governanti, i Giudici, i

Funzionari o gli Studiosi che via via si avvicendano nei rispettivi ruoli possano introdurre o sollecitare modificazioni o integrazioni necessarie o anche solo opportune.

Da questo punto di vista, il modello della 'Imposta liquida' ipotizza di limitare l'ambito di operatività delle scelte e delle responsabilità politiche alle sole leve che, da un lato, possano assicurare il gettito necessario ad appagare le esigenze del tempo e che, dall'altro, possano realizzare fini redistributivi e solidaristici, economici e ambientali etc.

A tal proposito, un modo logico-etico efficiente per individuare il difficile punto di equilibrio tra le due opposte esigenze è garantire la circolarità continua delle 'Funzioni costituzionali (*'a ciascuno il suo'* e *'da ciascuno il suo'*) agendo normalmente sulle sole aliquote di imposta e intervenendo, ma solo eccezionalmente e marginalmente, sui criteri di determinazione delle basi imponibili.

5.2. Tutto ciò significa, almeno in linea di principio, lasciare inalterate le altre parti del testo della 'Funzione legale dell'imposta', siano esse di tipo strutturale o accessorio, caratteriale o descrittivo, sostanziale o formale.

Dunque, un immobilismo normativo abbastanza forte, in specie nel primo periodo della riforma (cinque/dieci anni), consentirebbe forse di creare le condizioni per mettere a punto il funzionamento efficiente della funzione legale dell'Imposta liquida e realizzare, allo stesso tempo, un grado di certezza giuridica crescente, o comunque stabile.

Il limite di una sperata e relativa fissità del testo normativo sta tuttavia nella necessità di dover, per forza di cose, metter mano a una modifica quando essa è giustificata da uno stabile e rilevante mutamento della società e/o dell'economia che rendesse necessario l'aggiornamento (*up-grade*) del 'Modello dell'Imposta liquida'.

Ad esempio, è noto che uno dei problemi più evidenti dalla moderna società italiana sia proprio la progressività con la quale sta purtroppo avvenendo il c.d. calo demografico. D'altro canto, è proprio di oggi la notizia che, anche in ragione di ciò, sarà presto introdotto con decreto delegato l'«assegno unico familiare». Da quanto par di comprendere si tratta di una misura (unificante, sostitutiva e migliorativa di precedenti agevolazioni fiscali materia) che i più considerano un'evoluzione "storica" del sistema fiscale.

Questo importante evento invita allora a testare il modo logico-etico del quale si sta qui ragionando.

Recuperati velocemente taluni discorsi formulati recentemente sul tema della fiscalità della famiglia (16), resta da capire come un evento valoriale di tal genere e portata avrebbe potuto dar vita a una modificazione coerente col 'Modello dell'Imposta Liquida' sin qui ipotizzato, senza tuttavia provocare cadute del grado di semplicità e certezza giuridica, senza cioè continuare a proporre il modello di una qualitativamente nuova e quantitativamente ulteriore (almeno in parte) *tax expenditure*.

Applicando al caso l'idea che si proponeva in quel recente contributo (una 'Imposta liquida sul reddito liquido'), e senza entrare, neppure minimamente, nel noto Problema definitorio della cosa che, prima e a prescindere dal tributo, viene chiamata famiglia, sembra, tuttavia, in un'ottica meramente tributaria, forse nella prospettiva qui delineata di questa ulteriore modifica legislativa non vi sarebbe stata necessità.

Il 'Valore umano', che è carattere fondante della famiglia, pare certamente 'valore della variabile capacità contributiva o, più specificamente, della 'Funzione costituzionale identificante' (art. 53) che, di volta in volta, è in grado di individuare l'Uno, l'Unità e la natura della loro necessaria relazione apofantica.

Del resto, cos'altro, se non il 'Valore umano', se non il suo continuo rinnovarsi, potrebbe mantenere in vita e far progredire l'umanità, cioè "tutti" e, con le loro persone, le loro capacità contributive?

(16) VERSIGLIONI M., *'Liquinomics'*, cit., 7 ss.

Se, dunque, più persone condividono in modo inscindibile quel ‘Valore’ tanto nel vivere quotidiano, quanto nei progetti di vita, e investono affinché quel valore non solo perduri ma si accresca a medio, lungo e lunghissimo raggio, come può non ammettersi ‘*la realtà dell’uno valoriale e dell’unità valoriale, nonché la verità della loro necessaria relazione*’?

Del resto, alla luce delle premesse poste poc’anzi, e come meglio si dirà in parte normativa, quando verrà approfonditamente esaminato cos’è (e cosa non è) il ‘Reddito liquido’, anche il ‘Valore umano’ ha in sé le sue nullità (capacità contributiva nulla), le sue positività (capacità contributiva) e le sue negatività (incapacità contributiva).

In definitiva, in coerenza con l’attuale concetto generale di ‘Uno tributario’ desumibile dalla Costituzione Italiana e dai parametri internazionali, alla luce dell’ipotesi che si sta svolgendo sull’Imposta Liquida, la ‘*famiglia-tributaria*’ andrebbe formalmente selezionata in quanto elemento distinto appartenente all’insieme dei soggetti passivi dell’imposta sul reddito, in quanto ‘Uno’ (non parte di altri ‘Uni’ perché indivisibile, ossia divisibile solo per se stesso rispetto alla efficacia unificante di cui è dotata la ‘Funzione costituzionale dell’imposta’) e in quanto tassabile sull’‘Unità’ di capacità contributiva liquida familiare’ (inscindibile rispetto alla medesima funzione unificante) ad essa ‘univocamente’ riferibile ex art. 53, comma 1, Cost.

In altre parole, disponendo di una solida struttura logica, dunque di una base e una matrice comune (*id est*: un denominatore davvero comune a “tutti”, quale sembra essere la ‘Liquidità’), può ben trovare applicazione il principio ‘*che associa un minor minuendo (meno reddito liquido familiare) a un minor sottraendo (meno detrazioni/agevolazioni fiscali)*’ e che, dunque può pervenire, in modo più semplice e sicuro, al medesimo risultato cui pare tendere la modifica appena approvata, anche a parità di gettito o di valore politico della scelta redistributiva.

Col modello dell’Imposta Liquida, si può insomma assecondare l’evoluzione della società senza dover introdurre continue ragioni di differenziazione e si può, per addivenire al caso di specie, attenuare il timore di innescare quell’effetto *rebound* che prevedibilmente tornerà a produrre (una volta usciti dalla pandemia) la sin qui evitata, ma più volte sollecitata, significativa riduzione nazionale delle c.d. “*tax expenditures*”, ritenute dai nostri partners europei (sempre prima della pandemia) percentualmente troppo elevate, se poste in relazione con il gettito complessivo delle imposte sul reddito.

Persistenti equivoci giurisprudenziali sull'applicazione con finalità antielusiva dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ai casi di interposizione reale

Persistent jurisprudential misunderstandings on the application with anti-avoidance purpose of art. 37, paragraph 3, presidential decree n. 600/1973 to the cases of real interposition

FEDERICA CAMPANELLA

Abstract

Recenti pronunce della Corte di Cassazione confermano la perdurante incertezza che si registra in ordine alla portata applicativa dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, nella misura in cui viene affermata la finalità antielusiva della norma e la sua riferibilità a qualunque ipotesi di interposizione nel possesso del reddito, sia fittizia che reale. Tale indirizzo giurisprudenziale desta, invero, molte perplessità, posto che vengono accumulati due fenomeni che risultano tra loro profondamente diversi, quali l'elusione/abuso del diritto e l'evasione fiscale. L'orientamento dei giudici, e prima ancora del Fisco, certamente non condivisibile, può essere eccezionalmente giustificato in una prospettiva di giustizia sostanziale, atteso che, all'epoca dei fatti, mancava una regolamentazione legislativa e generale dell'abuso che consentisse agli Uffici di contestare qualsiasi condotta elusiva posta in essere dai contribuenti. Con l'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore ha inteso porre rimedio a tale lacuna, predisponendo una disciplina generale antiabuso che, in relazione alle contestazioni mosse più di recente in punto di interposizione reale, dovrebbe consentire di superare definitivamente le forzature interpretative del Fisco e della giurisprudenza.

Parole chiave: interposizione nel possesso del reddito, simulazione, evasione fiscale, abuso del diritto, norma generale antiabuso

Abstract

Recent judgements of the Court of Cassation confirm the persistent uncertainty that exists regarding the scope of art. 37, paragraph 3, Presidential Decree n. 600/1973, to the extent that the anti-avoidance purpose of this rule and its traceability to any hypothesis of interposition in the possession of the income, both fictitious and real, is affirmed. Indeed, this jurisprudential approach raises many perplexities, given that two phenomena that are very different from each other are combined, such as tax avoidance/abuse of law and tax evasion. The Judicial Orientation, and even before that of the tax authorities, certainly not acceptable, can be exceptionally justified from a perspective of substantial justice, considering that, at the time, there was still no legislative and general regulation of the abuse that would allow the tax offices to challenge any elusive conduct put in place by the taxpayers. With the introduction of art. 10-bis of the Statute of Taxpayers' Rights, the legislator intended to bridge this regulatory gap by providing a general anti-abuse regulation which, in relation to the most recent complaints concerning cases of real interposition, should make it possible to definitively overcome the forced interpretation provided by the tax authorities and judges.

Keywords: interposition in the possession of the income, simulation, tax evasion, abuse of law, general clause against tax avoidance

SOMMARIO: **1.** Premessa. – **2.** Interposizione fittizia e interposizione reale tra evasione, elusione e lecito risparmio di imposta. – **3.** L'incertezza circa l'ambito di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 in alcune recentissime sentenze della Cassazione. – **4.** Le origini del discutibile orientamento giurisprudenziale secondo cui anche l'interposizione reale può essere contestata dagli Uffici applicando l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973. – **5.** I riflessi sulla motivazione dell'atto impositivo nel caso di inesatto inquadramento giuridico della rettifica nell'ambito di una delle due forme di interposizione. – **6.** Conclusioni: l'introduzione della norma generale antiabuso consente di superare le forzature interpretative sull'applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 in merito alle contestazioni fiscali di interposizione reale.

1. L'ordinanza Cass. n. 27982/2020 e le recenti sentenze Cass. n. 26947/2020 e n. 2083/2021 confermano la perdurante incertezza che si registra in ordine alla portata applicativa dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, il quale, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, conferisce all'Amministrazione finanziaria il potere di imputare al contribuente sottoposto a controllo i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Sin dalla sua introduzione, tale disposizione ha dato luogo a dubbi interpretativi, essenzialmente riconducibili a due questioni, tra loro parzialmente connesse: l'una afferisce alla natura fittizia o reale dell'interposizione i cui effetti possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria, sul piano tributario, in base al suo disposto; l'altra alla riconducibilità delle condotte interessate dalla stessa previsione normativa al fenomeno dell'evasione ovvero dell'elusione fiscale.

Nelle pronunce in rassegna, la Corte di Cassazione ha affermato che l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, è riferibile *“a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche quella reale”* e che la sua applicazione *“non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente”*. Secondo la Suprema Corte, la disposizione in esame sarebbe, infatti, diretta a colpire *“ogni uso improprio o ingiustificato di strumenti giuridici, pur di per sé legittimi, quando l'uso che se ne fa è volto a realizzare l'elusione”* e sarebbe destinata ad essere utilizzata ogni qualvolta vi sia la necessità di contestare l'elusività di operazioni che, *“simulate o reali che siano, costituiscono il mezzo per aggirare l'applicazione della normativa fiscale sfavorevole”*. Ne deriva che *“il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali, nelle quali difetta del tutto l'elemento caratteristico dei negozi simulati costituito dalla divergenza tra la dichiarazione esterna e l'effettiva volontà dei contraenti”*.

Questo indirizzo giurisprudenziale desta, invero, molte perplessità, dal momento che vengono accomunati due fenomeni del tutto differenti (la simulazione/evasione fiscale da un lato e l'elusione fiscale/abuso del diritto dall'altro), creandosi indebite sovrapposizioni tra l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 – che concerne il contrasto al fenomeno dell'interposizione fittizia nel possesso di redditi – e l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (che ha sostituito l'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973), il quale, tra l'altro, consente di contestare e disconoscere fiscalmente imputazioni reddituali effettive (cioè casi di c.d. interposizione reale), laddove il fine essenziale dell'operazione posta in essere sia quello di ottenere un indebito risparmio di imposta, aggirando gli obblighi o i divieti previsti dalle norme tributarie (per la confutazione di una possibile lettura in chiave antielusiva del citato art. 37, comma 3, v. già CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 215-223; in sede di primo commento, nel senso della delimitazione dei confini applicativi della disposizione in esame all'area dell'interposizione fittizia di persona anche MAGNANI C., *Interposizione fittizia e imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 1990, 1247-1248 e GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761; più di recente, fra gli altri, PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 270 ss.)

Cogliendo lo spunto offerto dalle summenzionate pronunce della Corte di Cassazione, intendiamo affrontare la questione relativa all'individuazione dell'esatto ambito di applicazione della norma di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, distinguendo dalla fattispecie dell'abuso del diritto le finitime figure dell'evasione fiscale e del lecito risparmio d'imposta. L'analisi sarà condotta ripercorrendo, brevemente, l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità sul tema dell'interposizione nel possesso del reddito, per poi prospettare le conseguenze dell'eventuale commistione nella motivazione dell'atto di accertamento del fondamento giuridico che consente di contestare le figure dell'interposizione fittizia e reale.

2. Ai fini di un'ordinata analisi delle questioni sopra prospettate, occorre, innanzitutto, chiarire succintamente il distinguo tra interposizione fittizia e interposizione reale, nonché tra i fenomeni di interposizione e di abuso del diritto.

Al riguardo, si rammenta che, secondo la dottrina civilistica tradizionale, si ha interposizione fittizia in presenza di una simulazione soggettiva, e cioè nei casi in cui un soggetto (l'interposto) figura soltanto come parte del negozio, mentre gli effetti di quest'ultimo si producono direttamente nei confronti di un soggetto diverso (l'interponente) che vi rimane formalmente estraneo. L'interposto fittizio ed il terzo contraente – il quale è consapevole dell'interposizione, la accetta e vi aderisce – creano, così, la parvenza esteriore di un contratto che, sotto il profilo soggettivo, è diverso da quello voluto: la comune volontà è, infatti, che i suoi effetti si producano non in capo al contraente formale (interposto), ma in capo all'interponente (GIANONCELLI S., *Interposizione, simulazione soggettiva e reato di dichiarazione fraudolenta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 4, 510). Attraverso la simulazione si ottiene, dunque, l'intestazione di un reddito in capo ad un soggetto (l'interposto) che, tuttavia, ne è solo il titolare apparente, laddove, in forza di un contratto dissimulato, il titolare effettivo è un soggetto diverso (l'interponente). In simili circostanze, dal punto di vista tributario, si configura una vera e propria evasione fiscale: il perfezionamento di una simulazione, quale appena descritta, determina, infatti, un autentico occultamento di materia imponibile, quanto meno sotto il profilo soggettivo, nella misura in cui essa viene imputata ad un soggetto diverso da quello cui dovrebbe essere ascritta (FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 1, 13 ss.; sul tema del rapporto tra abuso del diritto e fattispecie fraudolenta o di simulazione, GALLO F., *L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nello Statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 271 ss. e FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, 707 ss.).

Diversamente, nelle ipotesi di interposizione reale il soggetto interposto agisce come effettivo contraente, assumendosi in proprio i diritti derivanti dal contratto ed impegnandosi a ritrasferirli all'interponente con un successivo negozio di trasferimento. Quella realizzata attraverso l'interposizione reale è, dunque, una realtà assolutamente vera e voluta dal contribuente, così strutturata per conseguire vantaggi fiscali altrimenti non spettanti, diversamente dall'interposizione fittizia, per la quale vi è, invece, una chiara asimmetria tra situazione reale e quella formale.

Ai fini del distinguo tra interposizione fittizia e interposizione reale, occorre, quindi, avere riguardo al concreto atteggiarsi della volontà dei soggetti coinvolti: così, se l'interposto interviene in maniera del tutto passiva, si avrà un'ipotesi riconducibile all'interposizione fittizia; se, al contrario, l'interposto assume un'effettiva funzione gestoria nell'operazione, si avrà un fenomeno di interposizione reale.

Fatte queste precisazioni, appare evidente che, con riferimento alle fattispecie di interposizione reale, non si possa propriamente parlare di evasione fiscale, non riscontrandosi alcuna diretta violazione delle norme tributarie; piuttosto, al ricorrere dei necessari presupposti, potrà ravvisarsi un'ipotesi di elusione, a fronte dell'impiego effettivo ma strumentale di istituti e forme giuridiche, posto in essere al solo fine di carpire vantaggi fiscali altrimenti non spettanti (BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013).

Ed è proprio il carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito che consente di distinguere le fattispecie di elusione/abuso del diritto dalle differenti ipotesi in cui, a fronte di operazioni effettive e reali,

non si configura l'elusione, bensì una lecita pianificazione fiscale, posta in essere al fine di conseguire un legittimo risparmio di imposta. Quest'ultima circostanza, come emerge dalla relazione di accompagnamento all'introduzione dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, si verifica *“quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione [...] La norma antielusione non può, quindi, vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso”*. Anche l'art. 10-bis dello Statuto, riprendendo quanto già stabilito dal previgente art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, chiarisce che, *“ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”* (comma 4), *“non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono alla finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”* (comma 3).

Da ciò si evince, dunque, che non sempre l'interposizione reale dà luogo ad una situazione paradigmatica di abuso del diritto. Ciò avviene soltanto laddove il vantaggio fiscale conseguito risulti indebito e non siano individuate valide ragioni extrafiscali in grado di giustificare l'operazione.

3. Una volta chiarito che l'interposizione fittizia integra una particolare fattispecie di evasione, in relazione alla quale non trova applicazione la disciplina antiabuso, e che, invece, l'interposizione reale è vicenda accostabile all'abuso del diritto solo se il vantaggio conseguito risulti indebito, è possibile formulare delle considerazioni in merito alla qualificazione giuridica delle fattispecie esaminate dalla Corte di Cassazione nelle recenti pronunce in rassegna, al fine di evidenziarne i profili di criticità.

Orbene, la vicenda all'esame della sentenza n. 26947/2020 riguardava la donazione ai figli di due terreni seguita, dopo pochi mesi, dalla vendita degli stessi terreni da parte donatori a un soggetto terzo per un valore di poco superiore a quello della donazione. Per l'Agenzia delle Entrate, l'operazione complessiva era stata posta in essere al fine esclusivo di evitare che i genitori donanti dovessero dichiarare (quale reddito diverso nell'ambito dell'IRPEF) la plusvalenza che avrebbero realizzato qualora avessero venduto direttamente i terreni al terzo, ottenendo così un indebito vantaggio fiscale. In proposito, la Corte di Cassazione, dopo aver confermato la legittimità dell'operato dell'Ufficio circa la riconducibilità della contestazione nell'ambito dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, ha stabilito che, nel caso di specie, il risparmio di imposta conseguito non potesse considerarsi indebito, dato che l'operazione negoziale posta in essere nella sequenza donazione-vendita rientrava nell'ambito di una lecita pianificazione fiscale familiare. Trattandosi di rapporti patrimoniali tra padre e figli, *“deve tenersi conto della libertà di pianificazione della successione da parte del genitore e del carattere genuino della donazione ai figli. Inoltre, nulla impone al contribuente di optare, nell'esercizio della propria attività negoziale, per la soluzione più onerosa sul piano fiscale”*. I giudici di legittimità hanno, dunque, confermato la decisione del giudice d'appello, riconoscendo che la finalità dell'operazione fosse una pianificazione familiare, valorizzando, quale elemento di fatto decisivo, la plusvalenza comunque realizzatasi con la successiva vendita. I figli donatori, infatti, non avevano ceduto i terreni per un corrispettivo identico al valore delle donazioni ricevute, ma a un prezzo maggiorato, pagando correttamente le imposte sulla plusvalenza scaturita dalla vendita. Inoltre, i coniugi donanti, negli stessi anni oggetto di contestazione, avevano effettuato altre quattro vendite, a dimostrazione dell'esigenza di sistemazione del patrimonio immobiliare familiare. Per ultimo, è stato evidenziato che l'Ufficio non aveva individuato altri indizi idonei a dimostrare l'imputazione del reddito derivante dalla plusvalenza per la cessione dei terreni in capo ai genitori donanti, quali, ad esempio, il versamento di acconti in loro favore o la partecipazione di questi alle trattative per la vendita.

La conclusione della Corte di Cassazione è da ritenere, per questo aspetto, assolutamente condivisibile. Ciò che suscita perplessità è, tuttavia, il fatto che, nella pronuncia in esame, la Corte abbia riconosciuto l'applicabilità dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 anche nei casi di interposizione reale,

quale norma con finalità antielusiva (sebbene, con riferimento alla fattispecie oggetto del giudizio, abbia poi escluso l'intento elusivo della condotta posta in essere dai contribuenti). Trattandosi di interposizione reale, la fattispecie in questione avrebbe dovuto, invero, essere ricondotta nell'ambito dell'elusione fiscale; tuttavia, all'epoca dei fatti, per questa specifica fattispecie non vi era una copertura normativa nell'ambito dell'allora vigente art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, il quale – come si preciserà meglio più avanti – non aveva un ambito di applicazione generalizzato.

La vicenda esaminata nell'ordinanza n. 27982/2020 riguardava, invece, la cessione di un'area edificabile effettuata da alcune persone fisiche a favore di una s.r.l., la quale, nella stessa giornata, aveva proceduto alla rivendita di quello stesso terreno ad un'altra società per un prezzo superiore rispetto a quello di acquisto. L'Agenzia delle Entrate – in considerazione degli stretti legami tra i primi cedenti e la società s.r.l., nonché del fatto che la doppia cessione fosse avvenuta, addirittura, nella stessa giornata – aveva ritenuto che la società prima acquirente fosse un mero soggetto interposto tra gli originari comproprietari del bene e il reale acquirente (società terza). L'intera operazione sarebbe stata effettuata al solo fine di evitare che la plusvalenza derivante dalla cessione del bene risultasse imputabile ai primi cedenti quale reddito diverso, soggetto ad aliquota IRPEF presumibilmente più elevata rispetto all'aliquota ordinaria IRES al 24% prevista per i redditi imputabili alla società, generando, così, un notevole risparmio di imposta. In questa occasione, la Corte di Cassazione ha riconosciuto il carattere abusivo della condotta posta in essere dai contribuenti, confermando la legittimità della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, fondata sull'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, sul presupposto che la stretta correlazione tra le quote societarie ed i rapporti di parentela intercorsi tra gli originari proprietari dell'area ed i successivi acquirenti costituissero presunzioni gravi, precise e concordanti per affermare la responsabilità fiscale dei contribuenti-interponenti.

Infine, con la sentenza n. 2083/2021, la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso presentato da un notaio avverso la decisione della CTR Lazio, la quale aveva confermato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del professionista dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, *“sul presupposto che il contribuente, valendosi di una società interposta, che agiva come intermediaria, avesse gonfiato i costi dei servizi dalla stessa acquistati e a lui girati per l'esercizio dell'attività professionale allo scopo di ottenere un indebito risparmio di imposta”*. Più precisamente, i giudici di merito avevano evidenziato più elementi di fatto (quali, essenzialmente, l'antieconomicità dei servizi prestati dalla società al notaio, l'intestazione delle quote societarie a soggetti legati al contribuente da stretti vincoli di parentela, nonché il fatto che la società in questione – avente come oggetto sociale l'attività di servizi in favore di studi notarili – si fosse occupata solo dello studio di cui era titolare il ricorrente) che, *“integrando presunzioni gravi, precise e concordanti, comprovavano la finalità elusiva della condotta negoziale attuata finalizzata a realizzare, attraverso l'acquisto da parte della società interposta di una serie di servizi, poi girati allo studio notarile del ricorrente a prezzi non conformi a quelli di mercato, un notevole risparmio di imposta, in difetto di allegazione da parte del contribuente di ragioni economiche alternative o concorrenti che potessero giustificare tali operazioni, non spiegabili secondo i criteri di logica economica, se non con l'intento del ricorrente di ottenere un abbattimento dell'imponibile”*. Tale operazione aveva, infatti, avuto l'effetto di aumentare il reddito imponibile della società e di diminuire quello del contribuente, soggetto ad aliquota fiscale più elevata (45%), generando, così, un indebito risparmio d'imposta. La Corte di Cassazione ha, dunque, ritenuto legittima la contestazione dell'elusione a carico del professionista effettuata ai sensi dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, sebbene nel caso in esame fosse pacifico che le operazioni che avevano condotto alla “traslazione” del reddito fossero reali e non risultasse, pertanto, ravvisabile un'interposizione fittizia.

4. Com'è evidente, ciò che accomuna tutte e tre le pronunce in esame è l'affermazione, da parte dei giudici di legittimità, del principio secondo cui l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 sarebbe applicabile in tutti i casi di interposizione, anche quella reale, e ciò in base all'assunto che tale norma avrebbe evidenti finalità antielusive, in quanto diretta a colpire *“ogni uso improprio, ingiustificato o deviante di*

un legittimo strumento giuridico” che consenta di eludere il carico fiscale pur nella sostanziale presenza del presupposto impositivo, “*non presupponendo necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente*”.

Tali affermazioni destano, invero, serie perplessità, dal momento che contribuiscono ad alimentare le incertezze relative all’individuazione dell’esatto ambito di applicazione della predetta norma, accomunando fenomeni che risultano tra loro profondamente diversi, quali l’elusione/abuso del diritto e l’evasione fiscale.

Come si è detto, sin dalla sua introduzione (ad opera dell’art. 30, D.L. n. 69/1989, convertito dalla legge n. 154 dello stesso anno), l’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ha dato luogo a dubbi interpretativi, concernenti, principalmente, la sua funzione antielusiva o antievasiva, nonché la natura fittizia o reale dell’interposizione i cui effetti possono essere disconosciuti dall’Amministrazione finanziaria, sul piano tributario, in base al suo disposto.

Al riguardo, si osserva che in un primo momento, per orientamento consolidato della dottrina e della giurisprudenza, è stato sostenuto che l’ambito applicativo di tale norma fosse limitato ai soli fenomeni di interposizione fittizia di persona (in questo senso è stata emblematica la prima pronuncia della Corte di Cassazione che sembrava aver risolto qualsiasi dubbio residuo: per conferma, si veda Cass., 26 gennaio 2000, n. 3979 in *Rass. trib.*, 2000, 4, 1267, con ampia nota adesiva di PAPARELLA F., *Primi punti fermi della Cassazione sull’art. 37, comma 3, del DPR n. 600 del 1973*). In tale prospettiva, i giudici di legittimità erano giunti ad affermare che il disconoscimento degli effetti fiscali di condotte differenti, riconducibili al fenomeno dell’interposizione reale, dovesse trovare il proprio fondamento nel ricorso a strumenti diversi e ulteriori – e, dunque, nell’applicazione delle norme finalizzate al contrasto all’elusione fiscale (in tal senso, cfr. Cass. civ., 3 aprile 2000, n. 3979, laddove si afferma che l’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, “*stabilendo l’imputabilità al possessore effettivo dei redditi di cui «appaia» titolare altro soggetto in base ad interposizione di persona, inequivocabilmente si occupa del caso dell’interposizione fittizia in senso proprio, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all’interposto ed all’interponente, non anche del caso dell’interposizione cosiddetta reale, [...] ove la forma e la sostanza coincidono*”).

Pertanto, si riteneva che l’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 non potesse rappresentare una regola generale di contenuto antielusivo, in quanto specificamente prevista per contestare i casi di “*riferibilità apparente del reddito ad un soggetto interposto*”. La dottrina maggioritaria rilevava, inoltre, come la norma in questione avesse chiaramente natura procedimentale, essendo diretta a consentire all’Amministrazione finanziaria “*di disconoscere la rappresentazione negoziale apparente direttamente nell’ambito dell’attività amministrativa svolta in sede di accertamento tributario, senza necessità di ricorrere ad una previa azione giudiziale contro il negozio simulato di fronte al giudice ordinario*” (cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 191, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici).

Nel tempo, tuttavia, la Corte di Cassazione è progressivamente pervenuta ad estendere, in via interpretativa, l’ambito applicativo della citata disposizione, in un contesto radicalmente connotato dalla strenua ricerca, da parte dei giudici di legittimità, di un appiglio normativo idoneo a reprimere condotte elusive delle disposizioni fiscali.

Per cogliere le ragioni per cui si è consolidato questo orientamento, bisogna, infatti, tenere a mente che, prima dell’introduzione della clausola generale antiabuso di cui all’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), il contrasto all’elusione fiscale avveniva principalmente sulla base dell’art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, il cui ambito di applicazione risultava limitato in considerazione sia della sua collocazione all’interno di un testo normativo contenente la disciplina dell’accertamento delle sole imposte sui redditi, sia dalla previsione, al suo interno, di un’elencazione tassativa di fattispecie in relazione alle quali la norma poteva trovare concreta applicazione (comma 3). Tale circostanza aveva inevitabilmente determinato il problema del disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti connessi ad operazioni poste in essere dal contribuente e non incluse nell’elencazione di cui al comma 3 dell’art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973. In mancanza di una clausola generale antiabuso, in situazioni simili, per l’Ufficio non vi era, infatti, altro modo di contestare l’elusione se non “forzando” l’interpretazione

dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ed ammettendo la sua applicabilità anche nei casi di interposizione reale, quale norma con finalità antielusiva. In questo modo, l'Ufficio aveva, difatti, la possibilità di contestare e disconoscere fiscalmente gli effetti di un'operazione evidentemente elusiva – in quanto priva di sostanza economica e finalizzata esclusivamente ad ottenere un indebito vantaggio fiscale – sebbene questa non risultasse direttamente riconducibile ad una delle operazioni espressamente previste dal comma 3 dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973.

La Corte di Cassazione, conscia dei limiti di tale disciplina, è così giunta ad un sostanziale *révirement* delle posizioni originarie, affermando la legittimità delle contestazioni di elusione fiscale fondate sull'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, sull'assunto che tale norma si iscriverebbe a tutti gli effetti nel quadro degli strumenti antielusivi approntati dal legislatore tributario (Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788).

Non va poi trascurato che, in altre occasioni, la giurisprudenza ha risolto il problema della contestazione dell'interposizione reale attraverso l'applicazione d'ufficio del principio di abuso del diritto (Cass. civ., SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 30057). Si è, invero, esteso anche ai tributi non armonizzati la tesi prospettata dalla Corte di Giustizia europea in tema di IVA (con la nota sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*), evidenziando che esiste un “*generale principio antielusivo*” la cui fonte, per le imposte dirette, “*va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano*”, vale a dire i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost. (CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2, 465 ss.; INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1433 ss.).

5. Alla luce dell'attuale contesto normativo, tuttavia, non appare più possibile giustificare una tale lettura dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 in chiave “*antielusiva*”, così come affermato, sino ad oggi, dalla Corte di Cassazione.

Con l'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (ad opera dell'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 128/2015), il legislatore ha inteso, infatti, porre rimedio agli inconvenienti e alle incertezze emerse nell'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973 – rilevatasi insufficiente a contrastare efficacemente i comportamenti abusivi dei contribuenti – disponendo l'abrogazione di tale disposizione ed introducendo, in sua sostituzione, una nuova disciplina di portata generale, indistintamente riferibile a tutti i tributi ed applicabile a qualunque ipotesi elusiva.

Dalle disposizioni dell'art. 10-bis dello Statuto, è possibile ricavare agevolmente l'esatta delimitazione del fenomeno abusivo rispetto alle finitime figure del lecito risparmio d'imposta e dell'evasione fiscale, essendo espressamente esclusa la possibilità di contestare e accertare l'abuso ogniqualvolta la condotta vagliata configuri un'ipotesi di lecito risparmio di imposta (comma 4) o di evasione fiscale (comma 12).

Ad oggi, dunque, non è più possibile confondere l'ambito di applicazione dei predetti istituti e l'eventuale commistione, nell'atto di accertamento, tra abuso del diritto ed evasione fiscale è suscettibile di determinare l'invalidità della pretesa impositiva.

Al riguardo, merita di essere attenzionata una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Cass., sez. trib., ordinanza n. 18767/2020), con cui i giudici di legittimità hanno chiarito la differenza tra abuso del diritto ed interposizione fittizia, prospettando le conseguenze dell'eventuale commistione tra i due istituti sulla legittimità dell'avviso di accertamento.

La fattispecie posta all'esame della Suprema Corte originava dalla notificazione di un avviso di accertamento a una società cooperativa edilizia a responsabilità limitata, con il quale l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione costi non deducibili ai fini IRAP e l'IVA indebitamente detratta. In particolare, era stato contestato dall'Ufficio che la costituzione della società cooperativa edilizia, avvenuta formalmente allo scopo di consentire ai tre soci (legati da vincoli di parentela) l'accesso ai servizi abitativi a condizioni economiche più favorevoli di quelle di mercato, costituiva un mero schermo societario,

in quanto il reale acquirente del complesso immobiliare era, difatti, uno solo dei soci, “sicché l’intera operazione era stata posta in essere con finalità elusive, in modo da consentire a quest’ultimo di non versare l’IVA per la ristrutturazione del complesso immobiliare”.

Nell’ordinanza in commento, i giudici di legittimità hanno, innanzitutto, messo in evidenza che la pretesa fatta valere dall’Ufficio con l’avviso di accertamento risultava del tutto incerta “*tenuto conto del fatto che, da un lato era stato fatto richiamo al principio dell’abuso del diritto e, dall’altro, all’istituto dell’interposizione fittizia di persona, profili che, [nell’apprezzamento compiuto dai giudici di merito nella sentenza impugnata], sono stati valutati in termini di contraddittorietà, poiché non consentivano alla contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa*”.

I due istituti ai quali l’Ufficio aveva fatto riferimento nella motivazione dell’atto impositivo sono, infatti, profondamente diversi tra loro, sia ontologicamente sia sul piano degli effetti giuridici. Al riguardo, la Corte di Cassazione ha osservato che “*il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione (Cass. civ., 13 luglio 2018, n. 18632); costituisce dunque condotta abusiva l’operazione economica che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il fisco*”. I giudici hanno, inoltre, specificato la ripartizione dell’onere della prova in ordine alle fattispecie elusive/abusive, chiarendo che spetta all’Amministrazione finanziaria dimostrare i fatti costitutivi del disegno elusivo e le modalità di manipolazione e alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato; mentre grava sul contribuente l’onere di allegare l’esistenza di valide ragioni extrafiscali in grado di giustificare il ricorso a tali strumenti.

In questo contesto, la figura dell’interposizione fittizia di persona si pone in una prospettiva diversa: “*non è l’uso di uno strumento negoziale, di per sé lecito, che viene in considerazione, ma la creazione di una situazione di apparenza negoziale i cui effetti, in realtà, non sono voluti dalle parti contraenti*”. In simili circostanze, l’Amministrazione potrà disconoscere la rappresentazione negoziale apparente direttamente nell’ambito dell’attività amministrativa di accertamento – e, dunque, senza la necessità di promuovere un’apposita azione di simulazione dinnanzi al giudice ordinario ex art. 1415 c.c. – imputando al contribuente sottoposto a controllo i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti. A tal fine, l’Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l’effettivo possessore per interposta persona.

Sul piano degli effetti giuridici, si osserva, dunque, che l’accertamento di una simulazione determina come conseguenza l’inefficacia del contratto simulato ed il suo contenuto viene riferito ai soggetti nei confronti dei quali il rapporto si è realmente costituito (e cioè, interponente e terzo contraente). Le persone interposte che provino di aver pagato le imposte in relazione ai redditi che vengono imputati all’interponente quale effettivo possessore, hanno, inoltre, la possibilità di chiederne il rimborso. qualora si accerti, invece, l’elusività/abusività di un’operazione, la conseguenza che si determina sul piano giuridico è la sua inopponibilità all’Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi. Tuttavia, in quest’ultimo caso, non si mette in discussione la validità civilistica dell’operazione: una volta disconosciuto sul piano fiscale il vantaggio indebitamente conseguito dal contribuente, l’operazione torna ad essere pienamente efficace.

Si precisa, inoltre, che solo per le fattispecie di interposizione fittizia è prevista l’applicazione di sanzioni penali tributarie (art. 1, comma 1, lett. g-bis, D.Lgs. n. 74/2000); diversamente, i comportamenti configuranti abuso del diritto risultano sanzionabili soltanto sul piano amministrativo (art. 10-bis, comma 13, L. n. 212/2000).

Ciò considerato, risulta evidente che il contestuale richiamo a istituti così radicalmente diversi non possa che ingenerare contraddittorietà e mancanza di chiarezza nella motivazione dell’atto di accertamento, il quale non potrà che risultare illegittimo.

L'esistenza in un atto impositivo di una motivazione "plurale", ma con ragioni giustificatrici incompatibili fra loro costituisce, infatti, un vizio che, ove eccepito, comporta la nullità dell'atto impositivo, poiché in tale ipotesi la decisione dell'Amministrazione è priva del necessario carattere di univocità (CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1407 ss.).

La Corte di Cassazione ha affermato, in proposito, che *"non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione di 'riserva' del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa: in primo luogo, perché l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti; in secondo luogo, perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile"* (Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197). Tale comportamento dell'Amministrazione, oltre a ledere inevitabilmente il diritto di difesa del contribuente, risulta contrario ai canoni di imparzialità e buon andamento dell'azione impositiva. In tali circostanze, dunque, non può che concludersi per l'illegittimità dell'atto di accertamento.

Si osserva, inoltre, che se la motivazione in diritto dell'atto impositivo non è contraddittoria ma è errata, le regole processuali impediscono al giudice tributario la sostituzione del fondamento giuridico della pretesa impositiva, esulando siffatta possibilità dalla sfera dei poteri di qualificazione e cognitori del giudice. Il principio *iura novit curia*, secondo cui il giudice può liberamente scegliere, anche d'ufficio, come qualificare i fatti del giudizio, subisce una netta limitazione dalla natura impugnatoria del processo tributario. Il giudice non può, dunque, ricercare autonomamente le norme che regolano la fattispecie controversa, bensì deve limitarsi a verificare la sussistenza del fatto costitutivo della pretesa impositiva in relazione alle sole norme cui si fa riferimento nella motivazione dell'atto. Rilevando d'ufficio una ragione giuridica che non sia stata posta a base dell'avviso di accertamento, il giudice si pronuncia su una domanda diversa da quella proposta (TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 199). Pertanto, laddove ritenga che la disposizione applicabile alla fattispecie concreta sia l'art. 10-bis dello Statuto – essendo qualificabile come elusiva la condotta posta in essere dal contribuente – e, invece, la pretesa dell'Ufficio si fondi erroneamente sull'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, il giudice dovrà in ogni caso dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo (non potendo modificare il fondamento giuridico della pretesa), a prescindere dall'esistenza o meno di un vantaggio fiscale indebito, in quanto vi è un'errata motivazione in diritto.

6. All'esito della pur sintetica analisi condotta, emerge che permangono ancora oggi in giurisprudenza equivoci in merito al campo di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973: è viva, infatti, l'affermazione della natura antielusiva della norma, con conseguente coinvolgimento anche dell'interposizione reale. Ciò è testimoniato chiaramente dalle citate recenti pronunce della Corte di Cassazione, in cui appunto è stata affermata la finalità antielusiva della norma e la sua applicabilità a tutte le ipotesi di interposizione, ingenerando confusione ed incertezza in ordine all'individuazione dei confini tra la fattispecie simulatoria e quella elusiva/abusiva e, di conseguenza, dell'esatto ambito di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, rispetto all'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973.

In proposito, non possiamo, invero, sottacere che queste decisioni della Suprema Corte si riferiscono a controversie sorte prima dell'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e, dunque, in un contesto in cui mancava ancora una regolamentazione legislativa e generale dell'abuso che consentisse agli Uffici di contestare qualsiasi condotta elusiva posta in essere dai contribuenti. In questa misura, la forzatura operata sul piano interpretativo dalla Corte di Cassazione nelle summenzionate pronunce appare comprensibile se contestualizzata alle vicende in concreto affrontate e alla normativa vigente negli anni in cui il Fisco ha avanzato le predette contestazioni.

Si è visto, tuttavia, come tale orientamento giurisprudenziale, teso ad ampliare forzatamente l'ambito di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, non abbia più ragion d'essere alla luce dell'attuale contesto normativo.

Con l'introduzione dell'art. 10-bis, opportunamente collocato all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore ha inteso predisporre uno strumento normativo di portata generale che possa consentire agli Uffici prima, e ai giudici poi, di contestare efficacemente, tra l'altro, l'interposizione reale, senza necessariamente ricorrere all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, che chiaramente concerne un fenomeno (l'interposizione fittizia nel possesso del reddito) del tutto diverso dall'elusione fiscale.

Ad oggi, pertanto, non possono più ammettersi indebite sovrapposizioni tra gli istituti della simulazione e dell'elusione/abuso del diritto e, dunque, tra l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e la disciplina antiabuso. Di ciò sembra averne preso coscienza la Corte di Cassazione, laddove, nella recente ordinanza n. 18767/2020, ha affermato che l'indebita commistione tra i due istituti nell'atto di accertamento ne determina l'illegittimità per difetto di motivazione.

In conclusione, è auspicabile che l'introduzione della norma generale antiabuso faccia venir meno tali forzature interpretative in relazione alle future controversie concernenti casi di interposizione reale nel possesso di reddito, superando definitivamente le incertezze e i dubbi sino ad oggi emersi in sede di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *L'interposizione soggettiva riguarda anche comportamenti elusivi?*, in *Corr. trib.*, 2011, 36, 2968 ss.

BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013

CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 215-223

CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1407 ss.

CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2, 465 ss.

DENORA B., *Ancora dubbi sulla possibile natura antielusiva dell'interposizione?*, in *Riv. Tel. dir. trib.*, 29 luglio 2016

FALSITTA G., *L'interposizione fittizia ed il dribbling al Fisco*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 497 ss.

FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, II, 349 ss.

FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, 707 ss.

FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 12, I, 1093 ss.

FRANSONI G., *Abuso del diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 11, 13 ss.

GALLO F., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 839 ss.

GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761 ss.

GALLO F., *L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nello Statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 271 ss.

GIANONCELLI S., *Interposizione, simulazione soggettiva e reato di dichiarazione fraudolenta*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, 510 ss.

GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 3, 895 ss.

GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012

INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1433 ss.

LUPI R., *Contratti collegati e interposizione fittizia*, in *Rass. trib.*, 1995, 2065 ss.

- MAGNANI C., *Interposizione fittizia e imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 1990, 1247-1248
- MAISTO G. (A CURA DI), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009
- PAPARELLA F., *Compenso agli amministratori ed abuso della disposizione in materia di interposizione fittizia di persona*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 93 ss.
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia: contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000
- PAPARELLA F., *Primi punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del DPR n. 600 del 1973*, in *Rass. trib.*, 2000, 4, 1273 ss.
- PAPARELLA F., *Abuso del diritto: oneri procedimentali e requisiti essenziali dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 3
- PERRONE L., *Società immobiliari (dir. trib.)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1016 ss.
- RANDAZZO F., *Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2016, 1, 71 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017

II – L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

OBLIGAZIONE TRIBUTARIA

La natura della responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per i debiti fiscali delle società di capitali estinte. Commento all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 28401 del 14 dicembre 2020

The nature of the liabilities of receivers, managers and shareholders for the tax debts of wound up companies. Comment on the ordinance of the Court of Cassation no. 28401 of December 14, 2020

(commento a/notes to Cass. civ., sez. V, ord. 14 dicembre 2020, n. 28401)

NICCOLÒ CIANFEROTTI

Abstract

L'analisi dell'ordinanza 15 dicembre 2020, n. 28401 consente di cogliere le assunzioni ermeneutiche e argomentative fatte e ribadite nel tempo dalla Cassazione, in indirizzi giurisprudenziali ormai consolidati – tanto da costituire a questo punto diritto vivente –, per definire la natura e i limiti delle fattispecie di responsabilità degli ex liquidatori, amministratori e soci di società di capitali estinte nei confronti dei creditori sociali non soddisfatti e, in particolare, dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi degli artt. 36 D.P.R. n. 602/1973 e 2495 c.c. Le diverse discipline, i presupposti e i rimedi contenuti negli artt. 2495 c.c. e 36 D.P.R. n. 602/1973 sono considerate distintamente, al fine di facilitarne l'analisi e il confronto. Nel commento, infine, si evidenziano specifiche criticità nelle procedure di accertamento delle responsabilità previste dagli artt. 36 cit. e 2495 c.c., per concludere con alcune riflessioni *de lege ferenda*.

Parole chiave: art. 36. D.P.R. n. 602/1973, art. 2495 c.c., sanzioni tributarie

Abstract

The analysis of the ordinance no. 28401 of December 14, 2020 allows to grasp the hermeneutic and argumentative assumptions made and reaffirmed over time by the Court of Cassation, in well-established jurisprudential guidelines - so much so that at this point they may well be considered living right -, to define the nature and boundaries of the liabilities of the former liquidators, directors and shareholders of wound up companies vis-à-vis unsatisfied creditors of the company and, in particular, the Tax Agencies, pursuant to article 36 of the d.p.r. 602/73 and article 2495, par. 2 of the Italian Civil Code. The two different legal frameworks, the conditions and the remedies found in article 2495 of the Italian Civil Code and article 36 of the d.p.r. 602/73 are considered separately, in order to facilitate their analysis and comparison.

Finally, the comment highlights some critical issues in the procedures for ascertaining the liabilities provided for by articles 36 cit. and 2495 of the Italian Civil Code, to conclude with some considerations de lege ferenda.

Keywords: article 36 of D.P.R. 602/1973, article 2495 of the Italian Civil Code, Administrative sanctions

SOMMARIO: **1.** La fattispecie. – **2.** Sulla natura della responsabilità dei liquidatori ex art. 2495 c.c. – **3.** Sulla natura della responsabilità dei soci ex art. 2495 c.c. e sulla necessità per l'Amministrazione finanziaria di agire con atto motivato – **4.** Presupposti dell'art. 36 D.P.R. n. 600/73 e natura delle responsabilità delle relative fattispecie. Profili soggettivi e limiti dell'azione. – **5.** Riguardo all'inapplicabilità dell'art. 36 cit. al caso di specie. Questioni di giurisdizione. – **6.** Ulteriori motivi di inapplicabilità degli artt. 36 cit. e 2495 c.c. al caso di specie. Sulle sanzioni tributarie. – **7.** Sulla necessità di un accertamento definitivo del debito tributario come presupposto delle azioni giudiziali per far valere le responsabilità ex artt. 36 cit. e 2495 c.c.

1. Il caso concerne il ricorso di una persona fisica - *ex socio* e liquidatore di una s.r.l. estinta - avverso una cartella esattoriale notificatagli in qualità di coobbligato solidale, ed avente ad oggetto sanzioni amministrative e relativa iscrizione a ruolo previamente accertate nei confronti della società estinta.

Dopo aver perso entrambi i gradi di merito, l'Ufficio proponeva ricorso in Cassazione mediante due distinti motivi. Con il primo, denunciava l'omesso esame di fatto decisivo per aver la C.T.R. erroneamente affermato che la cartella era stata notificata al ricorrente in qualità di socio e non quale liquidatore della stessa. Con il secondo, subordinato al primo, denunciava violazione dell'art. 2495, comma 2, c.c. (adesso comma 3) e dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, per aver la C.T.R. negato la validità della cartella emessa nei confronti del contribuente in qualità di socio della società estinta, sebbene le norme prevedano il subentro dei soci nelle posizioni debitorie della società di capitali estintesi a seguito della cancellazione.

L'ordinanza, correttamente, rigetta il ricorso dell'Ufficio, negando l'applicabilità al caso di specie dell'art. 36, sia perché la norma – vigente *ratione temporis* – concerneva la sola esazione delle imposte dirette, sia perché le responsabilità ex art. 36 devono accertarsi mediante specifico atto motivato.

Il Collegio nega altresì l'applicabilità dell'art. 2495, comma 2, c.c., poiché l'Ufficio non aveva accertato i presupposti della relativa responsabilità, né portato a conoscenza del ricorrente le ragioni di fatto e diritto per cui lo stesso sarebbe stato tenuto a versare l'imposta in capo alla società, limitandosi a notificargli, mediante la cartella, il titolo esecutivo accertato nei confronti della stessa.

L'ordinanza affronta l'esame delle responsabilità di cui agli artt. 36 cit. e 2495 c.c. in modo promiscuo. Appare quindi opportuno, in questa sede, esaminare le due diverse discipline in paragrafi distinti, affrontandone i presupposti sostanziali e le rispettive forme di attuazione, ai fini di un loro efficace confronto.

2. La sequenza argomentativa dell'ordinanza muove dall'analisi dell'art. 2495, comma 2, c.c. (adesso terzo comma) circa la responsabilità del liquidatore nei confronti dei creditori sociali rimasti insoddisfatti dopo la cancellazione della società di capitali. Appare quindi opportuno cominciare dai presupposti e forme di attuazione dell'art. 2495 c.c., per passare poi a quelli delle fattispecie disciplinate dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Partiamo dalla lettera dell'art. 2495, comma 2, c.c.: *“ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi”*.

Richiamando la recente Cass. civ., sez. III, ord. 15 gennaio 2020, n. 521, il Collegio conferma che il creditore della società di capitali rimasto insoddisfatto per azzeramento della massa attiva da bilancio finale di liquidazione, al fine di far valere la responsabilità – illimitata – del liquidatore, ai sensi dell'art. 2495, comma 2, c.c., deve dimostrare l'esistenza del proprio credito come liquido ed esigibile al tempo dell'apertura della liquidazione, nonché il danno a lui cagionato da colpa del liquidatore.

Secondo la Cassazione, la colpa del liquidatore va individuata, evidentemente, nel non aver adempiuto alle proprie obbligazioni, avendo eseguito pagamenti in spregio del principio della *par condicio creditorum* (per una lettura critica alla pronuncia e, in generale, della compatibilità del principio della

par condicio creditorum con il procedimento liquidatorio delle società, v. CERRATO S., *Società commerciali, liquidatori e “fine vita” dell’ente: superiamo antiche credenze?*, in *Giur. It.*, 2020, 2, 353-358; NICCOLINI G., *La responsabilità del liquidatore di società di capitali cancellata dal registro delle imprese secondo la Cassazione*, in *Foro. It.*, 2020, 3, 915-924; GARILLI C., *Liquidazione di società e par condicio creditorum*, in *Le società*, 2020, 7, 807-815; CAPRARA A., *Parità di trattamento dei creditori sociali e doveri del liquidatore*, in *Giur. Comm.*, 2018, 3, 539-558).

Al contrario, il liquidatore, per liberarsi dalla relativa responsabilità, dovrà provare di aver agito senza colpa, avendo proceduto a una corretta e fedele ricognizione della massa passiva e all’adempimento dell’obbligo di pagare i creditori sociali nel rispetto della *par condicio creditorum* e che, pertanto, la sua condotta non ha arrecato un danno ingiusto del diritto al singolo creditore pretermesso (v. Cass. civ., sez. III, ord. 12 giugno 2020, n. 11304).

Preso atto di questi principi di diritto, secondo la consolidata impostazione giurisprudenziale, l’art. 2495, comma 2, c.c. configura una responsabilità aquiliana in capo ai liquidatori, assimilabile per natura a quella degli amministratori ex art. 2395 c.c. (v. Cass. civ., sez. III, ord. 15 gennaio 2020, n. 521; CERRATO S., *op. cit.*, 357).

Anche quest’ultima, infatti, costituisce responsabilità da illecito e richiede, ai fini della prova da parte del terzo agente, la dimostrazione di una condotta dolosa e/o colposa dell’amministratore, nonché, ovviamente, del danno e del nesso causale tra questa e il danno patito.

Per entrambe le azioni, l’onere della prova della responsabilità e dei relativi presupposti grava sul terzo agente, in conformità al principio generale dell’art. 2697 c.c. (v. GARILLI C., *op. cit.*, 813 ss.; CERRATO S., *op. cit.*, 357).

Per quanto riguarda, invece, la responsabilità dei soci ex art. 2495, comma 2, c.c., essa deriva da un fenomeno successorio, anche se sul punto la dottrina non è concorde (*infra* par. 3).

3. Passiamo quindi ad esaminare quanto l’ordinanza dispone in merito all’applicabilità dell’art. 2495 c.c. – rimedio valevole per la generalità dei creditori – al caso in esame.

Come appena accennato, viene innanzitutto confermato il consolidato principio per cui l’estinzione della società determina un fenomeno successorio e i rapporti obbligatori facenti capo all’ente estinto si trasferiscono ai soci, che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso, oppure illimitatamente, a seconda del regime giuridico a loro applicabile *pendente societate* (v. Cass. civ., sez. U., sent. 12 marzo 2013, n. 6070; in senso critico TAGLIAPIETRA S., *La pretesa successione dei soci alla società cancellata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 4, 1474-1503; GLENDI C., *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 6, 945 ss.).

Nella società di capitali, pertanto, il presupposto per riscuotere dai soci i crediti vantati verso la società è pacificamente costituito dalla circostanza che i soci abbiano riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, mentre, nei confronti dei liquidatori (*supra* par. 2), per aver questi colposamente determinato il mancato pagamento del creditore pretermesso.

Per questi motivi, prosegue la Cassazione, quando l’Ufficio agisce nei confronti degli *ex* soci e liquidatori ex art. 2495, comma 2, c.c., è necessario che lo stesso accerti l’esistenza dei rispettivi presupposti di responsabilità, non potendo invece far valere il titolo esecutivo ottenuto nei confronti della società direttamente nei loro confronti (v. Cass. civ., sez. III, sent. 27 febbraio 2014, n. 4699), anche ove lo stesso sia stato definitivamente accertato, poiché non è possibile considerare gli *ex* soci e liquidatori come corresponsabili solidali della società di capitali.

Pertanto, viene confermato il condivisibile principio per cui, alla pari dell’art. 36 cit. (*infra* par. 6), qualora il Fisco agisca per far valere la responsabilità del liquidatore o dei soci di società di capitali estinte, ai sensi dell’art. 2495 c.c., sarà tenuto a procedere mediante distinto atto motivato.

L’atto, soprattutto, dovrà definire le ragioni e i presupposti per cui è richiesto al contribuente il versamento dell’imposta accertata in capo alla società. In particolare, se diretto al socio, l’atto dovrà essere motivato sia in relazione al debito tributario della società, sia alla ripartizione patrimoniale goduta dal socio sulla base del bilancio finale di liquidazione. Invece, se diretto al liquidatore, l’atto dovrà riportare

non solo il debito tributario della società, ma anche le ragioni della contestata violazione della *par condicio creditorum*. Ciò, secondo l'ordinanza in commento, al fine di permettere al destinatario dell'atto di poter contestare validamente la fondatezza della pretesa impositiva (v. Cass. civ., sez. V, sent. 10 ottobre 2005, n. 19732; Cass. civ., sez. V, sent. 16 maggio 2012, n. 7676; Cass. civ., sez. V, sent. 13 luglio 2012, n. 11968; Cass. civ., sez. VI, ord. 23 novembre 2016, n. 23916).

Va però sottolineato che, con riferimento ai soli soci, esiste anche un orientamento contrario, a nostro parere meno condivisibile, che prevede la possibilità di notifica diretta al socio dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, sulla base dell'accennato fenomeno successorio (v. Cass. civ., sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20360).

Svolta questa sequenza di considerazioni riguardo ai presupposti del rimedio *ex art.* 2495 c.c. e alla natura delle relative responsabilità, passiamo all'esame dei presupposti e delle forme di attuazione dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, anch'esso una disposizione che pone il tema inaggrabile della sua applicabilità o meno alla fattispecie.

4. L'ordinanza, infatti, prosegue con la disamina dell'art. 36 cit., rubricato "*Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci*". Questo attiene a diverse fattispecie di responsabilità conseguenti al mancato adempimento all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dalla società per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori.

Preliminarmente, preme sottolineare che la disposizione in esame ha subito due importanti modifiche nel 2014. Nella versione vigente *ratione temporis*, la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci erano limitate alle sole imposte sui redditi dovute dalla società. Con la riforma del D.Lgs. n. 175/2014, che ha modificato l'art. 19 D.Lgs. n. 46/1999 ed entrata in vigore il 14 dicembre 2014, le responsabilità *ex art.* 36 cit., invece, sono state estese a tutti i tipi di imposta.

Non solo. La riforma ha invertito l'onere della prova *ex art.* 36, comma 1 cit., trasladandolo dal Fisco in capo al liquidatore (si veda, in senso critico, RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014*, in MULEO S. (a cura di), *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, Torino, 2015, 149-151). Tuttavia, questo non viene in considerazione nel caso qui commentato.

Dunque, l'art. 36 cit. prevede tre distinte fattispecie di responsabilità di liquidatori, soci e amministratori di società in liquidazione, per il mancato pagamento delle imposte dovute dalla medesima società.

Il primo comma dell'art. 36 cit. stabilisce, appunto, la responsabilità dei liquidatori i quali, se non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività liquidazione, le imposte dovute dalla società per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, ne rispondono in proprio, qualora abbiano soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnato beni ai soci senza aver prima soddisfatto i crediti tributari.

Il quarto comma stabilisce la medesima responsabilità in capo agli amministratori che abbiano compiuto operazioni di liquidazione nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero che abbiano occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Ebbene, quelle previste dall'art. 36 cit., al primo e quarto comma, costituiscono responsabilità civili "in proprio", di natura oggettiva. Esse hanno la fonte in un'obbligazione *ex lege*, riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218 c.c., come afferma l'ordinanza in commento al par. 1.4.

Queste responsabilità non sono di natura tributaria, poiché la norma in commento non prevede una successione, né una coobbligazione a carico del liquidatore o dell'ex amministratore nei debiti tributari della società, per effetto della sua cancellazione dal registro delle imprese.

Piuttosto, l'obbligazione fiscale gravante in capo alla società costituisce il mero presupposto della responsabilità civilistica del liquidatore *ex art.* 36, comma 1 e dell'amministratore *ex art.* 36, comma 4, cit. (v. Cass. civ., sez. VI, ord. 25 giugno 2019, n. 17020; Cass. civ., sez. VI, ord. 18 dicembre 2019, n. 33554; Cass. civ., sez. V, ord. 20 luglio 2020, n. 15378).

In particolare, la responsabilità del liquidatore *ex art. 36*, comma 1 cit. deriva da un inadempimento di un'obbligazione di pagamento, cioè di un obbligo proprio del liquidatore (BODRITO A., *I liquidatori rispondono dei debiti delle società verso il Fisco solo se previamente accertati*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, 12, 966), ossia dall'inadempimento di un obbligo di protezione accessorio al rapporto contrattuale tra società e liquidatori (RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013, 40 ss.; in senso contrario, RUSSO P. - COLI F., *La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci per le imposte dovute dai soggetti dell'IRES*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 230-233).

Essa nasce, in altre parole, dalla circostanza oggettiva del mancato pagamento delle imposte (v. Cass. civ., sez. V, sent. 11 maggio 2012, n. 7327, par. 13) e non richiede la prova della "colpa" da parte del terzo, ma dei soli presupposti identificati dalla norma. Differisce, quindi, nettamente dalla responsabilità gravante sul liquidatore ai sensi dell'art. 2495, comma 2, c.c., di natura aquiliana.

Similmente, la responsabilità dell'*ex amministratore* ai sensi dell'art. 36, comma 4 cit., non è fondata sul dolo e/o colpa, a differenza di quella *ex art. 2395 c.c.*, "*ma ha la sua fonte in un'obbligazione «ex lege» di cui il predetto è anch'egli responsabile secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 c.c., in relazione agli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute*" (v. Cass. civ., sez. V, sent. 11 maggio 2012, n. 7327 e Cass. civ., sez. I, sent. 14 settembre 1995, n. 9688).

Secondo l'ordinanza qui commentata, conclusioni simili possono farsi circa la responsabilità dei soci *ex art. 36*, comma 3 cit. (par. 1.9).

Tuttavia, l'art. 36, comma 3, cit. dispone che i soci rispondono delle imposte dovute dalla società se risultano assegnatari di denaro o di altri beni sociali ricevuti dai liquidatori durante la liquidazione e/o dagli amministratori negli ultimi due anni di imposta precedenti la stessa, e comunque nei limiti del valore di detti beni.

Pertanto, la loro responsabilità non pare fondata sulle medesime basi dell'art. 36, comma 1 e comma 4, quanto piuttosto, come già sostenuto da un'autorevole dottrina, costituisce un'autonoma e sussidiaria "*speciale responsabilità fiscale*", di natura oggettiva (v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 224). Essa, infatti, prescinde dal comportamento tenuto dal socio.

Il suo presupposto è costituito dal debito d'imposta della società, il suo limite è il *quantum* ricevuto in assegnazione. Non si attua qui una successione nel debito della società - pur nei limiti del regime cui i soci erano soggetti *pendente societate* -, come invece occorre ai sensi dell'art. 2495, comma 2, c.c. (*supra* par. 3).

5. Esaminati i presupposti e la natura delle responsabilità *ex artt. 2495 c.c. e 36 cit.*, analizziamo i motivi per cui, nel caso in esame, l'art. 36, in tutte le sue fattispecie, era chiaramente inapplicabile. L'ordinanza lo ribadisce con forza, per due ordini di motivi (v. Cass. civ., sez. V, ord. 14 dicembre 2020, n. 28401, par. 1.10).

In primo luogo, a cagione di quanto disposto dal quinto comma: "*la responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*".

La *ratio* della disposizione deriva dalla circostanza che – come accennato – le fattispecie previste dall'art. 36 non paiono integrare responsabilità tributarie, ma piuttosto civilistiche, e hanno un titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale, che ne costituisce il mero presupposto (v. Cass. civ., sez. I., sent. 7 giugno 1989, n. 2767). Pertanto, le responsabilità *ex art. 36 cit.* devono essere adeguatamente accertate con atto motivato in ordine ai relativi presupposti di fatto e diritto, nei medesimi termini già accennati (*supra* par. 3).

Il secondo motivo per cui l'ordinanza ritiene inapplicabile l'art. 36 al caso di specie è determinato dalla circostanza che l'art. 19 D.Lgs. n. 46/1999 - vigente *ratione temporis* - prevedeva che il medesimo art. 36 si applicasse alle sole imposte sui redditi e non alle sanzioni, oggetto dell'iscrizione a ruolo contestata.

Le ragioni dell’ordinanza sono molto chiare, rispecchiano il testo delle norme e non richiedono particolari commenti.

È però utile fare un breve accenno anche alla giurisdizione. Infatti, il comma sesto dell’art. 36 cit. sottopone l’accertamento delle relative responsabilità alla giurisdizione del giudice tributario.

In effetti, la natura prevalentemente civilistica di tali responsabilità parrebbe porsi in conflitto con la giurisdizione delle Commissioni tributarie (v. BODRITO A., *op. cit.*, 965; BASILAVECCHIA M., *Modalità di accertamento della responsabilità del liquidatore*, in *Corr. Trib.*, 2021, 3, 236-237; in senso contrario, e sulla legittimità della devoluzione di tali controversie alla giurisdizione tributaria in ragione della inquadribilità delle figure del liquidatore e dei soci quali garanti dell’obbligazione d’imposta, si veda RUSSO P. - COLI F., *op. cit.*, 227-234).

Tuttavia, ci pare che la citata disposizione dell’art. 36 comma 5 cit. consenta legittimamente di ricomprendere nella giurisdizione tributaria controversie che, pur non avendo ad oggetto un tributo – e quindi non incluse nell’ambito dell’art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 – legittimamente vi rientrano in ragione dell’art. 19, comma 1, lett. i) del medesimo D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui “*il ricorso può essere proposto avverso: [...] i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l’autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie*”.

6. Dopo l’esame dei suddetti principi, vale la pena soffermarsi brevemente su alcune ulteriori ragioni per cui, nel caso di specie, l’Ufficio non avrebbe comunque potuto agire nei confronti dell’ex liquidatore né dell’ex socio né ai sensi dell’art. 36 cit., né ai sensi dell’art. 2495 c.c.

Abbiamo già visto che le fattispecie di responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci ex art. 36 cit. sono limitate alle sole imposte.

E ciò si ricava non solo dall’art. 19 D.Lgs. n. 46/1999, come argomentato dalla Cassazione, ma anche da una corretta esegesi letterale dell’art. 36, il quale si riferisce unicamente alle “*imposte dovute*” e, pertanto, non può essere interpretato estensivamente per ricomprendere le sanzioni.

Ancora, come già chiarito da altri Autori (v. RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., 61), la responsabilità risarcitoria dell’art. 36 copre solamente il lucro cessante, ma il mancato pagamento di sanzioni non pare poter rientrare in questa nozione, al contrario del mancato pagamento di un credito per imposte.

Ma c’è di più. Recenti pronunce della Suprema Corte ritengono intrasmissibili le sanzioni di una società estinta ai soci sulla base del principio della responsabilità personale, codificato nell’art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, nonché di quello, conseguente, dell’art. 8, D.Lgs. n. 472/1997 (v. Cass. civ., sez. V, ord. 15 gennaio 2019, n. 733); ed altre pronunce, anche per quanto disposto dall’art. 7, comma 1, D.L. n. 269/2003, disposizione che stabilisce la riferibilità delle sanzioni alla sola persona giuridica estinta (v. Cass. civ., sez. V, sent. 7 aprile 2017, n. 9094).

La Cassazione, in questo senso, pare giunta ad applicare il principio di personalità della sanzione – previsto per le persone fisiche ex art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, e dall’art. 8 D.Lgs. n. 472/1997, che prevede l’intrasmissibilità delle stesse agli eredi – anche agli enti dotati di personalità giuridica. Tale interpretazione è stata già criticata da un’autorevole dottrina (v. GUIDARA A., *Società di capitali estinte: responsabilità automatica e intra vires dei soci, ma non per le sanzioni tributarie*, in *Riv. giur. trib.*, 2019, 7, 618; ID., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018, 140 ss.; FERLITO G., *La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della Suprema Corte*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 4, 1752-1754; BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, 235).

In effetti, applicare le disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997 alla persona giuridica pare una forzatura, atteso che il decreto in questione ha ridisegnato l’impianto sanzionatorio mediante un’impostazione della responsabilità di tipo personale e penalistica, riferibile unicamente alla persona fisica. Sembra quindi più ragionevole desumere tale corretto principio esclusivamente sulla base dell’art. 7 D.L. n. 269/2003.

7. Infine, e rinviando, per ragioni di coerenza, a quanto hanno già autorevolmente commentato altri Autori circa la sospensione degli effetti della cancellazione della società *ex art. 28*, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 nell'ambito delle responsabilità *ex art. 36 cit.* (v., in particolare, RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014*, cit., 140-152), è opportuno aggiungere una breve considerazione sulla necessità che l'Amministrazione finanziaria agisca per far valere le responsabilità dell'*art. 36 cit.* e 2495, comma 2, c.c. soltanto sulla base di un accertamento definitivo del debito tributario nei confronti della società.

Con riguardo all'*art. 36 cit.*, come abbiamo visto, la norma formalmente non richiede che le imposte dovute dalla società siano definitivamente accertate. Numerose pronunce, coerentemente con la lettera della disposizione, ritengono che la nozione di "debenza dell'imposta" rispecchi quella di mera riscuotibilità da parte del Fisco (v. Cass. civ., sez. V, sent. 13 luglio 2012, n. 11968; Cass. civ., sez. V, sent. 20 giugno 2019, n. 16546; Cass. civ., sez. V, sent. 19 novembre 2019, n. 29969; Cass. civ., sez. V, ord. 20 luglio 2020, n. 15378; Cass. civ., sez. VI, ord. 12 novembre 2020, n. 25600). Secondo questa interpretazione, che pare consolidata, l'Ufficio può agire *ex art. 36 cit.* anche sulla base di imposte iscritte a ruolo a titolo provvisorio *ex art. 15 D.P.R. n. 602/73* (RUSSO P. - COLI F., *op. cit.*, 212).

Tuttavia, ciò comporta, *prima facie*, un problema rilevante.

Si pensi, infatti, al caso in cui la società impugni l'atto impositivo a essa diretto e l'Amministrazione, senza attendere la definitività dell'accertamento giudiziale sul detto atto impositivo presupposto, azioni le responsabilità civilistiche dei soggetti collegati alla società *ex artt. 36 cit.* e 2495 c.c.

Ebbene, qualora dette responsabilità fossero contestate da questi ultimi davanti a un giudice e, *pendente lite*, intervenisse l'annullamento del debito fiscale presupposto, l'interesse delle parti a proseguire il giudizio relativo alle responsabilità *ex art. 36 cit.* e 2495 c.c. verrebbe meno.

Se, invece, l'accertamento giudiziale relativo a dette responsabilità intervenisse prima, rispetto all'annullamento giudiziale del debito fiscale presupposto, l'Amministrazione sarebbe comunque tenuta a restituire le somme eventualmente già percepite dai soggetti contro cui aveva fatto valere le dette responsabilità, per il venir meno del loro presupposto.

Per tale motivo – e anche al fine di evitare inutili contenziosi ed eventuali giudizi restitutori nei confronti dell'Ufficio – pare opportuno un intervento legislativo che stabilisca la possibilità per quest'ultimo di agire ai sensi dell'*art. 36 cit.* e 2495 c.c., solo dopo che l'accertamento del debito tributario a carico della società sia divenuto definitivo.

Già autorevole dottrina ha correttamente dedotto che l'accertamento definitivo del debito fiscale in capo alla società debba considerarsi requisito della integrità della fattispecie generatrice della responsabilità dei soggetti indicati nell'*art. 36* (v. RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., 56, nota 81).

Invero, astrattamente, la responsabilità del liquidatore parrebbe nascere in un momento ancora anteriore all'accertamento definitivo del debito fiscale presupposto in capo alla società (BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, 236).

Infatti, detta responsabilità parrebbe essere già integrata - ma solo astrattamente - nel momento in cui il liquidatore non accantoni le somme necessarie a far fronte al debito tributario, anche provvisorio, accertato nei confronti dell'ente.

Il liquidatore, infatti, a fronte di un'iscrizione a titolo provvisorio nei confronti della società, sarebbe sempre tenuto - per operare senza colpa - ad accantonare quanto necessario, al fine di saldare l'imposta alla sua scadenza o alla eventuale soccombenza definitiva della società nel relativo giudizio di impugnazione.

Tuttavia, tale responsabilità, anche se astrattamente già sorta, verrebbe poi meno, qualora il debito fiscale presupposto - per il quale il liquidatore non aveva colposamente accantonato le somme necessarie a farvi fronte - fosse successivamente annullato.

Per questi motivi, l'accertamento definitivo del debito presupposto dovrebbe essere una condizione essenziale per azionare le dette responsabilità civilistiche da parte dell'Ufficio.

Ovviamente, la modifica normativa comporterebbe altresì un coordinamento dei termini di prescrizione per esperire l'azione *ex art. 36 cit. e 2495, comma 2, c.c.* (questi ultimi per la sola Agenzia delle Entrate). Questi, infatti, dovrebbero decorrere non tanto dal momento del fatto commesso (v. BODRITO A., *op. cit.*, 971), ma da quello in cui il debito fiscale presupposto sia divenuto definitivo (sui termini prescrizionali delle relative azioni si veda NICOTINA L., *La natura giuridica atipica della responsabilità fiscale dei liquidatori, tra problemi e incertezze "vecchie e nuove"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1, 156-160).

Una tale riforma, oltre a garantire la certezza del diritto, ridurrebbe il numero di inutili contenziosi relativi alle responsabilità *ex art. 36 cit. e 2495 c.c.*, che rischiano di essere travolti per il venir meno del loro presupposto tributario "a monte".

L'opportunità di questa riforma deriva anche dalla seguente e ultima considerazione.

Ci pare, infatti, necessario, per la certezza del diritto e l'economia processuale, che il liquidatore, l'amministratore e i soci possano difendersi nei contenziosi *ex art. 36 cit. e 2495 c.c.* solo negando la fattispecie civilistica alla base della loro presunta responsabilità. Non dovrebbero, invece, poter contestare la sussistenza o l'entità del credito tributario presupposto, che è già stato definitivamente accertato nei confronti della società. In caso contrario, infatti, si ammetterebbe la messa in discussione "postuma" del rapporto tributario presupposto già definito in capo alla società nell'ambito del contraddittorio tra ente impositore e contribuente (sullo stesso tema, in senso contrario, RUSSO P. - COLI F., *op. cit.*, 216-217).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Modalità di accertamento della responsabilità del liquidatore*, in *Corr. Trib.*, 2021, 3, 233-240
- BODRITO A., *I liquidatori rispondono dei debiti delle società verso il Fisco solo se previamente accertati*, in *Riv. giur. trib.*, 2020, 12, 964-972
- CAPRARA A., *Parità di trattamento dei creditori sociali e doveri del liquidatore*, in *Giur. Comm.*, 2018, 3, 539-558
- CERRATO S., *Società commerciali, liquidatori e "fine vita" dell'ente: superiamo antiche credenze?*, in *Giur. It.*, 2020, 2, 353-358
- FERLITO G., *La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della Suprema Corte*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 4, 1744-1757
- GARILLI C., *Liquidazione di società e par condicio creditorum*, in *Le società*, 2020, 7, 807-815
- GLENDI C., *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 6, 945-986
- GUIDARA A., *Società di capitali estinte: responsabilità automatica e intra vires dei soci, ma non per le sanzioni tributarie*, in *Riv. giur. trib.*, 2019, 7, 616-621
- GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2019
- NICCOLINI G., *La responsabilità del liquidatore di società di capitali cancellata dal registro delle imprese secondo la Cassazione*, in *Foro. It.*, 2020, 3, 915-924
- NICOTINA L., *La natura giuridica atipica della responsabilità fiscale dei liquidatori, tra problemi e incertezze "vecchie e nuove"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1, 156-160
- RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013
- RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014*, in MULEO S. (a cura di), *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175/2014)*, Torino, 2015, 140-152
- RUSSO P. - COLI F., *La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci per le imposte dovute dai soggetti dell'IRES*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 209-233
- TAGLIAPIETRA S., *La pretesa successione dei soci alla società cancellata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 4, 1474-1503

OBLIGAZIONE TRIBUTARIA

La (discussa) prassi dell'interruzione della decadenza nel prisma dell'obbligazione tributaria

The (controversial) extension of the deadline for the tax assessment in the light of the tax system

LUCA COSTANZO

Abstract

La giurisprudenza tributaria torna a pronunciarsi sul controverso istituto dell'interruzione della decadenza, vagliandone la compatibilità sistematica con le coordinate para-civilistiche dell'obbligazione di imposta, congiuntamente alle esigenze di tutela dei diritti del contribuente. La soluzione proposta, che si allinea a uno dei diversi indirizzi affermati dalla Corte di Cassazione sul tema, se per un verso determina l'apprezzabile esito di disattivare gli effetti anomali dell'estensione libertaria del termine di accertamento ai coobbligati solidali del destinatario dell'atto impositivo, d'altro canto pare indulgere eccessivamente a una concezione dell'ordinamento sui tributi dogmaticamente debitoria agli istituti di matrice civilistica; a ciò risultando forse preferibile una considerazione autonoma e peculiare dell'assetto tributario, che peraltro sarebbe parimenti ostativa alla discussa ibridazione pretoriale tra decadenza e prescrizione.

Parole chiave: solidarietà tributaria, accertamento dei coobbligati, interruzione della decadenza, diritto civile, autonomia del sistema tributario

Abstract

With the judgment in question, the tax jurisprudence turns its attention to the controversial legal institution of the interruption of the limitation period, examining its compatibility with the principles of civil law in the light of the tax obligation and the need to protect the rights of taxpayers. The solution proposed by the Tax Court is in line with one of the guidelines of the jurisprudence of the Court of Cassation on the matter. However, if on the one hand this decision determines the deactivation of the anomalous extension of the assessment deadline for the debtors co-responsible with the one ascertained, on the other hand, the sentence seems to consider the tax system to be excessively dependent on the principles of civil law. From a different perspective, the controversial interruption of the limitation period for the assessment of taxpayers could also be denied starting from an independent consideration of the tax system, thus preserving its specificity with respect to other areas of law.

Keywords: joint and several liability in taxation, assessment of co-debtors, interruption of the limitation period, civil law, tax system autonomy

SOMMARIO: **1.** Premesse introduttive. – **2.** La vicenda all'esame della CTR. – **3.** La solidarietà tributaria sotto la lente del rapporto di imposta. – **4.** Alcune considerazioni conclusive: l'interruzione della decadenza nel sistema dei tributi.

1. La sentenza della Commissione Regionale per il Lazio 11 gennaio 2021, n. 70, riguardata da queste brevi righe, si segnala per una rinnovata presa di posizione della giurisprudenza di merito rispetto alla *vexata quaestio* dell'istituto di elaborazione pretoria dell'interruzione della decadenza del termine

di accertamento nella fattispecie di solidarietà tributaria (evidentemente) passiva, operata, come noto, per effetto della notifica dell'atto di recupero a uno solo dei condebitori.

Si tratta, in particolare, di problematica che discende dalla assai nota sentenza della Corte Costituzionale n. 48 del 1968, dichiarativa dell'illegittimità costituzionale dell'allora vigente principio della c.d. supersolidarietà tributaria, secondo cui la notifica a uno solo dei condebitori del rapporto solidale di imposta sarebbe stato idoneo a far decorrere per tutti gli altri il termine per l'impugnazione dell'accertamento. Espunta così, per solare frizione con il diritto di difesa, tale fattispecie, la Corte non aveva però avuto occasione di chiarire se la tutela del diritto di difesa inibisse l'estensione, potremmo dire, *ad nutum et pro fisco* del termine accertativo anche con riguardo ai condebitori non notiziati dell'atto di recupero.

Di qui il disorientamento della giurisprudenza tributaria di merito e di legittimità che, a mo' di un pendolo, attratto ora dalle garanzie del contribuente, ora dall'interesse fiscale, ha nel tempo costantemente oscillato tra l'affermazione e la negazione dell'idoneità della notifica del provvedimento impositivo a un condebitore a porsi quale atto interruttivo del termine di accertamento dei suoi coobbligati solidali.

Con la sentenza in commento, la questione mostra, dunque, la sua persistente attualità, autorizzando una sintetica ma articolata analisi volta *a)* ad illustrare preliminarmente la vicenda oggetto della decisione e la soluzione giuridica ad essa riservata dalla Commissione; e *a poi b)* confrontare tale esito con le principali tesi tracciate dalla giurisprudenza e dalla dottrina sul tema; in modo da *c)* provare a suggerire qualche tratto di interpretazione sistemica del controverso istituto della decadenza nell'accertamento solidale alla luce del dibattito teorico che lo ha interessato.

2. Per quanto *sub a)*, dunque, la vertenza era stata originata dal recupero di imposta operato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società beneficiaria di una scissione parziale di altra società, cui erano specificamente riferibili gli importi accertati in esito a un controllo *ex art. 36-bis* D.P.R. n. 600/1973. Ciò, sul presupposto di quanto affermato dall'art. 173, comma 13, D.P.R. n. 917/1986, che, circa il destino dei debiti tributari in caso di scissione, sia essa totale o parziale, prevede che le società *“beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione”*: con l'effetto, nel nostro caso, di legittimare la corresponsabilità della beneficiaria per i debiti soggettivamente risalenti alla società scissa.

Dall'applicazione di siffatta disciplina, pacifica tra le parti, si innervava dunque la controversia confluita nel giudizio di merito, qui, contestandosi, in particolare, da parte della beneficiaria della scissione lo *ius sequelae* del debito di imposta in solido vantato nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria in quanto preteso ben oltre i termini decadenziali per l'accertamento della società scissa, e solo ad essa tempestivamente notificato. La CTR precisava quindi che *“oggetto delle lagnanze originariamente sollevate con il ricorso in primo grado è il rispetto del termine per la notifica della cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 solo nei confronti della società scissa (...), ovvero anche delle altre società solidalmente responsabili”*; doglianze che avevano trovato positivo accoglimento in primo grado e che ora venivano reiterate in appello in replica all'impugnazione azionata dall'Agenzia fiscale.

Per dirimere la controversia, la sentenza richiama i due confliggenti filoni giurisprudenziali e dottrinari in tema di interruzione della decadenza dell'accertamento tributario, reputati insuscettibili di conciliazione o di confronto risolutivo, coesistendo entrambi nelle recenti decisioni del giudice di legittimità, senza che sino ad ora si sia assistito a una chiara prevalenza dell'uno sull'altro.

In tal senso, la CTR richiama dapprima la pronuncia della Corte di Cassazione 21 giugno 2019, n. 16710, caratterizzata da un maggior favore per l'azione dell'Erario rispetto alle esigenze di certezza giuridica dei condebitori solidali dell'accertato, sulla scorta del principio secondo cui, in caso di scissione, *“la società beneficiaria - indipendentemente dalla sua distinta soggettività e personalità giuridica - ha modo di acquisire, attraverso i propri organi, piena contezza della situazione debitoria della società”*

scissa, del resto normalmente descritta nel progetto di scissione”, ma, soprattutto, in forza di quanto statuito dalla Corte Costituzionale con sentenza 26 aprile 2018, n. 90 (in linea, tra l’altro, con il precedente del 30 luglio 1997, n. 291) di rigetto della questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTP di Pisa avverso la descritta disciplina della solidarietà tributaria immanente all’operazione di scissione.

L’esistenza, invece, di un indirizzo contrario è attestata dal giudice d’appello con l’allegazione della sentenza della Cassazione 13 dicembre 2017, n. 29845, ove si osserva che *“la necessità del rispetto, per la notifica delle cartelle di pagamento «al debitore iscritto a ruolo», dei termini fissati, a seguito dell’intervento della Corte costituzionale, con il d.l. n. 106 del 2005 vale a maggior ragione quando si «procede» (per usare il termine impiegato dall’art. 25 del d.P.R. citato), nei confronti del coobbligato, e trova la sua ratio nell’esigenza di certezza dei rapporti giuridici, e nello «scopo, in adempimento delle indicazioni contenute nella pronuncia del giudice delle leggi, di porre comunque un limite temporale ultimo per le richieste degli uffici finanziari» (...)*”. A tenore, dunque, di quest’ultimo orientamento, sarebbe perfettamente conforme alla *ratio* della decadenza l’inesistibilità del termine di accertamento nei confronti dei coobbligati solidali, trattandosi di porre un limite non all’accertamento di questo o di quel condebitore, ma più in generale all’esercizio stesso del potere impositivo; peraltro, la medesima sentenza richiamata aveva rilevato come, a proposito della applicazione della logica interruttiva della prescrizione alle fattispecie di decadenza, sussista una *“profonda diversità dei due istituti”*.

Muovendosi, quindi, sul piano interpretativo-letterale, la CTR osserva come anche la formulazione dell’art. 25 D.P.R. n. 602/73, imperniata sulla congiunzione disgiuntiva “o” (per cui la cartella è notificata *“al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede”*), nel facultizzare l’Amministrazione finanziaria a determinarsi liberamente in merito a quali coobbligati effettuare l’accertamento, non la legittima a dolersi poi di aver consumato il termine di decadenza nei confronti dei restanti debitori (la CTR parla di *“perfetto parallelismo”*, laddove invero sembra di scorgere un elemento di asimmetria nella sottoposizione ad accertamento solo di alcuni condebitori solidali e non di altri).

Sotto un profilo funzionale, osserva ancora la CTR, l’esigenza di certezza della riscossione, che è insita nell’istituto della solidarietà tributaria, non pare del tutto in linea con l’indefinitezza che connoterebbe le scansioni dell’azione amministrativa, nel caso in cui si facesse discendere una generale efficacia interruttiva della decadenza dalla notifica di atti impositivi a portata parziale.

Conclusivamente, l’istituto dell’interruzione della decadenza, per come interpretato, viene configurato dalla decisione annotata come insanabilmente contrastante anche con i principi sanciti da Corte Cost., 15 luglio 2005, n. 280, in cui era stata censurata la disciplina dell’accertamento *ex art. 36-bis* D.P.R. n. 600/1973, in quanto deficitaria della previsione di termini a pena di decadenza per la notifica degli atti esattivi (per il medesimo principio cfr. CTR Toscana, n. 1785/2017, sui cui v. FARRI F., *Beneficio dell’escussione e decadenza nella solidarietà tributaria*, in questa *Rivista*, 29 settembre 2017).

3. Quanto a *sub b)*, va notato come alla soluzione adottata dalla CTR del Lazio risulti sotteso il serrato dibattito sulla natura della solidarietà tributaria occorso sia in giurisprudenza, sia in dottrina. Del resto, la già citata sentenza della Corte Costituzionale n. 48/1968 aveva sancito l’illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 R.D.L. n. 1639/36 (concernenti la rivalutazione dei beni dei beni trasferibili ai fini dell’applicazione delle imposte sui trasferimenti di ricchezza), nella parte in cui, nell’interpretazione praticata dalla giurisdizione ordinaria, si consentiva il decorso del termine per la contestazione giudiziale dell’atto di recupero nei confronti di tutti i condebitori solidali anche laddove esso fosse stato notificato a uno solo di essi. Il contrasto di detta interpretazione con l’art. 24 Cost. era stato argomentato sul fatto che l’istituto della c.d. supersolidarietà rappresentasse *“un sistema che lascia arbitra l’amministrazione finanziaria di porre fuori dal diritto di difesa condebitori interessati ad esplicitarla”*. Fattore non trascurabile, ci sembra, era stato il rilievo per cui, a fronte dell’impugnazione dell’atto erariale, *“la decisione sulle opposizioni non [si sarebbe potuta pronunciare] se non in confronto di tutti gli obbligati, secondo le norme degli artt. 102 e 331 del Codice di procedura civile, le quali esprimono regole di ordine generale”*.

Gli effetti di questa sorta di *leading case* erano peraltro intesi trascendere il giudizio principale sulla rivalutazione degli atti sottoposti a registro “*data la formulazione delle norme denunciate, che contemplano genericamente e inscindibilmente tutte le imposte sui trasferimenti di ricchezza e dato che le ragioni addotte non hanno carattere esclusivo per l'imposta di registro*” (in tema v. FANTOZZI A., *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1424 ss.). Analogo destino sarebbe stato, in effetti, riservato alla supersolidarietà tratta dall'art. 66 R.D. n. 3270/1923, in tema di imposte di successione, “*nella parte per la quale la notificazione ad uno solo dei coobbligati solidali dell'accertamento di valore relativo ai beni caduti in successione, fa decorrere i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri*” (Corte Cost., sent. 28 dicembre 1968, n. 139).

Si può a questo punto osservare che, a seguito delle predette sentenze della Corte Costituzionale, il quadro normativo non contemplava più misure che potessero legittimare un trattamento differenziato dei coobbligati del rapporto tributario, restando l'attività accertativa ancorata alle diverse scadenze temporali previste nelle singole leggi di imposta (*ex multis*, artt. 43 D.P.R. n. 600/1973, 27 D.Lgs. n. 346/1990 o 76 D.P.R. n. 131/1986), salvo eccezioni circoscritte ed espresse (ad esempio, per le sanzioni l'art. 20, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997).

Una volta dissipate le nebbie della supersolidarietà, che lasciavano i condebitori a vagare nell'incertezza, la giurisprudenza operava, però, per altra via la protrazione del potere impositivo espunto dalla legalità costituzionale, ossia ipotizzando una, invero paradossale, disponibilità del termine di decadenza in capo alla stessa Amministrazione finanziaria, attraverso l'applicazione anche alla decadenza tributaria dell'istituto dell'interruzione, specificamente configurato dalle norme civilistiche (art. 1310 c.c.) per il solo caso del termine prescrizione. E ciò nel senso che l'azionabilità della pretesa accertativa verso uno tra i tanti coobbligati avrebbe comportato l'effetto di riservarsi implicitamente la sua futura proponibilità anche nei confronti dei contribuenti in un primo tempo trascurati (FEDELE A., *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. cost.*, 1974, II, 2742 ss.; come illustrato anche in FARRI F., *Termini di decadenza e solidarietà tributaria: dalla Cassazione un passo indietro e uno avanti*, in questa *Rivista*, 9 aprile 2018), col risultato, sottolineato dalla sentenza in commento, del riconoscimento in capo all'Amministrazione fiscale della facoltà “*non solo di scegliere discrezionalmente i soggetti contro i quali dirigere la propria azione esecutiva, ma soprattutto di negare ad alcuni di essi, casualmente individuati a seconda dell'ordine di escussione liberamente prescelto, il rispetto della posizione giuridica [del diritto di difesa] costituzionalmente garantita*”.

La critica all'istituto dell'interruzione della decadenza è stata formulata, peraltro, ancora da altre diverse prospettive (si pensi al rilievo fondato sul fatto che il codice civile non conosce affatto tale disciplina, la cui elaborazione è invece da ricondurre a una singolare ibridazione *in pejus* della decadenza con il diverso istituto prescrizione: v. FEDELE A., *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 3 ss.; e FARRI F., *Decadenza dell'amministrazione finanziaria e residui di “supersolidarietà” tributaria*, *Ibidem*, 3 ss.), nonché da consistente parte della giurisprudenza (cfr., ad esempio, Cass., 13 dicembre 2017, n. 29845, o, nel diritto civile, le più risalenti Cass., 20 giugno 2008, n. 16945 e 19 giugno 2000, n. 8288); mentre si è indagato sui suoi possibili rimedi, anche nella prospettiva di evitare la reiterazione, sotto altra veste, delle medesime patologie che le sentenze della Corte Costituzionale sulla supersolidarietà avevano inteso sanare.

Ripercorrendo, a quest'ultimo proposito, alcune delle soluzioni ipotizzate in dottrina, si potrebbe immaginare, aderendo alla prospettazione accolta dalla CTR in parola e confortata dal quadro normativo per come ridefinito dalle sentenze della Corte Costituzionale sulla “supersolidarietà”, di lasciare, per così dire, al proprio destino l'azione erariale che abbia indirizzato il recupero impositivo verso solo alcuni dei coobbligati, senza ammettere alcun meccanismo di riserva dell'accertamento verso i condebitori negletti. Sarebbe, per altro verso, concepibile un recupero dell'unitarietà dell'azione erariale nel solo momento processuale, attraverso il radicamento del litisconsorzio tra tutti i soggetti solidalmente responsabili, ancorché tale esito verrebbe ad essere condizionato alla decisione di impugnare, rimessa alla libera scelta dei soli condebitori notificati (ACCORDINO P. - FERLAZZO NATOLI L., *Solidarietà tributa-*

ria paritetica e litisconsorzio necessario, in *il fisco*, 2007, 7, 922 ss.). Un'ulteriore soluzione intenderebbe invece far retrocedere il *simultaneus processus* al momento della verifica fiscale, così ideando un consorzio accertativo procedimentale *ab origine* tra tutti i coobbligati (FANTOZZI A., *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, in *Giust. civ.*, 1969, 1432; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994; cui aderisce FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 257; tale ipotesi, sostenuta anche in FEDELE A., *Pluralità di obbligati*, *cit.*, trova peraltro riconoscimento in alcune previsioni normative, tra cui, ad esempio, l'art. 40-bis D.P.R. n. 600/1973 in tema di consolidato fiscale).

La giurisprudenza, dal canto suo, non è rimasta indifferente alla questione, ancorché non sia approvata, ci pare, a soluzioni definitive. Si ricordi allora Cass., 18 gennaio 2007, n. 1052, in cui si è tentato di riassetare la materia facendo leva sulla fattispecie litisconsortiva, rilevandosi come “ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria (oggi l'Agenzia delle Entrate) l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma” (cfr. anche Cass., 10 dicembre 2015, n. 24472 e ord. 18 aprile 2017, n. 9751). La Suprema Corte ancorava così il suo *dictum* al principio dell'unitarietà di lite di tutti coloro che avevano posto in essere il presupposto del tributo contestato, in conformità con l'essenza del principio di capacità contributiva, il quale tra i suoi caratteri salienti annovererebbe (oltre all'attualità e all'effettività) anche l'indivisibilità delle obbligazioni tributarie connesse all'imposizione delle sue manifestazioni. Di qui l'osservazione che, in effetti, dal punto di vista funzionale, il ricorso al litisconsorzio eviterebbe il problema del coordinamento tra le pronunce giudiziali favorevoli al contribuente e le parallele pretese tributarie azionate nei confronti dei condebitori non ricorrenti inerenti al medesimo rapporto di imposta (cfr., *ex multis*, Corte Cost., 10 dicembre 1987, n. 544), cui si collega anche la discussa questione del diverso trattamento dei rapporti pubblicistici rispetto a quelli *iure privatorum* di regresso fra condebitori, nei quali non sarebbe possibile giovare dell'eventuale giudicato ostativo all'azione di recupero (sulla maggiore tenuità del principio di capacità contributiva in sede di regresso v. MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 447; in merito alle criticità del rapporto tra regresso e obbligazione di imposta v. MARCHESSELLI A. – MARELLO E., *L'obbligazione tributaria: natura, struttura e soggetti*, in CONTRINO A. - DELLA VALLE E. - MARCHESSELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - MESSINA S.M. - TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 44 ss.).

E però, anche la sentenza della Cassazione del 2007, pur affermando l'operatività del litisconsorzio, non mancava di svolgere un efficace *distinguishing* rispetto alla fattispecie sostanziale della solidarietà dei contribuenti, la quale “più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1, sembra, porre problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittimare un intervento nel processo ai sensi del citato art. 14, comma 3)”. Insomma, come è parso volersi precisare, non tutte le fattispecie di solidarietà condurrebbero all'unitarietà della situazione giuridica controversa, *id est* del rapporto di imposta, legittimante il trattamento processuale litisconsortivo delle situazioni correlate.

4. Dopo aver cercato di prendere in conto taluni profili critici del rapporto tra solidarietà tributaria e attività di verifica fiscale, ingenerati dal fenomeno dell'interruzione della decadenza, resta da chiedersi quale sia il modo di ricondurre alla necessaria coerenza sistemica la dialettica tra la tutela del contribuente e l'interesse fiscale insita nel quadro appena delineato.

Ciò che ci induce (punto *sub c*) ad interrogarci primariamente circa i rapporti intrattenuti dalla disciplina tributaria con i microsistemi ad essa contigui, quali sono quelli propri del diritto amministrativo e del diritto civile. Con riferimento a quest'ultimo, in particolare, l'alternativa che si presenta all'interprete verte sulla considerazione della fattispecie accertativa fiscale come autonoma ovvero schiettamente dipendente dagli istituti di matrice civilistica: in questo secondo caso (su cui si cfr. BATISTONI FERRARA F.,

Obbligazione nel diritto tributario, in *Dig. comm.*, vol. XI, Torino, 1994, 296 ss.), infatti, non sembrerebbe esserci spazio alcuno per l'interruzione della decadenza in ambito tributario, essendo la medesima, come accennato, espressamente interdotta dall'art. 2964 c.c., mentre, nel primo, la sua ammissibilità dovrebbe sottostare ad una verifica ulteriore.

Al fine allora di sciogliere siffatta alternativa, si potrebbe far leva sulla specifica configurazione del rapporto di imposta tributario quale relazione di natura pubblicistica, non riducibile alle regole che interessano il confronto tra privati, nonché sulla vigenza di norme procedurali e processuali separate da quelle civilistiche e di diritto amministrativo, e, non in ultimo, sulla stessa attestazione recata dalla sentenza Corte Cost. n. 48/68 circa la “*speciale posizione che l'ordinamento costituzionale assicura alla potestà tributaria*”. Non irrilevante sarebbe, inoltre, la consonanza con la giurisprudenza sovranazionale (cfr. Corte EDU, *Ferrazzini c. Italia*, 44759/98, 12 luglio 2001, che ha ritenuto irriducibile l'obbligazione tributaria al rapporto civilistico, in quanto “*la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante*”).

Queste considerazioni, se ritenute persuasive, si rivelano utili a vagliare la congruenza del *decisum* della CTR in commento rispetto ai principi che permeano e informano l'ordinamento speciale tributario, tra i quali si distingue per importanza e rilievo l'indisponibilità dell'obbligazione fiscale. Orbene, proprio la considerazione di tale profilo specifico e connaturato alla materia fiscale pare atteggiarsi in senso ostativo alla necessità stessa di configurare un'ipotesi interruttiva della decadenza nei confronti dei coobbligati non notificati. In altre parole, una volta posta – come peraltro sembra corretto – l'assenza di discrezionalità circa la decisione di procedere o meno con il recupero dell'imposta non corrisposta, allora non potrebbe riconoscersi all'Amministrazione alcuna facoltà, per usare le espressioni della CTR, “*di scegliere discrezionalmente i soggetti contro i quali dirigere la propria azione esecutiva*” e quindi di sottrarre alcuni di essi “*casualmente individuati a seconda dell'ordine di escussione liberamente prescelto*” al procedimento accertativo.

L'*escamotage* interruttivo della decadenza, dunque, risulterebbe avversato non solo (o non tanto) dalla piana applicazione dei principi civilistici alla fattispecie tributaria, ma anche (e particolarmente) dai principi del settore giuridico speciale cui pure si vorrebbe riferire la scelta di sovrapporre l'istituto prescrizione a quello della decadenza. La ridetta assenza di discrezionalità che connota l'avvio dell'*iter* recuperatorio dell'imposta non può, infatti, non comportare l'inscindibilità delle posizioni soggettive dei debitori solidali, i quali, tutti coobbligati per la medesima imposta e partecipi del medesimo presupposto indiziario di capacità contributiva, devono allora essere unitariamente investiti dalla medesima iniziativa procedimentale pubblica.

Sul piano processuale ne deriverebbe pertanto il radicamento del litisconsorzio tra tutti i condebitori per riflesso diretto dell'atteggiarsi plurisoggettivo della fase accertativa e, come rilevato ancora dalla pronuncia della Corte Cost. n. 48/68, “*secondo le norme degli artt. 102 e 331 del Codice di procedura civile, le quali esprimono regole di ordine generale*”. Del resto, il *favor* ordinamentale per una contestazione unitaria del fatto di imposta comune a più soggetti parrebbe manifestato anche dalle norme in tema di riscossione dei tributi indiretti e locali, con cui si richiede l'emissione nei confronti dei soggetti intestatari del ruolo, ma non primariamente destinatari della cartella di pagamento, di specifica comunicazione recante il contenuto dell'atto esattivo, unitamente alla notifica dell'avviso di mora, garantendosi così, su impulso dell'Ufficio, la conoscenza collettiva della pretesa erariale e, in ogni caso, la possibilità di coordinamento difensivo o adesivo alla pretesa erariale di tutti i condebitori solidali (v. l'art. 11, comma 1, D.L. n. 151/91, il quale tuttavia vede limitato il proprio raggio operativo ai soli atti della riscossione: sul punto, cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 279-280; sulla dibattuta questione dell'efficacia ultrasoggettiva del ruolo cfr., in particolare, MICHELI G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1978, 267 ss.). Sotto tale profilo, sia detto *per incidens*, parrebbe irrimediabilmente distonica, e quindi avente natura di eccezione, la porzione previsionale in tema di scissione societaria (art. 173, comma 13, D.P.R. n. 917/1986) che pur affermando che “*le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti*

procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti”, richiede che ciò avvenga “*senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l’Amministrazione*”.

All’obbligo di accertamento simultaneo di tutti i soggetti interessati dal rapporto di imposta potrebbe forse derogarsi nel solo caso della solidarietà dipendente, in cui la comune sottoposizione ad azione erariale del debitore e del responsabile di imposta risponde più a esigenze pratiche di recupero del tributo che alla necessità di inverare sul piano dinamico il presupposto unitario della capacità contributiva manifestata dai coobbligati (considerato che in tali fattispecie il coobbligato è debitore di imposta “*insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*” ex art. 64, comma 2, D.P.R. n. 600/1973); e in tal caso, allora tornerebbe valida la *ratio decidendi* stabilita dalla pronuncia in commento, in una con l’esigenza espressa sempre dalla CTR di assicurare, nei limiti illustrati, “*un perfetto parallelismo, quanto ai termini entro i quali attivare la procedura esecutiva, tra tutti i condebitori nei cui confronti tale attivazione voleva essere eseguita*”.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P. - FERLAZZO NATOLI L., *Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario*, in *il fisco*, 2007, 7, 922 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Obbligazione nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XI, Torino, 1994, 296 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 257
- FANTOZZI A., *Ancora in tema di solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1970, II, 136 ss.
- FANTOZZI A., *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, in *Giust. civ.*, 1969, 1432
- FANTOZZI A., *Solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968
- FANTOZZI A., *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1424 ss.
- FARRI F., *Beneficio dell’escussione e decadenza nella solidarietà tributaria*, in *questa Rivista*, 29 settembre 2017
- FARRI F., *Decadenza dell’amministrazione finanziaria e residui di “supersolidarietà” tributaria*, in *AA.Vv., Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 44 ss.
- FARRI F., *Termini di decadenza e solidarietà tributaria: dalla Cassazione un passo indietro e uno avanti*, in *questa Rivista*, 9 aprile 2018
- FEDELE A., *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 122 ss.
- FEDELE A., *Pluralità di obbligati al pagamento dell’imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l’attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in *AA.Vv., Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 3 ss.
- FEDELE A., *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive*, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986, 509 ss.
- FEDELE A., *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. cost.*, 1974, II, 2742 ss.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998
- INGRAO G., *Prescrizione del credito tributario ed efficacia interruttiva degli atti dell’agente della riscossione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2015, 73 ss.
- MARCHESELLI A. - MARELLO E., *L’obbligazione tributaria: natura, struttura e soggetti*, in CONTRINO A. - DELLA VALLE E. - MARCHESELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - MESSINA S.M. - TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 44 ss.
- MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 447
- MICHELÌ G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984
- MICHELÌ G.A., *Primi appunti sull’efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell’iscrizione a ruolo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1978, 267 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994
- SCHIAVOLIN R., *Il collegamento soggettivo*, in *La capacità contributiva* (a cura di) MOSCHETTI F., Padova, 1993, 83
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 279-280

Errori dichiarativi ed emendabilità della dichiarazione

Tax return filing mistakes and its amendability

ADRIANA SALVATI

Abstract

La linea di demarcazione per l'emendabilità della dichiarazione è costituita dalla volontarietà o meno degli elementi da rettificare. Occorre individuare il confine tra elementi dichiarativi, presupposti di fatto e opzioni volontarie vere e proprie: gli indici rivelatori della volontà e la revisione processuale.

Parole chiave: dichiarazione, rettifica, errori sul fatto, errori nelle opzioni

Abstract

The dividing line for the amendment of the declaration is the voluntary nature or otherwise of the elements to be rectified. It is necessary to identify the borderline between declarative elements, factual assumptions and real voluntary options: the revealing indices of the will and the procedural review.

Keywords: declaration, amendment, errors in fact, errors in voluntary

SOMMARIO: **1.** La decisione in esame: errore materiale e opzione volontaria. - **2.** I confini controversi tra mere dichiarazioni e opzioni. - **3.** I limiti al volontarismo irrettrabile: l'errore sul fatto.

1. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo n. 1314/IX/2020 offre l'occasione per alcune riflessioni in merito alla emendabilità della dichiarazione.

Nel caso esaminato dalla Commissione, l'Amministrazione aveva disconosciuto le agevolazioni relative al regime dei "minimi" e questo perché il contribuente aveva superato il limite di 30.000,00 euro nell'anno di imposta precedente, con la conseguenza di assoggettare i compensi percepiti in relazione al reddito da lavoro autonomo al regime ordinario (ci si riferisce alle agevolazioni previste dall'art. 1, commi 96 - 117, L. n. 244/2007 e dall'art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011, convertito con L. n. 111/2011).

La difesa del ricorrente si era articolata essenzialmente, nei punti qui di interesse, nel riconoscimento di un errore effettuato in dichiarazione e nella proposizione della tesi relativa di emendabilità della dichiarazione. In particolare, il contribuente comprovava di aver erroneamente inserito in dichiarazione importi oggetto di una fattura relativa all'anno, ma incassati nell'anno successivo.

L'Agenzia, nelle sue difese, aveva sostenuto l'impossibilità di emendare la dichiarazione nel caso di specie, atteso che l'opzione per il regime dei minimi rientrerebbe nelle manifestazioni di volontà del contribuente non suscettibili di modifica.

La Commissione tributaria ha accolto il ricorso del contribuente, riscontrando l'erroneo inserimento in dichiarazione di importi non incassati nell'anno in esame. I giudici di prime cure dichiarano che, pur non ignorando l'orientamento richiamato dall'Amministrazione in merito alla impossibilità di emendare manifestazioni di volontà, nel caso di specie non si tratterebbe di emendare la dichiarazione di volontà espressa nell'opzione per il regime dei minimi, ma un'errore relativo alla sussistenza dei presupposti

per il suo riconoscimento. In sostanza, dovendosi dare prevalenza alla regola sostanziale del principio di cassa rispetto al dato formale della dichiarazione, l'errore materiale del ricorrente poteva essere emendato non trattandosi di un errore attinente alla volontà ma al fatto.

La pronuncia differenzia, allora, ai fini della possibile emendabilità della dichiarazione, l'errore sul beneficio dall'errore sul fatto riprendendo, sia pure *incidenter tantum*, la questione del differente trattamento delle dichiarazioni di scienza rispetto alle opzioni di tipo volontaristico e definendo nuovamente i paletti delle diverse fattispecie che dovrebbero essere chiariti da tempo ma che evidentemente continuano a destare perplessità nell'Amministrazione finanziaria.

2. Come noto, il contribuente non è vincolato a quanto dichiarato nella dichiarazione dei redditi ed ha senz'altro la possibilità di emendarne il contenuto in fatto e in diritto.

La giurisprudenza di legittimità è intervenuta in numerose occasioni per affermare che gli elementi della dichiarazione, per lo più fatti o meri atti riconducibili al novero delle dichiarazioni di scienza, sono emendabili a favore del contribuente (Cass., sez. V, ord. 15 ottobre 2020, n. 22371; ord. 28 giugno 2019, n. 17506; ord. 15 dicembre 2017, n. 30172, commentata in questo supplemento online; Cass., S.U., sent. 7 giugno 2016, n. 13378).

L'errore può essere rilevato nei termini decadenziali definiti dall'art. 2, commi 8 e 8-bis D.P.R. n. 322/1998 o previsti per le istanze di rimborso (sul tema si veda FARRI F., *Confermata l'emendabilità in giudizio degli errori in dichiarazione: ma fino a che punto?*, in questa Rivista, 11 marzo 2016; BASILAVECCHIA M., *La cognizione del giudice tributario nel giudizio di rimborso*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, 10, 783 ss.) e può essere opposto, in ogni caso, all'Amministrazione in giudizio, per resistere direttamente a una pretesa dell'Agenzia. Per le Sezioni Unite, infatti, oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base dei dati forniti dal contribuente, di modo che il contribuente può sempre fornire la dimostrazione anche di errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale ed opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco (si ricorda la nota Cass., S.U., 25 ottobre 2002, n. 15063).

Dal quadro delineato in punta di penna, è emerso da subito un ambivalente principio di emendabilità temporanea dell'azione per la riforma dell'errore e di perpetuità dell'eccezione in sede di giudizio (cfr. FRANSONI G., *La dichiarazione tra orientamenti amministrativi e giurisprudenziali*, in *Rass.trib.*, 2016, 4, 973 ss.), tant'è che la Cassazione ha chiaramente affermato che *“invero, l'unico limite all'emendabilità della dichiarazione e alla correlata azione di rimborso è rappresentato dalla sopravvenuta intangibilità dell'accertamento conseguente al decorso del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso, all'inoppugnabilità dell'atto impositivo determinata dalla mancata impugnazione o dal perfezionamento di un modulo di determinazione consensuale del tributo, ovvero al passaggio in giudicato della sentenza di rigetto dell'impugnazione. Difatti, il conseguimento di una definitiva quantificazione della pretesa tributaria rende la rettifica della dichiarazione improduttiva di effetti e preclude al contribuente la conseguente domanda restitutoria”* (Cass., sez. V, ord. 27 novembre 2020, n. 27122).

A tale ambivalenza si collega un'ulteriore asimmetria interpretativa espressa dalla divergente disciplina delle opzioni volontarie contenute in dichiarazione.

La giurisprudenza di legittimità ha escluso la possibilità di emendare / modificare le predette opzioni esercitate in sede dichiarativa quando *“ (...) la richiesta del contribuente di emendare la propria dichiarazione su questo punto non sia altro che una richiesta di esercitare nuovamente l'opzione offerta dal legislatore, ma “a posteriori” cioè quando la precedente opzione si sia ... rivelata meno favorevole”* (così Cass. civ., sez. V, sent. 30 settembre 2015, n. 19410 che richiama sul punto Cass. n. 1427/2013 ove si affermava che, sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate, nondimeno quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione, essa assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione).

Questa lettura che distingue l'emendabilità delle dichiarazioni di scienza dall'irretrattabilità delle manifestazioni di volontà è tutt'ora attuale, tant'è che è recentissima la pronuncia con la quale la Cassazione è tornata ad affermare che le opzioni costituiscono manifestazione di volontà negoziale e non mere dichiarazioni di scienza, con la conseguenza che non può essere oggetto di rettifica, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore nel quale è incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (ord. 2 febbraio 2021, n. 2230; conformi sent. 17 gennaio 2019, n. 1149; sent. 12 gennaio 2018, n. 610).

Questa perdurante asimmetria interpretativa induce allora ad una certosina individuazione di diversi distinguo per valutare di quale ipotesi si stia controvertendo e quando effettivamente si tratti di volontà viziata o errore sul fatto, con evidenti incertezze applicative e mancanza di uniformità delle soluzioni adottabili.

3. Il volontarismo indica una preminenza della volontà sull'intelletto e, per dirla con Kant, il volere pratico presuppone quella libertà che non è possibile riscontrare nella realtà dell'intelletto determinata dal principio di causalità. Ecco che allora l'espressione della volontà cristallizzata nella dichiarazione dei redditi sottintende una scelta preminente con l'assunzione di responsabilità che ogni scelta comporta.

L'indicazione in merito alle scelte, alle opzioni, ha valore di atto negoziale, integrando una dichiarazione di volontà e non di scienza, con la conseguenza connaturata alla struttura e alla *ratio* dell'istituto che ne determina una limitata retrattabilità: tali opzioni, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale non potrebbero essere "rettificate" che in presenza di dolo, violenza o errore. In particolare l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere poi i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento. E l'errore è essenziale quando determina in modo univoco un diverso carico impositivo per il contribuente ed è anche riconoscibile quando è astrattamente rilevabile da una persona di normale diligenza.

Stando così le cose, sarebbe auspicabile una revisione di quest'orientamento che distingue tra parte e parte della dichiarazione e considerare che, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 8-bis dell'art. 2 D.P.R. n. 322/1998, "*resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito*". L'elasticità del disposto normativo consente aperture anche alla retrattabilità delle opzioni volontarie e quindi alla possibilità per il contribuente di far valere in sede di accertamento o direttamente in ambito processuale errori e/o omissioni che attengano a tutti gli elementi necessari alla determinazione del reddito imponibile ivi incluse le diverse opzioni.

La possibilità di emendare la dichiarazione in un punto concernente l'opzione, eventualmente esercitata, è pertanto limitata nella sua operatività ed è esclusa quando la modifica sia frutto di un ripensamento "a posteriori" della precedente scelta esercitata sulla base di criteri di convenienza, maturati successivamente. È possibile allora rettificare la scelta volontaristica dando prova che si sarebbero indicati dati diversi da quelli dichiarati, ove il percorso formativo della propria volontà non fosse stato viziato dall'incidenza determinante dell'errore.

Diversamente è possibile rettificare la mera dichiarazione di fatti (o il diverso inquadramento giuridico) in presenza di errori senza necessità che tali errori siano essenziali e riconoscibili.

Questa endiadi è sottolineata dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo che ha opportunamente colto la differenza tra le due fattispecie, differenziando l'errore sul substrato materiale dall'opzione vera e propria: il contribuente non aveva espresso una volontà viziata, non aveva sbagliato nella scelta volontaristica, aveva piuttosto commesso un errore nella determinazione del fatto sotteso al regime da applicare, computando nell'ammontare dell'anno compensi non effettivamente percepiti. Il calcolo quindi era sbagliato, l'imputazione non corretta, il fatto, e non la scelta, può essere rivisto.

Tale opportuna differenziazione apre le porte anche a diverse tipologie di distinguo che coinvolgono gli errori materiali nelle indicazioni dei quadri, dei codici o della singola opzione espressa in dichiarazione: ad esempio, se il contribuente ha dimenticato di optare per il regime dei minimi in dichiarazione, ma dalla contabilità e dal complesso delle disposizioni applicate si è comportato da “minimo” non potrà essergli contestata la possibilità di emendare la dichiarazione perché la scelta volontaristica risulta comprovata dalle indicazioni in fattura e dal concreto avvalersi delle disposizioni relative a tale regime.

L'errore della mancata indicazione, o della diversa indicazione in dichiarazione, potrebbe allora non escludere la retrattabilità della dichiarazione perché non verte sulla volontà espressa ma sul fatto, trattandosi di mero errore materiale, sempre che la volontà sia comunque desumibile in modo chiaro. Potrebbero, quindi, essere corretti gli errori relativi, o inerenti, alle opzioni a determinate condizioni e purché si traducano in mere violazioni di adempimenti formali. In questo caso, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe valutare in concreto i comportamenti complessivi tenuti dal contribuente, compresi persino quelli successivi e conseguenti alla presentazione del modello dichiarativo, al fine di rilevare la eventuale difformità di tali comportamenti rispetto a quanto dichiarato. La tipizzazione della procedura espressiva della volontà del contribuente non incide allora sulla sussistenza della volontà o di suoi eventuali vizi.

I tempi sembrano maturi per rivedere la differenziazione tradizionale tra rettificabilità delle opzioni di scienza e irretrattabilità delle opzioni volontaristiche, facendo leva sull'ultimo periodo del comma 8-bis dell'art. 2 D.P.R. n. 322/1998 secondo cui “*resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito*”. La norma dovrebbe consentire al contribuente di far valere, in sede di accertamento e/o in ambito processuale, errori e/o omissioni che attengono agli elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile, ivi inclusi quelli relativi all'esercizio, al mancato esercizio e/o alla revoca di un'opzione e che comportano modifiche più o meno favorevoli in ordine all'effettivo carico impositivo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *La cognizione del giudice tributario nel giudizio di rimborso*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, 10, 783 ss.

FARRI F., *Confermata l'emendabilità in giudizio degli errori in dichiarazione: ma fino a che punto?*, in questa Rivista, 11 marzo 2016

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

GAFFURI A.M., *La rettificabilità degli errori commessi dal contribuente nell'esercizio delle opzioni fiscali*, in *Giur. it.*, 1998, 7, 1520 ss.

LOGOZZO M., *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2003, 1, 51 ss.

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

III – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

IL CONTRADDITTORIO

L'accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria (tra aperture europee e limiti della normativa amministrativa interna)

Access to the records of the Tax Authorities (between European openings and the limits of internal administrative regulations)

ANNA RITA CIARCIA

Abstract

Il destinatario di un atto impositivo deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che lo stesso gli venga notificato, ciò allo scopo di consentire all'Autorità competente di tener conto di tutti gli elementi del caso. Tale regola consente al contribuente 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. La normativa nazionale tributaria rinvia, in materia, alle disposizioni di diritto amministrativo che, però, consente l'accesso solo dopo la notifica dell'atto impositivo.

Questa previsione impedisce, o quanto meno rende difficoltoso, l'esercizio del diritto al contraddittorio endo-procedimentale così come previsto dalle norme dello Statuto dei diritti del contribuente.

Parole chiave: diritto di difesa, accesso agli atti, contraddittorio endoprocedimentale, atto impositivo

Abstract

The receiver of a tax deed must be put in a position to assert his observations before it is notified, this in order to allow the competent authority to take into account all the elements of the case. This rule allows the taxpayer to correct an error or assert elements relating to his personal situation to ensure that the decision is adopted or not adopted, or that it has a content rather than another. The national tax legislation refers, in this regard, to the provisions of administrative law which, however, allows access only after notification of the tax act.

This provision prevents, or at least makes it difficult, the exercise of the right to be heard within the procedure as required by the provisions of the Statute of the taxpayer's rights.

Keywords: right of defense, access to documents, the right to be heard, tax act

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** I precedenti della Corte e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea - **3.** La normativa nazionale in tema di diritto di accesso - **4.** Gli atti della Guardia di Finanza - **5.** Conclusioni.

1. La Corte di Giustizia dell'Unione europea, sez. VI, con la sentenza 4 giugno 2020 n. 430, ha ribadito, limitatamente all'IVA, la necessità, per il contribuente, di poter accedere al fascicolo dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo i giudici europei, sebbene le Autorità tributarie nazionali non siano soggette ad un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono né di comunicare d'ufficio i documenti e le informazioni a sostegno della decisione prevista, ciò non toglie che, nei procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, il contribuente

deve avere la possibilità di ricevere in comunicazione, su sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dalla pubblica Autorità al fine di adottare la sua decisione, a meno che non vi siano obiettivi di interesse generale che giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti.

Pertanto, per il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa, se, nell'ambito di procedimenti amministrativi nazionali di verifica e determinazione della base imponibile dell'IVA, il contribuente, soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta, non ha avuto la facoltà di accedere alle informazioni contenute nel suo fascicolo amministrativo e che sono state prese in considerazione in sede di adozione di un atto amministrativo che gli impone obblighi tributari supplementari, laddove il giudice adito constati che, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso, tale principio esige che l'atto impositivo sia annullato.

Sarà, quindi, compito del giudice tributario quello di valutare in che misura il procedimento di verifica fiscale avrebbe potuto portare ad un risultato diverso se il contribuente avesse potuto avere accesso al fascicolo nel corso del procedimento amministrativo.

2. La sentenza indicata si inserisce in un solco giurisprudenziale europeo consolidato sul punto, anche richiamando i principi sanciti dalla Carta di Nizza (1) (l'ambito di applicazione della Carta è più ristretto, vigendo il limite imperativo delle competenze che i Trattati assegnano all'Unione Europea; or bene, in ambito tributario, le tutele della Carta sono applicabili solo nell'ambito dei tributi armonizzati, ossia IVA, dazi e accise).

Più in particolare, tra i diritti garantiti dal diritto dell'Unione vi è il rispetto dei diritti della difesa, di cui all'art. 47 della Carta, che costituisce un principio generale del diritto europeo e che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare, nei confronti di un contribuente, un atto che gli arreca pregiudizio.

In applicazione di tale principio i destinatari di decisioni (ovvero di atti impositivi) che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione: tale obbligo incombe sulle Amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano misure che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione (CGUE, sentenze 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07 e 22 ottobre 2013, Sabou, C-276/12).

Inoltre, ai sensi dell'art. 41 della Carta, nel rispetto dei diritti della difesa, vige il diritto di essere ascoltati, ovvero la possibilità, per qualunque contribuente, di manifestare, utilmente ed efficacemente, il proprio punto di vista durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi atto che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi.

La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di consentire all'Autorità competente di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona coinvolta, infatti, con la suddetta regola si consente al contribuente 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

(1) Il 1° dicembre 2009, è entrato in vigore il Trattato di Lisbona che ha modificato l'art. 6 del Trattato UE nel seguente modo: "1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali".

adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (CGUE, sent. 5 novembre 2014, Mukarubega, C-166/13).

Da precisare, tuttavia, che la Cassazione, Sez. Unite (con sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823), ha precisato che tali principi, di matrice comunitaria, non hanno un'efficacia generalizzata sui tributi nazionali ma debbono essere limitati alle materie di competenza dell'Unione, escludendolo per le imposte "non armonizzate" (cioè quelle diverse da IVA, accise e tributi doganali).

Appare evidente che la possibilità, per il contribuente, di poter accedere al fascicolo dell'Agenzia è strettamente collegata alla necessità di poter manifestare utilmente il proprio punto di vista sugli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione e, poi, motivare l'atto impositivo; entrambe queste fattispecie presuppongono, pertanto, che il contribuente debba essere messo in condizione di conoscere i suddetti elementi (CGUE, sent. 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16).

Ne consegue, quindi, che il principio del rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo (CGUE, sent. 7 gennaio 2004, A.P. e a./Commissione, C-204/00, C-205/00, C-211/00, C-213/00, C-217/00 e C-219/00).

Come già espresso in precedenza, tenuto conto che, da un lato, che il contribuente, destinatario dell'atto, deve poter far valere le proprie osservazioni prima che lo stesso sia emanato, mentre, dall'altro, l'Amministrazione finanziaria competente deve poter valutare compiutamente tutti gli elementi probatori addotti, l'accesso al fascicolo deve essere autorizzato nel corso del procedimento amministrativo.

Secondo un orientamento costante della Corte UE una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l'accesso a quest'ultimo è stato reso possibile nel corso del successivo procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento dell'atto impositivo impugnato (CGUE sentenze 8 luglio 1999, H.C./Commissione, C-51/92 P; 15 ottobre 2002, L.V.M. e a./Commissione, C-238/99, C-244/99, C-245/99, C-247/99, da C-250/99 a C-252/99 e C-254/99, e 7 gennaio 2004, A.P. e a./Commissione, C-204/00, C-205/00, C-211/00, C-213/00, C-217/00 e C-219/00).

Ne consegue che, in un procedimento tributario, il soggetto passivo deve poter accedere al complesso degli elementi del fascicolo sui quali l'Amministrazione fiscale intende fondare la propria decisione.

3. Nell'ordinamento tributario non è riconosciuto espressamente tale diritto, ma, più genericamente, nello Statuto dei diritti del contribuente sono riconosciuti al soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta: il diritto all'informazione (art. 5), secondo cui l'Amministrazione finanziaria ha il dovere di informare il contribuente e, di contro, il contribuente è titolare del diritto ad essere informato; l'obbligo di conoscenza degli atti dell'A.F. (art. 6, commi 1 e 2), che prevede che l'Amministrazione deve assicurare al contribuente la conoscenza degli atti a lui destinati attraverso il rispetto delle regole sulle comunicazioni ed impone l'obbligo di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a conoscenza dell'Amministrazione dai quali possa derivargli il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione; ed infine l'obbligo di chiarezza e motivazione degli atti amministrativi (art. 7), per il quale l'Amministrazione finanziaria deve esplicitare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che, ponderate e vagliate dalla stessa, hanno portato all'emissione dell'atto tributario, nonché, se nell'atto si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato.

Nel silenzio della disciplina tributaria, si fa ricorso alla normativa in tema di diritto di accesso ai documenti amministrativi ovvero alla L. 7 agosto 1990, n. 241 che disciplina il procedimento amministrativo; con la L. 11 febbraio 2005, n. 15 (che ha riformato la L. n. 241/1990), tale diritto è stato elevato, in virtù delle sue rilevanti finalità di interesse pubblico generale, a principio generale dell'attività amministrativa ed è stato riportato tra i livelli essenziali delle prestazioni riguardanti i diritti civili e sociali.

Il diritto di accesso ai documenti amministrativi, è regolato, in particolare, dall'art. 22 (rubricato *Definizioni e principi in materia di accesso*) e ss. della L. n. 241/1990. L'art. 22, riconosce il diritto di prendere visione e di estrarre copia dei documenti amministrativi a "tutti i soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi pubblici o diffusi, che abbiano un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto

l'accesso". Tale diritto, quindi, si esercita nei confronti di tutte le Amministrazioni pubbliche, inclusa, quindi, quella finanziaria. Pertanto, ogniqualvolta un contribuente sia sottoposto a verifica fiscale o sia destinatario di un atto impositivo al fine del contraddittorio potrebbe facilmente prendere visione di tutti i documenti formanti il procedimento di controllo e di accertamento, anche di natura extrafiscale.

Tuttavia, l'art. 24 della Legge citata (rubricato *Esclusione dal diritto di accesso*) prevede espressamente che il diritto di accesso agli atti è escluso nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano.

Tale previsione appare, tuttavia, in contrasto con lo spirito dello Statuto dei diritti del contribuente che aveva sancito un nuovo rapporto Fisco-contribuente alla luce dei principi del contraddittorio, della partecipazione e della trasparenza ma soprattutto appare problematica, in quanto il rinvio alla normativa tributaria in materia di accesso, che, come visto, nulla prevede in tal senso, potrebbe rendere totalmente precluso l'accesso agli atti dei procedimenti tributari.

La giurisprudenza amministrativa, competente in materia, ha riconosciuto come l'art. 24 citato, nella parte in cui esclude il diritto di accesso con riferimento ai procedimenti tributari, va interpretato nel senso che la inaccessibilità agli atti relativi deve essere ritenuta temporalmente limitata alla fase di mera "pendenza" del procedimento tributario, in quanto non sussistono esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta, sulla base degli elementi reddituali, che conducono alla quantificazione del tributo (Cons. Stato, sez. IV, 24 settembre 2020, n. 5565).

Più nello specifico, secondo i giudici amministrativi, ferma restando l'esclusione del diritto di accesso nei procedimenti tributari sancita dall'art. 24, comma 1, lett. b), vale comunque il comma 7, primo periodo, del medesimo art. 24 L. n. 241/1990, secondo il quale deve essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici. A ciò deve aggiungersi che, soltanto nella fase di pendenza del procedimento tributario gli atti relativi ad un accertamento fiscale sono inaccessibili, non rilevando, al contrario, alcuna esigenza di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento, con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento, essendo tale fase deputata alla tutela in giudizio delle proprie situazioni giuridiche soggettive, ritenute lese dal provvedimento impositivo. L'Amministrazione, pertanto, non solo è obbligata a rendere disponibili gli atti richiesti dal contribuente, ma non è titolare di alcun margine di discrezionalità in ordine alla determinazione di quali atti esibire (Cons. Stato, sez. IV, 6 febbraio 2019, n. 906; T.A.R. Firenze, sez. I, 25 marzo 2019, n. 430; T.A.R. Pescara, sez. I, 19 febbraio 2019, n. 56; sul tema, v. altresì, T.A.R. Lazio, 27 luglio 2020, n. 8753 e T.A.R. Lazio, 23 novembre 2020, n. 12412).

In conclusione da una lettura orientata dell'articolo 24 e delle altre norme della L. n. 241/1990, si può dedurre che l'accesso ai documenti amministrativi, in virtù delle rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce un principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza, così come sancito dalla Costituzione; pertanto la disciplina dell'accesso agli atti del procedimento amministrativo deve essere interpretata in un'ottica costituzionalmente orientata, e conseguentemente, deve ammettersi l'esercizio di detta facoltà non rilevandosi ulteriori profili di tutela della segretezza all'atto della chiusura del procedimento amministrativo.

Tali conclusioni trovano, inoltre, conferma anche nella giurisprudenza della Corte, che, con la sentenza del 16 ottobre 2019, C-189/18, ha chiarito che il principio del rispetto dei diritti della difesa non costituisce una prerogativa assoluta, ma può comportare restrizioni, occorre rilevare che, in un procedimento di controllo tributario, restrizioni del genere, sancite dalla normativa nazionale, possono in particolare essere intese a tutelare le esigenze di riservatezza o di segreto professionale (nello stesso senso, sent. 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16).

4. Nel procedimento tributario, inoltre sono spesso coinvolti soggetti diversi ed ulteriori dall'Agenzia delle Entrate, i soggetti cd. ausiliari, ovvero la Guardia di Finanza, nella fase accertativa.

La Guardia di Finanza ha ritenuto che l'istanza di accesso non possa ad essa essere indirizzata, anche se essa ha provveduto a redigere il processo verbale di constatazione. Infatti, ai sensi dell'art. 25, comma

2, L. n. 241/1990, l'istanza di accesso agli atti deve essere rivolta "all'Amministrazione che ha formato il documento o che lo detiene stabilmente" ma, in attuazione a tale previsione, l'art. 2, comma 2, D.P.R. 12 aprile 2006, n. 184 ha precisato che detto diritto si esercita "nei confronti dell'Autorità competente a formare l'atto conclusivo o a detenerlo stabilmente".

Ne consegue, pertanto, che, una volta concluso il procedimento di accertamento originato a seguito di una verifica o controllo svolti dalla Guardia di Finanza, il destinatario dell'istanza finalizzata ad accedere agli atti dell'intervento deve individuarsi non nell'unità del Corpo che ha condotto le operazioni ispettive, bensì nell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'avviso di accertamento o altro provvedimento conclusivo.

Nel caso di ricevimento di una richiesta d'accesso, secondo quanto stabilito dall'art. 6, comma 2, del medesimo D.P.R. n. 184/2006, secondo cui la richiesta presentata ad Amministrazione diversa da quella nei cui confronti va esercitato il diritto di accesso deve essere dalla stessa immediatamente trasmessa a quella competente, la Guardia di Finanza dovrà immediatamente trasmetterla al competente Ufficio finanziario a cui gli atti della verifica sono stati o saranno inoltrati per competenza territoriale; contestualmente all'inoltro della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, si dovrà dare comunicazione anche all'interessato.

La Guardia di Finanza, con la circ. n. 1/2018 del 27 novembre 2017 ha tuttavia chiarito che, fermo restando che il diritto di accesso deve essere esercitato nei confronti dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'avviso di accertamento, quale Amministrazione competente a formare l'atto conclusivo o a detenerlo stabilmente, possono verificarsi casi in cui la documentazione oggetto dell'istanza di accesso sia detenuta unicamente dal Reparto della Guardia di Finanza che ha eseguito l'attività ispettiva, di cui gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sono in possesso in quanto non trasmessa a corredo del processo verbale di constatazione (ad esempio, la richiesta di autorizzazione all'esecuzione di indagini finanziarie che il Reparto ha inoltrato al Comandante Regionale, del relativo provvedimento di autorizzazione, di segnalazioni o comunicazioni sulla base delle quali è stato avviato l'intervento, delle richieste e dei relativi provvedimenti dell'Autorità giudiziaria all'esecuzione di accessi domiciliari ai sensi degli artt. 32 D.P.R. n. 600/1973 e 51 D.P.R. n. 633/1972).

In tali ipotesi, precisa la GdF, reindirizzare l'istante al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate potrebbe risultare una soluzione meramente dilatoria e di per sé stessa potenzialmente censurabile in sede contenziosa. Pertanto, in queste circostanze, sarà cura del Reparto del Corpo destinatario della richiesta, quando abbia formato l'atto oggetto della richiesta di accesso o detenendolo stabilmente, previa verifica dell'avvenuta emanazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate e della sussistenza dei requisiti previsti, fornire diretto riscontro alla richiesta di accesso.

In caso contrario, provvederà ad inoltrare l'istanza di accesso al Reparto che ha formato l'atto oggetto della richiesta o che lo detiene stabilmente, in tempo utile per consentire allo stesso di assumere i provvedimenti di competenza nel termine di 30 giorni previsto dall'art. 25, comma 4, della citata L. n. 241/1990, dandone comunicazione all'istante.

5. La giurisprudenza della Corte di Giustizia europea riconosce la possibilità, per il contribuente, in fase procedimentale, di poter accedere al fascicolo dell'Amministrazione finanziaria, così poter esibire, già sede endoprocedimentale, tutta la documentazione probatoria in difesa al fine di incidere sull'emissione dell'atto impositivo.

Tale possibilità incontra il limite dei superiori interessi di parte e, soprattutto, della normativa nazionale. Nel caso nella disciplina italiana la normativa amministrativa applicabile al procedimento tributario stabilisce una preclusione di tipo *temporanea* del diritto in questione, con la conseguenza che la normativa attribuisce al contribuente, una volta esaurito il procedimento tributario ed emanato l'atto impositivo al quale è funzionalmente orientato, il diritto di accedere agli atti relativi al detto procedimento, in considerazione della circostanza che il provvedimento emanato è suscettibile di incidere sulla posizione giuridica del destinatario.

È evidente come negare al contribuente l'accesso agli atti del procedimento tributario anche dopo la sua definizione condurrebbe alla singolare conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla imposizione tributaria, pur nella più lata accezione della "ragion fiscale", senza neppure conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione".

Deve ritenersi, quindi, che nell'ambito del procedimento tributario l'accesso conoscitivo agli atti ha irragionevolmente una sua autonomia rispetto al procedimento stesso, nel senso che il relativo potere potrà essere esercitato a procedimento concluso e, dunque, non necessariamente sarà preordinato alla conoscenza dei documenti amministrativi in via strumentale rispetto alla partecipazione.

Appare evidente come la possibilità di poter accedere agli atti solo dopo la notifica dell'atto impositivo impedisce, o quanto meno rende difficoltoso, l'esercizio del diritto al contraddittorio endoprocedimentale così come previsto dalle norme dello Statuto dei diritti del contribuente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, 38, 3093
- BASILAVECCHIA M., *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, in *Corr. trib.*, 2020, 8-9, 737
- CARINGELLA F., *L'accesso ai documenti amministrativi. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2005
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010, 460
- CIPOLLA G.M., *Diritto di difesa del contribuente ed accesso informativo alla «notitia criminis»*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 1, 55
- COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, 4, 1315
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 82
- DELLABARTOLA G., *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 6, 457
- FERLAZZO NATOLI L. - F. MARTINEZ F., *La L. n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio?*, in *Rass. trib.*, 2005, 5, 1499
- LA ROSA S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto di riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1109
- GIURDANELLA C. - PUZZO C., *L'accesso ai documenti amministrativi*, Milano, 2010
- SANDULLI M.A., *Il diritto di accesso ai documenti amministrativi: l'attualità di un istituto a vent'anni dalla legge n. 241 del 1990*, in COLAPIETRO C. (a cura di), *Il diritto di accesso e la Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi a vent'anni dalla legge n. 241 del 1990*, Napoli, 2012, 39
- TROPEA A. M. A., *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 1, 141

IL CONTRADDITTORIO

Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza "luci e ombre" in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice

Supreme court, 24 november 2020, no. 26650 - judicial investigations and advanced adversarial procedure: "lights and shadows" in a recent order of the court

(commento a/notes to Cass., ord. 24 novembre 2020, n. 26650)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

L'ordinanza in commento contiene apprezzabili affermazioni in tema di c.d. "prova di resistenza", sancendone la irrilevanza, ma al contempo fissa un generale e inaccettabile principio di rilevabilità d'ufficio, ad opera del giudice, del motivo d'urgenza legittimante il sacrificio del diritto al contraddittorio del contribuente ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000. La pronuncia si sofferma anche, correttamente, sulla (questa volta) non esercitabilità d'ufficio, dei poteri istruttori del giudice tributario, ex art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, per sanare un'omissione probatoria "colpevole" di una delle parti del giudizio.

Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, "prova di resistenza", "urgenza legittimante", poteri istruttori del giudice

Abstract

The ordinance in question contains appreciable statements regarding the so-called "Proof of resistance", sanctioning its irrelevance, but at the same time establishing a general and unacceptable principle of official detectability, by the judge, of the urgency legitimizing the sacrifice of the taxpayer's right to be heard pursuant to art. 12, paragraph 7, Law no. 212/2000. The ruling also focuses, correctly, on the (this time) non-exercisability of office, of the investigating powers of the tax judge, pursuant to art. 7, Legislative Decree n. 546/1992, to remedy a "guilty" probative omission of one of the parties to the trial.

Keywords: right to be heard, "proof of resistance", "legitimizing urgency", judicial investigations

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il "sacrificio" del contraddittorio anticipato, sua motivazione e rilevabilità d'ufficio dell'urgenza "legittimante" - **3.** Esercitabilità ex officio dei poteri istruttori del giudice tributario.

1. L'ordinanza 24 novembre 2020, n. 26650, della Corte di Cassazione, apprezzabile per certe affermazioni di principio, criticabile per altre, consente di effettuare alcune considerazioni in tema di urgenza legittimante il sacrificio del diritto al contraddittorio del contribuente ex art. 12, comma 7, L. n.

212/2000, della c.d. “prova di resistenza”, nonché di esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice tributario.

2. Per quanto concerne il primo punto (il “sacrificio” del contraddittorio anticipato), nel caso di specie l’atto impositivo veniva “confezionato” dall’Ufficio finanziario (poco) prima dello scadere dei sessanta giorni previsti dall’art. 12, comma 7, Statuto del contribuente, ma notificato dopo detto termine; il contribuente, peraltro, non presentava osservazioni e difese nei sessanta giorni concessigli dalla legge. In tal modo, sia l’Ufficio dimostrava di non considerare l’intero lasso di tempo previsto dalla norma, sia il contribuente rendeva palese che non aveva osservazioni da far valere in via “preventiva”.

La Commissione regionale, investita dall’appello del contribuente circa l’invalidità dell’avviso di accertamento per mancato rispetto del termine, confermava sul punto la sentenza di primo grado, affermando che “è ... certo che l’eventuale violazione della norma” (l’art. 12, comma 7, in questione) “non possa dar luogo ad alcuna nullità dell’atto impositivo emesso dall’Ufficio finanziario”.

Sul punto giustamente “interviene” la Suprema Corte con importanti affermazioni di principio, richiamando in particolare la fondamentale pronuncia della Cassazione, a Sezioni Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, ove viene affermato e ribadito il ruolo essenziale del contraddittorio procedimentale, espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede, statuendo che la conseguenza necessitata della sua violazione, in assenza di comprovati motivi di urgenza, è la nullità dell’avviso di accertamento (tali motivi, aggiungiamo noi, non possono ravvisarsi nella - *sic et simpliciter*, ovvero senza la prova, da parte dell’Amministrazione finanziaria, di fatti oggettivi e imprevedibili che abbiano incolpevolmente ritardato l’accertamento - imminente scadenza del termine per l’accertamento stesso: v., per eventuali approfondimenti, COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull’urgenza legittimante l’accertamento «ante tempus»*, in *Dir. proc. trib.* n. 2, 2015, pp. 175 ss.; in giurisprudenza v. Cass., n. 1869/2014; Cass., n. 2279/2014; Cass., n. 2592/2014; Cass., n. 3142/2014; Cass., n. 7315/2014; Cass., n. 9424/2014; Cass., n. 12730/2014; Cass., n. 24316/2014; Cass., n. 25759/2014; Cass., n. 6057/2015; Cass., n. 11993/2015; Cass. n. 15121/2015; Cass., n. 22644/2019; *contra*, Cass., n. 11944/2012; Cass., n. 20769/2013).

Altro principio affermato nell’ordinanza in commento, da accogliere con favore, è la negazione della necessità, per il contribuente che voglia ottenere l’annullamento dell’accertamento emanato *ante tempus*, di fornire in giudizio la c.d. “prova di resistenza”, ovvero sia di “enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato” (così, testualmente, Cass., SS. UU., n. 24823/2015, con riguardo ai tributi c.d. “armonizzati”, secondo la ben nota e criticabile distinzione tra tributi “armonizzati”/“non armonizzati”; per una critica alla citata sentenza v. CARINCI A. – DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Il fisco*, 2016, 3, 207 ss.; MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.* 1, 2016, 1, 234 ss.; AMATUCCI F., *L’autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, ivi, 2, 267 ss.). Si legge in particolare nell’ordinanza: “Non vi è spazio ... per la ‘prova di resistenza’ ... Ai fini della declaratoria di illegittimità dell’avviso non è, quindi, necessario che il contribuente dimostri che tale minore termine gli abbia impedito una adeguata difesa”.

L’esigenza della “prova di resistenza”, come noto, è stata, da un lato (giustamente) esclusa dalla stessa Cassazione, con riferimento sempre alla norma di cui si discute, affermandosi che nel triplice caso di “accessi, ispezioni e verifiche” nei locali destinati all’esercizio dell’attività del contribuente, “la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 effettua ... una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la ‘prova di resistenza’, sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie)”: cfr. Cass., n. 22644/2019, cit.; nello stesso senso, Cass., nn. 701 e 702/2019; Cass., n. 474/2020; Cass., n. 7584/2020, ove si legge che “in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 (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'*". Dall'altro lato, con norma certamente criticabile e "regressiva" rispetto alla tutela del contribuente (introducendo infatti, in via legislativa, la "prova di resistenza"), è intervenuto il legislatore in tema di accertamento con adesione, con la previsione del comma 5 dell'art. 5-ter, D.Lgs. n. 218/1997, a norma del quale, "fuori dei casi di cui al comma 4" (casi di particolare urgenza e di fondato pericolo per la riscossione), "il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 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" (con riguardo al citato art. 5-ter, parla di "risultati non ... del tutto soddisfacenti", TRIVELLIN M., *L'applicazione dei tributi: moduli, attività dei contribuenti e controlli del fisco*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 416 s.; per una critica sul punto v. anche SCALA A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e la tutela dei diritti del contribuente: ancora un gregge senza pastore?*, in *Il processo*, 2020, 1, 335 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in questa Rivista, 16 marzo 2020, 5 s.).

Ulteriore principio da accogliere con favore, esplicitato dall'ordinanza in esame, è quello secondo cui, "in caso di violazione del termine, l'invalidità non è esclusa neppure se il contribuente abbia già presentato osservazioni, poiché ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, solo lo spirare del termine ivi previsto consuma la facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 16999)". Infatti, il termine concesso dal legislatore per il pieno dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale) non può dirsi "esaurito" con un suo primo esercizio da parte del contribuente, ma soltanto con l'integrale decorso del lasso di tempo previsto (sessanta giorni) dalla norma.

Quanto detto sino ad ora riguarda le "luci" dell'ordinanza; per quanto riguarda le "ombre", invece, occorre innanzitutto considerare il riferimento alla, per altri versi apprezzabile, già citata sentenza n. 18184/2013, là dove sostiene - con affermazione viceversa criticabile - che "il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza deve essere provata dall'ufficio". Sul punto, con il primo motivo di impugnazione, il contribuente aveva espressamente fatto valere la mancata menzione, nella motivazione dell'avviso, delle ragioni d'urgenza giustificanti l'inosservanza del termine.

In proposito occorre infatti rilevare che la "sede naturale" ove l'Ufficio deve indicare i "casi di particolare e" (appunto) *"motivata urgenza"*, che legittimano il sacrificio di un ben preciso diritto del contribuente, è solo ed esclusivamente la motivazione dell'avviso di accertamento. Infatti, solo in tal modo si garantisce il rispetto del diritto di difesa del contribuente nonché delle regole e dei termini processuali stabiliti dal legislatore agli artt. 18 e 21 D.Lgs. n. 546/1992, per la contestazione degli atti dell'Ufficio che il contribuente stesso intenda impugnare. Sin dal momento della notifica dell'atto emesso (anticipatamente rispetto alla regola di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto), il destinatario deve essere posto in grado di valutare, e se del caso contestare, l'effettiva sussistenza dell'urgenza legittimante, e ciò può avvenire solo dalla lettura della motivazione dell'atto. Ragionare diversamente significa consentire all'Ufficio un'integrazione della motivazione nel corso del giudizio, cosa che, come noto, non è ammessa, al pari di una sua modifica, salvo stravolgere i principi regolatori del dibattito processuale. L'atto impositivo è un atto amministrativo, il quale deve "nascere" già completo nei suoi elementi essenziali, tra i quali va ricompresa certamente la motivazione, non suscettibile di integrazione "postuma".

L'ordinanza in questione, inoltre, precisa innanzitutto che, "tra le ragioni di urgenza che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, può rientrare la commissione, da parte del contribuente, di reiterate violazioni delle leggi tributarie aventi rilevanza penale ovvero la partecipazione dello stesso

ad una frode fiscale (Cass., 2 luglio 2018, n. 17211)” (nello stesso senso v. anche Cass., n. 2587/2014, richiamata in proposito da Cass., n. 24316/2014; critico sul punto IAIA R., *Profili temporali del contraddittorio anteriore all'atto impositivo nello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2014, 12, 939). Dopo aver altresì specificato che “nella specie, dagli atti emerge che le condotte dell'amministratore della società hanno dato luogo anche ad indagini penali, che sono state poi riversate nel processo tributario”, l'ordinanza conclude affermando che, “pertanto, sussistono le ragioni di urgenza che, come noto, non devono essere indicate nell'avviso di accertamento, ma è sufficiente che sussistano in concreto nella fattispecie oggetto di esame”. Da quanto evidenziato, risulta dunque che l'Ufficio non solo non aveva motivato nell'atto impugnato, ma neanche eccepito (e provato) nel corso dei vari gradi di giudizio la sussistenza delle ragioni d'urgenza, essendo viceversa queste state rilevate, per la prima volta, d'ufficio dallo stesso giudice di legittimità, con un'inammissibile sostituzione di quest'ultimo nell'adempimento di un onere di parte.

3. Un cenno merita l'ordinanza in questione anche con riguardo all'esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice tributario, ex art. 7, D.Lgs. n. 546/1992. Qui l'ordinanza è nuovamente degna di apprezzamento, là dove afferma che “il giudice tributario non è obbligato ad esercitare ‘ex officio’ i poteri istruttori di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, salvo che non sussista il presupposto dell'impossibilità di acquisire la prova altrimenti”, aggiungendo “come nel caso in cui una delle parti non possa conseguire documenti in possesso dell'altra” (facendo riferimento evidentemente al caso in cui il giudice tributario poteva ancora esercitare *d'ufficio* il potere di ordinare alle parti il deposito di un documento ex art. 7, comma 3 (oggi abrogato), D.Lgs. n. 546/1992. “Non può, infatti” - aggiunge la Suprema Corte - “il giudice supplire a carenze delle parti nell'assolvimento dell'onere probatorio a proprio carico (Cass., sez. 5, 19 giugno 2018, n. 16171)”. In proposito si era già avuto occasione di osservare, con riferimento ai “principi regolatori” dell'istruttoria processuale tributaria, che la prima, e fondamentale, “regola”, è quella secondo cui i poteri istruttori delle Commissioni non possono essere utilizzati al fine di rimediare a una “colpevole” inattività della parte, sia pubblica che privata, in ordine alla raccolta e produzione delle prove a sostegno delle proprie pretese, potendosi dunque parlare, in proposito, esclusivamente di una funzione integrativa o sussidiaria delle Commissioni, con esclusione di ogni funzione sostitutiva del giudice rispetto alle parti (sulle quali grava l'onere primario di provare i fatti allegati). Conseguenza di tale “regola” è che i poteri istruttori del giudice tributario potranno essere utilizzati, tra l'altro e per quello che qui interessa, al fine di acquisire prove in relazione alle quali non vi sia una piena disponibilità delle parti.

Per concludere, la Cassazione si pronuncia sull'applicabilità di due norme del c.p.c.: l'art. 213 e l'art. 210.

Per quanto riguarda la prima, nel caso specifico afferma che “per questa Corte nel processo tributario la Guardia di finanza, in quanto soggetto che agisce su delega dell'Amministrazione finanziaria, non può essere destinataria da parte di un giudice di una richiesta di documenti ex art. 213 c.p.c., atteso che la stessa può essere disposta solo nei confronti di un soggetto terzo e non anche della parte pubblica in causa (Cass., sez. 5, 30 aprile 2019, n. 11432)”; in proposito si era affermato (COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 133; conforme TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Aggiornamento, III, 887, nota 34; ID., *Processo tributario*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, Torino, 2000, Aggiornamento, 574, nota 125) che la richiesta di informazioni alla pubblica Amministrazione ex art. 213 c.p.c., inapplicabile al processo tributario, risulta “assorbita” dal potere di richiesta dati, informazioni e chiarimenti di cui al comma 1 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992. Con riferimento all'art. 210 c.p.c., l'ordinanza in questione accoglie quell'orientamento interpretativo che, facendo leva sul rinvio alle norme del c.p.c., operato dall'art. 1, comma, 2, D.Lgs. n. 546/1992, ritiene applicabile al processo tributario la norma in questione. Secondo tale interpretazione (fatta propria dalla Corte Costituzionale con la sentenza 29 marzo 2007, n. 109), il giudice tributario può ordinare, alle parti o a soggetti terzi, l'esibizione di documenti da loro detenuti, peraltro previa istanza di parte in tal senso. In particolare, sul punto la suprema Corte afferma che “può ... il giudice ordinare l'esibizione di

documenti ai sensi dell'art. 210 c.p.c. (Cass., sez. 5, 11 giugno 2014, n. 13152), ma ne devono sussistere i presupposti, quindi l'istanza di parte, la specifica indicazione del documento richiesto, la certezza materiale dell'esistenza del documento, l'indispensabilità dello stesso, sicché i documenti devono essere nella disponibilità del contribuente" (o, aggiungiamo noi, dell'Amministrazione finanziaria) "o di un *extraneus*".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 267 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, 2010, 48, 3971
- 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., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002
- COLLI VIGNARELLI A., *Ambito di operatività dei poteri istruttori del giudice tributario (e connesso problema della prova e dell'onere della prova) in alcune sentenze della Corte di cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 11, 1191 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *I principi di affidamento e buona fede*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di UCKMAR V. – TUNDO F., Piacenza, 2005, 39 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 3, 501 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A., Torino, 2012, 499 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 175 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*, in questa Rivista, 2 dicembre 2019, 1 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, II, 1, 21 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. «prova di resistenza»*, in questa Rivista, 16 marzo 2020, 1 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative «pro fisco»*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1575 ss.
- DOMINICI R., *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 9, 799
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2020
- FERRANTI G., *Invito al contraddittorio con minori garanzie per i contribuenti*, in *il fisco*, 2019, 29, 2807 ss.
- IAIA R., *Profili temporali del contraddittorio anteriore all'atto impositivo nello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2014, 12, 939
- MARCHESELLI A., *«C'è un giudice a Berlino»: ristabilita l'equità nei rapporti fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati*, in *Corr. trib.*, 2014, 18, 1374 s.
- MARINI G., *L'accertamento: atti impositivi e tipologie di accertamento*, in AA.VV. *Fondamenti di diritto tributario*, Cedam, 2020, 442 s.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 234 ss.
- RAGUCCI G., *Il «doppio vincolo» sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento «ante tempus»*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 8-9, 665
- RUSSO A., *Differita al contenzioso o all'autotutela la motivazione dell'urgenza dell'accertamento anticipato*, in *il fisco*, 2012, 31, 5042

SCALA A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e la tutela dei diritti del contribuente: ancora un gregge senza pastore?*, in *Il processo*, 2020, 1, 335 ss.

SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A., Torino, 2012, 464 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, 1144

TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Aggiornamento, III, 887

TESAURO F., *Processo tributario*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, Torino, 2000, Aggiornamento, 574

TRIVELLIN M., *L'applicazione dei tributi: moduli, attività dei contribuenti e controlli del fisco*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 416 s.

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013

IL CONTRADDITTORIO

L'accesso all'anagrafe tributaria: istruzioni per l'uso tra principi generali e strategie processuali (a margine di Cons. St., Ad. Plen., 25 settembre 2020, n. 19)

The right of access to the tax register between general principles and procedural strategies (note to Cons. St., Ad. Plen., 25 September 2020, n. 19)

LUCA COSTANZO

Abstract

L'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato riconosce il diritto di accesso all'anagrafe tributaria per estrarre copia di atti in vista dell'attività difensiva nei confronti di privati, a prescindere dalla disponibilità di specifici poteri istruttori nei giudizi entro cui confluiranno le informazioni raccolte. La pronuncia se risulta in linea con il *trend* giurisprudenziale di ampliamento della tutela dei diritti individuali, consente tuttavia l'accesso pieno ed effettivo ai dati soltanto nel circoscritto ambito dei rapporti orizzontali, permanendo invece le restrizioni all'accesso documentale nei procedimenti accertativi. Si tratta comunque di una tappa di rilievo nel cammino verso la tutela piena ed effettiva dei diritti nei rapporti intersoggettivi (pubblici e privati).

Parole chiave: anagrafe tributaria, diritto di accesso, principio di trasparenza, diritto di difesa, controversie *inter privatos*

Abstract

The Council of State recognizes the right of access to the tax register for the extraction of documents in view of a civil trial, regardless of the availability of specific investigative powers in the related judicial procedure. The sentence, on the one hand, is in line with the jurisprudential tendency to broaden the protection of individual rights, while, on the other hand, it guarantees full and effective access to data only with reference to civil disputes. In conclusion, the decision set the stage for a development in the (still long) path for a full and effective protection of rights in both public and private legal relationships.

Keywords: tax register, right to access, principle of transparency, right to defence in civil proceedings

SOMMARIO: **1.** Premessa: il contribuente e l'amministrazione nel quadro poliedrico della tutela dei diritti. - **2.** I quesiti sottoposti all'Adunanza Plenaria e la nozione di documento amministrativo. - **3.1.** La "teoria dell'accesso" e la sua declinazione in ambito fiscale. - **3.2.** Segue. Le forme dell'accesso tra procedimento e processo. - **4.** La "pratica dell'accesso". - **5.** Osservazioni conclusive sui riflessi tributari della pronuncia.

1. La sentenza in commento si segnala per l'importante contributo offerto all'elaborazione giurisprudenziale del principio di trasparenza e delle sue implicazioni nell'ambito dei rapporti tra amministrazioni e amministrati.

Al proposito, sembra appena il caso di ricordare l'intima connessione tra tale principio e la tutela dei diritti individuali, che, del resto, è venuta a tradursi, sul piano dell'azione pubblica, nell'articolazione della triade normativa, dotata di propri distinti riferimenti giuridici: "anticorruzione, trasparenza e accesso", con effetti riconfigurativi della nozioni stesse di pubblica amministrazione e di attività amministrativa, tanto da dar luogo, in siffatto processo, ad un avvicendamento tra il parametro della stretta legalità e quello, peraltro alquanto multiforme, della *performance*.

Per altro verso, la progressiva complicazione del sistema pubblico ed una correlata settorializzazione dei rapporti amministrativi hanno spesso reso insoddisfacente l'interlocuzione privato-p.a., provocando fenomeni di parcellizzazione e disomogeneizzazione della tutela, laddove non dovrebbe invece, avere plausibilità una diversificazione, senza giustificate ragioni, delle forme di tutela individuale in ragione della posizione che il contesto giuridico-relazionale attribuisce agli amministrati.

È noto, tuttavia, come, per fare fronte a rischi discriminatori di uno sviluppo a più binari del processo di tutela dei diritti, abbia visto la luce lo Statuto dei diritti del contribuente, e che non siano mancate adesioni, ancorché talvolta faticose, alle indicazioni provenienti dalle Corti sovranazionali in merito alle garanzie da riconoscersi ai contribuenti nei loro rapporti con l'amministrazione finanziaria. Si tratta peraltro di un cammino lungi dal potersi considerare concluso. L'uniformazione dei livelli di tutela sembra, peraltro, poter trovare ulteriore sviluppo dall'implementazione delle tutele riservate al contribuente rispetto all'amministrazione con riferimento ultimo ai rapporti di carattere orizzontale, nei quali cioè il complesso delle sue sostanze reddituali e patrimoniali influisca anche sulla disciplina delle relazioni giuridiche che lo legano agli altri cittadini.

In questo stesso quadro evolutivo, sembra, dunque trovare collocazione la sentenza, qui annotata, dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, che ha operato una significativa e ponderata svolta circa il regime giuridico dei dati conservati dall'anagrafe tributaria.

La pronuncia sembra infatti muovere da un mutamento concettuale della figura del contribuente, intendendolo, dunque, come soggetto integralmente inserito e non isolabile dalla filiera delle relazioni intrattenute con la p.a., e rendendogli, in tal modo, fruibili tutte le facoltà tipiche dell'amministrato.

Tra queste, rileva nella specie il diritto di accesso agli atti della p.a., nella sua declinazione di diritto di entrare nella disponibilità di informazioni detenute dalle agenzie fiscali (omologate, anch'esse, per così dire, anche ai fini in questione, alle altre articolazioni del generale plesso amministrativo). Di qui, più particolarmente, la possibilità di ottenere dall'amministrazione finanziaria i dati considerati utili per affrontare una controversia extratributaria, ma in cui la conoscenza della condizione tributaria di una parte in quanto idonea a determinarne le sostanze reddituali e patrimoniali assume una significativa rilevanza nella formazione del *decisum* processuale.

2. La fattispecie concreta da cui prende le mosse la vicenda processuale amministrativa che ha condotto la Quarta Sezione del Consiglio di Stato all'interpello dell'Adunanza Plenaria *ex art. 99 c.p.a.* risulta aver tratto origine proprio da un contenzioso di matrice squisitamente civilistica in tema di separazione giudiziale di due coniugi e contestuale decisione sull'addebito e sulla corresponsione dell'assegno di mantenimento, da commisurarsi, secondo una consolidata giurisprudenza, anche alle sostanze e alle possibilità reciproche delle parti in causa (cfr. Cass., SS.UU., 11 luglio 2018, n. 18287 in tema di assegno divorzile, poi mutuato anche nell'ambito della separazione). Proprio per la indiscussa rilevanza della soggettività fiscale delle parti nel descritto giudizio civile, uno dei due coniugi decideva di avanzare istanza di accesso all'anagrafe tributaria per visionare ed estrarre copia della documentazione inerente alla banca dati reddituale, alla banca dati imposte registro e all'archivio dei rapporti finanziari relativi all'*ex* coniuge, nella prospettiva di allegare materiale probatorio, in tal modo precostituito, nell'ambito del giudizio di separazione.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, denegava l'accesso, anche sul presupposto della sussistenza in seno al giudizio civile della possibilità di attivare specifici poteri istruttori, sia nella forma dell'ordine di esibizione o della richiesta di informazioni alla p.a. *ex artt. 210 e 213 c.p.c.*, sia attraverso il ricorso alle specifiche modalità di ricerca telematica dei procedimenti esecutivi e in materia di famiglia *ex artt.*

492-*bis* c.p.c. e 155-*sexies* disp. att. c.p.c. Ne conseguiva, così, il radicamento del giudizio avverso il predetto diniego ai sensi dell'art. 116 c.p.a., il quale trovava invece accoglimento da parte del competente Tribunale Amministrativo Regionale.

Interposto appello da parte dell'Agenzia, il Consiglio di Stato proponeva da ultimo all'Adunanza Plenaria i seguenti quesiti come pertinenti e pregiudiziali alla soluzione della questione, domandando:

- a) se i documenti reperibili presso l'anagrafe tributari siano qualificabili come documenti amministrativi;
- b) quale sia il rapporto intercorrente tra le norme istruttorie documentali vigenti in ambito processualcivile e quelle proprie dell'accesso agli atti procedimentale amministrativo, e se tale rapporto sia da intendersi in termini di complementarità/indipendenza, ovvero di residualità/esclusività;
- c) in caso di esperibilità dell'istituto dell'accesso agli atti anche nel caso di specie, e indipendentemente dall'attivazione dei poteri istruttori processuali in ambito civile, quali siano la forma e le modalità di effettuazione dell'accesso.

Quanto al quesito *sub a)*, l'Adunanza non ha riscontrato contrasti in giurisprudenza, richiamandosi pertanto alla definizione normativa, indicata all'art. 22, co. 1, lett. *d)*, L. n. 241/1990 (alla cui nozione si uniformano anche il Regolamento sull'accesso amministrativo - D.P.R. n. 184/2006, e, con definizione ancora più lata, il T.U. sulla documentazione amministrativa - D.P.R. n. 445/2000), a mente del quale è documento amministrativo “*ogni rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie del contenuto di atti, anche interni o non relativi ad uno specifico procedimento, detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti attività di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale*”.

In sostanza, affinché un documento abbia carattere amministrativo, a prescindere dalla sua consistenza materiale o immateriale, occorre che esso sia detenuto da una p.a., o da un soggetto privato ad essa equiparato, e che inerisca, anche indirettamente, alla cura di un interesse pubblico. Sicché, secondo il supremo consesso, concorrono alla nozione di documento amministrativo due requisiti: uno soggettivo, inerente all'ente che lo conserva, e l'altro oggettivo, inerente alla finalità per la quale è stato prodotto o conservato. Tali requisiti si riscontrano senz'altro negli atti tributari, attesa la funzione pubblicistica dell'accertamento fiscale e la natura pubblica o parapubblica (ad esempio, laddove si sia in presenza di un soggetto privato concessionario dell'attività di riscossione) degli enti depositari degli atti fiscali.

La questione assume in ogni caso rilievo in quanto - si badi - restano non “*accessibili le informazioni in possesso di una pubblica amministrazione che non abbiano forma di documento amministrativo*”, o che non riguardino dati personali dell'istante (art. 22, co. 4, L. n. 241/1990).

3.1. Circa il rapporto intercorrente tra il diritto all'accesso e le specifiche norme processuali volte ad assicurare l'acquisizione di elementi documentali pertinenti al *thema decidendum* in rilievo nei giudizi civili, l'Adunanza registra, invece, un netto contrasto giurisprudenziale, riconducibile, in sintesi, a due visioni alternative.

Una prima tesi (riferibile particolarmente alle sentenze della Quarta Sezione del Consiglio di Stato nn. 2472/2014, 5347/2019 e 5910/2019) configura il diritto di accesso come situazione giuridica di carattere ibrido, connotata da un certo grado di autonomia, in quanto tendenzialmente, ma non necessariamente, volta a confluire in un diverso processo e/o procedimento: secondo tale impostazione, dunque, l'esperimento dell'accesso potrebbe anche essere funzionale alla mera possibilità di una successiva valorizzazione della documentazione raccolta in altro procedimento, essendo invece indefettibile alla sua struttura logica un collegamento potenziale tra accesso ai documenti e loro fruizione pubblica. Tale concezione, che, tra l'altro, trarrebbe conforto dalla collocazione del diritto di accesso tra i “*principi generali*” dell'azione amministrativa, comporta l'azionabilità del procedimento *ex artt.* 22 e ss. L. n. 241/1990 in via concorrente con gli eventuali istituti processuali finalizzati al medesimo esito, essendo, anzi, in certo modo prioritario a questi ultimi, che potrebbero essere esperiti (peraltro, con maggiore dispendio di risorse pubbliche) solo una volta che sia stato attivato un procedimento giurisdizionale e laddove se ne ravvisi la necessità. In altri diversi termini: mentre l'accesso *tout court* sarebbe finalizzato all'e-

ventuale adozione di un'iniziativa processuale, l'attivazione delle norme speciali di diritto processuale potrebbe invece verificarsi solo *a posteriori*, ossia a processo già in corso: in questo medesimo senso, una cosa sarebbero le norme *sull'accesso*, disperse nell'intera trama ordinamentale tra le pieghe dei procedimenti giudiziari, cosa diversa sarebbe invece il diritto *di accesso* che, quale principio generale dell'azione pubblica, troverebbe un suo distinto e autonomo campo d'azione, complementare alle prime.

La seconda delle due tesi sopra accennate, come ricorda l'Adunanza Plenaria, (riconducibile specialmente alla pronuncia della Quarta Sezione n. 3461/2017), si muove in una diversa direzione, attribuendo al diritto di accesso (per come, tra l'altro, modulato dalla precedente Adunanza plenaria 18 aprile 2006, n. 6) natura eminentemente strumentale così che sarebbe indissolubilmente legato all'effettivo esercizio di attività procedimentale o processuale. Su una tale premessa, l'art. 22 L. n. 241/1990 si attergerebbe a norma di natura residuale, suscettibile di confluire, secondo i canoni della *lex specialis*, nelle specifiche forme di accesso previste dai singoli procedimenti attivati e suscettibile di una riespansione solo in assenza di queste alternative, ed in via del tutto eventuale.

Non sarebbe poi nemmeno estraneo a tale impostazione l'intento di consentire il contraddittorio dei controinteressati sull'ammissibilità delle istanze di accesso documentale che li riguardano, all'evidenza più agevolmente garantito dal ricorso a forme di interpello informativo introdotte in procedimenti in cui già siano costituite tutte le parti interessate.

L'Adunanza Plenaria nel propendere per la prima delle impostazioni descritte, perviene (di qui soprattutto il rilievo della sentenza in commento) ad elaborare una vera e propria "teoria dell'accesso" partendo dal dato normativo e poi valutandone la portata ermeneutica attraverso una comparazione delle opzioni interpretative che esso sembra consentire.

Anticipando immediatamente la posizione assunta dal supremo consesso amministrativo, sembra di potersene identificare il *dictum* nella considerazione del carattere autonomo dell'accesso agli atti, a prescindere cioè dalla sua effettiva sostanza soggettiva (diritto o interesse), e, tuttavia, sottoposto ad esercizio condizionato.

L'analisi, a questo punto, non potrebbe trascurare la premessa quasi sillogistica del ragionamento del Consiglio di Stato, nel definire l'accesso come principio generale dell'azione amministrativa "*al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza*" (art. 22, co. 2), il quale "*deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici*" (art. 24, co. 7).

Il concorso delle norme predette imporrebbe di conseguenza di configurare il diritto di accesso come situazione rispondente ad una duplice *ratio*, e la cui esperibilità sarebbe subordinata alla sussistenza di requisiti specifici, ancorché un simile "contingentamento dell'esercizio" non sia tale da compromettere la sua autonomia ordinamentale. Più nello specifico, sulla scorta dei richiamati riferimenti, occorrerebbe distinguere un accesso "partecipativo" da un accesso "difensivo": il primo finalizzato a determinare meccanismi di *governance* condivisa dell'azione pubblica, attraverso la predisposizione di poteri di visione e partecipazione dei cittadini ai procedimenti pubblici; il secondo inquadrabile invece in un'ottica squisitamente difensiva in quanto attivabile nella prospettiva della cura o della difesa di interessi giuridici individuali.

Entrambe le situazioni, peraltro, sarebbero la risultante di una "rivoluzione copernicana" nel rapporto tra p.a. e privato istante, in base a cui la cura degli interessi individuali di fronte all'amministrazione non avrebbe più carattere occasionale rispetto alla garanzia del corretto dipanarsi dell'azione pubblica, ma sarebbe quest'ultimo profilo a risultare ora recessivo, e a colorarsi di un ruolo indiretto e riflesso rispetto alla tutela giuridica del singolo.

Non solo: la menzionata distinzione avrebbe ripercussioni anche in punto di legittimazione e di interesse all'accesso, che, nel caso della prima ipotesi, si manifesterebbero attraverso l'allegazione di un interesse diretto, immediato e attuale ai dati richiesti; mentre, nell'ipotesi dell'accesso difensivo, vi dovrebbe concorrere la dimostrazione del nesso di necessità delle informazioni detenute dalla p.a. rispetto alla cura, anche potenziale, degli interessi dell'istante in un procedimento o in un giudizio.

Ciò che - lo si ribadisce - non inciderebbe in ogni caso sulla natura autonoma dell'accesso rispetto alle situazioni giuridiche cui si dirigerebbe il rapporto di corrispondenza, ovvero di collegamento descritto.

Non sembra superfluo rilevare *per incidens* come la differente gradazione dei presupposti di attivazione del diritto di accesso tenda, per un primo aspetto, a sfumare laddove integrato vuoi dal c.d. "accesso civico semplice" (di cui all'art. 5. D.Lgs. n. 33/2013), costituito dal diritto per chiunque di richiedere i documenti, le informazioni o i dati per i quali non sia stato adempiuto l'obbligo di pubblicazione gravante sulle singole p.a., vuoi, soprattutto, dall'accesso civico generalizzato (introdotto con il D.Lgs. n. 97/2016, nell'art. 5, co. 2, del predetto D.Lgs. n. 33/2013: decreto FOIA, *Freedom of Information Act*) coincidente col diritto per chiunque di accedere ai dati in possesso delle amministrazioni, salvo divieti espressi, a prescindere dalla ricorrenza di un interesse diretto, immediato e attuale. Per un secondo aspetto, l'accesso, al contrario, tende ad irrigidirsi, quando posto a confronto con interessi la cui prevalenza è stabilita *a priori* dal legislatore (ossia con bilanciamento operato in via preventiva dalla norma), ovvero ove comparato con esigenze contrapposte di tutela della persona: tale ultimo profilo è, in effetti, rinvenibile ancora all'art. 24 L. n. 241/1990, in cui si evidenzia come anche con riferimento all'accesso difensivo, esso sia consentito "*nel caso di documenti contenenti dati sensibili e giudiziari, (...) nei limiti in cui sia strettamente indispensabile*", nonché in caso di dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale soltanto "*se la situazione giuridicamente rilevante che si intende tutelare con la richiesta di accesso ai documenti amministrativi è di rango almeno pari ai diritti dell'interessato, ovvero consiste in un diritto della personalità o in un altro diritto o libertà fondamentale e inviolabile*" (comb. disp. artt. 24 L. n. 241/1990 e 60 D.Lgs. n. 196/2003).

Sulla base di tali premesse, espresse o implicite, l'Adunanza plenaria passa dunque a esaminare lo *status* delle informazioni fiscali nel quadro della protezione dei diritti, al fine di tracciare il percorso idoneo a garantirne il trattamento più corretto nel descritto e un po' labirintico contesto delle vie all'accesso amministrativo.

Orbene, nel caso di accesso all'anagrafe tributaria, ci troveremmo di fronte a istanze ispettive ricadenti su dati certamente di natura personale, ma non riconducibili alle categorie dei dati sensibili (come definiti dall'art. 9 Reg. n. 2016/679/UE (inerenti all'origine etnica o razziale, alle opinioni politiche, convinzioni religiose o filosofiche, all'appartenenza sindacale, ovvero alle caratteristiche biometriche di un individuo), né sarebbe possibile predicarne il carattere giudiziario; mentre, ancor meno, potrebbe pensarsi a dati c.d. supersensibili (riguardanti la salute, la genetica, la vita e l'orientamento sessuale di un individuo, *ex art.* 60 L. n. 196/2003, ora definiti dal Regolamento UE, unitamente ai dati sensibili, come "*particolari categorie di dati personali*").

Del resto, rileva la sentenza, anche il regolamento relativo alla sottrazione di documenti all'accesso in casi specifici (D.M. n. 603/1996), nel ricomprendere tra i casi di esclusione documentale il materiale relativo alla posizione fiscale dei contribuenti, eccettua espressamente il caso in cui la "*conoscenza sia necessaria per la cura e difesa degli interessi giuridicamente rilevante propri di coloro che fanno motivata richiesta*". Sicché, l'accesso agli atti in ambito fiscale non sarebbe precluso dalle esigenze difensive sottostanti alle richieste di estrazione documentale ai sensi dell'art. 24 L. n. 241/1990; con la conseguenza che, per la sua attivazione, non sarebbe, da un lato, necessaria la dimostrazione del collegamento con la tutela di una situazione giudica in termini di "stretta indispensabilità" (come per i dati sensibili e giudiziari), né la sussistenza di una "parità di rango" della situazione tutelata; ma, dall'altro, e corrispondentemente, non basterebbe l'allegazione di un interesse personale, immediato e concreto (*id est*, del menzionato nesso della semplice "corrispondenza").

Tale conclusione, oltretutto dogmaticamente lineare, sembra riflettere un certo assetto "teorico" che si rinviene a vari livelli nell'ordinamento con riguardo alla materia fiscale in tema di tutela dei diritti, rinvenibile, ad esempio, in tema di inviolabilità del domicilio *ex art.* 14 Cost. cui si accompagna però la previsione che "*gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali*"; o, ancora, nel trattamento seriale dei dati fiscali che è consuetamente operato, tra l'altro, dalle forme di accertamento sintetico e presuntivo (in tema di trattamento dei dati personali a fini fiscali, e particolarmente in punto di memorizzazione e profilazione delle

informazioni raccolta, cfr. CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in questa *Rivista*, 29 maggio 2019; parimenti, con particolare riguardo al principio di proporzionalità quale canone di tutela dei dati personali in materia tributaria, cfr. CONTRINO A. - RONCO S., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte EDU*, in *Diritto e pratica tributaria e internazionale*, III, 2019; v. anche, in tema di accertamenti presuntivi, CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Il "nuovo" redditometro tra accertamenti standardizzati e metodi induttivi: natura giuridica, oneri procedurali e strategie difensive*, in CONTRINO A., *L'equilibrio instabile tra contrasto all'evasione e rischio di vessazione*, Milano, 2014).

In ogni caso, la configurazione di un potere di accesso individuale, con le garanzie previste per i soggetti controinteressati dall'ordinamento (come vedremo *infra*), non parrebbe (e non dovrebbe) ineluttabilmente risolversi in una minore tutela del contribuente, potendo questi attivarsi direttamente e in contraddittorio per controllare i presupposti del trattamento.

3.2. La soluzione al quesito *supra, sub b)* porta conduce l'Adunanza a interrogarsi circa la interrelazione tra l'accesso agli atti di tipo procedimentale-difensivo rispetto alla costellazione normativa di forme ispettive attivabili su istanza di parte o d'ufficio nel corso di un processo per introdurre nel giudizio documenti pertinenti al *thema decidendum*, dandosi correlativamente una risposta in termini di complementarità, anziché di specialità delle forme di tutela.

In effetti, tale conclusione deriverebbe da un duplice ordine di considerazioni: per un verso, sarebbe la stessa struttura dell'accesso difensivo a risultare ancipite, recando in se stessa tanto una curvatura strumentale alla tutela (con nesso di correlazione necessario) di una diversa situazione giuridica (così come indicato da Ad. Plen. n. 6/2006), quanto un certo grado di indipendenza dalle potenzialità teleologiche dell'utilizzo dei dati. Nell'analisi condotta dal Consiglio di Stato emerge, infatti, la caratteristica di piena funzionalità alla protezione individuale anche della semplice pretesa ostensiva, a prescindere da un successivo e concreto utilizzo dei dati in funzione giustiziale, ben potendo la semplice conoscenza dei documenti detenuti da una p.a. consentire la cura e la tutela di altre situazioni giuridiche nella forma, ad esempio, dell'astensione stessa dall'attivazione di un giudizio, ovvero della composizione di una controversia in sede stragiudiziale. Di qui la duplice essenza dell'accesso *ex art. 24 L. n. 241/90*, sostanziale e (eventualmente) anche giustiziale.

Diversamente, i singoli poteri istruttori previsti all'interno di specifiche categorie processuali avrebbero esclusiva valenza processuale, nascendo come strumentali alla tutela di una situazione giuridica già dedotta in giudizio. Peraltro, le normative processuali all'origine di tali poteri risulterebbero presupporre l'esistenza di una qualche forma di accesso generalizzato: così, gli artt. 210 e 211 c.p.c., in punto di ordini di esibizione del giudice, si ricollegano al requisito della indispensabilità del mezzo di prova, stabilito all'art. 118 c.p.c., ossia consentono il loro esperimento solo ove non siano disponibili mezzi ulteriori di acquisizione documentale; sotto altro profilo, anche l'art. 337-ter c.c., prevede la possibilità per il giudice di azionare una ricerca a fini probatori *ex officio* della documentazione finanziaria relativa ai coniugi nei procedimenti di famiglia soltanto laddove non sia già disponibile una sufficiente documentazione, mentre l'art. 155-sexies c.p.c., per il tramite delle indagini *ex art. 492-bis c.p.c.*, si atteggia nel senso di un ampliamento dei poteri istruttori del giudice, senza escludere il concorrente esercizio di quelli propri della parte.

Insomma, come sottolinea l'Adunanza, nessuno dei singoli strumenti processuali specificamente previsti pare porsi in contraddizione con (ma anzi presupporrebbe) l'azionabilità di un accesso generale (ancorché non generalizzato) per l'individuazione dei documenti tributari necessari alla tutela in giudizio di situazioni giuridiche diverse, ma comunque influenzate e condizionate dalla peculiare condizione di contribuente della parte. Ancora, la sostanziale disomogeneità tra l'accesso agli atti procedimentale e gli accessi processuali sarebbe verificabile anche con riguardo ai requisiti (non del rispettivo esercizio, ma) per la loro ammissione in giudizio, essendo il primo funzionale alla raccolta di prove documentali di natura precostituita, come tale non soggetta ad alcun pre-giudizio in termini di rilevanza secondo il

canone dell'introduzione probatoria *overinclusive*, mentre i secondi vedrebbero subordinata la propria attivazione non solo all'insufficienza di altri strumenti di ricerca probatoria, ma anche al superamento del particolare giudizio di rilevanza per la soluzione del *thema decidendum*. Dal complesso di simili indicazioni, il Consiglio di Stato trae la conclusione della natura complementare, e non residuale, dell'accesso agli atti difensivo rispetto alle singole disposizioni processuali, aderendo così alla prima delle tesi ricostruttive dianzi riferite.

Come si accennava, tuttavia, l'Adunanza ha dovuto confrontarsi con la questione, per nulla secondaria, della tutela del soggetto controinteressato, allorché la richiesta di accesso non sia formulata in un giudizio preesistente e, dunque, non avvenga nel precostituito contraddittorio delle parti. Tale possibile ostacolo alla preconizzata apertura all'accesso ai dati dell'anagrafe tributaria in sede extraprocessuale viene però agevolmente superata, attraverso il ricorso alle consolidate forme di garanzia previste in sede procedimentale, quali la comunicazione di avvio del procedimento ex art. 7 della l. n. 241/1990, ovvero la facoltà di opposizione ex art. 3 D.P.R. 184/2006, oltre che naturalmente all'impugnabilità dell'atto di accoglimento dell'istanza di accesso dinanzi al giudice amministrativo (in sede di giurisdizione esclusiva). Ancora, si rileva come, al netto delle possibili opposizioni del titolare dei dati, l'utilizzo dei dati per cui sia stato consentito l'accesso potrebbe avvenire per l'esclusivo fine difensivo per il quale la richiesta di ostensione è stata avanzata. Non da ultimo, si rammenta come sia anche configurabile un controllo *ex ante* da parte della p.a. sulla richiesta di accesso, con riguardo al predetto requisito del "collegamento" tra pretesa ostensiva e situazione giuridica finale beneficiaria.

4. La sentenza giunge infine, seppur abbastanza sbrigativamente, non rilevandosi particolari complessità sul punto, a formulare una risposta anche al quesito *sub c)*, concernente la forma concreta di acquisizione dei dati oggetto dell'istanza di accesso. Particolarmente, l'alternativa che si prospettava era quella della semplice visione, ovvero dell'estrazione di uno stralcio della documentazione. In proposito, l'Adunanza ritiene che la riduzione dell'accesso alla sola visione dei documenti sarebbe *in primis* contraddittoria con la norma, per come attualmente articolata, di cui all'art. 22 l. n. 241/1990, secondo il cui tenore "*per 'diritto di accesso', [si intende] il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi*"; *in secundis*, una simile conclusione indebolirebbe il vigore della natura strumentale del diritto di accesso, non potendo una semplice visione, priva di supporto materiale riproducibile in altra sede, avere alcuna pratica utilità ai fini probatori in un successivo giudizio o procedimento.

Come si vede, dunque, mentre la legittimazione all'esercizio del diritto di accesso, nel suo prospettarsi, non richiede una necessaria confluenza delle informazioni acquisite in un procedimento giustiziale, l'attivazione dell'accesso, nel suo svolgersi, richiede invece che un'utilizzazione, anche solo potenziale, dei documenti rilevanti non sia *a priori* pregiudicata, dandosi pertanto per obbligatoria la messa a disposizione di copia tangibile e ostensibile delle informazioni acquisite.

L'accesso, del resto, anche a livello definitorio non ha per oggetto semplicemente un qualche elemento conoscitivo, ma si configura sempre come accesso *agli atti*.

5. Resta finalmente da domandarsi quale possa essere la portata più rilevante della sentenza per la materia tributaria rispetto alla materia amministrativa, cui più in generale afferisce, pur considerata la precisazione applicativa prevista per la prima nella l. n. 241/1990 (per il cui art. 24, il diritto di accesso è escluso "*nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*" (cfr. SALVINI L., *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Milano, 2006).

Potrebbe allora osservarsi come il riconoscimento del diritto di accesso del contribuente con riferimento ai rapporti di tipo orizzontale, ancorché non attenga del tutto alla più consueta declinazione dell'interrelazione fiscale, di norma configurata all'interno del binomio logico di tutela del privato dall'azione pubblica, configuri nondimeno un sensibile ampliamento del campo applicativo del principio di trasparenza in materia tributaria, frutto della proficua opera di *cross fertilization* dei principi generali

anche a livello intersettoriale operata dalla giurisprudenza (e nel nostro caso dall'Adunanza Plenaria). L'apporto più significativo della pronuncia al settore dei tributi sembrerebbe peraltro quello di aver generato, o meglio acuito, il contrasto di sfumature tra le forme di tutela dei diritti dell'individuo, nella sua qualità "situata" di contribuente, riferibili ora ai rapporti contenziosi instaurati (o potenzialmente instaurabili) verso altri privati, ora ai rapporti di tipo verticale con il potere pubblico. È noto infatti che l'accesso amministrativo risulta ancora lontano da una piena attuazione nei procedimenti accertativi fiscali, restando, in tali casi, determinante nella conformazione del quadro generale in cui si articolano le pretese ostensive dell'individuo, l'interesse fiscale alla segretezza delle indagini, almeno sino a che le stesse non siano confluite in un atto provvedimentale di recupero di materia imponibile, (con estensione dell'accesso, in tal caso, a tutti i coobbligati solidali: cfr. FARRI F., *Accesso agli in fase di riscossione e "imparzialità" dell'esecuzione*, in questa *Rivista*, 7 dicembre 2016), ovvero, secondo la teoria degli atti facoltativamente impugnabili, in un atto retrostante l'avviso di accertamento (o comunque il momento impositivo *ex officio* vero e proprio) ma comunque idoneo a disvelare la pretesa erariale. Vero è che la previa conoscenza delle vicende procedurali pregresse all'esternazione pubblica della pretesa di recupero impositivo ha trovato sino ad ora un momento di valorizzazione attraverso la sottoposizione dell'indagine al contraddittorio endoprocedimentale del contribuente, ma tale aspetto, tuttavia, non ha ancora trovato sicuro riconoscimento come principio generale nell'ordinamento interno.

Senonché, lo stesso diritto sovranazionale pare ambivalente in materia, probabilmente per il timore di incidere eccessivamente sulle prerogative statuali di controllo del potere di entrata, con il rischio di scalfire, indirettamente, anche i vincoli eurounitari posti agli Stati secondo il canone dell'equilibrio di bilancio (anche se dovrebbe trovare attuazione soprattutto dal lato del contenimento puntuale della spesa). In effetti, se per un verso la Corte di giustizia ha mostrato una chiara apertura alla conoscibilità del fascicolo istruttorio dell'ente fiscale, laddove questo si basi su un accertamento pregresso indirizzato a un terzo (cfr. CGUE, *Glencore*, C-189/18, 16 ottobre 2019, ECLI:EU:C:2019:861, su cui v. MATTARELLI F., *Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in questa *Rivista*, 30 novembre 2019), tuttavia anche tale profilo attiene a controlli fiscali già confezionati nei confronti dell'istante l'accesso, non sancendo invece il diritto a una preventiva ostensione informativa della documentazione acquisita all'indagine fiscale nel corso dello sviluppo della medesima; per altro verso, la stessa ritrosia del giudice di Lussemburgo si rinviene con riguardo agli scambi informativi intracomunitari, in cui la contestazione della procedura amministrativa interstatale è riconosciuta soltanto in capo al soggetto richiesto, tendenzialmente distinto dal contribuente accertato, e comunque sempre entro canoni ermeneutici prestabiliti (si pensi al parametro della "prevedibile pertinenza" entro cui si articolano le procedure di scambio informativo ai sensi delle direttive DAC), senza che pertanto a ciò si accompagni una *disclosure omnibus* dell'intero materiale di indagine, funzionale a un esercizio pieno della tutela giurisdizionale (v. CGUE, *État luxembourgeois*, C-245/2019 e C-246/2019, 6 ottobre 2020, ECLI:EU:C:2020:795; e *Berlioz*, C-682/15, 16 maggio 2017, ECLI:EU:C:2017:373).

Conclusivamente, allora, la sentenza annotata, proprio per il suo espresso intendimento di conformare la normativa in tema di accesso ai canoni costituzionali della tutela effettiva, risulta senz'altro apprezzabile, perché, pur inserendosi in un quadro connotato da più accentuati linee di chiaro e scuro, consente di far conseguire al contribuente un avanzamento delle sue facoltà di tutela dei diritti, seppur nei limiti di un principio di "estensione praticabile" dell'accesso nel campo ristretto ma comunque rilevante dei rapporti orizzontali tra privati.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, 3093

CONTRINO A. - DELLA VALLE E. - MARCHESELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - MESSINA S. - TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020

- CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in questa *Rivista*, 29 maggio 2019
- CONTRINO A. - RONCO S., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte EDU*, in *Diritto e pratica tributaria e internazionale*, III, 2019
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Il “nuovo” redditometro tra accertamenti standardizzati e metodi induttivi: natura giuridica, oneri procedurali e strategie difensive*, in CONTRINO A., *L’equilibrio instabile tra contrasto all’evasione e rischio di vessazione*, Milano, 2014
- COSTANZO L., *La tutela dei diritti del contribuente al crocevia tra cooperazione amministrativa e integrazione eurotributaria*, in questa *Rivista*, 2 dicembre 2020
- FARRI F., *Accesso agli atti in fase di riscossione e “imparzialità” dell’esecuzione*, in questa *Rivista*, 7 dicembre 2016
- LUPI R. - DI SIENA M. - BASILAVECCHIA M., *Accesso agli atti: dai T.A.R. semaforo verde con alcune chiusure*, in *Dialoghi trib.*, 2010
- MARCHESELLI A., *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2013
- MATTARELLI F., *Contestazione dell’Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in questa *Rivista*, 30 novembre 2019
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- SALVINI L., *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Milano, 2006
- SIMONATI A., *I principi del diritto di accesso*, in SANDULLI M.A. (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Milano, 2011, 1066 ss.
- TROPEA A.M.A., *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2017
- URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020

Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti Internazionali ⁽¹⁾

Taxpayer's good faith, cooperation duties during the administrative phase and the right to silence: storm on the way from International Courts

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

Il soggetto che abbia commesso delle violazioni ha il diritto, presidiato dalla giurisprudenza internazionale, di non cooperare alla propria incriminazione. Lo scritto esamina i corollari di tale diritto fondamentale, che appaiono poter minare alle fondamenta alcuni istituti tipici della fase di istruttoria amministrativa tributaria, quali alcuni casi di accertamento c.d. induttivo extracontabile e le c.d. preclusioni probatorie. Profili problematici emergono anche rispetto ad alcune sanzioni, amministrative e penali, previste a presidio dell'accertamento tributario.

Parole chiave: diritto al silenzio, accertamento extracontabile, preclusioni probatorie

Abstract

The person who has committed violations has the right not to cooperate at his own indictment. This is guaranteed by international jurisprudence. This paper examines the corollaries of this fundamental right, which has the potential to undermine the basis of some classic instruments of the administrative tax control phase, such as some cases of presumptive tax assessments and of limitations to submission of new evidence in front of the tax court. Problematic profiles also emerge with respect to some sanctions, both administrative and criminal, provided in addition to the tax assessment.

Keywords: right to silence, presumptive tax assessment, limitation to submission of evidence

SOMMARIO: **1.** La sentenza della Corte di Giustizia UE C-481/19 e il concetto di "diritto al silenzio". – **2.** La tipologia di rischio per evitare la quale il diritto al silenzio può essere esercitato. – **3.** L'oggetto del diritto al silenzio. – **4.** L'ambito di applicazione del diritto al silenzio. – **5.** Gli istituti giuridici configgenti con il diritto al silenzio. – **6.** Gli obblighi di collaborazione previsti in materia tributaria e l'operatività del diritto al silenzio per i soli obblighi di cooperazione "di secondo grado" ossia attinenti alla fase dei controlli. – **7.** Le conseguenze sanzionatorie della omessa cooperazione ai controlli tributari. – **8.** Le conseguenze accertative della omessa cooperazione ai controlli tributari. – **9.** Le preclusioni probatorie conseguenti alla omessa cooperazione ai controlli tributari.

(1) Il testo è la rielaborazione di una delle relazioni tenute dall'Autore al corso su "Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile" organizzato dalla Scuola Superiore della Magistratura il 25 e 26 febbraio 2021.

1. Oggetto di queste brevi riflessioni è la applicabilità del c.d. diritto al silenzio in materia tributaria, anche alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia UE, 2 febbraio 2021, C-481/19, *DB c. Consob*.

Con la espressione “diritto al silenzio” si intende far riferimento al riconoscimento, da parte dell’ordinamento, della facoltà di un soggetto di non collaborare alla propria incriminazione. Tradizionalmente, questa fattispecie porta con sé *quattro problemi* interpretativi e applicativi.

Il *primo problema* è stabilire rispetto a quale rischio possa essere attivato tale diritto.

Il *secondo problema* è stabilire quali condotte siano consentite nell’esercizio di tale diritto.

Il *terzo problema* è in quale contesto, in quale ambito, possa essere esercitato tale diritto.

Il *quarto problema* è stabilire quali conseguenze giuridiche, quali regimi giuridici possano configurare con tale diritto.

2. Il problema relativo all’individuazione del rischio rispetto al quale possa essere attivato il diritto al silenzio equivale a domandarsi se si abbia il diritto di tacere solo per evitare una incriminazione penale o anche una sanzione di altro tipo. Esso si traduce nell’interrogativo: ho il diritto di non collaborare alla mia incriminazione soltanto se questa incriminazione è penale o anche a fronte del rischio dell’applicazione di una sanzione di altro tipo?

Alla luce della giurisprudenza internazionale, in particolare della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo (e ora anche della Corte di Giustizia), pare prevalga la seconda alternativa, posto che costituisce, come ormai arcinoto, materia *criminale*, oggetto di garanzia, qualsiasi sanzione, indipendentemente dal *nomen* della categoria assegnato dall’ordinamento nazionale, che abbia *funzione punitiva* e, sostanzialmente sia, secondo i noti criteri *Engels*, caratterizzata da: funzione deterrente, applicazione generale e impatto significativo. Se questa è la premessa, la conclusione è che il diritto di tacere, la facoltà di non collaborare alla propria incriminazione dovrebbe valere per evitare la incriminazione anche per sanzioni che abbiano la classificazione interna italiana di sanzioni amministrative. Ciò perché esse possono considerarsi *punitive*.

3. Il secondo problema, e cioè quali condotte siano coperte da tale diritto, pare avere una soluzione relativamente agevole, in teoria e in generale. Dovrebbe essere scriminata, giustificata soltanto la *condotta omissiva*, il *silenzio*. Non dovrebbe, invece, essere scriminata, almeno alla lettera non è così, una condotta positiva. Il diritto di non cooperare alla propria incriminazione significa diritto di poter *non fare* qualcosa che comporti una cooperazione alla propria incriminazione. Ma non anche facoltà di *fare attivamente* qualcosa che la allontani. Fuori di metafora, non pare in effetti scriminata nel principio generale una condotta, per esempio, di *mendacio positivo* o di *immutazione artificiosa della realtà*, una condotta di *falsificazione materiale o ideologica*, o di *frode*.

4. Il terzo profilo, e cioè individuare il *contesto* entro cui, l’ambito entro cui è possibile esercitare tale diritto è più delicato. La giurisprudenza italiana è partita da una impostazione molto restrittiva, riconoscendo il diritto di tacere non solo rispetto al solo *rischio penale*, in questo senso come abbiamo già visto superata dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo (e UE), ma anche nel solo ambito del procedimento/processo penale tradizionalmente inteso. Cioè la giurisprudenza italiana è partita riconoscendo la possibilità di non cooperare soltanto per evitare un’imputazione penale, o l’applicazione di misure di sicurezza (e questo riguarda il rischio da evitare per l’agente) e soltanto durante le indagini penali.

Ciò implica che non dovrebbe essere riconosciuto il (o non si è posto il problema del riconoscimento del) diritto al silenzio *prima e fuori* della fase delle indagini penali.

Si intuisce subito la rilevanza di questa limitazione quanto alla materia tributaria: se così fosse, per esempio, non ci sarebbe il diritto di tacere davanti al funzionario dell’Agenzia delle Entrate, per chi non è ancora oggetto di un procedimento, né tantomeno di un processo, penale.

Questa limitazione deve però considerarsi in via di superamento ed irragionevole.

La domanda più interessante, in effetti, dal punto di vista pratico, è se debba riconoscersi il diritto di tacere, cioè il diritto di non cooperare alla propria incriminazione fuori dall'attualità dell'indagine penale ma, per esempio, davanti al pubblico ufficiale che avrebbe l'*obbligo di denuncia* all'autorità giudiziaria. Che il diritto al silenzio sussista anche in questa fase anticipatoria, in realtà, pare logico: se l'ufficiale ha l'obbligo di denuncia, in sostanza una dichiarazione auto indiziante, una condotta di collaborazione sarebbe *effettivamente* una cooperazione alla propria incriminazione, perché si tratterebbe di svelare la propria colpevolezza o comunque cooperare al disvelamento del proprio elemento di colpevolezza davanti a un soggetto che ha per *obbligo* giuridico trasmettere la notizia all'autorità giudiziaria: un soggetto che ha l'obbligo di far iniziare, trasmettendo le informazioni ricevute e le risultanze della condotta indiziante, il procedimento per l'incriminazione.

Tale conclusione è rafforzata, del resto, anche da un possibile argomento sistematico: il pubblico ufficiale, che è obbligato alla denuncia, e quindi è obbligato a trasmettere la notizia di reato di cui sia venuto a conoscenza nell'esercizio delle sue funzioni all'autorità giudiziaria, è scriminato all'interno del codice penale e rispetto al reato di omessa denuncia, quando egli agisca per salvare se stesso.

È allora ipotizzabile un efficace argomento *a fortiori*: se addirittura il pubblico ufficiale, cioè colui che esercita una *funzione pubblica speciale* finalizzata alla raccolta di notizie di reato ha la facoltà di tacere per salvare se stesso, cioè ha il diritto di non cooperare alla sua auto incriminazione, dovrebbe, questo diritto, averlo, a maggior ragione, chi sia chiamato a rendere dichiarazioni auto incriminanti davanti a lui. Ovvero, se persino il soggetto stesso che deve trasmettere la notizia di reato nell'esercizio di una funzione pubblica ha il diritto di tacere, come sostenere che non abbia tale diritto di tacere con lui che gli rende le dichiarazioni e non eserciti alcuna pubblica funzione speciale?

5. L'ultima questione è interrogarsi circa quali regimi giuridici, quali conseguenze giuridiche della mancata collaborazione alla propria incriminazione ostacolano, o meglio confliggano con il riconoscimento del diritto al silenzio. È sostanzialmente pacifico che confliggano con tale diritto le *sanzioni*. Sicuramente confligge con il diritto di tacere, inteso come diritto di non cooperare, il fatto di essere *puniti* se non si collabora.

Il problema è più articolato e sarà esaminato in dettaglio più avanti, con riferimento puntuale alla materia tributaria, per quanto attiene conseguenze diverse.

6. Venendo a chiedersi *dove e in che termini e limiti* possa venire in gioco un problema di riconoscimento del diritto a non cooperare alla propria incriminazione, va rilevato che la materia tributaria è irta, fitta, ricca di oneri e obblighi di collaborazione. Vengono subito in mente l'obbligo di dichiarazione (dei redditi, ecc.), di autoliquidazione, di versamento, di tenuta della contabilità, e così via.

Tuttavia, va subito rilevato che non confliggono e non comportano un problema di possibile conflitto con il diritto al silenzio tutte le condotte di collaborazione che si pongono *a monte* di una possibile violazione. S'intende fare riferimento al fatto che una grandissima parte degli obblighi di collaborazione previsti in materia tributaria sono volti, semplicemente, a far rilevare, a far constare, a far a emergere la propria ricchezza. Si tratta di obblighi che trovano il loro fondamento, evidentemente, nell'articolo 2 della Costituzione, che impone l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà sociale, specificato poi dall'articolo 53. Tra questi doveri si colloca il dovere di partecipare e concorrere alla spesa pubblica in ragione la propria capacità contributiva, cui sono correlati obblighi strumentali. Rispetto al concorso alla spesa, l'obbligo di dichiarare la propria ricchezza, evidentemente, assume carattere strumentale (la dichiarazione è funzionalizzata al pagamento). Oltre a trovare copertura negli articoli 2 e 53 della costituzione tali obblighi trovano copertura, come è ovvio, nell'articolo 23, nel senso che debbono essere previsti dalla legge.

Rispetto a tali obblighi di cooperazione, però, non essendoci ancora stata una violazione, non c'è, per definizione, alcun problema di diritto al silenzio.

Detto in altro modo, il diritto al silenzio è il diritto di non cooperare alla propria incriminazione: l'ipotetica aspirazione a nascondere la propria ricchezza rispetto all'imposizione opererebbe su un pia-

no *completamente diverso*: essa non corrisponderebbe ad alcun diritto: al contrario rivelare la propria ricchezza, liquidare le imposte, pagare spontaneamente, allo stato attuale della evoluzione dell'ordinamento, sono *doveri attuativi di valori costituzionali*, cioè l'esatto opposto di obblighi in conflitto con diritti fondamentali dei soggetti.

Il problema del diritto al silenzio non si pone, quindi, è ovvio, rispetto agli obblighi dichiarativi e strumentali all'adempimento dei doveri tributari primari, ma si pone *a valle*: cioè per gli eventuali obblighi di collaborazione al *controllo* dell'avvenuto adempimento dei propri obblighi. Se l'ordinamento tributario prevede degli obblighi di *cooperazione ai controlli contro se stessi* questi, a differenza dei primi, possono, in effetti, essere obblighi di collaborazione all'accertamento della commissione di eventuali violazioni proprie, già ipoteticamente avvenute.

Si potrebbero definire questi obblighi di cooperazione come *obblighi di cooperazione di secondo grado* (o al quadrato), nel senso che si tratta di obblighi di cooperazione per verificare se si sia cooperato a monte. In questo caso, non sembra esservi dubbio che si tratterebbe di partecipazione a un procedimento che può comportare la propria incriminazione per il contribuente e, quindi, potenzialmente siamo all'interno di una zona che potrebbe assumere rilevanza quanto al diritto al silenzio.

Poiché all'inadempimento dei debiti tributari conseguono, a volte sanzioni penali, a volte sanzioni amministrative, ma comunque sanzioni con funzione punitiva, ci troviamo anche all'interno dell'area di rischio rispetto alla quale il diritto al silenzio può eventualmente venire in considerazione.

7. Possiamo allora considerare *quali conseguenze giuridiche* sono previste per la omessa cooperazione durante i controlli amministrativi e tributari.

In primo luogo sono previste *sanzioni punitive*. Vi è innanzitutto, per le imposte sui redditi e per l'IVA, una sanzione amministrativa di generale applicazione, residuale, prevista all'articolo 11 del d.lgs. n. 471/1997. Una sanzione pecuniaria nell'importo minimo di 250 € e massimo di 2000 € per chi ometta di rispondere alle richieste istruttorie dell'Agenza delle Entrate. Questa è sicuramente una sanzione punitiva (per vero di non elevata entità, rispetto ai casi più gravi) prevista per l'omessa cooperazione che può entrare significativamente e realisticamente nel fuoco del possibile conflitto con il diritto di tacere.

Per condotte, in senso lato, di omessa cooperazione durante il controllo possono essere anche previste sanzioni diverse. Per esempio, la sanzione penale per il caso di *occultamento o distruzione delle scritture contabili* (articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000) oppure, a partire dal 2011, è stata prevista espressamente la possibile applicazione dei reati di falso previsti dal codice penale per le falsità commesse durante i controlli fiscali.

In questi casi abbiamo sicuramente *sanzioni punitive*, addirittura di tipo penale, per condotte di mancata collaborazione durante il controllo fiscale, e si tratta di sanzioni più significative di quella amministrativa residuale sopra citata.

Per quanto riguarda, innanzitutto, il reato di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000, va detto che le condotte di *distruzione* delle scritture contabili non sembrano creare una frizione rispetto al diritto al silenzio perché, come abbiamo premesso, scriminate dovrebbero essere soltanto le condotte di *omessa collaborazione*, cioè condotte di natura *omissiva*. La distruzione di documento è qualcosa di ben più ampio che non la semplice omissione e quindi non appare coperta dal diritto al silenzio.

Un poco più problematica è, invece, la configurazione delle condotte di *occultamento*. In effetti, l'occultamento, in quanto tale, dovrebbe essere inteso come una condotta *positiva* ulteriore rispetto a quella di non fornire, non rivelare dove si trovino, i documenti o gli atti richiesti. Su questa premessa si potrebbe ritenere la fattispecie non problematica rispetto al diritto al silenzio: per realizzare tale delitto, in questa tesi, il contribuente non si limita a non collaborare ma fa qualcosa di positivo per ostacolare l'indagine, cioè va a spostare, a nascondere le scritture contabili, dalla loro collocazione originaria e fisiologica a una clandestina e anomala.

In termini pratici, tuttavia, in questi casi il crinale è un po' più sottile. Occorre infatti domandarsi se nell'ipotesi in cui non si trovino le scritture contabili e il contribuente, richiesto di fornirle, rifiuti o taccia, ciò basti per ipotizzare una condotta di occultamento. Ovvero, in che misura l'occultamento è

semplicemente rilevabile dal fatto che le creature contabili “non si trovano”? È sufficiente che il contribuente non le fornisca o bisogna positivamente dimostrare che il contribuente le ha spostate rispetto a un luogo “fisiologico”? Da un punto di vista di principio solo in questo secondo caso si potrebbe ritenere esistente una condotta *positiva*, ulteriore rispetto alla semplice mancata collaborazione.

Ne consegue che le condotte di occultamento sono piuttosto *borderline* rispetto alle condotte di mera omessa collaborazione e da verificare attentamente.

Similmente, non sembrano, almeno in linea di principio, andare a confluire con la portata del diritto al silenzio le sanzioni previste per l'eventuale commissione di delitti di falso durante i controlli. Un delitto di falso, falsificare la realtà è, evidentemente, qualcosa di più che semplicemente *omettere di cooperare*. Tutte le volte che, quantomeno, ci sia una falsità positiva, ideologica o materiale, la condotta va al di là della semplice omessa collaborazione.

Tuttavia, anche qui può ipotizzarsi una possibile area problematica. Essa ricorrerebbe se si ritenesse sussistere il reato di falso non solo nelle condotte di falso *positivo*, ma anche nelle condotte di *reticenza*: se si potesse incriminare per falso il fatto di *non dire tutta la verità*.

8. Non meno problematico è, poi, se non possano venire in considerazione, quando si riflette sulla portata del diritto al silenzio, anche altre conseguenze, *sfavorevoli ma non propriamente sanzionatorie*, applicabili in base alle norme dell'ordinamento al soggetto che non collabori.

Il contribuente che non collabori, in effetti, può andare incontro a conseguenze sfavorevoli anche ulteriori e diverse rispetto alle sanzioni punitive che abbiamo appena esaminato.

Una prima conseguenza, ordinariamente classificata come di tipo sfavorevole per l'omessa collaborazione, potrebbe ravvisarsi nei casi previsti dalla legge di assoggettamento del contribuente al cosiddetto *accertamento induttivo*. Ci sono casi in cui tale accertamento consegue a condotte di omessa collaborazione nel controllo (esempio, le omesse risposte di cui alla lettera *d bis* dell'art. 39, comma 2 d.p.r. 600/1973).

L'accertamento c.d. induttivo extracontabile consegue alla prescrizione secondo la quale, in presenza di determinate circostanze, è possibile determinare la ricchezza del contribuente sulla base di uno *standard probatorio attenuato*. Come noto, nei casi di accertamento induttivo è prevista la possibilità di accertare e determinare la ricchezza sulla base, alla lettera – stabilisce la legge, di presunzioni *prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza*.

L'inquadramento della portata precettiva di tale disposizione è tradizionalmente piuttosto difficoltoso, ma possibile, ancorché nella giurisprudenza tali profili siano tradizionalmente pressoché taciuti, al di là di *formulette pigre* e clausole di stile. Un significato certo della disposizione è che essa quantomeno abbracci la possibilità di una determinazione meno puntuale, meno specifica, quindi più approssimata, della ricchezza. Fermo restando che la ricchezza accertata deve essere più plausibile di quella dichiarata, dovrebbero essere ammesse determinazioni assistite da un minore grado di plausibilità e precisione che nel caso ordinario.

Presunzioni *non gravi precise e concordanti* implica una attenuazione dello *standard* ma sul punto occorre chiarirsi. In primo luogo, tale attenuazione non può oltrepassare due limiti invalicabili: a) il valore accertato non può avere una plausibilità inferiore a quella del valore dichiarato; b) il valore accertato non può avere una plausibilità inferiore ad altri valori accertabili inferiori. Questa attenuazione concerne gli standard di precisione, di analiticità e la comparazione di plausibilità nei limiti appena detti.

Ebbene, tale attenuazione appare proporzionata e ragionevole quando sussista un contesto probatorio più debole. Un primo possibile inquadramento di tale istituto è, insomma, assumere che si tratti di una soluzione normativa proporzionata alla logica probatoria fisiologica: lo standard probatorio dipende dal contesto. La prova è qualcosa di correlato e determinato in funzione del contesto conoscitivo possibile: se il contesto conoscitivo è ricco, lo standard probatorio è elevato, e quindi è esigibile anche una determinazione puntuale, analitica e argomentativamente solida. Se il contesto probatorio è oggettivamente debole, non debole per negligenze dell'organo istruttorio (può essere debole per effetto della condotta del soggetto accertato, ma non necessariamente), la determinazione può essere più approssimata,

purché sempre nei limiti di una plausibilità adeguata (come sopra si rilevava non si *accerta* un ricavo se lo si determina in un valore *meno probabile*, di quello dichiarato o di altri).

In questo senso l'accertamento induttivo, da un lato è ragionevole e proporzionato, dall'altro non ha una natura sanzionatoria: esso è, semplicemente, espressione della regola per cui l'istruttoria si fa con gli elementi a disposizione.

Se invece l'accertamento induttivo fosse inteso nel senso che, a fronte delle condotte di omessa collaborazione del contribuente, sarebbe consentito un accertamento meno preciso di quello comunque possibile sulla base del contesto, una interpretazione secondo la quale l'accertamento induttivo punirebbe con l'approssimazione nella determinazione della ricchezza situazioni nelle quali la determinazione della ricchezza potrebbe essere fatta comunque in modo preciso e più favorevole, da un lato si assegnerebbe a tale accertamento una funzione punitiva, dall'altro insorgerebbero diversi problemi, non solo quanto al profilo del diritto al silenzio.

In effetti, una determinazione inesatta per eccesso della ricchezza effettiva da assoggettare a tassazione che non sia giustificata dal contesto, quando invece sia possibile un accertamento preciso, nonostante la condotta di omessa la collaborazione, sovrapporrebbe alla logica fiscale, fondata sull'art. 53 Cost., la predetta logica punitiva, adducendo agli istituti *rationes spurie*, in modo decisamente censurabile.

Al di là di ciò, che appartiene al piano sistematico, va rilevato che, a seguire tale via, la frizione rispetto al diritto al silenzio sarebbe evidente laddove l'accertamento induttivo consegua alla omessa collaborazione: si sarebbe sostanzialmente puniti (addirittura con una imposta maggiorata!) per non aver cooperato alla propria incriminazione.

9. Un ultimo settore di potenziale frizione rispetto al diritto al silenzio, delicato e cui è opportuno dedicare un'adeguata attenzione, anche alla luce della innovativa giurisprudenza internazionale, concerne quella conseguenza giuridica per le condotte di omessa cooperazione rappresentata dalla cosiddetta *preclusione probatoria*. Si intende far riferimento alla regola in virtù della quale dati, notizie, atti e documenti che non sono stati offerti in collaborazione durante la fase delle indagini amministrative non possono più essere utilizzati. Di qui la preclusione per il contribuente all'utilizzo nel suo interesse di quei dati, anche davanti al giudice.

Ciò comporta che, per esempio, una scrittura contabile, un contratto, un documento che abbia un contenuto misto (contenga elementi sfavorevoli e favorevoli) non può essere utilizzato nel proprio interesse, in giudizio, se non è stato durante le indagini (ove potevano scaturirne elementi contro di lui utilizzabili dall'organo di indagine). Il soggetto, insomma, è posto davanti a questa alternativa: se vuole trarne gli effetti favorevoli davanti al giudice deve offrirlo, anche come elemento contro di sé, all'investigatore. Si può esprimere questo concetto anche in un altro modo: non si possono utilizzare fonti di prova miste, nella parte favorevole, se non cooperando alla propria incriminazione, ostendendole anche per un utilizzo sfavorevole. È da verificare, come approfondimento, se questo *impasse*, di fatto, non potrebbe essere contenuto o superato, almeno quando la fonte sia *scorporabile*, cioè quando un documento o una scrittura possa essere prodotto solo separando le parti favorevoli. Sul punto vale subito la pena di rilevare che il solo fatto di presentare una documentazione parziale è, comunque, una condotta indiziante (risultando evidente, se la selettività della produzione è palese, che "si nasconde qualche cosa"). In questo caso il problema che segnaliamo si presenterebbe in forma attenuata.

Dal punto di vista tecnico, questo regime di preclusione non comporta un *obbligo* di collaborazione e non comporta neanche, tecnicamente, una *sanzione*: esso propriamente si configura quale *onere* correlato ad una *preclusione*: una fonte di prova, un mezzo di prova non può essere utilizzato o, meglio, può essere utilizzato per un risultato a sé favorevole solo se si adempia l'onere di metterlo a disposizione del soggetto che effettua le indagini, quella che potremmo definire la *Accusa*.

Si tratta di una limitazione cospicua rispetto alle strategie e le facoltà difensive e si tratta di un regime che riguarda condotte e obblighi *successivi* alla commissione di una ipotetica violazione. Questa disciplina implica che può essere utilizzato a propria difesa soltanto l'elemento che sia stato condiviso durante le indagini con l'autorità incaricata di formulare l'accusa o meglio di effettuare le indagini per

formulare poi, in termini penalistici, l'accusa. Per questo, pur non avendo carattere di sanzione in senso tecnico, può ad essa riconoscersi la natura di sanzione impropria.

Si tratta di una limitazione che, all'evidenza, deve essere attentamente meditata perché di legittimità dubbia almeno sotto un duplice ordine di profili.

Da un lato, perché essa costituisce apparentemente una grossa lesione, quantomeno una grossa limitazione delle facoltà difensive: non è possibile difendersi con quel determinato un mezzo o fondandosi su quella determinata fonte o mezzo di prova se non la si è offerta prima all'accusatore durante le indagini. È ben vero che la Agenzia delle Entrate non è il Pubblico Ministero, ma se esiste, come esiste, il parallelismo tra diritto penale e diritto sanzionatorio amministrativo (come impone la Corte di Strasburgo, tra le altre), esiste un parallelismo tra l'indagine amministrativa (che in caso di esito positivo sfocia in sanzioni *criminali*) e quella penale, cui devono tendenzialmente pertenerne garanzie parallele. Per dirlo più icasticamente, in una logica penalistica questa sarebbe una soluzione decisamente insostenibile: equivarrebbe a dire che non possono essere prodotte in dibattimento prove che non si siano offerte al pubblico ministero durante la fase delle indagini.

Dall'altro lato, e si tratta di considerazioni che raddoppiano o elevano al quadrato le perplessità appena esposte, non minori dubbi sorgono se si considera un punto di vista complementare. A fianco della limitazione delle facoltà difensive si introduce una notevolissima limitazione alla *cognizione del giudice*, perché il giudice non potrebbe utilizzare per *conoscere la verità* atti e documenti, pur ritualmente e tempestivamente prodotti nella fase processuale, in quanto non messi a disposizione durante la fase amministrativa.

Se si può giustificare (anzi, si deve giustificare) che il giudice non possa conoscere nell'interesse della Amministrazione degli elementi che l'amministrazione non ha raccolto durante la fase amministrativa, nel senso che non si può ammettere una integrazione postuma delle negligenze istruttorie (che costituiscono veri e propri *vizi della funzione*) da parte dell'organo di indagine, non esiste alcuna simmetria rispetto alla parte privata. Essa è il soggetto che *subisce* l'indagine. Tra questi due soggetti *non esiste assolutamente alcuna ragionevole simmetria*: da un lato c'è un soggetto incaricato di effettuare delle indagini con il *dovere di indagare con piena diligenza*, dall'altro c'è un soggetto che, al contrario, subisce le indagini e che, se ha certamente il dovere di cooperare nell'adempimento degli obblighi primari di solidarietà sociale (contabilizzare, dichiarare, liquidare, versare), non ha certamente l'obbligo di cooperare per far scoprire le proprie violazioni, anzi, ha il diritto esattamente opposto, riconosciuto dalla giurisprudenza internazionale.

Sarebbe pertanto *del tutto errato* porre sullo stesso piano la negligenza o l'incompletezza dell'istruttoria da parte di chi indaga (vizio della funzione pubblica) e la *reticenza del reo*: per il primo soggetto ci sono dei doveri, per il secondo dei diritti fondamentali.

Ne consegue che le preclusioni previste dall'art. 32 d.p.r. 600/1973, previste dal legislatore in attuazione di un ampio e pervasivo dovere di buona fede e collaborazione, esteso alla fase istruttoria, sono fortemente a rischio di contrasto col diritto di non cooperare alla propria incriminazione sancito dalle Corti Internazionali.

IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L'ATTO IMPOSITIVO

La nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione di conformità ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005

The nullity of the assessment notice notified by post and lacking both the handwritten signature of the head of the office and the certification of conformity pursuant to art. 23 Legislative Decree no. 82/2005

LEONARDO LOMBARDI

Abstract

Lo scritto affronta il tema della nullità, per difetto di sottoscrizione, dell'avviso d'accertamento. Più in particolare, esamina se tale ipotesi di nullità, prevista dall'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, si configuri nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, dopo aver firmato digitalmente un avviso d'accertamento informatico, notifichi via posta al contribuente una mera fotocopia, priva di firma autografa, di tale avviso d'accertamento. Inoltre, prendendo spunto da alcune recenti decisioni della Cassazione, chiarisce che la nullità in discussione non sussiste nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia notificato una fotocopia dell'avviso d'accertamento: che sia munita dell'asseverazione, ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale), di conformità rispetto all'atto informatico originale da cui la fotocopia stessa è tratta; oppure, che sia munita del contrassegno, previsto dall'art. 23, comma 2-bis, D.Lgs. n. 82/2005, tramite il quale è possibile, per il contribuente destinatario della notifica postale, accedere all'avviso informatico originale.

Parole chiave: avviso d'accertamento, mancanza della sottoscrizione, nullità, asseverazione di conformità

Abstract

This paper deals with the issue of nullity, due to lack of signature, of the assessment notice. More specifically, it examines if this hypothesis of nullity, provided for by art. 42, paragraph 3, Presidential Decree n. 600/1973, is configured in the event that the Tax Authority, after digitally signing an informatic assessment notice, notify the taxpayer by post of a mere photocopy, without handwritten signature, of the above assessment notice. In addition, taking a cue from some recent decisions of the Court of Cassation, it clarifies that the nullity in question does not exist if the the Tax Authority has notified a photocopy of the assessment notice: that it is provided with the certification, pursuant to art. 23, paragraph 1, of Legislative Decree no. 82/2005 (Digital Administration Code), of conformity with the original informatic deed from which the photocopy itself is taken; or, that bears the mark, provided for by art. 23, paragraph 2-bis, Legislative Decree no. 82/2005, through which it is possible, for the taxpayer recipient of the postal notification, to access the original informatic notice.

Keywords: assessment notice, lack of signature, nullity, certification of conformity

SOMMARIO: **1.** La nullità testuale, ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell'avviso d'accertamento non sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato legittimamente delegato. - **2.** Le ragioni della nullità testuale, ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell'avviso d'accer-

tamento notificato via posta e, inoltre, privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione, ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005 (c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale), della sua conformità rispetto all'originale informatico da cui è tratto. - **3.** La possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di evitare la declaratoria di nullità dell'avviso d'accertamento fornendo, nel corso del giudizio d'impugnazione dell'avviso stesso, la dimostrazione che l'originale informatico dell'atto è stato firmato digitalmente. - **4.** L'inapplicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. alla nullità testuale che affligge l'avviso d'accertamento privo di sottoscrizione.

1. Prima d'esaminare la questione concernente la nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e, inoltre, privo sia della sottoscrizione del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione della sua conformità rispetto all'originale informatico da cui è tratto, è necessario svolgere alcune brevi considerazioni di ordine generale. In particolare, si evidenzia che, secondo i più recenti arresti della giurisprudenza di legittimità, l'avviso d'accertamento dev'essere qualificato come un atto amministrativo di natura sostanziale, in quanto tale provvedimento impositivo esprime la pretesa tributaria avanzata dall'Amministrazione finanziaria all'esito di un vero e proprio procedimento amministrativo (in tal senso, v. Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2019, n. 1156, in *DeJure.it*, nonché Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, in *DeJure.it*, poi, Cass. civ., sez. un., 30 giugno 2009, n. 15241, in *DeJure.it*, secondo cui “l'avviso d'accertamento tributario non è un atto processuale, bensì amministrativo, e su di esso non può quindi essere apposta la procura alle liti”. In senso conforme alla decisione appena citata, v. Cass. civ., sez. VI, 30 luglio 2020, n. 16444, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 19 aprile 2013, n. 9536, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. V, 3 dicembre 2001, n. 15234, in *DeJure.it*. In dottrina, sulla natura provvedimento dell'avviso d'accertamento, v. TERRUSI F., *Manuale di diritto tributario*, Molfetta, 2019, 151; AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 263; BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016, 470; SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011, 198; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 356 ss.; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 458).

Ovviamente, l'avviso d'accertamento, quale atto amministrativo avente natura sostanziale, deve contenere alcuni specifici elementi previsti dall'ordinamento. In particolare, per quanto in questa sede interessa, gli avvisi d'accertamento, ai sensi dell'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, devono essere necessariamente “sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”.

La mancanza, sull'avviso d'accertamento, della sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro funzionario legittimamente delegato è sanzionata con la nullità dell'avviso stesso. Invero, secondo l'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, “l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma”. Peraltro, la Suprema Corte, specificando l'effettiva portata della disposizione appena citata, ha chiarito che la nullità testuale ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 risulta integrata non solo nell'ipotesi di mancanza assoluta di sottoscrizione dell'atto impositivo, ma anche in caso di apposizione, sull'atto stesso, di una firma invalida. Invero, per la giurisprudenza di legittimità deve, ad esempio, ritenersi nullo, per difetto di sottoscrizione, l'avviso d'accertamento che sia stato sottoscritto da un impiegato al quale, tuttavia, il relativo potere di firma sia stato conferito con una delega illegittima (v., in questo senso, Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, in *DeJure.it*, per la quale “secondo i principi enunciati da questa Corte, in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Tale delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purché venga indicato, unitamente alle ragioni della delega - ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc. -, il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche «ratione officii» prive di indicazione nominativa del soggetto delegato. E tale illegittimità si riflette

sulla nullità dell'atto impositivo. [...] Del resto, non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi - deve presumersi - della necessaria capacità tecnica". In senso conforme, v. Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, in *DeJure.it*. Nel merito, v. Comm. trib. reg., Venezia, sez. VII, 2 ottobre 2017, n. 970, in *DeJure.it*, secondo cui "la giurisprudenza della Corte di cassazione ha precisato, con un orientamento recente ma consolidato, condiviso dalla Commissione, i presupposti necessari per ritenere valida la delega rilasciata dal capo dell'ufficio al funzionario che appone la sottoscrizione, con la precisazione che, laddove la delega sia illegittima, la sottoscrizione deve ritenersi non validamente apposta, con conseguente nullità dell'avviso di accertamento").

Nondimeno, la Suprema Corte ha anche chiarito che, nell'ipotesi in cui il contribuente lamenti l'illegittimità della delega e quindi l'invalidità della sottoscrizione apposta sull'atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità – *rectius*, l'onere – di dimostrare, nel giudizio tributario instaurato dal contribuente stesso, la sussistenza di una delega valida e, pertanto, idonea a conferire all'impiegato il potere di firmare il provvedimento contestato (così Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit., per cui "se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega").

2. Dopo aver svolto tali rilievi di ordine generale, possiamo esaminare cosa avviene nella peculiare ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria notifichi via posta, al contribuente, la mera fotocopia di un avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente. Al riguardo, deve rilevarsi che, nell'anzidetta ipotesi, non sembra che manchi, in assoluto, la sottoscrizione del provvedimento impositivo, giacché l'originale informatico dell'avviso d'accertamento è stato, in effetti, firmato digitalmente. Il vero problema è rappresentato, di contro, dal fatto che l'Amministrazione finanziaria, invece di trasmettere via pec l'avviso firmato digitalmente, notifica via posta, al contribuente, una mera copia cartacea dell'atto impositivo informatico, copia peraltro priva di sottoscrizione autografa.

In una tale situazione potrebbe configurarsi, ad avviso di chi scrive, la nullità testuale, *ex art.* 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell'avviso d'accertamento emesso nei confronti del contribuente. Invero, come visto, la norma appena citata dispone espressamente che "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione [...]" (in giurisprudenza v., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit., e Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, cit., decisioni entrambe emesse in tema di nullità dell'avviso d'accertamento sottoscritto da un impiegato non munito di valida delega). Tuttavia, a fronte di tale dato normativo, la mera fotocopia cartacea dell'avviso d'accertamento informatico, risultando priva della firma autografa del capo dell'ufficio o di altro impiegato validamente delegato, non sarebbe idonea a far ritenere integrato l'elemento formale della sottoscrizione del provvedimento impositivo. Inoltre, com'è intuitivo, nemmeno potrebbe sostenersi che detta fotocopia cartacea rechi una firma digitale, giacché quest'ultima è il risultato di una procedura informatica, detta validazione, che, mediante un certificato elettronico qualificato dal quale si rilevano gli elementi identificativi del firmatario, garantisce l'autenticità, l'integrità e il non ripudio dei soli documenti informatici. In altre parole, un documento cartaceo, non essendo un *file* – *rectius*, un documento informatico –, non può essere firmato digitalmente (l'art. 1, comma 1, lett. s, D.Lgs. n. 82/2005, cioè il c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale, definisce la firma digitale come "un particolare tipo di firma qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare di firma elettronica tramite la chiave privata e a un soggetto terzo tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici"). Dunque, la notificazione di una mera fotocopia dell'avviso d'accertamento informatico non consentirebbe, nel giudizio tributario instaurato dal contribuente, di ritenere validamente sottoscritto – con firma autografa o digitale – l'atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria, ciò che

determinerebbe, conseguentemente, la necessità d'affermare la nullità dell'avviso stesso per mancanza di sottoscrizione, ove detta nullità fosse eccepita dal contribuente.

Tale soluzione è stata, peraltro, adottata da alcune recenti decisioni di merito, le quali hanno affermato che deve ritenersi nullo, ai sensi dell'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, l'avviso d'accertamento che viene notificato via posta al contribuente e che al contempo, invece di recare la firma autografa del capo dell'ufficio o dell'impiegato delegato, riporti esclusivamente la mera dicitura "firmato digitalmente". Nello specifico, secondo l'orientamento di merito in esame, *"la firma digitale con cui viene sottoscritto l'atto ha validità solo nell'ipotesi in cui la notifica viene eseguita tramite posta elettronica certificata poiché, solo in questo modo, è possibile verificare l'identità dell'autore, l'integrità del documento e la riconducibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere di accertamento. Nel caso in cui un atto cartaceo riporti una firma digitale questa non ha alcun valore, in quanto priva dei requisiti essenziali di validità. Mancando la sottoscrizione manca anche la «volontà certificativa» dell'organo amministrativo, pertanto l'avviso di accertamento firmato digitalmente ma notificato in via ordinaria, per mezzo posta, deve considerarsi nullo"* (così Comm. trib. reg., Napoli, sez. XXVI, 7 maggio 2019, n. 3848, in *DeJure.it*, in senso conforme, Comm. trib. reg., Genova, 20 gennaio 2020, n. 56, in *Altalex.it*; Comm. trib. prov.le, Salerno, sez. VI, 15 giugno 2020, n. 664, in *DeJure.it*; Comm. trib. prov.le, Vicenza, sez. III, 25 gennaio 2018, n. 74, in *rivistadirittotributario.it*; Comm. trib. prov.le, Treviso, sez. I, 15 gennaio 2018, n. 55, in *DeJure.it*).

La conclusione appena esposta, pur apparendo *prima facie* corretta, richiede una necessaria precisazione. Deve infatti chiarirsi che, nelle fattispecie affrontate dalle decisioni di merito *supra* citate, oltre alla sottoscrizione autografa dell'avviso d'accertamento sembra mancassero anche: (i) l'asseverazione, ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005, di conformità delle fotocopie notificate rispetto agli avvisi informatici originali da cui le stese fotocopie erano tratte; (ii) inoltre, il contrassegno, previsto dall'art. 23, comma 2-bis, D.Lgs. n. 82/2005, tramite il quale sarebbe stato possibile, per il contribuente destinatario della notifica postale, accedere all'avviso informatico (segnatamente, l'art. 23 del c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale dispone che *"1. Le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. 2. Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico. 2-bis. Sulle copie analogiche di documenti informatici può essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le Linee guida, tramite il quale è possibile accedere al documento informatico, ovvero verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica. Il contrassegno apposto ai sensi del primo periodo sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale e non può essere richiesta la produzione di altra copia analogica con sottoscrizione autografa del medesimo documento informatico"*).

Peraltro, si evidenzia che l'applicabilità delle norme del Codice dell'Amministrazione Digitale all'attività d'accertamento dell'Amministrazione finanziaria non sembra contestabile. Infatti, in seguito alle modifiche apportate con l'art. 2, comma 1, lettera e, D.Lgs. n. 217/2017, il nuovo art. 2, comma 6-bis, D.Lgs. n. 82/2005 dispone espressamente *"l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria"* (in realtà, per la giurisprudenza di legittimità, il Codice dell'Amministrazione Digitale, già prima dell'entrata in vigore del nuovo art. 2, comma 6-bis, doveva ritenersi applicabile agli avvisi d'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, da ciò derivando la possibilità, per l'Amministrazione stessa, di emanare avvisi informatici firmati digitalmente. V., al riguardo, Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2021, n. 1556, in *DeJure.it*, con cui la Suprema Corte ha rilevato che *"l'Agenzia ricorrente ritiene che nella limitazione di cui all'art. 2, comma 6-bis, D. Lgs. n. 82/2005 vigente anteriormente alla novella del 2017 non vadano inclusi gli avvisi di accertamento che pertanto, a decorrere dal 14 settembre 2016, sarebbero stati legittimamente emessi con la forma del documento informatico e sottoscritti con firma"*

digitale [...] Ai sensi dell'art. 40 CAD, le pubbliche amministrazioni formano gli originali dei propri documenti con mezzi informatici secondo le regole tecniche fissate dal D.P.C.M. 13 novembre 2014. Posto che la regola generale è divenuta il ricorso ai documenti informatici, e le limitazioni l'eccezione, l'interpretazione dell'art. 2 CAD, comma 6, *ratione temporis* vigente, proposta dall'Agenzia delle Entrate merita di essere condivisa”).

Dunque, l'Amministrazione finanziaria può inserire l'asseverazione o il contrassegno *de quibus* nella copia cartacea dell'originale informatico dell'avviso d'accertamento, affinché detta copia abbia la medesima efficacia probatoria del documento informatico originale. Di contro, proprio la mancanza, sulla fotocopia dell'avviso d'accertamento, dei due predetti elementi impedirebbe al Giudice, a fronte delle contestazioni al riguardo sollevate dal contribuente, di ritenere integrato l'elemento della sottoscrizione dell'atto impositivo.

La validità dell'approdo ermeneutico appena rappresentato risulta poi confermata dalla sopra citata Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2021, n. 1556, la quale ha, di recente, annullato la decisione con cui i giudici di secondo grado avevano affermato la nullità dell'avviso d'accertamento informatico notificato mediante consegna, al contribuente, di fotocopia priva di sottoscrizione e munita dell'asseverazione *ex art. 23* D.Lgs. n. 82/2005. In particolare, nella sentenza in esame la Suprema Corte, rilevando che “*nulla impedisce che una copia analogica di un documento informatico conforme all'originale venga notificata a mezzo posta*”, ha fondato la sua decisione proprio sulla circostanza che “*nella specie risulta incontestato, e comunque provato, che l'atto impositivo notificato in copia cartacea presentava l'attestazione (ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005, n.d.r.) di conformità all'originale e tanto è sufficiente a dimostrare l'avvenuta sottoscrizione dell'atto ed a conferirgli un valore probatorio equiparato all'originale informatico*”.

Dunque, l'allegazione dell'asseverazione *ex art. 23*, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005 o del contrassegno *ex art. 23*, comma 2-bis, del medesimo D.Lgs. n. 82/2005 permetterebbe all'Amministrazione finanziaria di notificare via posta, al contribuente, la mera copia cartacea, priva di sottoscrizione autografa, dell'avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente, con i medesimi effetti che produrrebbe la notificazione del documento informatico originale. E proprio la sussistenza *ab origine* dell'asseverazione o del contrassegno predetti consentirebbe al giudice tributario di ritenere integrato l'elemento, previsto dall'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, della sottoscrizione dell'avviso d'accertamento, con conseguente rigetto dell'eccezione eventualmente sollevata dal contribuente e concernente la nullità, per mancanza di firma, dell'avviso stesso.

3. In aggiunta a quanto sopra detto, si rileva che, anche durante il giudizio d'impugnazione dell'avviso d'accertamento, l'Amministrazione finanziaria potrebbe dimostrare l'insussistenza della nullità dell'atto impositivo firmato digitalmente e notificato solo in copia. A tal fine, l'Amministrazione stessa dovrebbe provare, nello specifico, l'esistenza e la validità della firma digitale a suo tempo apposta sull'originale informatico dell'avviso d'accertamento. Peraltro, ove ritenuto necessario, tale dimostrazione potrebbe essere offerta persino attraverso la produzione dell'avviso informatico firmato digitalmente. Infatti, si ricorda che nel Processo Tributario Telematico (P.T.T.), obbligatorio per i giudizi instaurati in primo ed in secondo grado dal 1° luglio 2019, è consentito il deposito telematico dei documenti informatici firmati digitalmente in modalità CADES o PADES.

Sostenere che l'Amministrazione finanziaria, nel giudizio d'impugnazione dell'avviso d'accertamento, possa dimostrare la validità della sottoscrizione dell'originale informatico dell'avviso stesso non equivale ad ammettere, *ex post*, una “integrazione” di tale atto impositivo. Infatti, proprio l'eccezione sollevata dal contribuente, facendo rientrare nel *thema decidendum* del giudizio la questione concernente la validità della sottoscrizione dell'avviso, farà sì che l'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, possa replicare a detta eccezione e inoltre dimostrare, com'è suo onere, la piena validità della firma apposta sull'atto emesso e, pertanto, il corretto esercizio del potere impositivo.

La correttezza di tali rilievi sembra peraltro confermata dalla giurisprudenza di legittimità. Invero, in tema di nullità, per difetto di sottoscrizione, dell'atto impositivo firmato da un impiegato non munito

di legittima delega, la Suprema Corte ha espressamente riconosciuto, in capo all'Amministrazione finanziaria, l'onere – e dunque la possibilità – di dimostrare, nel corso del giudizio, la sussistenza di una valida firma dell'atto *de quo* (come visto nel primo paragrafo, Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit., ha affermato che “*se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega*”).

In conclusione, sulla scorta dei rilievi che precedono, sembra potersi affermare che qualora venga notificata via posta, al contribuente, la mera fotocopia – non sottoscritta, non asseverata e priva del contrassegno *ex art. 23*, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 82/2005 – di un avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente, l'atto impositivo emesso nei confronti dello stesso contribuente, ai sensi dell'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 82/2005, risulterebbe nullo per difetto di sottoscrizione. Più in particolare, in presenza della relativa eccezione, la nullità *de qua* dovrebbe essere pronunciata nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, durante il giudizio d'impugnazione dell'avviso d'accertamento, non dimostrasse: (i) la presenza di una valida firma digitale sull'avviso d'accertamento informatico a suo tempo emesso; (ii) la conformità della fotocopia notificata rispetto al predetto originale.

4. Da ultimo, è necessaria una precisazione: la nullità testuale, *ex art. 42*, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell'avviso d'accertamento non può essere superata grazie all'art. 156, comma 3, c.p.c. Tale ultima norma, infatti, può essere applicata agli atti processuali difformi rispetto al relativo modello legale, ma non, in difetto di una disposizione legislativa in tal senso, agli atti amministrativi sostanziali dell'Amministrazione finanziaria (come già detto, gli avvisi d'accertamento devono essere qualificati come atti amministrativi sostanziali e non, invece, come atti processuali. Cfr., *ex multis*: Cass. civ., sez. un., 30 giugno 2009, n. 15241, cit.; Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2019, n. 1156, cit.; Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, cit.). Più nello specifico, in materia tributaria l'art. 156, comma 3, c.p.c. può essere applicato ai vizi della notificazione dell'avviso d'accertamento, ma non alle nullità testuali che dovessero affliggere l'avviso in sé. Si consideri, infatti, che l'applicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. alle notificazioni degli avvisi d'accertamento viene ricavata, dalla giurisprudenza di legittimità, dall'art. 60 D.P.R. n. 600/1973 (cfr.: Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, cit.; Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2008, n. 12051, in *DeJure.it*. Nel merito, v. Comm. trib. reg., Torino, sez. VII, 2 ottobre 2017, n. 1369, in *DeJure.it*). Ebbene, secondo il citato art. 60 D.P.R. n. 600/1973, “*la notificazione degli avvisi [...] è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile*”. La norma in esame, dunque, si limita a stabilire l'applicabilità degli art. 137 e ss. c.p.c. alle sole notificazioni degli atti tributari, non prevedendo, in alcun modo, che la disciplina codicistica della sanatoria per raggiungimento dello scopo trovi applicazione anche agli avvisi d'accertamento in sé o alle nullità testuali che possono affliggere tali atti impositivi e concernere, specificamente, il difetto di un elemento previsto, dall'ordinamento, a pena di nullità.

Peraltro, ove volesse ritenersi, erroneamente, che il principio della sanatoria per raggiungimento dello scopo sia, in qualche modo, applicabile agli atti amministrativi sostanziali, deve in ogni caso rilevarsi che, con riferimento alla nullità *ex art. 42*, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, detta sanatoria non potrebbe ritenersi integrata per il solo fatto che l'avviso d'accertamento, di per sé imperfetto perché privo di sottoscrizione, sia stato successivamente ricevuto dal contribuente destinatario, il quale l'abbia impugnato. Invero, la *ratio* della norma che prevede la sottoscrizione dell'avviso d'accertamento è, anzitutto, quella di garantire al contribuente che l'atto impositivo: sia imputabile all'Amministrazione emanante; sia munito della “volontà certificativa” dell'organo amministrativo che emana l'atto stesso; sia stato adottato da soggetto – il firmatario – munito delle competenze tecniche necessarie (al riguardo, Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, cit., ha correttamente rilevato che “*non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi - deve presumersi - della necessaria capacità tecnica*”). Invece, lo scopo dell'attività di notificazione, al contribuente, dell'avviso d'accertamento è esclusivamente quello di por-

tare l'atto impositivo alla legale conoscenza del destinatario (AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 278). Dunque, non si vede come il raggiungimento dello scopo della notifica dell'avviso d'accertamento possa far ritenere soddisfatta anche la *ratio*, più ampia ed ontologicamente differente, della norma che, a pena di nullità dell'avviso stesso, prevede la sottoscrizione dell'atto impositivo *de quo* da parte del capo dell'ufficio o di altro impiegato legittimamente delegato. In altri termini e per riassumere, il perfezionamento della notifica di un avviso d'accertamento nullo per difetto di sottoscrizione non può certo far ritenere superato il problema della mancanza, nell'atto impositivo, della sottoscrizione stessa, ove la sussistenza di tale elemento, contestata dal contribuente, nemmeno venga dimostrata dall'Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio.

La correttezza di quanto sostenuto si evince, altresì, da un'ultima considerazione. Come già visto, la Suprema Corte, con diverse decisioni, ha più volte affermato la nullità *ex art.* 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, per difetto di sottoscrizione, degli avvisi d'accertamento firmati dall'impiegato non munito di legittima delega. Ebbene, la Cassazione, nell'adottare tali decisioni, non ha attribuito alcuna "efficacia sanante" alla circostanza che gli avvisi d'accertamento invalidamente sottoscritti fossero stati, successivamente, comunque notificati ai contribuenti (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit.; Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, cit.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018
BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016
FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008
FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003
SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011
TERRUSI F., *Manuale di diritto tributario. Analisi di principi generali, istituti e problematiche dottrinali e giurisprudenziali*, Molfetta, 2019

La nullità della notificazione avente ad oggetto la mera fotocopia cartacea, non sottoscritta dal capo dell'ufficio, dell'avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente

The nullity of the notification concerning the mere paper photocopy, unsigned by the head of the office, of the digitally signed informatic assessment notice

LEONARDO LOMBARDI

Abstract

Lo scritto affronta, anzitutto, il tema della possibile nullità della notificazione con cui l'Amministrazione finanziaria trasmette via posta, al contribuente, la mera fotocopia cartacea, non sottoscritta dal capo dell'ufficio, di un avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente. Invero, nell'anzidetta ipotesi, il procedimento notificatorio posto in essere dall'Amministrazione finanziaria risulterebbe, in parte, difforme rispetto al modello legale previsto dal comma 1 dell'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, comma che, espressamente, prevede la notificazione di avvisi "sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato". Lo scritto, inoltre, chiarisce che, in alcuni casi, la nullità della notificazione dell'avviso d'accertamento non sottoscritto potrebbe ritenersi, ex art. 156, comma 3, c.p.c., sanata per raggiungimento dello scopo. Infine, esamina se detto raggiungimento dello scopo della notificazione possa impedire la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di procedere all'accertamento tributario.

Parole chiave: notificazione dell'avviso d'accertamento, mancanza della sottoscrizione, nullità, raggiungimento dello scopo

Abstract

The paper deals, first of all, with the theme of the possible nullity of the notification with which the Tax Authority sends by post, to the taxpayer, a mere paper photocopy, not signed by the head of the office, of a digitally signed informatic assessment notice. Indeed, in the aforementioned hypothesis, the notification procedure put in place by the Tax Authority would be, in part, different from the legal model contemplated in paragraph 1 of the article 42 Presidential Decree n. 600/1973, paragraph which, expressly, provides for the notification of notices "signed by the head of the office or other employee of the managerial career delegated by him". The paper also clarifies that, in some cases, the nullity of the notification of the unsigned assessment notice could be considered, pursuant to art. 156, paragraph 3, c.p.c., remedied for achievement of the purpose. Finally, it examines if said achievement of the purpose of the notification can prevent the Tax Authority from losing, due to forfeiture, the power to proceed with the tax assessment.

Keywords: notification of the assessment notice, lack of signature, nullity, achievement of the purpose

SOMMARIO: **1.** I problemi che si pongono nella peculiare ipotesi in cui venga notificata via posta, al contribuente, la mera fotocopia cartacea, non sottoscritta dal capo dell'ufficio, di un avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente. - **2.** Le ragioni della nullità della notificazione avente ad oggetto la mera fotocopia cartacea di un avviso d'accertamento informatico firmato

digitalmente. - **3.** L'applicabilità della sanatoria per raggiungimento dello scopo alle notificazioni degli avvisi d'accertamento e, inoltre, i casi in cui detta sanatoria impedisce la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di procedere all'accertamento tributario. - **4.** L'impossibilità, per il giudice tributario, di esaminare l'an della pretesa impositiva, ove l'avviso d'accertamento venga annullato per vizi formali.

1. Ai sensi dell'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, *“gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”*. Inoltre, il successivo comma 3 dello stesso art. 42 D.P.R. n. 600/1973 dispone che *“l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione [...]”*. Per quanto in questa sede interessa, si segnala altresì che le disposizioni appena citate vanno lette in combinazione con l'art. 23 D.Lgs. n. 82/2005 (c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale), articolo a mente del quale la copia analogica di un documento informatico firmato digitalmente ha la medesima efficacia dell'originale, se l'Amministrazione finanziaria inserisce in detta copia: (i) l'asseverazione di conformità della copia stessa rispetto al documento informatico originale da cui è tratta; (ii) oppure, un contrassegno tramite il quale è possibile, per il contribuente destinatario della notifica postale, accedere al documento informatico originale (segnatamente, l'art. 23 del Codice dell'Amministrazione Digitale prevede che *“1. Le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. 2. Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico. 2-bis. Sulle copie analogiche di documenti informatici può essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le Linee guida, tramite il quale è possibile accedere al documento informatico, ovvero verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica. Il contrassegno apposto ai sensi del primo periodo sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale e non può essere richiesta la produzione di altra copia analogica con sottoscrizione autografa del medesimo documento informatico”*).

Alla luce del quadro normativo sopra delineato, l'Amministrazione finanziaria, notificando la mera fotocopia cartacea di un avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente, sembra violare l'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 sotto due differenti profili. Invero: (i) anzitutto, la mera fotocopia notificata al contribuente, essendo priva di qualunque firma – autografa o digitale – nonché dell'asseverazione e del contrassegno ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005, sarebbe inidonea a far ritenere integrato l'elemento della sottoscrizione del provvedimento impositivo, ciò che comporterebbe la nullità testuale, ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell'avviso d'accertamento in sé considerato; (ii) inoltre, il procedimento notificatorio posto in essere dall'Amministrazione finanziaria risulterebbe difforme rispetto al modello legale di cui all'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 – norma che, come visto, prevede *“la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio [...]”* –, ciò che comporterebbe la possibile nullità della notifica dell'avviso d'accertamento per mancanza dei requisiti formali indispensabili (cfr. art. 156, comma 2, c.p.c.).

Nel presente scritto viene indagato, in particolare, il profilo di cui al punto (ii) che precede (per un'analisi più approfondita della questione concernente la nullità testuale, ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell'avviso d'accertamento firmato digitalmente e poi notificato solo in copia, si rimanda a LOMBARDI L., *La nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione di conformità ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005*, in questa Rivista, 7 maggio 2021). D'altronde, la possibilità d'indagare in maniera autonoma le due questioni *supra* individuate risulta evidente se si tiene conto che, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'avviso d'accertamento, quale atto amministrativo sostanziale, viene ad esistenza in un momento

antecedente rispetto a quello della sua notificazione, che costituisce solo condizione integrativa dell'efficacia dell'avviso stesso. In altri termini, l'eventuale invalidità della notificazione della mera fotocopia dell'avviso d'accertamento costituisce problema differente rispetto a quello della esistenza/validità del provvedimento impositivo in discussione (in tal senso v., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2008, n. 12051, in *DeJure.it.*, per cui “*la validità di un avviso d'accertamento dipende dall'esistenza dei requisiti stabiliti dalle singole leggi d'imposta e non dalla ritualità della sua notificazione, che integra un atto distinto e successivo, esclusivamente finalizzato a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'ente impositore*”. In senso conforme alla decisione appena citata, v.: Cass. civ., sez. trib., 24 agosto 2018, n. 21071, in *DeJure.it.*; Cass. civ., sez. VI, 20 gennaio 2016, n. 917, in *DeJure.it.*; Cass. civ., sez. trib., 24 aprile 2015, n. 8374, in *DeJure.it.* In dottrina, condivide tale impostazione TERRUSI F., *Manuale di diritto tributario. Analisi di principi generali, istituti e problematiche dottrinali e giurisprudenziali*, Molfetta, 2019, 153).

Da ultimo, si precisa che la questione in questa sede esaminata ha grande rilevanza pratica, giacché, come è noto, l'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 prevede, per la notifica degli avvisi d'accertamento, dei termini decadenziali che devono essere necessariamente rispettati dall'Amministrazione finanziaria (in dottrina, è stato correttamente evidenziato che la previsione di termini decadenziali per l'accertamento tributario ha il fine di favorire la stabilità del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, il quale non può soggiacere *sine die* all'esercizio del potere impositivo da parte della Stato. Così, FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano, 2010, 204). Dunque, la nullità e l'inefficacia della notificazione dell'avviso d'accertamento potrebbero comportare, quale corollario, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di procedere all'accertamento tributario, almeno in tutte quelle fattispecie in cui, al momento dell'affermazione giudiziale della predetta nullità, i termini decadenziali *ex art.* 43 D.P.R. n. 600/1973 siano ormai decorsi.

2. Dopo aver svolto tale necessaria premessa, possiamo esaminare, nel presente paragrafo, se la notificazione della mera fotocopia di un avviso d'accertamento firmato digitalmente risulti effettivamente nulla, laddove detta fotocopia sia priva della sottoscrizione autografa *ex art.* 42 D.P.R. n. 600/1973, nonché dell'asseverazione di conformità e del contrassegno previsti dall'art. 23 D.Lgs. n. 82/2005.

Ebbene, ad avviso di chi scrive siffatta notificazione dell'avviso d'accertamento sarebbe affetta da nullità non testuale *ex art.* 156, comma 2, c.p.c., norma, quest'ultima, a mente della quale la nullità stessa può essere pronunciata “*quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo*”. Infatti, non sembra potersi negare che l'Amministrazione finanziaria, notificando una mera fotocopia dell'avviso d'accertamento informatico, ponga in essere un'attività difforme rispetto al modello legale previsto dalla lettura combinata degli artt. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 e 23 D.Lgs. n. 82/2005 (si rammenta, in particolare, che il citato art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, regolando il procedimento notificatorio degli avvisi d'accertamento, prevede espressamente “*la notificazione di avvisi sottoscritti [...]*”). In particolare, lo scopo “processuale” delle due norme appena menzionate sarebbe quello di consentire al contribuente, al momento della ricezione della notifica postale dell'avviso, di: verificare che il provvedimento impositivo sia effettivamente imputabile all'Amministrazione emanante e, inoltre, sia munito della “volontà certificativa” dell'Amministrazione stessa; verificare che il provvedimento sia stato effettivamente adottato da soggetto – il firmatario – munito delle competenze tecniche necessarie; verificare che la copia analogica ricevuta sia pienamente conforme all'atto originale adottato dall'Amministrazione finanziaria.

Nondimeno, in ragione della mancanza, nella fotocopia notificata, della sottoscrizione del capo dell'ufficio, dell'asseverazione di conformità della copia rispetto all'originale e, infine, del contrassegno *ex art.* 23, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 82/2005, non sarebbe possibile, per il contribuente, verificare la genuinità dell'avviso d'accertamento emesso nei suoi confronti e la corrispondenza dell'atto ricevuto con l'originale informatico ipoteticamente detenuto dall'Amministrazione finanziaria. Per tale ragione, la notificazione via posta della mera fotocopia dell'avviso d'accertamento informatico risulterebbe, di per sé, inidonea a raggiungere il proprio scopo e sarebbe, quindi, nulla ai sensi dell'art. 156, comma 2, c.p.c.

Peraltro, detta notificazione, siccome nulla ed inefficace, non impedirebbe il decorso dei termini decadenziali di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 (come è noto, l'inefficacia, consistente nella inidoneità dell'atto processuale a produrre i suoi effetti tipici, rappresenta la conseguenza derivante dalla verifica di determinati vizi dell'atto, tra i quali la nullità *ex art. 156, comma 2, c.p.c.* Al riguardo, v. POLI R., *Le nullità degli atti processuali*, in DITTRICH L. (diretto da), *Diritto processuale civile, Trattati giuridici*, Omnia, Torino, 2019, vol. II, 1396.; v. altresì CONSO G., *Il concetto e le specie di invalidità. Introduzione alla teoria dei vizi degli atti processuali penali*, Milano, 1972, 16).

3. Ovviamente, se si avalla la tesi secondo cui la notificazione della mera fotocopia dell'avviso d'accertamento sia nulla, risulterà necessario verificare in quali circostanze detta nullità possa ritenersi sanata *ex art. 156, comma 3, c.p.c.*, norma, quest'ultima, a mente della quale *“la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato”*. Invero, in forza dell'art. 60 D.P.R. n. 600/1973, ai vizi della notificazione dell'avviso d'accertamento può essere applicata la regola della sanatoria, per raggiungimento dello scopo, delle nullità che affliggono gli atti processuali (nello specifico, il predetto art. 60 D.P.R. n. 600/1973 dispone che *“la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile [...]”*. Da tale norma la giurisprudenza di legittimità ha ricavato l'applicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. alle notificazioni degli avvisi d'accertamento eseguite dall'Amministrazione finanziaria. V., ad esempio, Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, in *DeJure.it.*, la quale, pur affermando che l'avviso d'accertamento è un atto amministrativo avente natura sostanziale, ha rilevato che detta natura *“non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, e ciò alla luce del chiaro riferimento contenuto nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, alle norme sulle notificazioni nel processo civile”*. V., altresì, Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2008, n. 12051, cit., secondo cui *“l'art. 60, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 richiama espressamente le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, così rendendo applicabile l'art. 160 del codice medesimo, il quale, attraverso il rinvio al precedente art. 156, prevede appunto che la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo”*. Nel merito v., in senso conforme, Comm. trib. reg., Torino, sez. VII, 2 ottobre 2017, n. 1369, in *DeJure.it.*)

Più in particolare, nel giudizio tributario eventualmente instaurato dal contribuente, la convalidazione oggettiva della notificazione della mera fotocopia dell'avviso d'accertamento potrebbe aversi, ad esempio, all'esito del deposito telematico, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'originale informatico firmato digitalmente dell'avviso stesso, evenienza quest'ultima che sarebbe senz'altro idonea ad integrare lo scopo ricavabile dagli artt. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 e 23 D.Lgs. n. 82/2005. Di contro, la semplice proposizione, da parte del contribuente, del ricorso avverso l'avviso d'accertamento notificatogli in copia non sarebbe, da sola, idonea a sanare l'invalidità in esame. Invero: (i) come ampliamento detto, la ricezione della mera fotocopia dell'avviso impedirebbe, al contribuente, di verificare la rispondenza della stessa fotocopia rispetto all'avviso ipoteticamente adottato dall'Amministrazione finanziaria e, inoltre, di verificare che il provvedimento *de quo* sia stato adottato da soggetto avente qualifica tecnica idonea; (ii) inoltre, l'eccezione al riguardo sollevata, dal contribuente, col ricorso tributario impedirebbe la convalidazione soggettiva della nullità della notificazione (cfr. art 157, comma 2, c.p.c., secondo il quale *“soltanto la parte nel cui interesse è stabilito un requisito può opporre la nullità dell'atto per la mancanza del requisito stesso, ma deve farlo nella prima istanza o difesa successiva all'atto o alla notizia di esso”*).

Ciò chiarito, per dovere di completezza deve osservarsi che quand'anche si ritenesse sanata, per raggiungimento dello scopo, la nullità che affligge la notificazione della mera fotocopia dell'avviso d'accertamento, tale sanatoria non necessariamente implicherebbe il rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei termini decadenziali entro i quali l'atto impositivo dev'essere notificato al contribuente. Ed infatti, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità, affinché l'Amministrazione finanziaria non decada dal relativo potere, è necessario che la convalidazione oggettiva della notificazione dell'atto

impositivo intervenga prima della maturazione dei termini decadenziali previsti *ex lege*, giacché solo in tal modo può intendersi esercitato, tempestivamente, il potere d'accertamento dell'Amministrazione stessa (v. *ex multis*, la recente Cass. civ., sez. trib., 24 agosto 2018, n. 21071, cit., la quale, affermando la “*intervenuta sanatoria dell'eccepito vizio di notifica*” dell'avviso d'accertamento e rilevando che “*si deve quindi affrontare il problema dell'operatività della sanatoria in relazione alla decadenza dall'esercizio del potere di accertamento*”, ha concluso che, “*per quanto riguarda i provvedimenti impositivi come quello in esame, la nullità della notificazione può essere sanata relativamente al conseguimento della finalità dell'atto di portare a conoscenza del destinatario i termini della pretesa tributaria e consentirgli, così, un'adeguata difesa, ma non mai nel senso di attribuire ex tunc validità a un intempestivo atto di esercizio del potere di accertamento, salvo che il conseguimento dello scopo avvenga entro il termine previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere; - si tratta pertanto di una forma di efficacia sanante del vizio di quel procedimento, per così dire, a formazione progressiva o comunque complessa – il procedimento di notifica – che produce effetti sananti, rimuovendo il vizio relativo al procedimento di notifica ma restando esterno, quindi senza operare alcun intervento di emenda, rispetto al potere di accertamento che in quanto previsto sottoposto a termini di decadenza non può che estinguersi se non esercitato correttamente nei termini*”. In senso conforme, v. Cass. civ., sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 24 aprile 2015, n. 8374, cit.; Cass. civ., sez. trib., 15 gennaio 2014, n. 654, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2013, n. 1088, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 2272, in *DeJure.it*).

In aggiunta a quanto appena detto si precisa che, oltre alla convalidazione oggettiva, sarebbe possibile, in astratto, anche una rinnovazione della notificazione dell'avviso d'accertamento. In particolare, detta rinnovazione potrebbe essere operata sia in via spontanea dall'Amministrazione finanziaria resasi conto dell'invalidità della notificazione dell'avviso, sia su disposizione del giudice (v., ad esempio, la recente Cass. civ., sez. trib., 3 dicembre 2020, n. 27655, in *DeJure.it*, la quale, accogliendo l'eccezione con cui il contribuente lamentava l'invalidità della notifica dell'avviso d'accertamento, ha rilevato che “*tanto determina la necessità di rinnovare l'incombente e determina la cassazione della sentenza impugnata con conseguente rinvio innanzi alla Commissione tributaria regionale*”. Si tenga altresì conto che “*è pacificamente riconosciuto alla parte il potere di rinnovare spontaneamente l'atto nullo*”, come affermato da Cass. civ., sez. un., 20 luglio 2016, n. 14916, in *DeJure.it*, e ribadito, più di recente, da Cass. civ., sez. VI, 13 settembre 2017, n. 21273, in *DeJure.it*. In dottrina, poi, si è evidenziato che l'obbligo per il giudice che pronuncia la nullità di disporre, quando sia possibile, la rinnovazione dell'atto nullo è espressamente previsto dall'art. 162 c.p.c., il quale rappresenta una disposizione di chiusura della disciplina delle nullità processuali civili ed ha notevole rilievo sistematico, poiché chiarisce che, in mancanza di altre disposizioni specifiche, la verifica di un vizio di nullità non comporta una pronuncia di *absolutio ab instantia*, bensì impone l'emanazione di un provvedimento che elimini, ove possibile, il vizio stesso e consenta al processo di proseguire verso la sua naturale meta, cioè la sentenza di merito. In tal senso, POLI R., *Le nullità degli atti processuali*, cit., 1374. V. altresì ORIANI R., *Nullità degli atti processuali: I. Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, vol. XXI, 18.).

Va infine chiarito che, analogamente a quanto sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità per la convalidazione oggettiva della notificazione dell'avviso d'accertamento, anche la rinnovazione di tale attività dovrebbe essere effettuata, dall'Amministrazione finanziaria, prima della scadenza del termine di decadenza dal relativo potere (invero, circa la rinnovazione della notificazione dell'avviso d'accertamento non sembra potersi negare che “*produce effetti sananti, rimuovendo il vizio relativo al procedimento di notifica ma restando esterna, quindi senza operare alcun intervento di emenda, rispetto al potere di accertamento che in quanto previsto sottoposto a termini di decadenza non può che estinguersi se non esercitato correttamente nei termini*”. Così, Cass. civ., sez. trib., 24 agosto 2018, n. 21071, cit.).

4. È opportuno svolgere un'ultima considerazione. Il vizio oggetto della presente indagine, vale a dire la nullità *ex art. 156, comma 2, c.p.c.* della notificazione dell'avviso d'accertamento, ha carattere formale. Lo stesso può dirsi, peraltro, anche per la nullità testuale, *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n.*

600/1973, dell'avviso d'accertamento in sé considerato. Pertanto, ove la Commissione tributaria adita dal contribuente dovesse annullare, proprio in ragione di detti vizi, l'atto impositivo impugnato, non residuerebbe alcuno spazio per un esame, ad opera della stessa Commissione, della fondatezza della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria. Un tale esame, infatti, è praticabile dal giudice tributario esclusivamente nell'ipotesi in cui l'avviso d'accertamento venga annullato per vizi sostanziali (v., in tal senso, Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26185, in *DeJure.it*, secondo cui “*nel processo tributario, il potere di estimazione delle Commissioni tributarie - le quali non sono obbligate a confermare o annullare in toto l'avviso di accertamento impugnato, ma possono anche ritoccarne i valori, ove siano risultati errati o indimostrati - sussiste qualora debbano esaminare una domanda attinente all'an della pretesa impositiva, mentre va escluso qualora debbano accertare la regolarità della procedura che ha portato all'emissione dell'atto impositivo, atteso che, in quest'ultimo caso, una volta riscontrata l'invalidità per vizi formali, non residua spazio di valutazione sulla congruità del valore preteso dall'Ufficio*”). In senso conforme, v.: Cass. civ., sez. VI, 15 ottobre 2018, n. 25629, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 26 agosto 2002, n. 12515, in *DeJure.it*). Nondimeno, per completezza si segnala che nell'ipotesi in cui, al momento dell'annullamento dell'avviso, non siano ancora decorsi i termini decadenziali ex art. 43 D.P.R. n. 600/1973, all'annullamento stesso potrebbe comunque seguire l'emissione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un nuovo atto impositivo (al riguardo, v. Cass. civ., sez. trib., 4 marzo 2020, n. 6024, in *DeJure.it*, la quale ha chiarito che “*in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la pronuncia di una sentenza che dichiara la nullità dell'atto di accertamento per motivi di forma, sia o meno passata in giudicato, non solo non preclude ma impone all'Amministrazione finanziaria, ove ancora non decaduta dall'esercizio del relativo potere per il decorso dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, di emettere un nuovo avviso, emendato dei vizi formali che andrà, se necessario, ad autoannullare il precedente, in quanto l'Amministrazione non ha il potere di rinunciare all'azione volta al recupero del credito erariale*”). In senso conforme, v. Cass. civ., sez. trib., 1 ottobre 2018, n. 23675, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10376, in *DeJure.it*).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CONSO G., *Il concetto e le specie di invalidità. Introduzione alla teoria dei vizi degli atti processuali penali*, Milano, 1972

FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano, 2010

LOMBARDI L., *La nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione di conformità ex art. 23 D. Lgs. n. 82/2005*, in questa Rivista, 7 maggio 2021

ORIANI R., *Nullità degli atti processuali: I) Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, vol. XXI

POLI R., *Le nullità degli atti processuali*, in DITTRICH L. (diretto da) *Diritto processuale civile, Trattati giuridici*, Omnia, Torino, 2019, vol. II

TERRUSI F., *Manuale di diritto tributario. Analisi di principi generali, istituti e problematiche dottrinali e giurisprudenziali*, Molfetta, 2019

V – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

RISCOSSIONE

Sul *beneficium excussionis* in relazione a debiti tributari nei rapporti fra società di persone e soci secondo le Sezioni Unite

On the benefit of discussion related to tax liabilities in relations between partnerships and shareholders according to the Italian Supreme Court

(commento a/notes to Cass. civ., Sez. Unite, sent. 16 dicembre 2020, n. 28709)

GIUSEPPE MERCURI

Abstract

Con la recente sentenza n. 28709/2020, le Sezioni Unite hanno risolto la questione relativa al *beneficium excussionis* cercando di rinvenire nel sistema un'equilibrata composizione delle esigenze di tutela del socio e quelle dell'Erario. Tuttavia, pur dovendosi apprezzare questa prospettiva metodologica, vi sono alcuni dubbi circa la delimitazione delle materie interessate dalla questione ed altri aspetti applicativi.

Parole chiave: beneficio di preventiva escussione, debiti fiscali della società, onere della prova

Abstract

With the recent case n. 28709/2020, the Italian Supreme Court resolved the issue relating to the benefit of discussion trying to find in the system a balanced composition of the protection requirements of the shareholder and those of the Tax Authority. However, even though having to appreciate this methodological perspective, there are some doubts about the delimitation of the matters concerned by the issue and other applicative aspects.

Keywords: benefit of discussion, tax liabilities of the company, burden of proof

SOMMARIO: **1.** La questione all'esame delle Sezioni Unite e le specificità del diritto tributario - **2.** L'errore nella delimitazione della questione per materia - **3.** La soluzione interpretativa adottata: uno sforzo nella mediazione dell'interesse erariale e della tutela del contribuente - **4.** Spostamento dell'argomentazione dal piano della tutela cautelare al *thema probandum*: considerazioni *de iure condendo* - **5.** Un aspetto non considerato: la motivazione dell'atto notificato al socio - **6.** Profilo probatorio: oggetto, principio di vicinanza della prova ed elementi idonei per l'assolvimento dell'onere.

1. Con la recente sentenza in commento, le Sezioni Unite sono intervenute sulla vicenda concernente l'applicazione del beneficio della preventiva escussione in ambito tributario. In particolare, il dubbio sollevato si appuntava sull'impugnabilità della cartella di pagamento, quale notificata al socio illimitatamente responsabile in relazione ai debiti di una società di persone, a cagione della mancata preventiva escussione del patrimonio sociale. E difatti, il *beneficium excussionis* di fonte giustiniana (Nov. 4)

viene mantenuto a tutt'oggi, in materia societaria, nella disciplina dell'art. 2304 c.c. applicabile alle società in nome collettivo (nonché alle società in accomandita semplice ex art. 2315 c.c. e alle società in accomandita per azioni ex art. 2461 c.c.), secondo cui i creditori sociali “*non possono pretendere*” il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale. Tale regola opera anche a favore del cessionario di azienda o di ramo d'azienda (art. 14 D.Lgs. n. 472/1997) o conferitario (art. 16, comma 1, lett. g, D.Lgs. n. 158/2015) per i debiti tributari e sanzioni del cedente/conferente (cfr. ROSSETTI D. – GATTO A., *Profili processuali del beneficium excussionis a favore del cessionario di azienda ex art. 14 D.Lgs. n. 472/1997*, in questa rivista del 5 aprile 2021).

Analogo beneficio è riconosciuto in relazione alle società semplici e irregolari (artt. 2268, 2297 e 2317 c.c.), con la peculiarità che, in tali fattispecie, è il debitore a dover indicare i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfare le proprie pretese.

Calando tale tema nell'ambito della riscossione delle imposte, si pongono dei problemi di coordinamento fra la disciplina civilistica e le peculiarità della disciplina tributaria, là dove v'è il soggetto attivo (ossia l'Ente impositore) il quale può procurarsi *ex se* il titolo esecutivo (ruolo o avviso di accertamento esecutivo), pur soggiacendo, a pena di decadenza, ai perentori termini previsti per la notifica dei ridetti atti. Dall'altro lato, soprattutto a fronte dell'introduzione dell'atto impositivo (da ultimo con l'estensione anche ai tributi locali), si potrebbe porre un *vulnus* alla tutela del coobbligato sussidiario.

Alla luce di tali interessi da considerare nel perseguimento del fine di mediazione verso cui il diritto è proiettato, la sentenza in esame si innesta in una più ampia riflessione speculativa, essendo l'ennesima occasione di conferma della necessità di guardare alla materia tributaria con lenti adattive ai valori implicati (sul punto, da ultimo, PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 6, 611; CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2018, 2, 1, 163- 189).

2. Venendo al contenuto della sentenza, un primo aspetto attiene alla delimitazione della sfera di rilevanza della questione rispetto alle società di persone.

Al riguardo, a detta dalle Sezioni Unite, il beneficio di preventiva escussione non dovrebbe riguardare l'IRAP, per ciò che il relativo presupposto impositivo si realizzerebbe direttamente in capo ai soci, venendo in rilievo la trasparenza della società, la quale è solo uno schermo dietro cui l'attività economica viene esercitata collettivamente. A suffragio di tale premessa le Sezioni Unite fanno riferimento ad altri precedenti (Cass. civ., Sez. Unite, sent. 20 giugno 2012, n. 10145; Cass. civ., Sez. Unite, sent. 29 maggio 2017, n. 13452; Cass. civ., Sez. V ord., 24 luglio 2018, n. 19599; principio da ultimo ribadito anche con Cass. civ., Sez. V, ord. 11 marzo 2021, n. 6851; Cass. civ., Sez. V, ord. 23 marzo 2021, n. 8060).

Sul punto non è dato celare il sentimento di sconcerto e, al contempo, la preoccupazione nel constatare che il più alto consesso nomofilattico arrivi a negare che l'IRAP sia ascrivibile al novero dei debiti della società, sebbene in dottrina sia del tutto pacifico il contrario (*ex plurimis*, MARCHESELLI A., *Beneficio di preventiva escussione della società di persone, debiti tributari e diritto di difesa del socio*, in *Corr. Trib.*, 2014, 7, 566 ss.; RANDAZZO F., *Alle Sezioni Unite il nodo sulla riscossione del socio per il tributo della società di persone*, in *Corr. Trib.*, 2020, 1, 85 ss.; CARINCI A., *La riscossione nei confronti dei soci dei debiti della società alla prova del “beneficium excussionis*, in *Corr. Trib.*, 2016, 38, 2913 ss.; ACCORDINO P., *Le dibattute dinamiche sostanziali, procedurali e processuali in tema di imposizione in capo ai soci delle società di persone*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 5, 1966 ss.).

Ma probabilmente nonostante tali indicazioni autorevoli, si è perpetuata quella mancanza di adeguata ponderazione per i fenomeni oggetto di trattazione che purtroppo è segno dei tempi in cui viviamo. E difatti, lo sconcerto diventa sconforto, se si prende visione dei precedenti richiamati (di cui due di essi sono sentenze delle stesse Sezioni Unite), là dove si ribadisce che l'IRAP sarebbe imputata per trasparenza ai soci ai sensi dell'art. 5 TUIR. Ma qui prima ancora che di merito il problema è di metodo e risiede in quella pigrizia mentale cui è abituato il giurista odierno, il quale – appiattito sulla riproduzione macchinosa di massime – finisce per avvalersi dei risultati (parziali) dell'osservazione del dato giuridico

elaborati da altri. Il rischio è analogo a quello di riprodurre all'infinito l'oggetto fra due specchi senza considerare che, ad una minima deformazione, l'errore finisce per moltiplicarsi ed aggravarsi.

Al fine di reagire a tale stato di cose e seguendo il monito di Carnelutti ad una *osservazione immediata*, è sufficiente rammentare che l'IRAP colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico diverso dal reddito e cioè il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate (Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 156). Sicché, l'imputazione del presupposto dev'essere riferita alla società e non già ai singoli soci (come nel caso delle imposte sui redditi); come giustamente osservato in dottrina, se si considera che l'IRAP è un'imposta reale (e, come tale, implica un criterio oggettivo di individuazione della fattispecie), a fronte di un'attività produttiva autonomamente gestita, il soggetto passivo non può che coincidere con il titolare dell'attività medesima (FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv dir. trib.*, 1998, I, 461-462).

Né, del resto, esiste nella disciplina dell'IRAP un richiamo al regime della trasparenza di cui all'art. 5 TUIR. Semmai l'unico riferimento a tale disposizione è limitata al comma 3 dell'art. 5 cit. ai fini della delimitazione dei soggetti passivi dell'IRAP, cioè con riguardo alla definizione della soggettività passiva dell'imposta in relazione ai soggetti equiparati alle società in nome collettivo e alle società semplici (*i.e.* società di armamento, società di fatto, associazioni professionali). Ma al di là del riferimento all'assimilazione resa dal rammentato rinvio, sussistono ragioni ben più pregnanti e sistematiche per cui non è affatto predicabile l'applicazione del principio di trasparenza ai fini IRAP. Tale regime dà luogo ad una distinzione fra l'elemento della fattispecie (ossia il reddito, per ciò che concerne l'IRPEF) e l'imputazione degli effetti e, quindi, delle situazioni giuridiche della società in capo ai soci (si pensi alle ritenute) (sul punto, v. FEDELE A., *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, Roma, 1990; cfr. anche FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019, 48). Il che risulta del tutto coerente in relazione al modello di imposta personale (qual è l'IRPEF) in cui – oltre all'elemento oggettivo (ossia la realizzazione del fatto indice di capacità contributiva) – assume importanza anche l'elemento soggettivo (ossia la riferibilità al soggetto onde determinare la base imponibile e calcolare l'imposta). In questo ambito (cioè quello delle imposte personali), il principio di trasparenza è funzionale a risolvere alcune possibili disarticolazioni, per ciò che – escludendo l'autonoma rilevanza della società – si consente di evitare sia un'alterazione della personalità dell'imposizione, sia una doppia imposizione. Tale esigenza, invece, non si pone in relazione alle imposte reali (qual è l'IRAP), là dove invece rileva solo il compimento del fatto indice di capacità contributiva (l'elemento oggettivo): in questa diversa prospettiva, la realizzazione del *partnership approach* risulterebbe inutile (proprio perché non si pongono le medesime esigenze di sistema) e addirittura sarebbe contraria ad una logica di semplicità del meccanismo impositivo (su questi aspetti, v. BORIA P., *I principi di trasparenza nella imposizione della società di persone*, Milano, 1996, 20-22).

Né pare che si possa dar luogo ad una trasvalutazione della natura delle società di persone come “schermo” dei soci ai fini dell'imputazione del presupposto: e invero, così opinando, si negherebbe la premessa su cui poggia la legittimità costituzionale dell'IRAP e cioè che l'attività delle società di persone risulta riconducibile “*almeno in via astratta*” al presupposto applicativo (cfr. Corte Cost., ord. 8 giugno 2005, n. 227; Corte Cost., sent. 21 maggio 2001, n. 156). Detto in altri termini, la confusione fra organizzazione e risultati (derivante dall'eccessiva valorizzazione del concetto di schermo delle società di persone) finirebbe per condurre all'indistinzione fra il fatto impositivo dell'IRAP e il reddito (il cui possesso è invece rilevante ai diversi fini dell'IRPEF).

Sicché, le Sezioni Unite – escludendo la rilevanza dell'IRAP – muovono anzitutto da un'erronea delimitazione della questione del *beneficium excussionis*, per ciò che si tratta di un debito della società e non dei soci. E difatti, tale tributo implica una “*capacità contributiva impersonale*” (qual è la capacità produttiva ritraibile dall'organizzazione di uomini e di mezzi) e, quindi, una capacità contributiva “*autonoma, «reale», separata dalla capacità contributiva «personale» propria dei singoli individui in qualità di proprietari, di percettori di redditi o di consumatori*” (in tal senso, v. GALLO F., *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, V, Milano, 2002, 660 ss.). Ed è proprio

questa la ragione per cui l'area della soggettività IRAP risulta più estesa rispetto a quella delle imposte sui redditi, ricomprendendovi giustappunto anche le società di persone e gli enti equiparati.

3. Sgomberato il campo dall'equivoco in ordine al perimetro di rilevanza (per materia) del tema, non resta che scendere nel dettaglio della soluzione offerta dalle Sezioni Unite.

Sul punto, v'è l'impressione che lo sforzo esegetico sia volto a coerenzare la disciplina civilistica sul beneficio della preventiva escussione al sistema tributario.

E la ponderazione degli interessi in giuoco risulta meritevole di apprezzamento.

A questo proposito, anzitutto, si pone in rilievo l'interesse del coobbligato ad inibire il diritto del creditore ad agire in via esecutiva, quand'anche vi sia una mera minaccia di esecuzione. Ciò conduce ad escludere che il *beneficium excussionis* debba essere opposto solo in sede di pignoramento (cioè in sede di opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c.), ben potendo il socio promuovere l'impugnazione della cartella dinnanzi al giudice tributario onde assicurare la pienezza degli strumenti di tutela in favore del coobbligato (Corte Cost. n. 114/2018).

Nell'attuale sistema in cui opera la concentrazione dell'accertamento con la riscossione in un solo atto, l'Amministrazione finanziaria *deve* notificare al coobbligato l'avviso di accertamento esecutivo (a fronte della funzione di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto), non sussistendo più la necessità di notifica della cartella di pagamento (sulla necessità di notifica dell'atto al coobbligato, in dottrina v. FRANSONI G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 125; IDEM, *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in *Rass. trib.*, 2011, 4, 837).

L'estensione soggettiva del titolo della società deriva da una "responsabilità di posizione" del socio, essendo questi obbligato in via sussidiaria per i debiti sociali in base ad un'obbligazione *ex lege* (in dottrina, più in generale sull'efficacia soggettiva del ruolo, v. BASILAVECCHIA M., *Ruolo di imposta*, in *Enc. dir.*, 1989; ODOARDI F., *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 230). Sul punto, si rimarca che l'esistenza dell'obbligo in capo alla società (o del cedente) è costitutiva dell'obbligo del socio illimitatamente responsabile (o del cessionario/conferitario): quest'obbligo – pur differenziandosi per causa (la qualità di socio) – si riferisce al medesimo oggetto (cioè il debito d'imposta della società).

A ciò si potrebbe aggiungere che la responsabilità del socio subordinata rispetto a quella della società (artt. 2304 e 2268 c.c.) non è altro che una specifica applicazione nell'ambito delle società di persone del principio di responsabilità patrimoniale illimitata di cui all'art. 2740 c.c. secondo un ordine di preferenza: e difatti, le obbligazioni sociali rinvergono la propria principale garanzia nel patrimonio sociale e solo sussidiariamente nei beni personali dei soci.

In questa logica, le Sezioni Unite riconoscono al socio un ampio ventaglio di contestazioni dinnanzi al giudice tributario, ben potendo agitare questioni riferibili al titolo della società (*i.e.* mancanza, originaria o sopravvenuta, del titolo o della pretesa tributaria per inesistenza dei fatti costitutivi oppure per sussistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi) oppure questioni strettamente concernenti la "responsabilità da posizione" del socio, quali in specie e fra l'altro:

- 1) il difetto di qualità di socio;
- 2) l'esercizio del recesso anteriormente ai periodi di imposta oggetto di accertamento fiscale;
- 3) la sussistenza del ruolo di accomandante con limitazione della responsabilità ai conferimenti;
- 4) l'esistenza di un patto limitativo della responsabilità del socio, purché validamente opponibile (art. 2267, comma 2, c.c.);
- 5) giustappunto, l'improcedibilità dell'azione esecutiva nei confronti del socio per effetto del beneficio di preventiva escussione.

La rilevanza della tutela del socio fa il pari con la considerazione del rischio che il beneficio della preventiva escussione si possa risolvere nell'impossibilità di recuperare il credito erariale presso l'obbligato in solido a cagione della decorrenza dei termini per la notifica della cartella o dell'avviso di accertamento esecutivo. Il che – come era già stato fatto notare dalla Sezione rimettente – comporterebbe un trattamento deteriore per l'Amministrazione finanziaria rispetto a qualsiasi altro creditore.

Proprio nella prospettiva di conciliare il beneficio di preventiva escussione con i termini decadenziali operanti in ambito tributario, le Sezioni Unite escludono che la mancata preventiva escussione possa determinare la caducazione della pretesa rivolta al socio, non trattandosi di un vizio proprio della cartella, in quanto “*la relativa deduzione è eccezione che va a integrare autonoma causa petendi d’impugnazione appartenente al perimetro dell’opposizione all’esecuzione*” (sulle differenti tesi relative ai motivi e alla causa petendi nel processo tributario, v. TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, 140; RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, 1987, XXXVI; GLENDI C., *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 72 ss.).

Il fatto rilevante ai fini dell’eccezione sollevata risiederebbe nella capienza del patrimonio sociale al soddisfacimento dei crediti tributari, con la conseguenza che la responsabilità sussidiaria ha luogo solo ove il creditore non riesca a soddisfarsi (in tutto o in parte) sui beni della società. Al riguardo, è chiaro che si tratta di una questione attinente alla prova di esistenza (oppure di inesistenza) di tale capacità: non si richiede al creditore di sperimentare sempre l’azione esecutiva sul patrimonio della società, venendo ragionevolmente meno l’onere della preventiva escussione ove sia possibile ritrarre da alcuni dati l’insufficienza dei beni sociali onde conseguire la realizzazione del credito.

Sarebbe, invero, frutto di un’interpretazione “gretta” e “irrazionalmente riduttiva” pretendere dal creditore l’esperimento della azione esecutiva quand’anche risulti *a priori* evidente l’infertilità dell’esecuzione (su tale giudizio critico, v. Cass. civ., Sez. V, ord. 17 marzo 2021, n. 7545, là dove si ribadisce quanto osservato da FERRI G., *Delle società*, in *Comm. Scialoja, Branca, sub artt. 2247-2324*, Bologna-Roma, 1981, 433). Detta erronea interpretazione sarebbe oltretutto contraria alla finalità di sistema volta a garantire una più spiccata autonomia patrimoniale dell’obbligato principale, non potendo tale esigenza risolversi in una valida ragione ostativa dell’azione nei confronti dell’obbligato sussidiario ove ricorra la certezza circa l’insufficienza del patrimonio dell’obbligato principale (Cass. civ., Sez. V, ord. 17 marzo 2021, n. 7545).

Ciò posto, le Sezioni Unite – ricercando una soluzione inedita ed intermedia rispetto ai due orientamenti dai quali è scaturita la rimessione della questione – pervengono all’approdo esegetico secondo cui la violazione del *beneficium excussionis* troverebbe il proprio rimedio nella tutela cautelare (art. 47 D.Lgs. n. 546/1992), potendo il socio chiedere la sospensione dell’atto.

Sicché, in quella sede, il *focus* deve spostarsi sul piano probatorio e, segnatamente, nella dinamica processuale in cui si declinano i relativi oneri gravanti sulle parti.

Più nel dettaglio, nella società semplice, è il socio a dover indicare i beni sui quali l’Amministrazione finanziaria può trovare soddisfazione del proprio credito (art. 2268 c.c.). Nelle società registrate e nel caso della responsabilità del cessionario/conferitario dell’azienda (art. 14 D.Lgs. n. 472/1997), invece, la prova dell’incapienza rientra nell’*onus probandi* del creditore (ossia dell’Amministrazione finanziaria), con la conseguenza che, in caso di mancato assolvimento della prova del fatto rilevante (ossia, nel primo caso, la sufficienza del patrimonio sociale e, nel secondo, l’incapienza dello stesso), il ricorso dovrà essere accolto o rigettato a seconda della parte gravata dall’onere probatorio primario (come detto, il socio nel caso contemplato dall’art. 2268 c.c.; l’Amministrazione finanziaria nelle fattispecie di cui all’art. 2304 c.c. e dell’art. 14 D.Lgs. n. 472/1997).

Ponendo la soluzione in questi termini, le Sezioni Unite vogliono escludere *in nuce* il problema di decadenza di cui si è detto (in considerazione dell’interesse erariale), nonché vogliono riconoscere al coobbligato la possibilità di far valere il beneficio impugnando la cartella, oppure la successiva intimazione (se notificata) o il pignoramento (dinnanzi al giudice dell’esecuzione).

4. Come già detto, la sentenza si rende apprezzabile per aver propugnato una soluzione volta alla riconciliazione dei diversi interessi, valorizzando il dato risultante all’esito delle emergenze di causa.

Tuttavia, la soluzione appare poco convincente alla luce delle premesse del ragionamento. E difatti, non pare che sia stata espressamente inquadrata la natura del *beneficium excussionis*. Ma il riferimento all’improcedibilità (cui si fa cenno in sentenza) imporrebbe di considerare la preventiva escussione (*recte*: l’insufficienza) del patrimonio sociale quale condizione del diritto ad agire in via esecutiva nei

confronti del socio (quantomeno nel caso delle società registrate e del cessionario/conferitario di azienda) (nella dottrina tributaria, cfr. PAPARELLA F., *Spunti in tema di azioni esecutive e questioni processuali nella solidarietà tributaria con particolare riferimento al beneficio di escussione*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1, 20; LUPI R., *Per il socio di società di persone, responsabile dei tributi dovuti dalla società, si profila un beneficio di escussione*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1, 33; NUSSI M., *Strumenti civilistici o tributari per attivare la responsabilità dei soci per tributi dovuti da società di persone?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 7/8, 963; nella dottrina giuscommerciale, tra i tanti, BAVETTA G., *La società in nome collettivo*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da RESCIGNO P., *Impresa e lavoro*, XVI, 2, Torino, 1985, 144; FERRI G., *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da VASSALLI F., X, 3, Torino, 1987, 185).

Se questa definizione è giusta, allora, la condizione dovrebbe preesistere all'esercizio dell'azione esecutiva e, come tale, dovrebbe essersi verificata anteriormente alla notifica dell'atto. Sicché, delle due l'una: o si tratta di una condizione che deve preesistere e, quindi, non è dato agire in via esecutiva nei confronti del coobbligato in caso di capienza del patrimonio sociale; oppure occorre cambiare la tradizionale denominazione in beneficio della "successiva" escussione, in quanto tale condizione non dovrebbe più essere "preventiva" rispetto all'atto della riscossione (cartella o accertamento esecutivo) nei confronti del coobbligato, essendo possibile la verifica della sufficienza del patrimonio sociale anche dopo la notifica dell'atto al coobbligato e, quindi, in pendenza del giudizio di impugnazione della cartella (o avviso esecutivo) al socio.

E difatti, non pare affatto convincente il richiamo al tema cautelare tramite istanza di sospensione di cui all'art. 47 D.Lgs. n. 546/1992, per ciò che, in quella sede, si richiedono, oltre al requisito del *fumus boni iuris* (inesistenza della pretesa, assenza di qualità di socio e violazione dell'ordine di escussione), anche il *periculum in mora* avente ad oggetto presupposti diversi da quelli rilevanti ai fini del *beneficium excussionis* e concernenti piuttosto la situazione economica del contribuente (onde dimostrare il danno grave e irreparabile derivante dalla riscossione in pendenza di giudizio).

Il tema cautelare si potrebbe porre, ma in senso opposto a quello prospettato e cioè dal lato del creditore. E difatti, siccome il rischio (cui si vuole ovviare) risiede nella circostanza che l'Amministrazione finanziaria incorra in una decadenza (per effetto della decorrenza dei termini di notifica della cartella o dell'avviso esecutivo) e, quindi, che possa perdere la garanzia del credito tributario attraverso i beni del socio, si dovrebbe immaginare l'esperibilità di uno strumento cautelare a favore dell'Erario, analogo al sequestro conservativo di cui all'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 nei confronti del socio. E invero, una misura di tal fatta dovrebbe essere esperita quando ricorre un "fondato timore" di perdere la garanzia del proprio credito e, quindi, anche quella in via sussidiaria del coobbligato. In questa logica, il termine di centoventi giorni entro cui deve essere notificato l'atto impositivo potrebbe essere considerato come un lasso di tempo da utilizzare per accertare la sufficienza (o meno) del patrimonio sociale.

Tuttavia, sulla base dell'attuale formula dell'art. 22 cit., tale strumento – oltre a rivelarsi farraginoso sotto il profilo procedimentale ed eccessivamente invasivo nei confronti del socio – non sarebbe idoneo a "spostare in avanti" il termine di notifica della cartella o dell'atto impositivo, frustrando l'aspirazione a conseguire l'obiettivo prefissato (cioè ad ovviare ai rischi derivanti dal "fattore tempo"); sicché, il principale argomento contro la tesi della caducazione dell'atto in caso di mancanza di preventiva escussione rimarrebbe perfettamente in piedi.

Sarebbe quindi auspicabile introdurre una norma specifica che individui una misura *ad hoc* a tutela dell'Erario dalla decadenza (a causa della dilatazione dei tempi di verifica dell'incapienza del patrimonio sociale), assegnando un termine ragionevole di proroga del termine di notifica (ad esempio, massimo di centoventi giorni) entro cui l'Ufficio è tenuto a compiere la verifica della capienza del patrimonio della società.

Se ciò vale in una prospettiva *de iure condendo*, non pare coerente con le premesse ritenere nell'attuale sistema normativo che l'esperibilità della tutela cautelare da parte del contribuente sia uno strumento idoneo ad escludere l'improcedibilità dell'azione esecutiva per mancanza di una condizione che dovrebbe preesistere all'atto, rinviando al piano probatorio il tema dell'incapienza (o meno) del patrimonio sociale.

5. A questo dubbio si ricollega un ulteriore profilo limitrofo (ma pacificamente distinto) e non considerato minimamente dalle Sezioni Unite, concernente il tema della motivazione dell'atto notificato al socio (cartella o avviso di accertamento esecutivo).

A differenza delle forme del precetto (art. 480 c.c.), gli atti dell'Amministrazione finanziaria (compreso il titolo esecutivo) richiedono una motivazione della pretesa tributaria sui presupposti (art. 7 L. n. 212/2000). Ciò quindi dovrebbe richiedere una motivazione anche sulle condizioni dell'azione esecutiva (e cioè sulla sussistenza della circostanza dell'insufficienza del patrimonio sociale). E difatti, la necessità dell'indicazione dei presupposti risiederebbe proprio nella circostanza che l'Amministrazione finanziaria – a differenza di qualsiasi altro creditore – non deve passare da un giudizio di cognizione per la formazione del titolo esecutivo, ma può emanare da sé un atto avente tale natura (ruolo o avviso di accertamento esecutivo), con la conseguenza che tale carattere unilaterale – pur essendo preordinato al soddisfacimento di un interesse generale (pronta riscossione dei tributi al fine di consentire il riparto della spesa pubblica) – si presta (astrattamente) anche ad abusi o a distorsioni applicative.

La mancanza di motivazione su tale condizione (ripetesi, nel caso delle società in nome collettivo e del cessionario di azienda) dovrebbe integrare un “vizio proprio” dell'atto notificato al coobbligato, sia pur ricollegandosi ad un fatto avente duplice veste di condizione dell'azione (per l'Amministrazione finanziaria) e di circostanza rilevante ai fini dell'accoglimento dell'eccezione del socio.

Ove l'onere motivazionale circa l'incapienza sia assolto (quindi la questione preliminare/formale sia soddisfatta), solo in seconda battuta potrebbe porsi poi il tema probatorio a fronte dell'opposizione della sufficienza dei beni societari da parte del socio/ricorrente, con onere di quest'ultimo circa l'indicazione dei beni della società aggredibili dall'Amministrazione finanziaria.

6. Quanto al profilo probatorio, ci si può chiedere se l'incapienza della società sia un fatto da dimostrare secondo un ragionamento “*ora per allora*” (cioè al momento di emanazione dell'atto) oppure se sia suscettibile di riguardare anche una circostanza sopravvenuta rispetto alla notifica dell'atto e, quindi, se l'insufficienza patrimoniale della società divenga effettiva solo in pendenza del giudizio di impugnazione dell'atto notificato al coobbligato.

Le Sezioni Unite non precisano alcunché sul punto. Ma – come già accennato e almeno a non voler tradire la denominazione – l'escussione dovrebbe essere “preventiva” e, quindi, il fatto rilevante dovrebbe essere preesistente alla notifica dell'atto (mancando, giustappunto, una condizione dell'azione esecutiva verso il coobbligato). Tuttavia, l'evocazione in sentenza del tema della possibile richiesta di sospensione cautelare (al fine di consentire sul piano probatorio la capienza o meno dei beni della società) potrebbe far immaginare che l'insufficienza del patrimonio sociale possa essere una circostanza intervenuta successivamente alla notifica.

Ciò posto, la distribuzione dell'onere della prova fra Amministrazione finanziaria e socio pare rispecchiare il *principio di prossimità o vicinanza della prova* (ritraibile dal sistema codicistico), per ciò che, nel caso delle società semplici, il socio – sollevando l'eccezione – è tenuto ad indicare i beni sui quali il creditore può trovare soddisfazione delle proprie pretese. Opera, difatti, un'eccezionale deroga al canonico regime di ripartizione dell'onere probatorio (*onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat*), che trova una pregnante legittimazione nella ragionevole conoscenza (ed agevole disponibilità) da parte del socio dei documenti attestanti l'esistenza di beni sociali aggredibili da parte del creditore.

In questo senso, la situazione è diversa (e, come tale, merita un differente trattamento nel riparto dell'*onus probandi*) rispetto alle società registrate (società in nome collettivo, in accomandita semplice e in accomandita per azioni), là dove gli obblighi di pubblicità consentono ragionevolmente di presumere che il creditore possa avere agevole contezza delle disponibilità patrimoniali della società.

Anche in tale ipotesi, però, la regola di ripartizione si inverte nel caso in cui ricorre un *elemento certo* circa l'insufficienza patrimoniale della società, come in caso della cancellazione della società (da ultimo, anche Cass. civ., Sez. V, ord., 17 marzo 2021, n. 7545).

In questo modo, si riconosce una sorta di “gradualità” nell’ordine della prova a seconda della sussistenza di circostanze più o meno significative, rendendosi le modalità della prova via via tanto più gravose, quanto più dubbia si riveli la situazione in cui versa la società.

In questa prospettiva, le Sezioni Unite assumono che una condizione di tal fatta (cui corrisponde l’inversione dell’onere sul socio) ricorra anche nel caso in cui l’incapacità patrimoniale sia stata dichiarata con sentenza che dichiara il fallimento (art. 147 L. fall.).

Sul punto, tuttavia, non si deve fare confusione con una mera declaratoria di fallimento, proprio perché essa non costituisce di per sé prova adeguata della certa insufficienza del patrimonio sociale legittimante l’esecuzione nei confronti dei soci che abbiano esercitato il *beneficium excussionis*. Se manca nella sentenza l’espressa attestazione di incapienza rispetto al credito fatto valere dall’Amministrazione finanziaria, occorre provare la circostanza di non poter ottenere il pieno soddisfacimento della propria pretesa sul patrimonio sociale mediante la procedura esecutiva concorsuale, all’uopo producendo l’attivo e il passivo della società risultanti dagli accertamenti del giudice fallimentare. Sarebbe, quindi, onere dell’Amministrazione finanziaria dimostrare di non potersi soddisfare (ed entro quale misura) sui beni della società in seno alla procedura concorsuale (in tal senso, Cass. civ., Sez. I, sent. 13 marzo 1987, n. 2647; Cass. civ., Sez. I, sent. 20 settembre 1984, n. 4810; Cass. civ., sent. 4 settembre 1984, n. 4752).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO P., *Le dibattute dinamiche sostanziali, procedurali e processuali in tema di imposizione in capo ai soci delle società di persone*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, 5, 1966 ss.

BORIA P., *I principi di trasparenza nella imposizione della società di persone*, Milano, 1996, 20-22

BAVETTA G., *La società in nome collettivo*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da RESCIGNO P., Impresa e lavoro, XVI, 2, Torino, 1985, 144

BASILAVECCHIA M., *Ruolo di imposta*, in *Enc. dir.*, 1989

CARINCI A., *La riscossione nei confronti dei soci dei debiti della società alla prova del “beneficium excussionis”*, in *Corr. Trib.*, 2016, 38, 2913 ss.

CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell’autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2018, 2, 1, 163- 189

FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Milano, 2019, 48

FEDELE A., *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, Roma, 1990

FERRI G., *Delle società*, in *Comm. Scialoja, Branca, sub artt. 2247-2324*, Bologna-Roma, 1981, 433

FERRI G., *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da Vassalli F., X, 3, Torino, 1987, 185

FRANSONI G., *L’esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall’obbligato principale*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, Padova, 2011, 125

FRANSONI G., *L’esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall’obbligato principale*, in *Rass. trib.*, 2011, 837 ss.

GALLO F., *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, V, Milano, 2002, 660 ss.

GLENDI C., *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 72 ss.

LUPI R., *Per il socio di società di persone, responsabile dei tributi dovuti dalla società, si profila un beneficio di escussione*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1, 11-37

LONGO D., *Riscossione coattiva di crediti tributari della società e beneficium excussionis*, in *Giurispr. Italiana*, 2019, 2152 ss.

MARCHESELLI A., *Beneficio di preventiva escussione della società di persone, debiti tributari e diritto di difesa del socio*, in *Corr. Trib.*, 2014, 7, 566 ss.

NUSSI M., *Strumenti civilistici o tributari per attivare la responsabilità dei soci per tributi dovuti da società di persone?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 7/8, 963 ss.

ODOARDI F., *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012

PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 611 ss.

PAPARELLA F., *Spunti in tema di azioni esecutive e questioni processuali nella solidarietà tributaria con particolare riferimento al beneficio di escussione*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1, 20 ss.

RANDAZZO F., *Alle Sezioni Unite il nodo sulla riscossione del socio per il tributo della società di persone*, in *Corr. Trib.*, 2020, 1, 85 ss.

ROSSETTI D.- GATTO A., *Profili processuali del beneficium excussionis a favore del cessionario di azienda ex art. 14 D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 aprile 2021

RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc.dir.*, 1987, XXXVI

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, 140

Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale

Business crisis law: news about tax agreement

ANNA RITA CIARCIA

Abstract

La transazione fiscale può essere vista come uno strumento diretto a trovare una soluzione condivisa tra imprese ed Amministrazione finanziaria, al fine di contemperare gli interessi erariali con la salvaguardia della continuità aziendale e dei connessi livelli occupazionali. L'obiettivo, più o meno dichiarato, è di evitare il fallimento delle imprese; a tal fine sono arrivate modifiche legislative nonché la nascita del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Parole chiave: transazione fiscale, professionista indipendente, omologazione, impugnabilità, giudice tributario

Abstract

The Tax agreement can be seen as a tool aimed at finding a shared solution between companies and the financial administration, in order to reconcile the tax interests with the safeguarding of business continuity and related employment levels. The more or less declared goal is to avoid business failure; to this end, legislative changes have arrived as well as the birth of the Code of business crisis and insolvency.

Keywords: tax agreement, independent professional, approval, contestability, tax judge

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Le novità e la relazione del professionista - **3.** Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza - **4.** Le condizioni per l'omologazione - **5.** Il giudice competente - **6.** Conclusioni.

1. Con la pubblicazione sulla G.U. 3 dicembre 2020, n. 300 della L. 27 novembre 2020, n. 159 di conversione del D.L. 7 ottobre 2020, n. 125 è stata definitivamente introdotta, con l'art. 3, comma 1-*bis*, la modifica agli artt. 180, 182-*bis* e 182-*ter* della Legge fallimentare; tale modifica avrà un notevole impatto in tema di transazione fiscale (e previdenziale) nel contesto dell'omologazione dei concordati e degli accordi di ristrutturazione dei debiti in quanto consentirà di ottenere l'omologazione degli stessi anche senza il voto dell'Amministrazione finanziaria.

Probabilmente le ragioni dell'intervento legislativo sono da ricercare nella volontà di facilitare, dato il particolare momento di crisi, le procedure concordatorie, nella consapevolezza che spesso l'inerzia opera come un ostacolo ai piani e ai progetti delle soluzioni alternative alla liquidazione.

La nuova disposizione, sebbene sia entrata in vigore il 4 dicembre 2020, è applicabile anche alle procedure in corso e quindi a quelle situazioni pendenti in cui l'omologazione di accordi di ristrutturazione o di concordati preventivi non sia ancora avvenuta; infatti, andando a intervenire sulla fase che regola il procedimento di omologa, si tratta di norma di natura processuale, soggetta dunque al principio del c.d. *tempus regit actum*, per cui l'atto processuale è soggetto alla disciplina vigente al momento in cui viene compiuto, sebbene successiva all'introduzione del giudizio (cfr. Cass. 7 ottobre 2010, n. 20811).

2. Con la predisposizione del piano di concordato o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, l'imprenditore in stato di crisi può presentare all'Amministrazione finanziaria una proposta di transazione fiscale per il pagamento, in misura parziale o in forma dilazionata, dei tributi.

Ciò implica che, all'esito del necessario procedimento istruttorio, esaminata la proposta e tutta la relativa documentazione depositata dall'imprenditore e ricevuto il parere positivo della Direzione Regionale competente, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente (la competenza è data dal domicilio fiscale del contribuente) dovrebbe esprimere il proprio consenso o diniego alla proposta di transazione attraverso la sottoscrizione di un apposito atto negoziale.

La transazione costituisce una fase endoconcorsuale, che si chiude con l'adesione o il diniego alla proposta di concordato preventivo mediante espressione di voto da parte dei creditori, tra i quali l'Amministrazione finanziaria.

Una delle modifiche più rilevanti apportate alla Legge fallimentare dalla L. n. 159/2020, in tema di transazione fiscale, riguarda il significato delle espressioni “*anche in mancanza di voto*” e “*anche in mancanza di adesione*” inserite rispettivamente nel comma 4 dell'art. 180 L.F., con riferimento al concordato preventivo, e nel comma 4 dell'art. 182-bis con riferimento all'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Infatti, la riforma stabilisce che i debitori proponenti potranno superare il non voto o la non adesione espressa dall'Amministrazione finanziaria quando il relativo consenso sia decisivo per le rispettive maggioranze o percentuali.

Con la riforma, nello specifico, all'art. 180, comma 4, è stato aggiunto il seguente periodo: “*Il Tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di voto da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze di cui all'art. 177 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui all'art. 161, terzo comma, la proposta di soddisfacimento della predetta Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria*”; all'art. 182-bis, comma 4: “*Il Tribunale omologa l'accordo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento della percentuale di cui al primo comma e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui al medesimo comma, la proposta di soddisfacimento della predetta Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria*”.

Ciò vuol dire che il Tribunale potrà omologare il concordato preventivo o l'accordo contenente la proposta di transazione fiscale anche in assenza dell'approvazione dell'A.F., laddove essa sia determinante per il raggiungimento della maggioranza dei creditori e delle classi di creditori che la Legge fallimentare richiede ai fini dell'approvazione.

Come visto, la nuova disciplina prevede che la proposta del contribuente deve essere corredata da una relazione del professionista indipendente designato dallo stesso debitore; il professionista, secondo le norme della Legge fallimentare, nella sua relazione dovrà attestare sia la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano (art. 161, comma 3) sia la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale (art. 182-ter, comma 5).

In conclusione, il Tribunale dovrà valutare gli esiti e potrà decidere positivamente sull'omologazione laddove le proposte per il soddisfacimento del Fisco dovessero risultare convenienti rispetto all'eventuale liquidazione giudiziale del patrimonio.

L'Agenzia delle Entrate, tempestivamente, ha fornito una circolare (29 dicembre 2020, n. 34/E/) con le istruzioni operative affinché venga data un'attuazione conforme all'attività di valutazione delle proposte di trattamento dei crediti tributari. Nel caso in cui venga espresso un giudizio di palese inattendibilità od insostenibilità della proposta di transazione fiscale, la circolare impone inoltre agli Uffici di adempiere a specifici obblighi di motivazione ed informazione a favore del contribuente. Gli Uffici sono in primo luogo tenuti a fornire una puntuale adeguata motivazione del proprio diniego. La motivazione

deve perciò contenere gli elementi necessari ad individuare analiticamente le ipotesi, le prospettazioni ed i dati compendati sia nel piano sia nella relazione che sono ritenuti inattendibili. Gli Uffici devono, in secondo luogo, portare a conoscenza del contribuente gli esiti delle proprie valutazioni, in modo da consentire una tempestiva interlocuzione tra le parti finalizzata ad esaminare gli elementi di criticità rilevati mediante l'utilizzo di parametri di comune dominio.

3. La novità legislativa si collega a quanto stabilito dall'art. 48, comma 5, del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCII - D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14).

Il CCII entrerà in vigore il 1° settembre 2021 e sostituirà integralmente la vigente Legge fallimentare; per le procedure aperte prima dell'entrata in vigore del nuovo codice continuerà ad applicarsi l'attuale Legge fallimentare. La volontà di sostituire la previgente disciplina può essere vista come una scelta per fronteggiare l'attuale emergenza sanitaria e di conseguenza quella economica che purtroppo si prospetta, si vuole consentire a tutti i soggetti coinvolti di continuare ad operare secondo una disciplina consolidata e permettere al sistema economico di superare la fase più acuta dell'emergenza economica.

Proprio nel contesto degli interventi di carattere emergenziale adottati per fronteggiare gli effetti economici dell'epidemia da Covid-19, la possibilità di applicazione delle disposizioni è stata anticipata rispetto all'entrata in vigore del CCII, attraverso il suo inserimento nell'attuale Legge fallimentare.

Infatti, l'art. 48, comma 5, citato, prevede che la proposta di transazione fiscale può produrre effetto nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti (con conseguente omologabilità degli stessi) anche senza l'approvazione del Fisco, se è più vantaggiosa per l'Erario della liquidazione giudiziale e se l'approvazione da parte dell'Amministrazione finanziaria è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali del 60% (o del 30% in taluni casi) dei crediti richieste per l'omologazione di detti accordi.

Lo scopo di queste novità è quello di eliminare una delle più rilevanti criticità applicative dell'istituto della transazione fiscale, avallata dall'interpretazione resa dell'Agenzia delle Entrate (con la circ. 23 luglio 2018, n. 16/E) secondo cui il soddisfacimento del Fisco deve essere più conveniente di quello derivante dalla liquidazione giudiziale mentre, al contrario, l'obiettivo è quello di evitare il fallimento delle imprese.

Nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 14/2019, si afferma che l'obiettivo delle modifiche sia quello di superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi e non vi è dubbio che tali resistenze possono concretizzarsi sia qualora l'ente creditore dilazioni oltre misura la risposta alla proposta di transazione, sia qualora esso la rigetti espressamente.

Le disposizioni anticipative aggiunte dalla L. n. 159/2020 trovano applicazione non solo nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate non si pronunci sulle proposte formulate, ma anche quando le rigetta: l'espressione "anche in mancanza di adesione" (comma 4 dell'art. 182-bis con riguardo all'accordo di ristrutturazione) quanto l'espressione "anche in mancanza di voto" (comma 4 dell'art. 180 per il concordato preventivo) possono essere letteralmente intese, non solo come assenza di risposta da parte dell'A. F., ma anche come risposta negativa.

Con riguardo alla figura del "professionista indipendente" indicata nelle nuove disposizioni, dobbiamo riferirci all'art. 2, lett. o) del CCII per individuarne le caratteristiche; secondo tale articolo, infatti, "il professionista incaricato dal debitore nell'ambito di una delle procedure di regolazione della crisi di impresa che soddisfi congiuntamente i seguenti requisiti: 1) essere iscritto all'albo dei gestori della crisi e insolvenza delle imprese, nonché nel registro dei revisori legali; 2) essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile; 3) non essere legato all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di regolazione della crisi da rapporti di natura personale o professionale; il professionista ed i soggetti con i quali è eventualmente unito in associazione professionale non devono aver prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore, né essere stati membri degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa, né aver posseduto partecipazioni in essa)".

4. Dalla lettura sia dell'art. 48, comma 4, CCII che di quelli della Legge fallimentare, ai fini dell'omologazione da parte del Tribunale (anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione) sembra che siano richieste due condizioni ovvero la rilevanza dell'adesione dell'Amministrazione ai fini del raggiungimento delle percentuali e la convenienza della proposta di soddisfacimento dell'Amministrazione rispetto all'alternativa liquidatoria.

Da qui il dubbio se le due condizioni siano cumulative e pertanto la disposizione normativa troverebbe applicazione solo se l'adesione dell'Amministrazione sia determinante per il raggiungimento delle percentuali e, contemporaneamente, appunto, la proposta sia conveniente; oppure siano alternative, per cui basterebbe che l'adesione sia determinante (senza la necessità della valutazione di convenienza) o, invece, che la proposta sia conveniente (senza la necessità che l'adesione sia determinante).

L'utilizzo della congiunzione "e" sembrerebbe far propendere per la cumulatività delle due condizioni, così come la lettura della Relazione di accompagnamento al CCII, secondo cui *"Al fine di superare ingiustificati resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi, è previsto che il tribunale possa omologare gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali di legge sempre che, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

Tuttavia, laddove dovessero ritenersi necessarie entrambe le condizioni si determinerebbe la paradossale conclusione per cui quando l'adesione del Fisco non sia decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali, la norma non possa operare, anche se la proposta è conveniente.

Pertanto, nei casi in cui entrambe non dovessero ricorrere, deve riconoscersi la possibilità che siano alternative: vi sarà l'omologazione anche quando l'adesione dell'Amministrazione non sia decisiva ai fini del raggiungimento della maggioranza, pur sempre nel rispetto della valutazione della convenienza, così come, in senso opposto, sarà possibile invocare l'applicazione anche in presenza della sola condizione della decisività, all'unico fine di consentire il raggiungimento delle maggioranze, senza la valutazione di convenienza.

5. Sin dall'introduzione della fattispecie della transazione fiscale, si era ritenuto che il voto contrario dell'Amministrazione finanziaria alla proposta di transazione potesse essere impugnato dal contribuente-debitore, soprattutto se questo impediva il concordato facendo conseguentemente aprire la procedura fallimentare, con i relativi pesanti risvolti economici e morali per il fallito. Di parere contrario l'Agenzia delle Entrate (con circ. 6 maggio 2015, n. 19/E) secondo la quale l'assenso o il diniego alla proposta di transazione non è un atto impugnabile.

Le novità introdotte potrebbero, però, assicurare alle imprese debentrici quella necessaria tutela giurisdizionale verso i provvedimenti di rigetto delle proposte di transazione, emessi dall'Amministrazione finanziaria in contrasto con i principi affermati dalla Legge fallimentare.

L'art. 182-ter, nella nuova formulazione, prevede che l'Ufficio debba valutare le proposte che gli giungono nel rispetto del principio della convenienza; tale formulazione, dunque, non rimette alla discrezionalità dell'A.F. la valutazione della proposta. Pertanto, nelle ipotesi di decisioni emesse in violazione del suddetto principio, queste potranno essere impuginate dai contribuenti.

Quanto al giudice innanzi al quale impugnare il diniego dell'A.F. la questione ha trovato una definizione.

Infatti, considerando che la valutazione in merito alla transazione fiscale parte dalla verifica delle posizioni tributarie e, quindi, oggetto della transazione è comunque una questione di natura tributaria basata su una verifica fondata sull'interpretazione e sulla corretta applicazione di norme tributarie, deve ritenersi che il provvedimento di diniego possa essere impugnato davanti al Giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento fra atti della Amministrazione e rapporto tributario; nel senso che tali provvedimenti debbano essere idonei ad incidere sui rapporti tributari, dovendosi ritenere possibile una

interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dal citato art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

Pertanto, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa tributaria.

Altra considerazione a supporto della giurisdizione tributaria è che la transazione fiscale produce degli effetti pressoché identici con le domande di definizione agevolata dei rapporti tributari, nonostante essi non siano espressione di un potere discrezionale, bensì un dovere di esercizio della pubblica funzione. L'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, infatti, anche se non indica l'impugnazione alla transazione fiscale nell'elenco degli atti tassativamente indicati, devolve esplicitamente al giudice tributario l'impugnazione del rigetto di domande di definizione agevolata del rapporto tributario (Comm. trib. prov. Milano, sez. XXV, sent. 14 febbraio 2014, n. 1541).

Sulla competenza del giudice tributario si è espresso anche il Consiglio di Stato (sez. IV, sent. 14 luglio 2016, n. 4021) secondo cui la giurisdizione sull'impugnazione in parola spetta al giudice tributario in quanto la possibilità di pervenire alla transazione fiscale da parte dell'Erario è condizionata a valutazioni che non possono prescindere dalle ragioni del soddisfacimento della pretesa impositiva, dovendo comunque essere effettuato un giudizio valutativo circa il miglior grado di soddisfazione che la stessa pretesa troverebbe per il tramite della via transattiva rispetto all'eventuale fallimento, con conseguenti valutazioni di merito ed opportunità rispetto alle quali non è possibile l'esercizio di un sindacato del Giudice Amministrativo.

Infine, si è pronunciata anche la Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sent. 14 dicembre 2016, n. 25632) che ha affermato che la natura discrezionale del provvedimento non limita la giurisdizione del giudice tributario sul diniego alla transazione fiscale, posta la natura generale della giurisdizione stessa.

Conformemente alla Suprema Corte, la giurisprudenza di legittimità ha confermato l'impugnabilità avanti al giudice tributario del diniego opposto alla transazione da parte dell'Agenzia, nel caso *de quo*, e riportandosi a quando visto in precedenza, la Commissione ha ritenuto illegittimo il diniego in quanto era stata dimostrata la maggior convenienza della proposta transattiva rispetto a quella meramente liquidatoria: dalla documentazione versata in atti dalla ricorrente e in particolare dalla relazione di stima del patrimonio aziendale e relative osservazioni redatta da un soggetto abilitato come da suddetta normativa emerge con sufficiente chiarezza che l'importo proposto e articolato come dettagliato in fatto sebbene versato a rate risulta sicuramente superiore a quello eventuale ricavabile in sede di liquidazione del patrimonio aziendale in sede fallimentare (Comm. trib. prov. Roma, sez. XXVIII, sent. 1° dicembre 2017, n. 26135).

Recentemente, infine, merita di essere segnalato l'orientamento della Commissione tributaria provinciale di Salerno (sez. XIV, sent. 26 febbraio 2020, n. 240), con cui i giudici, hanno tuttavia evidenziato come non è soltanto l'astratta possibilità di soddisfacimento del debito erariale in misura maggiore rispetto a procedure di liquidazione a rappresentare il solo criterio di scelta per l'Agenzia delle Entrate; è anche necessario che venga valutata la serietà della proposta, allo scopo di evitare di dar corso a un risanamento a favore di soggetti che (come nel caso analizzato dai giudici) hanno sistematicamente e volontariamente omesso nel corso degli anni il versamento delle imposte dovute, accrescendo l'importo dei debiti tributari a vantaggio di altri creditori, così come occorre evitare di concedere stralci a favore di soggetti che hanno compiuto atti distrattivi. Se lo scopo della transazione fiscale è quello di consentire al Fisco il recupero dei propri crediti nella misura più elevata possibile, non può tuttavia prescindere da una valutazione, di stretto dominio dell'Ufficio, più ampia, dovendo considerarsi ai fini della determinazione delle somme realizzabili in caso di liquidazione e di fallimento il possibile esercizio di azioni revocatorie e di responsabilità verso gli organi sociali che entrano in tal modo nel calcolo di convenienza economica comparata avente a oggetto le alternative possibilità di recupero del credito. Entra poi nella valutazione dell'Ufficio la capacità dell'impresa risanata di generare, direttamente e indirettamente, futuri redditi su cui si renderanno dovute ulteriori imposte da parte dell'impresa stessa, dei suoi dipendenti e dei suoi fornitori, che certamente non verrebbero prodotti in caso di fallimento di quest'ultima, valuta-

zione che (nel caso di specie) è stata nettamente negativa come dimostra la mancanza di meritevolezza riconosciuta dall'Agenzia.

Nonostante l'unanime orientamento giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate continua a rinvenire nel Tribunale fallimentare la giurisdizione in materia di impugnazione del diniego alla proposta di transazione fiscale.

Si può condividere questo orientamento considerando che il diniego, ancora di più a seguito della riforma indicata, ha natura di atto "discrezionale" (discrezionalità tecnica), non incidente, in senso stretto, né *sull'an*, né sul *quantum* della pretesa fiscale. Dal che dubbi permangono circa la competenza del giudice tributario a decidere sul diniego di transazione fiscale.

Per completezza di informazione, si evidenzia che, dopo la chiusura per la pubblicazione del presente saggio, sul tema sono intervenute le S.U. della Corte di Cassazione con sent. n. 8504 del 25 marzo 2021. Esse hanno affermato che, in materia di transazione fiscale, la giurisdizione sulla legittimità del diniego spetta al tribunale fallimentare a motivo della "prevalente/assorbente finalità concorsuale dell'accordo transattivo e quindi del suo mancato raggiungimento a causa del dissenso opposto dall'Ente impositore" rispetto alla "sussumibilità di tale rifiuto in una delle fattispecie indicate nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19".

6. Nella transazione fiscale assistiamo ad una deroga del tradizionale principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria e lo scopo della deroga è evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'impresa e prevenirne il fallimento.

L'Agenzia delle Entrate, anche sulla base dei documenti prodotti dal debitore a corredo della domanda di concordato preventivo, dovrà valutare la convenienza economica al fine di stabilire se aderire alla proposta di transazione del debito fiscale. Tra gli elementi da prendere in considerazione particolare rilevanza assume il rapporto fra le entrate che possono essere riscosse mediante la proposta di transazione, rispetto a quelle ottenibili a seguito dell'istaurarsi di una successiva procedura concorsuale quale il fallimento.

In altri termini, occorre una comparazione con il minor gettito eventualmente derivante dall'eventuale fallimento dell'impresa, ovvero una valutazione basata sui parametri di economicità e proficuità dell'accordo. Nella valutazione si dovrà tener conto dell'eventuale effettiva possibilità di una migliore soddisfazione del credito erariale in sede di accordo transattivo, rispetto all'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale di fallimento, in considerazione anche dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa, nonché della tutela degli interessi erariali.

La nuova disciplina in tema di transazione fiscale evidenzia il ruolo centrale dell'analisi dell'attestatore indipendente, che deve essere oggetto della valutazione dell'Ufficio Giudiziario in sede di omologazione e che, in caso di mancata adesione dell'A.F. al concordato o all'accordo di ristrutturazione, potrebbe costituire il requisito su cui potrà basarsi la decisione del Tribunale.

Se il problema pratico era la mancanza del voto o dell'adesione da parte dell'Agenzia delle Entrate, forse sarebbe stato da preferire un approccio diverso rispetto a quello della riforma: inserire un termine certo, perentorio, a carico dell'Ufficio o prevedere, come già per altri casi, l'ipotesi del silenzio assenso, piuttosto che gravare il Tribunale. Il problema del voto dell'Ufficio finanziario, in conclusione, è stato aggirato dalla nuova normativa facendo ricadere sul giudice le valutazioni di merito sulla convenienza economica della proposta.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale omologabile anche con il rigetto del fisco*, in *il fisco*, 2021, 6, 507 ss.

ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale, indisponibilità dell'obbligazione tributaria e discrezionalità dell'amministrazione*, in *il fisco*, 2020, 29, 2850 ss.

- ATTARDI C., *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *il fisco*, 2017, 46, 4448 ss.
- BOGONI R. - ARTUSO E., *Incroci (non pericolosi) tra compensazione e transazione fiscale ex art. 182-ter l. fall.: focus su alcuni profili sistematici e settoriali, tra diritto tributario e concorsuale*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, 2615 ss.
- BOGONI R. - ARTUSO E., *Ancora sul “diniego” alla proposta di transazione fiscale ex art. 182-ter l. fall., tra impugnabilità ed obbligo di motivazione: brevi note a margine di una condivisibile pronuncia di merito*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 2257 ss.
- BOGONI R. - ARTUSO E., *La “transazione fiscale”: profili tributari e processuali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, 409 ss.
- BOGONI R. - ARTUSO E., *Spunti e osservazioni sull’impugnabilità del diniego alla proposta di ‘transazione fiscale’ ex art. 182-ter l.f.*, in *Riv. dir. trib.-online*, 15 novembre 2019
- CACOPARDO S., *Appartiene al giudice tributario la controversia sul diniego della transazione fiscale - il diniego alla transazione fiscale: mezzi di tutela ed ambito del giudizio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 7, 634 ss.
- CAPOLUPO S., *Dubbi sulla impugnabilità del diniego nella transazione fiscale*, in *il fisco*, 2019, 26, 2534 ss.
- D’ATTORRE G., *La ristrutturazione “coattiva” dei debiti fiscali e contributivi negli adr e nel concordato preventivo*, in *il Fallimento*, 2021, 2, 153 ss.
- DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2007, 45, 3657 ss.
- DEL FEDERICO L., *Profili evolutivi della transazione fiscale*, in JORIO A. – FABIANI M. (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna - Torino, 2010, 1226 ss.
- DEL FEDERICO L., *La Corte di cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1, II, 35 ss.
- FICARI V., *La “transazione” fiscale nella “ristrutturazione” dei debiti tributari e nel concordato preventivo*, in *Trattato di diritto fallimentare*, diretto da BUONOCORE V. - BASSI A., Padova, 2010, I, 615 ss.
- GAFFURI A.M., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 5, 1119 ss.
- GOLISANO M., *Prime pronunce giurisprudenziali in tema di impugnabilità del diniego di transazione fiscale*, *Dir. e prat. trib.*, 2015, 2, II, 260 ss.
- LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 330 ss.
- MARINI G., *La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali*, in PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 661 ss.
- MARINI G., *Indisponibilità e transazione fiscale*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 559 ss.
- MARINI G., *Commento all’art. 182-ter legge fallimentare - Transazione fiscale*, in NIGRO A. - M. SANDULLI M. (a cura di), *La riforma della legge fallimentare - Seconda edizione*, Torino, 2011
- PAPARELLA F., *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all’art. 182-ter l.f.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 317 ss.
- PURI P., *La transazione fiscale al vaglio della Suprema Corte*, in *Corr. trib.*, 2010, 25, 1991 ss.
- SGARAVATO G. - SGARAVATO E., *Brevi note in tema di transazione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1, 378 ss.
- PERRUCCI U., *Quale Giudice per la transazione fiscale?*, in *Boll. trib.*, 2009, 10, 779 ss.
- RANDAZZO F., *Il “consolidamento” del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 836 ss.
- TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 4, 1072 ss.
- ZORZI A., *Piani di risanamento e accordi di ristrutturazione nel codice della crisi*, in *il Fallimento*, 2019, 8-9, 993 ss.

VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi

Probative value of taxpayers' and third parties' statements

(commento a/notes to Cass., ord. 15 gennaio 2021, n. 592)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

L'ordinanza in commento affronta due problematiche di particolare rilevanza per il processo tributario: quella del valore da attribuire alla dichiarazione *contra se* del contribuente (considerata confessione stragiudiziale, quindi prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile accertato dall'Amministrazione finanziaria, non bisognevole, come tale, di ulteriori riscontri), e quella del valore da attribuire alle dichiarazioni di terzi (da considerare fornite del valore probatorio proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione).

Parole chiave: dichiarazioni del contribuente, confessione stragiudiziale, dichiarazioni di terzi, elementi indiziari

Abstract

The ordinance in question addresses two issues of particular relevance for the tax trial: that of the value to be attributed to the taxpayer's contra se declaration (considered an out-of-court confession, therefore not circumstantial, but direct evidence of the additional taxable amount ascertained by the Public Administration, therefore not requiring further checks), and that of the value to be attributed to the statements of third parties (they are to be considered provided with the probative value proper to the elements of evidence, which can contribute to forming the conviction of the judge, and which are not suitable to constitute, on their own, the basis of the decision).

Keywords: taxpayer's declaration, out-of-court confession, statements of third parties, elements of evidence

SOMMARIO: PARTE PRIMA **1.** Il primo principio di diritto desumibile dall'ordinanza. – **2.** Dichiarazioni del contribuente a contenuto confessorio. PARTE SECONDA **3.** Il secondo principio di diritto desumibile dall'ordinanza. – **4.** Dichiarazioni di terzi e divieto di prova testimoniale.

1. La recente ordinanza della Corte di Cassazione in esame afferma due principi di diritto, riferibili rispettivamente al valore probatorio delle dichiarazioni (a contenuto a sé “sfavorevoli”) del contribuente e delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario.

Quanto alla prima questione, con specifico riferimento alla “*ammissione, da parte del contribuente, di elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria controversa*”, la Corte afferma che, “*in ordine al contenuto della predetta dichiarazione del contribuente alla Guardia di Finanza*”, deve affermarsi “*che, ai fini istruttori, essa ... assume la natura di confessione stragiudiziale, ai sensi dell'art. 2735 c.c., costituendo pertanto prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti del contribuente che l'ha resa, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri* (Cass.

21/12/2005, n. 28316; nello stesso senso cfr. Cass. 24/10/2014, n. 22616; Cass. 25/05/2007, n. 12271; Cass. 26/01/2004, n. 1286)” (in senso analogo, con riferimento alle “dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società”, che “devono essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri”, cfr. Cass., ord. 17 settembre 2009, n. 20009, per un commento alla quale v. COLLI VIGNARELLI A., *Dichiarazioni di terzi, confessione (stragiudiziale) e processo tributario*, in *Boll. trib.*, 23, 2009, 1733 ss.).

2. Come si nota immediatamente, per quanto concerne le dichiarazioni del contribuente a contenuto confessorio (e quindi a lui sfavorevoli), rese ai verificatori, la pronuncia in esame attribuisce alle stesse valore di confessione stragiudiziale (art. 2735 c.c.), e quindi di piena prova del fatto dichiarato, senza che siano necessari ulteriori elementi di riscontro circa la veridicità del fatto stesso.

Con riferimento in generale alla confessione (artt. 2730-2735 c.c.), cioè “la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte” (art. 2730, comma 1, c.c.), come noto, questa si distingue - con particolare riguardo ai fini che qui interessano - in “giudiziale o stragiudiziale” (art. 2730, comma 2, c.c.).

La prima è quella “resa in giudizio” (art. 2733, comma 1, c.c.) - e può essere “spontanea o provocata mediante interrogatorio formale” (art. 228 c.p.c.) - la seconda è quella “fatta alla parte o a chi la rappresenta”, ed è dotata della “stessa efficacia probatoria di quella giudiziale” (art. 2735, comma 1, c.c.), dunque “forma piena prova contro colui che l'ha fatta, purché non verta su fatti relativi a diritti non disponibili” (art. 2733, comma 2, c.c.); “se è fatta a un terzo ..., è liberamente apprezzata dal giudice” (art. 2735, comma 1, c.c.). Ai fini della sua efficacia, si richiede che provenga “da persona capace di disporre del diritto, a cui i fatti confessati si riferiscono”, e se “resa da un rappresentante, è efficace solo se fatta entro i limiti e nei modi in cui questi vincola il rappresentato” (art. 2731 c.c.). Una volta resa, “la confessione non può essere revocata se non si prova che è stata determinata da errore di fatto o da violenza” (art. 2732 c.c.).

In relazione al problema specifico della confessione nel processo tributario, limitando il discorso all'essenziale (per approfondimenti sul punto COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, 125 ss. e 144 ss., e dottrina ivi citata), è sufficiente ricordare che la dottrina è, tra l'altro e in particolar modo, divisa su due punti specifici: innanzitutto, circa l'ammissibilità, nel processo in questione, dell'interrogatorio formale, come strumento volto a provocare la confessione in giudizio; in secondo luogo, sul valore da attribuire ad una eventuale confessione - giudiziale o stragiudiziale - resa dalla parte.

Per quanto riguarda la prima problematica, concernente l'interrogatorio formale, parte della dottrina ne riconosce l'ammissibilità (*contra*, per tutti, FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2020, 542; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020, 167; COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 127; SCHIRÒ S., *Diritto processuale tributario e diritto processuale civile*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008, 7), ma occorre in proposito distinguere, all'interno della stessa dottrina, due distinti filoni interpretativi: da un lato (v. ad es. SOCCI A. M., in SOCCI A.M. - SANDULLI P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, 202 ss.) coloro che attribuiscono alla confessione resa in questa sede valore di prova vincolante - rientrando dunque la stessa nella categoria delle prove legali, ovvero sia quelle prove “che, costituendo eccezione alla regola della libera apprezzabilità da parte del giudice, vincolano il giudice stesso al loro risultato probatorio” (COSÌ MANDRIOLI C. - CARRATTA A., *Corso di diritto processuale civile*, II, Torino, 2017, 120) - potendo essere revocata solo se determinata da errore di fatto o da violenza; dall'altro coloro che, viceversa, la considerano prova non vincolante per il giudice tributario (PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 129, secondo cui, “anche se una confessione giudiziale venisse resa, essa non potrebbe che essere liberamente valutata dal giudice, al pari di quella stragiudiziale, ai sensi dell'art. 116, comma 1, cod. proc. civ.”; in propo-

sito cfr. anche BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, aggiornamento a cura di BELLÈ B., Padova, 2020, 105).

Con riferimento invece alla problematica relativa all'efficacia probatoria da attribuire *in generale* a dichiarazioni (scritte o orali, rese nel processo tributario o fuori di esso) a contenuto confessorio - e quindi "sfavorevole" al dichiarante - la dottrina di regola (a parte quindi quegli autori che ne riconoscono efficacia di prova vincolante), ha attribuito alle stesse valore di prova liberamente apprezzabile dal giudice (cfr. TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 167 s.; PISTOLESI F., *op. loc. cit.*; DE DOMINICIS P.D., *L'ammissibilità e la valenza probatoria della confessione stragiudiziale nel processo tributario*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G., *Il processo tributario*, cit., 222 ss.; FANNI M., *La fase istruttoria ed i poteri delle Commissioni tributarie nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in UCKMAR V. - TUNDO F., *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 516 s.; COMELLI A., *Sub art. 7*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, 105), fondando, nel tempo, tale interpretazione ora sulla natura inquisitoria del processo tributario, ora sulla natura indisponibile del rapporto d'imposta.

Circa la prima affermazione, come noto, se di natura inquisitoria del processo tributario poteva parlarsi in passato, dopo la riforma attuata prima con il D.P.R. n. 636/1972 e, successivamente, con i DD.Lgs. nn. 545 e 546 del 1992, non può più dubitarsi, attualmente, della natura dispositiva del processo in questione (cfr. SCHIAVONE F.P., *I poteri istruttori del giudice tributario in una prospettiva di riforma del processo*, in *Diritto processuale tributario*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2020, 167; sulla, più o meno attenuata, natura dispositiva dell'attuale processo tributario cfr. COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 44 ss. e 111 ss.; BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, cit., 107 s.; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 50 e 119 ss.; FANNI M., *La fase istruttoria ed i poteri delle Commissioni tributarie*, cit., 501 ss.).

Per quanto concerne invece il riferimento alla natura indisponibile del rapporto d'imposta, questo poteva avere maggior rilievo prima dell'introduzione di quegli istituti che comportano – anche se è discusso – una deroga più o meno ampia alla tradizionale indisponibilità del rapporto stesso (si pensi al reclamo-mediazione, alla conciliazione giudiziale, all'accertamento con adesione o alla transazione fiscale) (1), per cui può oggi ritenersi che, almeno a livello di legislazione ordinaria, il rapporto d'impo-

(1) Sul tema, in generale, VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, e *Accertamento con adesione*, Padova, 2011. Con riferimento specifico riferimento all'istituto del reclamo-mediazione, PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 80, afferma che la normativa "consente all'ente impositore di raggiungere la mediazione facendo leva su valutazioni d'indole transattiva", con "un criterio di soluzione stragiudiziale dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi", concludendo che "non può che prendersene atto e riconoscere che la mediazione si pone nella stessa ottica della transazione fiscale ... che permette all'ente impositore di accettare una riduzione della pretesa impositiva e/o sanzionatoria in chiave transattiva"; l'Autore aggiunge peraltro che "il rilevato assetto transattivo della mediazione non autorizza, però, a sostenere che anche la conciliazione ne condivida la natura. Quest'ultima, al pari dell'accertamento con adesione ... non consiste in una definizione transattiva", per cui "di tali istituti solo la mediazione ... offre all'ente impositore la possibilità di impiegare criteri transattivi", e, "se ci si chiede quale ne sia la ragione, si resta senza risposta". Dunque, conclude l'Autore, "non può che auspicarsi un intervento del legislatore per risolvere la segnalata incongruenza". Definisce la "proposta di mediazione" come la prospettazione di "una soluzione transattiva", GAFFURI G., *Diritto tributario, Parte generale e parte speciale*, cit., 256.

Con riferimento all'istituto della conciliazione giudiziale, afferma BRIGHENTI F., *Conciliazione giudiziale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2007, 17, 1398 s., che "in taluni casi (come la conciliazione giudiziale) ... anche il rapporto di imposta può formare oggetto di negoziazione"; TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, cit., 593, evidenzia che la conciliazione "condivide con l'accertamento con adesione ... le nuove prospettive ordinali orientate all'espansione delle forme di attuazione consensuale della norma tributaria"; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 640 s., afferma che "la definizione della controversia ... può ... discendere, anziché da una sentenza, da un accordo delle parti (la c.d. conciliazione giudiziale)", in quanto la normativa "sembra consentire ... accordi ... che si pongano in una logica transattiva", aggiungendo che "tanta libertà di apprezzamento, di dubbia compatibilità con i principi di eguaglianza, capacità contributiva ed imparzialità, sembra coerente con l'intento del legislatore di introdurre la conciliazione, per favorire l'interesse dell'erario ad un'immediata e definitiva riscossione anche a costo del sacrificio del principio sommo della perequazione dei carichi pubblici tra i consociati"; l'Autore

sta non va più considerato in modo “assoluto” indisponibile [cfr. GAFFURI G., *Diritto tributario, Parte*

conclude osservando che, anche dopo le modifiche procedurali apportate all’istituto dal D.Lgs. n. 156/2015, “*la tesi transattiva rimane fortemente accreditata*”. *Contra*, con riferimento all’affermata natura transattiva della conciliazione, v. PISTOLESI F., *op. e loco ultt. citt.*, e 156 ss., ove si legge, tra l’altro, che “*in mancanza di una previsione legislativa che autorizzi il ricorso a criteri transattivi, il principio di indisponibilità del rapporto obbligatorio tributario preclude all’ente impositore la definizione in base a tali parametri*”; SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, a cura di CIVITARESE MATTEUCCI S. - DEL FEDERICO L., Milano, 2010, 253, ove si legge che bisogna “*ritenere che con l’istituto in esame il legislatore non abbia inteso offrire alle parti uno strumento negoziale volto a definire con criteri transattivi e remissori i contenuti sostanziali della pretesa tributaria ma uno strumento alternativo per realizzare nell’ambito di un particolare modulo procedimentale la definizione dell’accertamento del presupposto imponibile*”. Da ultimo, per un esame dei diversi orientamenti, anche giurisprudenziali, sulla natura dell’istituto, nella considerazione delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 156/2015, cfr. RUSSO F., *La natura della conciliazione giudiziale, tra novazione, transazione ed autotutela rafforzata nell’ottica della giusta composizione della lite tributaria*, in *Diritto processuale tributario*, a cura di AMATUCCI F., cit., 199 ss.; CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di GUIDARA A., Pisa, 2020, 97 ss., ove si legge che “*sembra ... che oggi prevalga un approccio pragmatico, che riconoscendo natura transattiva alla conciliazione, ammette un’attenuazione del principio di indisponibilità*” del credito d’imposta; BIANCHI L., *L’effetto novativo della conciliazione tributaria: perplessità sull’orientamento giurisprudenziale in termini e alternative ricostruttive*, ivi, 293 ss. Con riferimento alla natura giuridica dell’accertamento con adesione, evidenzia TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., 245 s., che “*vi sono, in dottrina, due orientamenti. Vi è un orientamento che utilizza concetti privatistici, e quindi ravvisa nel concordato un contratto (in particolare, una transazione)*”; secondo invece un altro orientamento, “*l’accertamento con adesione – pur essendo la conseguenza di un accordo – ha la sostanza di un normale accertamento, salvo la circostanza che ad esso il contribuente presta la sua adesione*”. Conclude l’Autore che l’accertamento in questione “*è, comunque, una forma di esercizio del potere impositivo; non può essere, perciò, un atto di diritto privato. La formalizzazione dell’accordo non avviene in forme privatistiche, ma con un provvedimento impositivo, accettato dal contribuente*”. In proposito v. anche PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 80; MARELLO E., *L’accertamento con adesione*, Torino, 2000, 73 ss.; LA ROSA S. (con riguardo anche alla conciliazione giudiziale), *Gli accordi nella disciplina dell’attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, cit., 50 ss., spec. 65 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 407, ove l’Autore, dopo aver ricordato l’esistenza dei diversi orientamenti in materia, conclude affermando che “*la tesi transattiva, se implicante la presenza di potere dispositivo in capo all’ufficio, è errata*”; CALIFANO C., *La natura giuridica dell’accertamento con adesione nella teoria degli accordi*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., 245 ss.; CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, cit., 429 s., ove, richiamata “*la tesi che vede nell’istituto un atto negoziale di natura transattiva*”, si aggiunge che “*la qualificazione dell’accertamento con adesione come accordo transattivo sarebbe ... difficilmente inquadrabile e controllabile ... nella dimensione del buon andamento e della imparzialità della Pubblica Amministrazione. Ma, soprattutto, si porrebbe in contrasto con quel carattere di indisponibilità dell’obbligazione tributaria che deriva dai principi costituzionali di capacità contributiva e di riserva di legge*”; TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, cit., 369 ss., il quale riconosce che, con riguardo “*al dogma dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria*”, “*nei più recenti contributi dottrinari, tale dogma è stato completamente rivisitato e ricondotto ad una dimensione tale da non precludere l’ammissibilità di accordi di carattere dispositivo*”; GAFFURI G., *Diritto tributario, Parte generale e parte speciale*, cit., 157, afferma che “*il concordato costituisce una convenzione sostanzialmente transattiva*”, ove “*l’intesa ... risolve o previene ogni questione, anche di diritto, assumendo quindi ... le caratteristiche proprie di un atto transattivo*”.

Con riferimento alla transazione fiscale v. TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 4, 1071 ss., il quale afferma (1073) che “*la transazione fiscale è un istituto ... difficilmente conciliabile con il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria*”; analogamente, ID., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, cit., 287; ALLENA M., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d’impresa*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., 164, il quale, dopo aver evidenziato, nella transazione fiscale, un “*potere/dovere*” dell’Amministrazione di individuare le “*circostanze dove ... una disponibilità del tributo possa risultare conveniente*”, prosegue affermando che “*questa convenienza ispira la autentica ratio dell’istituto*”, e conclude sottolineando (181) come il principio dell’indisponibilità, “*se correttamente inteso, non va letto come intangibilità assoluta dell’esistenza (an) e della misura (quantum) del debito: in tal senso, essa (l’indisponibilità) non esiste nell’ordinamento, perché le limitazioni alla stessa misura non si contano ormai più (si pensi agli istituti della mediazione e della conciliazione giudiziale ... etc.), con tendenza in questa direzione ormai irreversibile da parte dell’ordinamento*”; ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale, indisponibilità dell’obbligazione tributaria e discrezionalità dell’amministrazione*, in *il fisco*, 2020, 29, 2850 ss., ove si afferma che “*con tale istituto il legislatore ha finalmente coniato una disposizione normativa che, in applicazione del principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica amministrazione (di cui all’art. 97 Cost.), consente espressamente a quest’ultima di derogare al principio di indisponibilità ... del credito tributario*”. In proposito si legge (7 s.) nella circolare dell’Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2020, n. 34/E, - avente ad oggetto la “*Gestione delle proposte di*

generale e parte speciale, cit., 250 e MARINI G., *L'accertamento: atti impositivi e tipologie di accertamento*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020].

Da quanto osservato risulta che è possibile attribuire valore di prova “fondante” alle dichiarazioni delle parti, caratterizzate da un contenuto confessorio, sia se rese al di fuori del processo sia, e a maggior ragione, se rese nel processo davanti al giudice tributario (come già evidenziato, afferma la Corte, la dichiarazione del contribuente a sé sfavorevole, “*ai fini istruttori ... assume la natura di confessione stragiudiziale, ai sensi dell’art. 2735 c.c., costituendo pertanto prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti del contribuente che l’ha resa, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri*”).

Quello di cui si può discutere è se, quando si definisce la dichiarazione sfavorevole resa dal contribuente come “confessione stragiudiziale”, si intenda semplicemente indicare - usando il termine in modo “atecnico” - una prova sufficiente, a prescindere da ulteriori riscontri, a formare il convincimento del giudice - e quindi non un mero indizio -, comunque sottoposta al suo prudente apprezzamento, *ex art. 116, comma 1, c.p.c.* (a norma del quale “*il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento*”); ovvero si intenda indicare una “prova vincolante”, della quale il giudice deve limitarsi a prendere atto, revocabile dalla parte solo nel caso in cui “*si prova che è stata determinata da errore di fatto o da violenza*” (art. 2732 c.c.). In quest’ultimo caso, “*la confessione, oltre che vincolante per il giudice, non può nemmeno essere smentita dal confitente o combattuta con la semplice prova contraria*”, in quanto “*per togliere efficacia alla confessione bisogna ... provare non solo che il fatto confessato non è vero, ma anche che il confitente versava nell’erronea credenza che fosse vero*” (così, LIEBMAN E.T., *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1981, 145), ovvero che la confessione è stata determinata da violenza. Come sopra osservato, la dottrina tributaristica di regola esclude alla confessione valore di prova legale, come tale vincolante il giudice (per una pronuncia che attribuisce alla confessione stragiudiziale del contribuente “valore di prova legale” v. invece l’ormai datata Cass., 9 giugno 1990, n. 5628). In particolare, si trova affermato (FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 545) che “*tutte le dichiarazioni ed ammissioni del contribuente fanno piena prova ma senza i limiti fissati dall’art. 2732, e possono quindi essere modificate o rettificate o sconfessate dall’autore per errore di fatto e di diritto e persino nel caso di deliberata falsificazione*”; ciò in considerazione del fatto che “*versiamo in materia di diritti indisponibili e di obbligo di imparziale esercizio della funzione vincolata di imposizione*”.

Per concludere, con specifico riferimento alla confessione stragiudiziale - che è quella che interessa in questa sede in quanto “oggetto” della pronuncia della Cassazione in commento (per approfondimenti sulla confessione giudiziale si rinvia a COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 125 ss. e 144 ss.) - si possono effettuare alcune ulteriori precisazioni.

In primo luogo, occorre ricordare che l’orientamento che definisce confessione stragiudiziale le dichiarazioni rilasciate da una delle parti al di fuori del processo, ha fatto riferimento essenzialmente (oltre che alla dichiarazione d’imposta: cfr. TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 168; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 129): a) alle risposte date ai questionari inviati al contribuente e alle dichiarazioni rese dallo stesso a seguito di comparizione personale (cfr. MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, Milano, 1993, 174 ss.; escludono

transazione fiscale nelle procedure di composizione della crisi di impresa” - che, “*nel suo assetto attuale, la transazione fiscale rappresenta una particolare procedura ‘transattiva’ tra Fisco e contribuente, collocata nell’ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, che consente il pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario. Al riguardo va osservato che l’istituto della transazione, mutuato dal diritto civile, è apparso del tutto innovativo nell’ordinamento tributario, poiché ha permesso un parziale superamento del principio di indisponibilità del credito erariale, in ragione della necessità di tutelare altri interessi di pari rilievo costituzionale*”. In argomento, da ultimo, v. CUVA A., *Transazione fiscale ed indisponibilità del credito tributario. Evoluzione normativa*, in *Transazione fiscale e recenti novità in materia di crisi d’impresa*, “I martedì della Camera”, a cura della Camera Avvocati Tributaristi - Palermo, 12 gennaio 2021, 1 ss.

che le risposte date dal contribuente ai questionari o alle domande del funzionario dell'Amministrazione finanziaria abbiano valore di confessione, TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Aggiornamento, III, 882 s.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 542 ss.; nello stesso senso INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 225); b) alle dichiarazioni *contra se* contenute in processi verbali redatti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, e sottoscritti dal contribuente (sul punto v., ancora, MANZONI I., *Potere di accertamento*, cit., 178; esclude che le dichiarazioni *contra se*, rese dal contribuente in sede di istruttoria amministrativa, possano assumere il valore di confessione stragiudiziale, in quanto prive del c.d. *animus confitendi*, anche INGRAO G., *La valutazione*, cit., 223 ss.; con riguardo alle “dichiarazioni rilasciate dal contribuente nel corso di accessi ispettivi e regolarmente verbalizzate dagli inquirenti” – come pure “alle dichiarazioni rese in sede di risposta ai questionari o in sede di comparizione personale del contribuente”: cfr. *sub a*) – afferma FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 544 s., che hanno “efficacia pari a quella delle prove c.d. dirette o storiche e, quindi, ... efficacia che le avvicina alle dichiarazioni propriamente confessorie”, aggiungendo peraltro che “sostenere che tutte le predette dichiarazioni presentano profili confessori non significa affatto sostenerne la piena assimilazione alla efficacia probatoria della confessione, come scolpita dall'art. 2732 del codice civile”).

In secondo luogo va precisato che l'interpretazione volta a valutare le dichiarazioni rilasciate da una delle parti, al di fuori del processo, come confessione stragiudiziale *con valore di piena prova al pari di quella giudiziale* (art. 2733, comma 2, c.c.) - e non come prova liberamente valutabile dal giudice - presuppone necessariamente di considerare i funzionari dell'Ufficio o i militari della Guardia di Finanza, cui il contribuente le abbia rese in sede di verifica, come “parte” del (futuro) processo o suo “rappresentante”: infatti, come già evidenziato, la confessione stragiudiziale, a norma dell'art. 2735, comma 1, c.c., ha “la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale”, cioè “forma piena prova contro colui che l'ha fatta” (art. 2733, comma 2, c.c.), se “fatta alla parte o a chi la rappresenta”, altrimenti, “se è fatta a un terzo ..., è liberamente apprezzata dal giudice” (art. 2735, comma 1, c.c.).

Volendo accogliere tale orientamento, non sembra vi siano particolari difficoltà nel ravvisare la figura di “parte” (o suo “rappresentante”) nel funzionario dell'Ufficio addetto alle verifiche; più complesso il discorso con riferimento al militare della Guardia di Finanza, al quale il contribuente abbia reso (come nel caso di specie oggetto del nostro esame) una dichiarazione a sé sfavorevole in sede di verifica: in tal caso dovrebbe in ipotesi sostenersi che il primo andrebbe considerato non già “parte” ma “rappresentante” della stessa, invocando una identità di *ratio* e di funzioni svolte; a ciò si aggiunga anche la circostanza che potrebbe risultare “disarmonico” riconoscere, alla dichiarazione, valore di piena prova – o comunque di “prova non già indiziaria, ma diretta”, per usare le parole della Corte nell'ordinanza di cui si discute – in un caso, e al contempo disconoscerlo nell'altro (si legge in Cass., 11 gennaio 2006, n. 309, che “le dichiarazioni” rese dal contribuente “alla Guardia di Finanza ... in quanto rese alla contro parte o a un suo rappresentante, vanno apprezzate ... come una confessione stragiudiziale e, pertanto, costituiscono una prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile accertato nei suoi confronti, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri”).

Un'ultima problematica concerne la possibilità che la confessione provenga (oltre che dal contribuente) dall'ente impositore o dall'agente della riscossione; in proposito parte della dottrina evidenzia che “la giurisprudenza correttamente esclude che da determinate condotte di tali soggetti si possano desumere confessioni stragiudiziali” (cfr. PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 129 ss., che richiama, tra l'altro, l'ordinanza Cass. 3 luglio 2020, n. 13694, commentata da PONTILLO M., *Prova del credito tributario: la comunicazione di irregolarità non ha valore confessorio*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 910 ss., ove si trova affermato, con riferimento a una “comunicazione di preavviso di irregolarità, ove la stessa prevedeva «rimborso spettante»”, che “tale dichiarazione, in quanto finalizzata a comunicare gli esiti della liquidazione, non assume valore confessorio dell'amministrazione sull'esistenza del credito, che va comprovato dal contribuente con idonea documentazione”. Sulla possibilità che una confessione provenga dall'ufficio finanziario si è invece espressa altra parte della dottrina: cfr. COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 144 ss.).

3. Come anticipato nella prima parte dell'intervento (v. *Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi. Parte prima*, in questa Rivista, 1 giugno 2021), oltre a pronunciarsi sul valore da attribuire alla dichiarazione *contra se* del contribuente, l'ordinanza Cass., ord. 15 gennaio 2021, n. 592, afferma un secondo principio di diritto, riferibile rispettivamente al valore probatorio delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario.

In merito, la Corte afferma che “*le dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza dai ... terzi*”, “*assumono, sul piano probatorio, valenza indiziaria* (Cass. 19/11/2018, n. 29757; nello stesso senso, ex plurimis, Cass. 05/10/2018, n. 24461; Cass. 16/03/2018, n. 6616; Cass. 24/11/2017, n. 28060; Cass. 07/04/2017, n. 9080; Cass. 09/08/2016, n. 16711 ...), e non mera «fonte di innesco di altre indagini mirate», come erroneamente argomentato” - nel caso di specie - “dalla CTR”. Sul punto la Suprema Corte richiama, *in primis*, la sua pronuncia del 19 novembre 2018, n. 29757, ove si trova specificato, sempre con riferimento alle dichiarazioni di soggetti estranei alla realizzazione del presupposto impositivo, che “*nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - con il valore probatorio «proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione» (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 18 del 2000) - va riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente - con il medesimo valore probatorio - dandosi così 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* (Sez. 5, n. 18065 del 14/09/2016; Sez. 5, n. 8987 del 12/04/2013)”.

4. L'ordinanza in esame torna, dunque, a pronunciarsi in ordine alla problematica dell'ammissibilità e del valore probatorio da riconoscere alle dichiarazioni di terzi nell'ambito del processo tributario, stante il divieto di prova testimoniale *ex art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992* (sul punto cfr. COLLI VIGNARELLI A., *L'efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in questa Rivista, 27 dicembre 2019, 1 ss. – a commento di Cass., 2 ottobre 2019, n. 24531 – ove indicazioni di altra dottrina, cui si rinvia).

In proposito la Cassazione, dopo aver specificato, come già osservato, che la dichiarazione *contra se*, resa dal contribuente ai militari della Guardia di Finanza, assume valore di confessione stragiudiziale, come tale bastevole a provare il maggior imponibile accertato senza che siano necessari ulteriori riscontri, aggiunge che questi ultimi potevano comunque trarsi dalle dichiarazioni di terzi, rese sempre alla Guardia di Finanza, nonché dalla “*documentazione a supporto, indicata ed in parte anche riprodotta nel ricorso erariale*”.

Dalle precisazioni rese dalla Corte, e dai richiami dalla stessa effettuati a precedenti pronunce (*in primis*, come prima rilevato, a Cass., n. 29757/2018), possiamo molto schematicamente precisare quanto segue.

Innanzitutto, occorre evidenziare che le dichiarazioni di terzi, rese in sede extraprocessuale (ai funzionari dell'Ufficio o ai militari della Guardia di finanza), possono essere utilizzate nel processo tributario, nonostante il vigente divieto di prova testimoniale, assumendo peraltro il valore probatorio proprio degli elementi indiziari; in quanto meri indizi, o argomenti di prova, possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (in dottrina, per tutti, TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 168; ID, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 394; in relazione agli argomenti di prova in generale v. GRASSELLI G., *L'istruzione probatoria nel processo civile*, Padova, 2015, sub *Gli argomenti di prova*, il quale, citando De Stefano e Comoglio, afferma che, “*in sostanza, secondo un tradizionale orientamento dottrinario, gli argomenti di prova hanno la caratteristica di offrire una probatio inferior rispetto alle prove in senso stretto ... e, generalmente, sono qualificati come strumenti per la valutazione ausiliaria di prove vere e proprie, con conseguente loro intrinseca inidoneità a fondare da soli il convincimento del giudice*”).

Infatti:

- vi sono diverse norme, sia procedurali (es., art. 32, D.P.R. n. 600/1973; art. 51, D.P.R. n. 633/1972) che processuali (art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede la possibilità di una “richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti”, che può essere indirizzata dalla Commissione anche a soggetti terzi rispetto al rapporto d’imposta: cfr. COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 140 ss.), che riconoscono alle dichiarazioni in parola una rilevanza fiscale *in generale*;
- il comma 4 dell’art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, non vieta *in generale* “il giuramento e la testimonianza”, bensì, specificamente, “il giuramento e la *prova testimoniale*”, che tecnicamente è quella assunta nel processo, dinanzi al giudice, secondo le formalità previste dalla legge (artt. 244 ss. c.p.c.); si evidenzia in proposito nell’ordinanza della Cassazione, 16 marzo 2018, n. 6616 (pure richiamata dalla pronuncia in esame), che “*il divieto di prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l’impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell’amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice*”;
- quanto appena osservato (e cioè la mancanza delle garanzie tipiche della “vera” prova testimoniale: visione diretta del teste da parte dell’organo giudicante; assunzione nel rispetto del contraddittorio; lettura della formula di rito; previsione del reato di falsa testimonianza di cui all’art. 372 c.p.), induce a confermare il valore meramente indiziario di dette dichiarazioni e la necessità di ulteriori elementi a supporto della decisione del giudice.

Per concludere il discorso sull’ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nell’ambito del processo tributario, si può:

- a) innanzitutto ribadire la precisazione contenuta, come già ricordato, nella ordinanza - richiamata dalla pronuncia di cui si discute - n. 29757/2018, ove, per dare “*concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell’art. 111 Cost.*”, così garantendo “il principio della parità delle armi processuali nonché l’effettività del diritto di difesa” (e quindi, aggiungiamo noi, il principio di uguaglianza scolpito in via generale dall’art. 3 Cost.), giustamente si riconosce “il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale”, tanto all’Amministrazione finanziaria, quanto al contribuente, con analogo, “ridotto” (rispetto alla “vera” prova per testi) valore probatorio (contra, PISTOLESI F., *L’efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 29, 2363 s., il quale afferma che “*niente vieta che le dichiarazioni dei terzi possano fornire la prova diretta ed immediata dei fatti che debbono essere dimostrati nel processo tributario*”; Id., *Il processo tributario*, cit., 127; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 172);
- b) in secondo luogo evidenziare che il “mezzo” attraverso cui il contribuente, di regola, introduce nel giudizio dichiarazioni di terzi a sé favorevoli è rappresentato dalla “dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà”; da quanto sopra osservato risulta che è fermamente da rigettare quell’orientamento, pure manifestato in giurisprudenza, secondo cui “*l’attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà che, così come l’autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione dell’art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale – un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo*” (in tal senso v. ad es. la sentenza della Comm. trib. reg. Bologna, 5 gennaio 2016, n. 21, che cita, a sostegno della propria tesi, Cass., 15 gennaio 2007 n. 703, Cass., 19 marzo 2010, n. 6755, e Cass., 24 gennaio 2013, n. 1663. In particolare, nella sentenza della Commissione regionale, si era escluso qualsiasi valore probatorio a dichiarazioni scritte di terzi, prodotte dal contribuente a proprio

favore, proprio in considerazione del divieto di prova testimoniale operante nel processo tributario. Nello stesso senso della citata sentenza di merito v. anche Cass., 17 giugno 2008, n. 16348; per una critica a quest'ultima, COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, 6, 1688 ss.; MARCHESELLI A., *Esclusa l'efficacia probatoria della dichiarazione di notorietà nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2008, 36, 2927 ss.; FANNI M., *Le "dichiarazioni sostitutive di atto notorio" nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1368 ss.). Da accogliersi invece con favore, in quanto corretta applicazione dei principi sopra evidenziati, sono pronunce del tenore della sentenza 25 marzo 2002, n. 4269, della Cassazione (in *Corr. trib.*, 2002, 37, con commento favorevole di PACE F., *La possibilità per il contribuente di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale*, 3367 ss.), ove si trova affermato che "bene ha fatto la Commissione Regionale a prendere in esame l'atto notorio contenente le dichiarazioni rese dai genitori del contribuente, anche se poi ha errato ad assegnare a tali dichiarazioni il valore di una prova vera e propria, poiché ha basato la sua decisione solo su di esse".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E
- ALLEN A. M., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di Guidara A., Pisa, 2020
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Transazione fiscale, indisponibilità dell'obbligazione tributaria e discrezionalità dell'amministrazione*, in *il fisco*, 2020 29, 2850
- BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, aggiornamento a cura di BELLÈ B., Padova, 2020
- BIANCHI L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria: perplessità sull'orientamento giurisprudenziale in termini e alternative ricostruttive*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di GUIDARA A., Pisa, 2020
- BRIGHENTI F., *Conciliazione giudiziale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2007, 17, 1398
- CALIFANO C., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione nella teoria degli accordi*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di GUIDARA A., Pisa, 2020
- CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020
- COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, 6, 1688
- COLLI VIGNARELLI A., *Dichiarazioni di terzi, confessione (stragiudiziale) e processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2009, 23, 1733
- COLLI VIGNARELLI A., *L'efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in questa Rivista, 27 dicembre 2019
- COMELLI A., *Sub art. 7*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012
- CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, a cura di GUIDARA A., Pisa, 2020
- CUVA A., *Transazione fiscale ed indisponibilità del credito tributario. Evoluzione normativa*, in *Transazione fiscale e recenti novità in materia di crisi d'impresa*, "I martedì della Camera", a cura della Camera Avvocati Tributaristi – Palermo, 12 gennaio 2021
- DE DOMINICIS P.D., *L'ammissibilità e la valenza probatoria della confessione stragiudiziale nel processo tributario*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2019
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2020

- FANNI M., *La fase istruttoria ed i poteri delle Commissioni tributarie nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in UCKMAR V. - TUNDO F., *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007
- FANNI M., *Le "dichiarazioni sostitutive di atto notorio" nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1361
- GAFFURI G., *Diritto tributario, Parte generale e parte speciale*, Padova, 2019
- GRASSELLI G., *L'istruzione probatoria nel processo civile*, Padova, 2015
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008
- INGRAO G., *Teoria e tecnica dell'imposizione tributaria*, Messina, 2021
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009
- LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, a cura di CIVITARESE MATTEUCCI S. - DEL FEDERICO L., Milano, 2010
- LIEBMAN E.T., *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1981
- MANDRIOLI C. - CARRATTA A., *Corso di diritto processuale civile*, II, Torino, 2017
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993
- MARCHESELLI A., *Esclusa l'efficacia probatoria della dichiarazione di notorietà nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2008, 36, 2927
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000
- MARINI G., *L'accertamento: atti impositivi e tipologie di accertamento*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020
- PACE F., *Le possibilità per il contribuente di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale*, in *Corr. trib.*, 2002, 37, 3367
- PISTOLESI F., *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 29, 2363
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021
- PONTILLO M., *Prova del credito tributario: la comunicazione di irregolarità non ha valore confessorio*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 910
- RUSO F., *La natura della conciliazione giudiziale, tra novazione, transazione ed autotutela rafforzata nell'ottica della giusta composizione della lite tributaria*, in *Diritto processuale tributario*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2020
- RUSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005
- SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2008
- SCHIAVONE F.P., *I poteri istruttori del giudice tributario in una prospettiva di riforma del processo*, in *Diritto processuale tributario*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2020
- SCHIRÒ S., *Diritto processuale tributario e diritto processuale civile*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008
- SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, a cura di CIVITARESE MATTEUCCI S. - DEL FEDERICO L., Milano, 2010
- SOCCI A.M., in SOCCI A.M. - SANDULLI P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997
- TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Aggiornamento, III
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, aggiornamento a cura di FREGNI M.C. - SARTORI N. - TURCHI A., Milano, 2020
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Padova, 2016
- TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 4, 2071
- TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, a cura di CIVITARESE MATTEUCCI S. - DEL FEDERICO L., Milano, 2010
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001
- VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione*, Padova, 2011
- URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020

La Cassazione (sentenza 26 gennaio 2021, n. 1562) si pronuncia in tema di doppia conforme ed errore di fatto revocatorio

The Court of Cassation (Judgement no. 1562, 26 January 2021) ruled with regard to “doppia conforme” (two concordant decisions) and misinterpretation of circumstances

(commento a/notes to Cass., sent. 26 gennaio 2021, n. 1562)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

La sentenza in commento si pronuncia in punto di errore di fatto revocatorio (tema che non suscita particolari problematiche) e di “doppia conforme” (istituto che viceversa ha dato luogo a non poche perplessità in dottrina circa la sua complicatezza, utilità e rispondenza ai principi costituzionali).

Parole chiave: “doppia conforme”, vizio di motivazione, revocazione, errore di fatto

Abstract

The sentence concerns the misinterpretation of circumstances in the repeal (issue not raising particular problems) and, also, the so called “doppia conforme” (two concordant decisions) which, on the contrary, has raised many doubts in the doctrine about its complexity, effectiveness and constitutional compliance)

Keywords: “doppia conforme” (two concordant decisions), inadequate reasoning, repeal, misinterpretation of circumstances

SOMMARIO: **1.** Premessa – **2.** La c.d. “doppia conforme” e il vizio di motivazione impugnabile in Cassazione – **3.** Errore di fatto e revocazione – **4.** Conclusioni.

1. La sentenza n. 1562/2021 della Cassazione si pronuncia su due istituti di particolare interesse: quello della c.d. “doppia conforme” (*ex art. 348-ter, comma 5, c.p.c.*), e quello dell’errore di fatto revocatorio, *ex art. 395, n. 4, c.p.c.* La pronuncia fornisce lo spunto per affrontare, sia pur brevemente, anche la questione del vizio di motivazione da far valere nel caso di ricorso in Cassazione. Infatti, come noto, il n. 5 dell’art. 360 c.p.c., che prima prevedeva, tra i motivi di ricorso, l’*“omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio”*, è ora stato modificato nel seguente modo: *“per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”* (numero così sostituito dalla lett. b) del comma 1 dell’art. 54, D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, con un “ritorno” pressoché identico alla originaria formula del 1942, prima della modifica apportata dalla L. n. 581/1950).

2. Per quanto concerne la c.d. “doppia conforme”, a norma del citato art. 348-ter, comma 5, c.p.c., se la sentenza di primo grado e quella di appello sono fondate sulle stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, il ricorso per Cassazione può essere proposto esclusivamente per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 4 del primo comma dell’art. 360, con esclusione dunque del n. 5 (“*per omissis esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*”). Dunque, nel caso di conferma *in facto* della sentenza di *prime cure* da parte del giudice di appello, la parte soccombente è “privata” di uno dei motivi da spendere in Cassazione (il quinto motivo, appunto). L’istituto, di antica matrice canonistica (costituzione *Dei miseratione*, Papa Benedetto XIV, anno 1741), “*esprimibile con il brocardo in ore duorum stat omne verbum*” (così CAMPIONE F., *La c.d. doppia conforme: profili ricostruttivi e problemi sistematici*, in *Il giusto processo civile*, 2017, 1, 180 s.), oltre a problemi interpretativo-ricostruttivi, ha dato vita anche a dubbi di legittimità costituzionale (1), ed è stato considerato – per utilizzare un’espressione usata in proposito in dottrina: v. DE CRISTOFARO M., *Appello e Cassazione alla prova dell’ennesima “riforma urgente”: quando i rimedi peggiorano il male (considerazioni di prima lettura del d.l. n. 83/2012)*, in *www.judicium.it.*, 29 giugno 2012, 1 ss., sia pure con particolare riferimento all’ordinanza di inammissibilità di cui al comma 4 dell’art. 348-ter, piuttosto che alla sentenza di cui al comma 5 oggetto del nostro esame – un “rimedio peggio del male”, intendendo come “male”, che l’istituto doveva “curare”, l’ingolfamento della Corte di Cassazione: a tal riguardo, CAMPIONE F., *La c.d. doppia conforme*, cit., p. 208, afferma che “*niente assicura che il meccanismo della doppia conforme sia idoneo a far raggiungere l’obiettivo dell’alleggerimento del carico della Cassazione*”, aggiungendo che “*emergono in tutta la loro evidenza le contraddizioni e le storture del meccanismo, soprattutto alla luce dell’attuale portata dell’art. 360, n. 5*”, ed evidenziando “*come lo strumento ivi disciplinato sia oltremodo complicato e contraddittorio (se non addirittura privo di senso)*” (p. 206 ss.); per la dottrina tributaristica, per tutti, v. GLENDI C., *At ille murem peperit (nuovamente a proposito di un altro “non grande arresto” delle sezioni unite)*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 4, I, 471 ss., il quale, oltre a criticare l’istituto in questione, ritiene (p. 495 e nota 51) che lo stesso (a differenza di quanto sostenuto dalla Cassazione a Sezioni Unite con le sentenze 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054), non sarebbe applicabile al processo tributario, sottolineando come “*davvero non si spiega, sul piano della ragione, perché le Sezioni Unite, fors’anche oltrepassando i limiti della compatibilità costituzionale, ... senza che nel caso ve ne fosse la necessità ai fini decisionali, e senza comunque darsi carico di tutte queste forti ragioni ostative, si siano ugualmente indotte ad affermare l’applicabilità di siffatta norma anche al processo tributario, in assoluta dissonanza con la volontà espressa dal legislatore, che, con l’aggiunta dell’apposito comma 3-bis al testo originario dell’art. 54 [comma 3-bis: «Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»] del decreto crescita, gira e rigira, per quanto si possa, e si voglia, sofisticatamente arzigogolare a livello ermeneutico, chiaramente voleva lasciarla fuori da tale processo*” (contra, MERONE A., *La riforma del giudizio di Cassazione e la sua applicabilità al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 3, I, 235 ss.).

La sentenza in esame, con riguardo alla “doppia conforme” – affermata l’astratta applicabilità della stessa, in termini temporali, alla fattispecie concreta (2) – richiama il “consolidato orientamento” della Suprema Corte, “*riaffermato anche di recente (Cass. 13/01/2017, n. 743; 14/12/2018, n. 32436; 14/12/2018, n. 32437; da ultimo: 30/10/2020, n. 24091; 27/10/2020, n. 23541)*”, secondo il quale, “*nell’ipotesi di ‘doppia conforme’, prevista dall’art. 348-ter c.p.c., comma 5, ... il ricorrente in Cas-*

(1) In proposito cfr. CAMPIONE F., *La c.d. doppia conforme*, cit., p. 200 ss.; VERDE G., *Diritto di difesa e nuova disciplina delle impugnazioni*, in *www.judicium.it.*, 14 novembre 2012, 13 s.

(2) Specifica la sentenza che la “doppia conforme” è prevista dall’art. 348-ter, comma 5, c.p.c., che risulta “*applicabile, ai sensi del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, ai giudizi d’appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012*”, come pure il “*motivo di cui all’art. 360 c.p.c., n. 5 ... nel testo riformulato dal citato D.L. n. 83, art. 54, comma 3*”, risulta “*applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012*”, per cui, essendo il “*giudizio d’appello ... iniziato il 13/03/2013, ... in termini astratti, potrebbe operare il principio della ‘doppia conforme’*”.

sazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (nel testo riformulato dal ... D.L. n. 83, art. 54, comma 3, ...) - deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse"; nel concreto, peraltro, la pronuncia esclude la sussistenza dell'ipotesi – e quindi l'inammissibilità del motivo previsto dal citato art. 360, n. 5, c.p.c., nuovo testo (v. *supra*) – in quanto "l'art. 348-ter ... presuppone ... che, nei due gradi di merito, le 'questioni di fatto' siano state decise in base alle 'stesse ragioni', ciò che non avviene quando l'istruzione (o, meglio, 'l'informazione') probatoria o la deliberazione concreta siano del tutto mancate". "Proprio tale situazione si è verificata nei gradi di merito di questo giudizio, ove ... la contribuente, nell'atto di appello, aveva dedotto ... l'omessa pronuncia della C.T.P. in merito alla determinazione del valore del terreno oggetto della compravendita". Dunque, essendo (del tutto) mancata in primo grado, su uno specifico punto (la determinazione del valore del terreno oggetto della compravendita tra le parti) una pronuncia del giudice, non può parlarsi di "doppia conforme" escludente il ricorso in Cassazione ex art. 360, n. 5, c.p.c., nella "nuova" formulazione sostitutiva, come già osservato, della precedente ("omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio"), essendo mancata quella "identità di ragioni" decisorie nei due gradi di merito su cui si fonda l'istituto.

Proprio il riferimento al "vecchio" testo del citato n. 5 consente di fare cenno alla problematica della possibilità di eccepire – oggi – nonostante la mutata formulazione della norma, il vizio di motivazione (3) mediante ricorso in Cassazione (afferma che "il controllo in Cassazione della logicità del giudizio corrisponde, per così dire, ad un'esigenza naturale di giustizia, tant'è vero che insufficienza e contraddittorietà della motivazione davano luogo a censura, secondo dottrina e giurisprudenza, anche sotto il codice di procedura del 1865, il cui art. 517 non conteneva alcuna specifica previsione", ROSELLI F., *Logica del giudice e controllo di legittimità*, in *Giust. civ.*, 2019, 2, 219 ss.).

Tra le pronunce richiamate in tema di "doppia conforme", a sostegno di quella in esame, possiamo ricordare la sentenza n. 32436/2018, che richiama a sua volta le fondamentali sentenze, rese a Sezioni Unite, 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054 (in *Foro it.*, 2015, I, col. 209, con nota di QUERO P.; per un commento alle Sezioni Unite v. anche DALLA BONTÀ S., *Le Sezioni Unite enunciano l'applicabilità del riformulato art. 360, 1° comma, n. 5 c.p.c. e del meccanismo della c.d. doppia conforme al ricorso per cassazione in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, II, 460 ss.; GLENDI C., *At ille murem peperit*, cit., 471 ss.; PORCELLI F., *Sul vizio di omesso esame circa un fatto decisivo*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, 6, 1594 ss.). Si legge in particolare nella sopraindicata sentenza n. 32436/2018 che, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite (citate sentenze, nn. 8053 e 8054 del 2014), "la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata ... come riduzione al «minimo costituzionale» del sindacato di legittimità sulla motivazione", precisando che "è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé", dovendo comunque il vizio risultare "dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali". L'anomalia rilevante – secondo le Sezioni Unite – sussiste solo nei casi di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", "motivazione apparente", "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e, infine, nel caso della "motivazione perplessa

(3) Sulla rilevanza della motivazione del provvedimento giurisdizionale v., da ultimo, le illuminanti parole di COLESANTI V., *Ultimi pensieri (di un «passante qualsiasi») in tema di motivazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2020, 2, 475 ss., ove si legge, a nota 4: "Per usare una espressione altra volta (e ad altro proposito) enunciata da Satta, alla luce del richiamato art. 111 della Cost. una sentenza priva di motivazione apparirebbe come «un corpo senza ombra», barattata con un po' di risparmio di tempo e di impegno per chi dovrebbe provvedervi. Quasi, vien da osservare, a rinverdire la vicenda del protagonista di un racconto di A. von Chamisso, che volle barattare la sua ombra con una borsa magica, per sentirsi poi bandito dalla società sino ad un finale riscatto. E giova qui ripetere: solo la motivazione, e una motivazione rispondente alle regole dell'ordinamento, può convertire quello che apparirebbe altrimenti un mero esercizio di potere in atto di giustizia, come tale sentito dall'intero corpo sociale".

ed obiettivamente incomprensibile”, con esclusione dunque del semplice difetto di “sufficienza” della motivazione (cfr., in dottrina, TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, 268). *“Pertanto, a seguito della riforma del 2012 - proseguono le sezioni unite - scompare il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull’esistenza (sotto il profilo dell’assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell’illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata”*.

Circa la problematica del difetto di motivazione eccezionale in Cassazione nonostante l’avvenuta modifica del n. 5 dell’art. 360 c.p.c., in dottrina si è evidenziato come il vizio in questione – non più denunciabile, secondo l’interpretazione delle Sezioni Unite, nel caso di “semplice” difetto di sufficienza – potrebbe comunque rilevare (non più *ex n. 5* bensì *ex n. 4* dell’art. 360 c.p.c.: nullità della sentenza per violazione di legge, e precisamente dell’art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. (per il processo civile) o dell’art. 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546/1992 (per il processo tributario), in combinato disposto con l’art. 111, comma 6, Cost. (cfr. DALLA BONTÀ S., *Le Sezioni Unite enunciano l’applicabilità del riformato art. 360, 1° comma, n. 5 c.p.c.*, cit., 491 e nota 56; CAMPIONE F., *La c.d. doppia conforme*, cit., 193 ss. e 207; GLENDI C., *At ille murem peperit*, cit., 481 s.; TARUFFO M., *Addio alla motivazione?*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2014, 1, 375 ss.; FORNACIARI M., *Ancora una riforma dell’art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c.: basta, per favore, basta!*, in *www.judicium.it.*, 19 agosto 2012, 1 ss., il quale ritiene che, mediante il ricorso *ex art. 360, n. 4, c.p.c.*, possa eccepirsi in generale l’inidoneità della motivazione, *“appurato ... che requisito di validità della sentenza è non semplicemente la presenza di una motivazione, bensì la presenza di una motivazione idonea”*, *“e ciò già solo sulla base”* dell’*“art. 132 c.p.c. Necessità di motivazione non può infatti significare che requisito di validità della sentenza è la presenza di una motivazione quale che sia. Operare una lettura di questo tipo vanificherebbe infatti totalmente il significato precettivo della previsione ed anzi la renderebbe intimamente contraddittoria, dato che le farebbe imporre la necessità di una cosa inutile (tale è, con tutta evidenza, una motivazione qualsiasi), e dunque, per definizione, non necessaria”*. L’Autore conclude dunque che, nonostante la citata modifica dell’art. 360, n. 5, c.p.c., *“l’attuale quadro normativo si rivela, a ben vedere, più favorevole ad un pieno controllo”*, in proposito, *“della Cassazione, rispetto al precedente”*).

3. Per quanto concerne l’ulteriore problematica investita dalla sentenza in esame (l’errore di fatto revocatorio, rilevante ai sensi dell’art. 395, n. 4, c.p.c.), la stessa correttamente afferma che nel caso di specie si rientrava in ipotesi siffatta, con esclusione dunque di un vizio suscettibile di essere eccepito in cassazione ma esclusivamente con ricorso in revocazione (dunque, innanzi alla Commissione tributaria regionale *ex artt. 64 e 65, D.Lgs. n. 546/1992*). In particolare, la fattispecie concreta realizzava un caso “classico” di revocazione per errore di fatto, quello del documento (ritenuto decisivo) esistente agli atti ma, per mera svista del giudice, considerato in realtà non prodotto in giudizio [in dottrina, per un richiamo a questa specifica ipotesi, cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007, 114, ove si rileva anche che la sussistenza dell’errore di fatto – *“(es., affermazione dell’inesistenza di un documento in realtà ritualmente prodotto ed esistente agli atti)”* – o comunque di un vizio revocatorio, non significa che la sentenza del giudice della revocazione non possa essere confermativa di quella impugnata *“(es., valutata la rilevanza probatoria del documento in precedenza non considerato”*, il giudice la consideri *“insufficiente per modificare la precedente pronuncia”*]; per un’analisi dei motivi revocatori in genere v. p. 78 ss.].

Nel caso specifico, si trattava della ripresa di due fatture per costi ritenuti ineducibili dal giudice di merito, con riferimento alle quali il contribuente lamentava che il giudice d’appello, errando, avesse deciso sulla circostanza, non rispondente al vero, che le fatture stesse non fossero state prodotte in giudizio. Sul punto la Cassazione si pronuncia per l’inammissibilità della censura (senza verificarne, giustamente, la fondatezza), *“trattandosi semmai (astrattamente) di vizio revocatorio, ai sensi dell’art. 395 c.p.c., come risulta dal fermo indirizzo nomofilattico”*, cui la pronuncia in esame aderisce, *“secondo cui*

l'affermazione contenuta nella sentenza circa l'inesistenza, nei fascicoli processuali (d'ufficio o di parte), di un documento che, invece, risulti esservi incontestabilmente inserito, non si concreta in un errore di giudizio, bensì in una mera svista di carattere materiale, costituente errore di fatto e, quindi, motivo di revocazione a norma dell'art. 395 c.p.c., n. 4 (e non di ricorso per cassazione). In precedenza” – si aggiunge – “questa Sezione tributaria aveva avuto modo di precisare che l'errore di fatto revocatorio di cui all'art. 395 c.p.c., n. 4, essendo un errore di percezione del giudice risultante dagli atti o documenti della causa, è configurabile nel caso in cui il giudice supponga inesistente un documento ritualmente prodotto ed effettivamente esistente (Cass. 25/05/2011, n. 11453)”.

Con riferimento all'errore di fatto revocatorio è sufficiente precisare (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, cit., 111 ss., e ivi anche la dottrina citata) - anche in base alle considerazioni contenute nella sentenza in commento - quanto segue:

- l'errore in questione si risolve nell'affermazione dell'esistenza di un fatto la cui realtà è esclusa senza dubbio alcuno o, all'opposto, nell'affermazione dell'inesistenza di un fatto la cui verità è viceversa certa, dunque rientra tra i casi di revocazione ordinaria in quanto la sua evidenziazione risulta dalla semplice lettura della sentenza nel suo confronto con gli atti di causa; di conseguenza, il relativo motivo di revocazione, essendo palese, può essere fatto valere in via immediata, nei normali termini di impugnazione delle sentenze (60 giorni dalla notifica della sentenza o sei mesi dalla pubblicazione in sua mancanza): come suol dirsi, caratteristica del motivo di cui al n. 4 dell'art. 395 c.p.c. è la rilevabilità *ex actis* dell'errore legittimante l'impugnazione. La sua caratteristica consiste quindi nel risultare da un raffronto tra due rappresentazioni antitetiche del medesimo oggetto, l'una contenuta nella sentenza, l'altra risultante dagli atti e documenti del processo, alla quale, per disposto normativo, deve darsi la prevalenza in quanto presunta “vera” e, conseguentemente, “giusta” - mentre la prima è destinata a cadere con la revocazione della sentenza impugnata - (cfr. ROTA F., *Della revocazione*, in CARPI F. – TARUFFO M., *Commentario breve al codice di procedura civile*, Padova, 2002, 1172; ID., *Revocazione nel diritto processuale civile*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., Torino, 1998, XVII, 481);
- l'errore, che ha ad oggetto gli atti e documenti della causa e che si è riflesso sulla sentenza, determinandone l'erroneità, deve essere frutto di una mera svista materiale del giudice, di una erronea percezione e non di un errore di giudizio (oltre alla sentenza in esame, cfr., in dottrina, per tutti, GLENDI C., *L'errore di fatto revocatorio tra violazione di legge e vizio di motivazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, 1, 37 ss., ove si legge che “il vizio prefigurato nell'art. 395, n. 4, c.p.c. ... ha ad oggetto un fatto, anzi un fatto così come risulta *ex actis*. Ma difetta in tal caso qualsiasi giudizio e qualsiasi valutazione da parte del giudice di merito, il quale, invece suppone, con evidente errore di percezione e non di giudizio, a livello decisorio, l'inesistenza di un fatto o l'esistenza di un fatto che dagli atti viceversa risulta incontrovertibilmente esistente o inesistente”);
- come per ogni motivo revocatorio, deve sussistere un nesso di causalità tra motivo e sentenza (“se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto ...”), “tale che, una volta eliminato l'errore, cada il presupposto o uno dei presupposti necessari sui quali si è fondato il convincimento decisorio, ... e ciò nel senso che in mancanza dell'errore la decisione impugnata sarebbe stata con certezza, in tutto o in parte, di segno opposto” (così ONNIBONI C., *Della revocazione*, in CONSOLO C. – LUISO F.P., *Codice di procedura civile commentato*, a cura dell'IPSOA, 2000, 2004). Da quanto già osservato, occorre precisare come sia necessario distinguere l'errore di fatto *sic et simpliciter*, dall'errore di fatto *revocatorio*, giuridicamente rilevante proprio in quanto dotato di efficacia causale ai fini della revocazione della sentenza. In altri termini, la sentenza impugnata potrà ben essere caratterizzata da un errore di fatto, ma dopo l'esame del merito essere confermata dal giudice dell'impugnazione, qualora quest'ultimo giudichi l'errore non “sufficiente” per giustificare una riforma della sentenza;
- la rilevazione dell'errore non deve richiedere speciali argomentazioni induttive o particolari indagini ermeneutiche, in quanto l'errore stesso deve caratterizzarsi per l'assoluta immediatezza e la semplice e concreta rilevabilità (cfr. ROTA F., *Della revocazione*, cit., 1172; ONNIBONI C., *Della revocazione*, cit., 2003; CERINO CANOVA A. – TOMBARI FABBRINI G., *Revocazione (Diritto processuale*

civile), in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXVII, 4; SATTÀ S., *Diritto processuale civile*, Padova, 1981, 530, nota 17). Si è osservato in proposito che “l’errore, se è del magistrato, può esser motivo di revocazione solo quando sia evidente, indiscusso, e manifesto in guisa da rilevarsi a prima vista dal confronto tra il fatto affermato nella sentenza e le risultanze degli atti, che furono presentati al magistrato che la pronunziò. Ed invero, se così non fosse, si potrebbe sempre, col pretesto di un errore di fatto in cui si direbbe caduto il magistrato, tentar di rifare il giudizio, creando così un nuovo grado di giurisdizione là dove la ragione e la legge hanno voluto soltanto apprestare un rimedio ... per casi gravi di errore evidente, indiscusso e indiscutibile” (così, con riferimento al c.p.c. del 1865, LA ROSA S., *Revocazione della sentenza civile*, Catania, 1893, 13);

- l’errore non può riguardare norme giuridiche, “atteso che, mentre l’art. 395, n. 4, concerne l’erronea presupposizione dell’esistenza o dell’inesistenza di fatti ... la falsa percezione di norme che contemplino la rilevanza giuridica di quegli stessi fatti integra gli estremi dell’error iuris sia nel caso di obliterazione delle norme medesime (riconducibile all’ipotesi della falsa applicazione), sia nel caso di distorsione della loro effettiva portata (riconducibile all’ipotesi della violazione)” (cfr. ROTA F., *Della revocazione*, cit., 1173; ONNIBONI C., *Della revocazione*, cit., 2005);
- va tenuto distinto dall’errore materiale (cfr. CERINO CANOVA A. – TOMBARI FABBRINI G., *Revocazione*, cit., 4; COLESANTI V., *Sentenza civile (Revocazione della)*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1969, XVI, 1168), correggibile ex art. 287 c.p.c. - pur avendo identità di natura (su questo punto specifico v. in particolare Corte Cost., 20 dicembre 1989, n. 558, in *Foro it.*, 1990, I, col. 372), in quanto l’errore materiale è rilevabile direttamente dalla sentenza, mentre l’errore di fatto, come già precisato, risulta dal confronto tra questa e gli atti di causa.

4. Per concludere il discorso, possiamo ribadire che, mentre nessun problema particolare si pone con riguardo alla revocazione per errore di fatto di cui all’art. 395, n. 4, c.p.c., notevoli dubbi suscita la c.d. “doppia conforme”, come dimostra la sottolineata presenza di una “cospicua” dottrina critica, per cui, utilizzando le parole della stessa, si può affermare che “l’auspicio è che il legislatore intervenga in senso abrogativo sull’art. 348-ter, 4° e 5° comma”, c.p.c. (CAMPIONE F., *La c.d. doppia conforme*, cit., 209): “il non bello, e neppure innocuo, topolino che ne è sorto merita dunque una rapida dipartita. Per il che si confida, e non resta che confidare, in un pronto e vigoroso risveglio del legislatore” (così GLENDI C., *At ille murem peperit*, cit., 496), risveglio che, peraltro, ad oggi non c’è stato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CAMPIONE F., *La c.d. doppia conforme: profili ricostruttivi e problemi sistematici*, in *Il giusto processo civile*, 2017, 1
- CERINO CANOVA A. – TOMBARI FABBRINI G., *Revocazione (Diritto processuale civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXVII
- COLESANTI V., *Sentenza civile (Revocazione della)*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1969, XVI;
- COLESANTI V., *Ultimi pensieri (di un «passante qualsiasi») in tema di motivazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2020, 2
- COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007
- DE CRISTOFARO M., *Appello e Cassazione alla prova dell’ennesima “riforma urgente”: quando i rimedi peggiorano il male (considerazioni di prima lettura del d.l. n. 83/2012)*, in *www.judicium.it.*, 29 giugno 2012
- DALLA BONTÀ S., *Le Sezioni Unite enunciano l’applicabilità del riformulato art. 360, 1° comma, n. 5 c.p.c. e del meccanismo della c.d. doppia conforme al ricorso per cassazione in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, II
- FORNACIARI M., *Ancora una riforma dell’art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c.: basta, per favore, basta!*, in *www.judicium.it.*, 19 agosto 2012
- GLENDI C., *L’errore di fatto revocatorio tra violazione di legge e vizio di motivazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, 1
- GLENDI C., *At ille murem peperit (nuovamente a proposito di un altro “non grande arresto” delle sezioni unite)*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 4, I

- LA ROSA S., *Rivocazione della sentenza civile*, Catania, 1893
- MERONE A., *La riforma del giudizio di cassazione e la sua applicabilità al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 3, I
- ONNIBONI C., *Della revocazione*, in CONSOLO C. – LUISO F.P., *Codice di procedura civile commentato*, a cura dell'IPSOA, 2000
- PORCELLI F., *Sul vizio di omesso esame circa un fatto decisivo*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, 6
- QUERO P., nota a Cass., Sezioni Unite, 7 aprile 2014, n. 8053, in *Foro it.*, 2015, I
- ROSELLI F., *Logica del giudice e controllo di legittimità*, in *Giust. civ.*, 2019, 2
- ROTA F., *Revocazione nel diritto processuale civile*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Torino, 1998, XVII;
- ROTA F., *Della revocazione*, in CARPI F. – TARUFFO M., *Commentario breve al codice di procedura civile*, Padova, 2002
- SATTA S., *Diritto processuale civile*, Padova, 1981
- TARUFFO M., *Addio alla motivazione?*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2014, 1
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020
- VERDE G., *Diritto di difesa e nuova disciplina delle impugnazioni*, in *www.judicium.it.*, 14 novembre 2012

L'autotutela tributaria tra motivazione e processo

The internal administrative review on tax matters between obligation to state reasons and trial

LUCA COSTANZO

Abstract

La giustizia tributaria si confronta con la tematica dell'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria, ritenendola inammissibile sulla base di una lettura dell'istituto incardinata sul regime definitivo dell'atto, così emarginando il profilo sostanziale della debenza dell'imposta. Per tale via, la giurisprudenza in esame, pur preoccupata di fronteggiare il rischio di elusione del termine per l'impugnazione del provvedimento impositivo, finisce per trascurare le esigenze di coerenza complessiva dell'obbligazione tributaria, anche quando derivanti da giudicati esterni avversi all'atto sottoposto a istanza di riesame. Indipendentemente, pertanto, dalla concreta configurazione del rapporto tributario alla base della vicenda, sembra emergere l'opportunità di una riflessione sull'idoneità dell'assetto attuale dell'autotutela a svolgere, al contempo, funzioni di garanzia dei diritti e di ostacolo agli abusi.

Parole chiave: autotutela tributaria, inoppugnabilità dell'atto, elusione del termine di decadenza, interesse pubblico, omogeneità dei rapporti di imposta

Abstract

The tax jurisprudence is confronted with the issue of contestability of the denials of the internal administrative review in tax matters, deeming the judicial appeal inadmissible on the basis of the formal datum of the irrevocability of the tax notice before the courts, and therefore neglecting the substantial profile of the tax debt. Thereby, the sentence, despite having the merit of focusing attention on the risks of avoiding the deadline for challenging the tax measure, does not seem to adequately consider the protection needs of taxpayers in the light of an overall tax coherence obligation, which also derives from the coexistence of other external judgments. Thus, suggesting a broader reflection on the suitability of the current internal administrative review in tax matters to perform, at the same time, a function of guaranteeing rights and preventing abuse.

Keywords: internal administrative review in tax matters, non-actionable measure, time-limit avoidance, public interest, fiscal coherence

SOMMARIO: **1.** Note introduttive. – **2.** L'interpretazione sostanziale degli atti processuali da parte della CTR. – **3.** Una lettura perfettibile dell'autotutela. – **4.** Autotutela e obbligazione tributaria. – **5.1.** L'autotutela nella recente giurisprudenza costituzionale. – **5.2.** Segue: l'autotutela tra interesse pubblico e "giudicati ridondanti". – **6.** Alcune conclusioni.

1. La sentenza 8 ottobre 2020, n. 376, della Commissione tributaria regionale per la Sardegna si segnala per il rinnovato esame della *vexata quaestio* dell'impugnabilità dei procedimenti di autotutela tributaria (e, in via derivata, anche amministrativa), fornendo motivo per una riflessione, per così dire, "ad ampio raggio" circa la fattispecie di riesame degli atti impositivi e, più in generale, delle possibilità riformatrici in sede processuale delle connesse determinazioni dell'Amministrazione finanziaria. Alla

decisione in commento sembra, peraltro, essere sottesa l'implicita influenza della nota sentenza della Corte costituzionale 13 luglio 2017, n. 181, con cui era stata rigettata la questione di legittimità sollevata in ordine al contrasto, tra gli altri, con gli artt. 24 e 53 Cost. della mancata previsione tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. 546/92 anche del "rifiuto tacito" di agire in autotutela sul provvedimento impositivo previamente emesso; e che aveva, per così dire, spento più di qualche speranza in coloro che auspicavano l'estensione del principio di tutela giurisdizionale effettiva anche alle inerzie silenziose degli Uffici sulle richieste di annullamento degli accertamenti illegittimi, ancorché consolidati.

La congerie di questioni che involge la decisione in commento sollecita un tentativo di analisi delle argomentazioni del giudice di merito, che ora si proverà ad articolare procedendo per partizioni specifiche, al fine di dedicare al contenuto della sentenza una lettura in chiave critica, nell'ottica di rinvenirvi spunti per l'ampliamento delle garanzie dei contribuenti, sinora alquanto trascurate in tema di riesame degli atti accertativi.

In tal senso, ci si propone, dopo *a)* aver riassunto sinteticamente i termini della questione, riservare qualche cenno di riflessione *b)* all'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulle forme processuali operato in *incipit* dalla CTR, nonché *c)* al "criterio-guida" di distinzione tra il diniego e il silenzio serbato dalla p.a. sull'istanza di autotutela tributaria, affrontando, infine, *d)* il rapporto tra accertamento procedimentale e cognizione processuale della *res* controversa, ed *e)* il profilo dei poteri nella disponibilità del giudice per far valere il principio di inscindibilità dei "rapporti di imposta ridondanti".

Muovendo da *sub a)*, dunque, l'origine del giudizio di appello conclusosi con la CTR *de qua* è da rinvenire nell'impugnazione da parte del titolare di un'attività commerciale del provvedimento di rigetto della domanda di ritiro in autotutela degli accertamenti TARES per gli anni 2011-2013 e TARI 2014-2015 del Comune di Carbonia Iglesias (provvedimento integrato dalla determinazione dirigenziale 13 giugno 2016), congiuntamente alla contestazione dell'avviso di pagamento relativo alla rettifica TARI per l'anno 2016.

Come si vede, il ricorso radicato dal contribuente aveva ad oggetto la domanda di annullamento di atti non ricompresi nell'enumerazione tassativa di cui all'art. 19 d.lgs. 546/92, sicché un'applicazione tassativa del principio di tipicità degli atti impugnabili avrebbe dovuto comportare la declaratoria di inammissibilità *tout court* dell'intero ricorso; laddove, invece, sia la CTP in primo grado, sia la sentenza in commento hanno ritenuto ricevibile, e quindi fondata, l'impugnazione dell'avviso di pagamento 2016, respingendo invece in rito le censure espresse nei confronti dei dinieghi di autotutela. Ciò, probabilmente, sulla base dell'assunto che solo gli avvisi di pagamento siano atti, ancorché atipici, comunque idonei a recare la pretesa impositiva comunale, secondo la nota teoria degli atti "facoltativamente impugnabili" (su cui v. KOSTNER A., *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, IV, 865), costituendo invece i dinieghi di autotutela una categoria di provvedimento, per così dire, "a formazione reattiva", in quanto emessi in esito a un procedimento a istanza di parte che presuppone la conoscenza della pretesa erariale da parte del privato.

In via preliminare a tale conclusione, la pronuncia della CTR si distingue anche per aver ritenuto ammissibile il ricorso incidentale qualificato come "autonomo" dal Comune di Carbonia, ma notificato oltre il termine per l'appello principale e che, pertanto, veniva convertito d'ufficio nella diversa forma del ricorso incidentale tardivo.

Quanto al merito della controversia, la sentenza *de qua* giunge a ritenere incontrovertibile il diniego di autotutela impugnato, in quanto "è pacifico che oggetto del ricorso sia il rigetto della richiesta di annullamento in sede di autotutela (e conseguente rimborso) dei pregressi avvisi di liquidazione, ormai divenuti inoppugnabili per scadenza dei termini", con ciò ritenendo assorbente, al fine di considerare (non la legittimità, bensì) la non ammissibilità in rito del ricorso avverso il diniego, la circostanza che gli atti sottostanti la richiesta di autotutela siano divenuti definitivi, così che "la natura indebita del versamento di cui si chiede la restituzione (che integra il presupposto indefettibile per l'azione di ripetizione, da attivare entro 5 anni dalla data del pagamento ovvero da quando è stato accertato il diritto alla restituzione) non è -né può ormai più essere- oggetto di accertamento e valutazione".

Per altro verso, vi si ritiene (come visto, ammissibile ma) infondata la contestazione dell'Ente locale avverso l'annullamento in primo grado dell'avviso di pagamento TARI 2016, in quanto attributivo al privato di una classe di attività commerciale erronea al fine del calcolo della tariffa per la tassa sui rifiuti.

2. Il dispositivo della CTR, confermando *in toto* la sentenza gravata parrebbe, però, nella sua articolazione (veniamo al punto *sub b*), difettare di una compiuta coerenza logico-processuale rispetto al parametro del principio di tutela effettiva e di parità delle armi, la cui base può essere rinvenuta, com'è noto, negli artt. 24 (per il principio di generalità della tutela) e 113 (quanto al principio di pienezza della tutela) Cost.

La decisione ritiene, come già accennato, ammissibile il ricorso principale dell'Ufficio, per effetto della sua conversione in ricorso incidentale tardivo, sulla base della giurisprudenza, in apparenza consolidata, della Corte di Cassazione che ne consente la proposizione nei confronti di qualsiasi capo della sentenza, ancorché autonomo rispetto a quello impugnato dal primo appellante. Si tratta di indirizzo promanante, in particolare, dalle Sezioni Unite 7 novembre 1989, n. 4640, per le quali *“le parti contro le quali è stata proposta impugnazione (o quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 c.p.c.) possono proporre impugnazione incidentale tardiva nei confronti di qualsiasi capo della sentenza, non esistendo alcun limite oggettivo all'ammissibilità dell'impugnazione incidentale tardiva medesima”*, in quanto l'interesse all'impugnazione tardiva sussisterebbe *“sempre quando via sia una soccombenza pratica e parziale della parte contro cui è stata rivolta l'impugnazione principale”*. A conferma, possono citarsi anche le Sezioni Unite del 2007, che, con sentenza del 27 novembre, n. 24627, affermavano che l'impugnazione incidentale risulta ammissibile *“tutte le volte che l'impugnazione principale metta in discussione l'assetto di interessi derivante dalla sentenza alla quale il coobbligato solidale aveva prestato acquiescenza”*, sicché sarebbe ammissibile anche *“quando rivesta le forme della impugnazione adesiva rivolta contro la parte investita dell'impugnazione principale, anche se fondata sugli stessi motivi fatti valere dal ricorrente principale”*, nel caso di coobbligati solidali per debiti derivanti dal medesimo titolo, perché, in esito all'impugnazione principale, il coobbligato potrebbe vedere l'esercizio del suo diritto di regresso escluso o determinato in misura inferiore.

Il riferito indirizzo giurisprudenziale, tuttavia, non pare determinare l'assenza di qualsivoglia potere interpretativo in capo al giudice circa la verifica del momento in cui sia insorto l'interesse a impugnare, poiché, come affermato dalla più recente Cass., 24 agosto 2020, n. 17614, *“l'impugnazione incidentale tardiva, da qualunque parte provenga, va dichiarata inammissibile laddove l'interesse alla sua proposizione non possa ritenersi insorto per effetto dell'impugnazione principale”* (ad es., nel caso di impugnazione incidentale adesiva al ricorso principale, in assenza di solidarietà fondata sul medesimo titolo, ovvero nel caso di impugnazione proposta nel termine decorrente dalla correzione per errore materiale della sentenza di prime cure, dalla quale non derivi il disvelamento di vizi in precedenza sconosciuti).

Non del tutto condivisibile risulterebbe, allora, la scelta della CTR in commento di convertire l'appello dell'Ufficio che, a quanto consta dalla lettura della decisione, sarebbe stato qualificato come *“autonomo”*, in ricorso incidentale tardivo (e quindi ammissibile), dal momento che proprio la ricostruzione univoca della volontà di proporre un appello principale avrebbe potuto far rilevare quale *dies a quo* per l'impugnazione, coincidente con il momento di insorgenza dell'interesse al ricorso, la notificazione/pubblicazione della sentenza. E se anche potesse condividersi, per un principio di prevalenza della sostanza impugnatoria sulla forma processuale in cui essa dovrebbe esprimersi, siffatta operazione di lettura sostanziale degli strumenti processuali in vista di una *“conservazione forzosa”* del ricorso incidentale dell'Ufficio, essa non sembra però trovare un'analogia valorizzazione, come si preciserà poco più avanti, anche nei confronti del privato appellante principale, ostando, a dire della CTR, alla cognizione processuale del rapporto di imposta la definitività degli atti impositivi oggetto di riesame.

3. Passando, dunque, all'esame del merito, la CTR ritiene inammissibile l'impugnazione del diniego di autotutela, in quanto riferito ad atti definitivi a livello procedimentale. Ciò, sul presupposto, espresso in sentenza, che *“in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il*

rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo' (v. Cass., Sez. U, 16/02/2009, n. 3698, anche da ultimo Cass. 06/07/2016, n. 13757; Cass. 15/04/2016, n. 7511; Cass. n.28069/2017)”, così che, ai fini di stabilire la sussistenza dell'assoggettabilità a controllo giudiziale del potere di autotutela, a dire della CTR, “ciò che rileva è che i presupposti impositivi ed il quantum richiesto non siano più contestabili una volta scaduto il termine per impugnare l'accertamento. La sollecitazione all'utilizzo del potere di autotutela, in quanto diretta a favorire l'esercizio di un potere discrezionale della P.A., non determina di per sé alcun effetto rispetto alla definitività dell'accertamento conseguente alla mancata impugnazione (cfr., in termini, Cass. 1965/2018)”.

In tal modo, tuttavia, la decisione *de qua* parrebbe conferire all'autotutela tributaria un significato riduttivo rispetto ai suoi presupposti legali, con la conseguenza di escluderne in radice la facoltà di controllo in sede giurisdizionale in caso di intervenuta decadenza dal potere di impugnazione.

In proposito, si rammenta che l'esercizio del potere di riesame degli atti impositivi trova base normativa nell'art. 2-*quater* del d.l. 564/94, per il quale l'esercizio dell'autotutela è espressamente ammesso anche “*in caso di non impugnabilità*”: e parimenti, la medesima esclusione in negativo del requisito di inopponibilità rileva ai sensi dell'art. 2 del d.m. MEF 11 febbraio 1997, n. 37, attuativo della norma anzidetta (distinguendosi tale ipotesi da quella del giudicato confermativo della bontà giuridica dell'atto impositivo, ritenuto insuperabile in sede di autotutela, almeno con riguardo al suo contenuto sostanziale: cfr. GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, 1984 Padova, 598).

Già sulla base del descritto ordito regolatorio, allora, risulta indubbiata la declaratoria di inammissibilità stabilita dalla CTR, che sembra evocare (alla luce di quanto detto) un discutibile principio di “parallelismo potestativo” tra contestabilità degli esiti dell'accertamento e intervento in autotutela, tale per cui i poteri esercitabili nel secondo caso sarebbero i medesimi di (o comunque omogenei a) quelli esperibili dal privato nella fase accertativa, con la conseguenza che, una volta spirato il termine per contestazione dell'atto (che è pur sempre termine sostanziale, ancorché a effetti processuali), si esaurirebbe anche ogni facoltà annullativa in sede di riesame. In senso contrario, potrebbe ancora osservarsi che la *ratio* sostanziale dell'autotutela si fonda proprio sul concetto di inesauribilità del potere, rispetto a cui sarebbe discrasica la considerazione della sua avvenuta consumazione per il perfezionarsi del procedimento accertativo (diverso sarebbe, invece, correlare il potere di autotutela a quello di accertamento d'ufficio, stabilendo così un unico termine di decadenza *pro e contra fisco*: su cui v. TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977).

Queste conclusioni perplesse sul *decisum* del giudice sardo devono tuttavia essere ora confrontate con la struttura normativa dell'autotutela tributaria, condizionata, come noto, dalla necessità di configurare, accanto al requisito dell'illegittimità dell'atto impositivo, anche quello della sussistenza di un interesse pubblico all'annullamento (sul punto, v. STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996).

4. *Sub d)*: la questione controversa può essere però primariamente esaminata, sulla scorta del filone dottrinale che considera, sul presupposto della natura vincolata e indisponibile dell'obbligazione tributaria, essenziale all'annullamento in autotutela il solo carattere di illegittimità sostanziale dell'atto impositivo (cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 2016, Torino, 178); così che nel nostro caso, in cui, come sembra, sia l'avviso di pagamento TARI 2016 impugnato nel termine decadenziale, sia i precedenti accertamenti TARI e, *ratione temporis*, TARES, si fondavano tutti sulla medesima erronea classificazione dell'attività commerciale svolta dal contribuente, l'impugnazione del diniego di autotutela (e contestuale rimborso) avrebbe dovuto trovare accoglimento, avendo i giudici di merito riconosciuto in entrambi i gradi l'appartenenza del ricorrente a una diversa classe tariffaria rispetto a quella individuata dall'Amministrazione.

A tale possibilità, peraltro, non osterebbe l'intervenuta decadenza in sede procedimentale dall'impugnazione dell'atto: in effetti, proprio il medesimo principio di "prevalenza della sostanza sulla forma" che aveva guidato il giudice a ritenere comunque ammissibile l'appello autonomo *ultra vires* dell'Ufficio, convertendolo in appello incidentale tardivo, avrebbe potuto condurre la CTR a "dissipare le nebbie procedurali" per concentrarsi sulla debenza effettiva del tributo, a prescindere dall'avvenuto cristallizzarsi di eventuali preclusioni in sede accertativa.

In tal senso, ancora le Sezioni Unite, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, hanno evidenziato lo iato che intercorre tra l'accertamento svolto nella fase procedimentale, connotata da termini e decadenze e l'analisi della sostanza impositiva che guida il momento processuale, la cui finalità consiste nell'esame della effettiva sussistenza dell'obbligo di imposta ai sensi dell'art. 53 Cost.; venendo così in rilievo, nel momento giudiziale, solo i termini e le decadenze proprie della normativa processuale e non della diversa disciplina dei procedimenti accertativi, visto "*il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa*".

Sicché, anche nella fattispecie in esame, in cui si intendeva contestare la legittimità degli atti accertativi TARES e TARI, ancorché definiti sul piano procedimentale, il giudice, in coerenza con l'approccio sostanzialista che lo aveva indotto, tra l'altro, a ritenere immediatamente e facoltativamente impugnabile anche l'avviso di pagamento del 2016, avrebbe probabilmente potuto inoltrarsi in un esame dell'effettiva debenza della tassa sui rifiuti anche per le annualità precedenti all'avviso.

5.1. Diversamente potrebbe argomentarsi (venendo al profilo *sub e*), ove si ritenesse che alla natura dell'autotutela tributaria non possa difettare la configurabilità anche del requisito di interesse pubblico, accanto alla *condicio sine qua non* dell'illegittimità dell'atto.

In tal caso, allora, in prima battuta qualche difficoltà ad accogliere la tesi dell'annullabilità in sede giudiziale potrebbe derivare dal fatto che la definitività amministrativa degli atti impositivi pregressi al 2016, ormai inoppugnabili, opererebbe nel senso di pregiudicare l'interesse oggettivo all'annullamento degli avvisi della tassa sui rifiuti, non sussistendo più il rischio della soccombenza in giudizio dell'Ufficio. Per altro verso, poi, il riconoscimento di profili discrezionali nella decisione di addivenire al riesame dell'accertamento potrebbe essere argomento che riposiziona l'azione di annullamento in autotutela all'interno della categoria della *facoltà*, anziché dell'*obbligo*, di provvedere, conseguendone così l'insindacabilità della relativa determinazione pubblica, sulla scorta della già ricordata sentenza della Corte costituzionale n. 181/2017 (su cui cfr. MARCHESELLI A. - COSTANZO L., *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corr. trib.*, 2017, 3447).

Con riguardo a tale ultimo aspetto, tuttavia, va subito osservato che la Corte costituzionale, nella citata sentenza del 2017, più che sancire la natura discrezionale e imprevedibile dell'autotutela in ogni sua forma, aveva più limitatamente inteso smentire l'esistenza un principio di automatica doverosità del riesame dell'atto in corrispondenza di qualsivoglia istanza del contribuente, così da conferire all'istituto una funzione di tipo "giustiziale" che ad esso non apparterebbe, trattandosi invece di strumento di amministrazione attiva posto a tutela, *in primis*, dell'interesse pubblico.

Su questa linea, la Consulta riconosceva, da un lato, l'esperibilità di un "*annullamento d'ufficio di atti inoppugnabili per vizi "sostanziali", cioè che hanno condotto l'amministrazione a percepire somme non dovute, [annullamento che] tende infatti a soddisfare ipso jure l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, che si può considerare una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall'art. 53, primo comma, Cost.*"; per altro verso, però - lo si sottolinea ancora -, la Corte negava l'esistenza di un dovere di riscontro generalizzato delle istanze di autotutela perché ciò "*aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una gene-*

ralizzata ‘seconda possibilità’ di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo”.

In estrema sintesi, dunque, la Corte costituzionale aveva in allora inteso escludere il dovere di riscontro dell’istanza di autotutela, ma non la contestabilità della risposta negativa dell’Ufficio, una volta che essa sia stata emessa; anzi, nelle argomentazioni della Corte, l’insussistenza del dovere di provvedere su ogni istanza trae fondamento proprio dalla riconosciuta impugnabilità dell’eventuale riscontro provvedimento alla richiesta di riesame.

5.2. Quanto invece alla possibile compressione dell’interesse pubblico all’autoannullamento dell’atto, derivante dal suo acquisito carattere di inoppugnabilità (profilo *sub e*), esso andrebbe probabilmente riferito alla sola diseconomicità di un eventuale contenzioso, il cui rischio sarebbe appunto cancellato dall’intervenuto decorso del termine per l’impugnazione. Il medesimo aspetto non rilevarebbe invece con riguardo ad altri motivi di interesse pubblico, che potrebbero sempre interagire con la rilevazione dell’illegittimità dell’atto impositivo, nel senso di fare sinergicamente emergere l’opportunità del riesame dell’accertamento definitivo. Tra le ulteriori ragioni a sostegno del riesame dell’atto impositivo illegittimo, ancorché definitivo, sembra, allora, di poter annoverare l’esigenza di garantire omogeneità e coerenza impositiva, in accordo con il principio di capacità contributiva effettiva ex art. 53 Cost., ai diversi periodi di imposta aventi ad oggetto fattispecie fiscali identiche.

Si tratta di un concetto che non corrisponde del tutto a quello, più noto, dell’inscindibilità dei giudicati vertenti su fattispecie tributarie a effetti pluriennali (sancito, tra l’altro, da Cass., Sezioni Unite, 16 giugno 2006, n. 13916), in quanto nel nostro caso non siamo in presenza di giudicati contrastanti su elementi sostanziali comuni, ma di situazioni autonome ma identiche (la debenza della tassa sui rifiuti nel 2016 e negli anni precedenti) che hanno trovato un riscontro di verso opposto nella CTR, la quale ha accolto il ricorso avverso l’avviso del 2016, e nella decisione dell’Ufficio, che ha negato l’annullamento in autotutela degli accertamenti pregressi.

Nel nostro caso, tuttavia, non viene meno la rilevanza del predetto principio di inscindibilità, perché nel medesimo giudizio in cui la CTR è pervenuta a stabilire l’illegittimità della pretesa erariale per l’anno 2016, per la summenzionata esigenza di coerenza logico-impositiva, essa avrebbe dovuto apprezzare il rilevato profilo di invalidità anche con riguardo ai dinieghi di autotutela rispetto a situazioni identiche a quella annullata, così da ravvisare quantomeno l’obbligo di corredare il rifiuto di annullamento d’ufficio con un congruo onere motivazionale in punto di interesse pubblico: ciò, al fine di soppesarlo con il concorrente interesse generale alla “giusta imposizione nel tempo”, la cui emersione segue evidentemente l’annullamento dell’avviso di pagamento impugnato nei termini (in tema, cfr. MARCHESELLI A., *Salvaguardia del diritto dell’Unione Europea ed efficacia esterna del giudicato: oltre la sentenza Olimpclub?*, in *Giustizia Insieme*, 24 settembre 2020).

La sopravvenuta inoppugnabilità dell’avviso non pare pertanto elidere la necessità di una motivazione circa la (in)sussistenza dell’interesse oggettivo al riesame del provvedimento tributario, soprattutto ove tale aspetto debba non solo essere esplicitato, ma anche risultare prevalente rispetto alla concorrente esigenza di garantire il prelievo fiscale in maniera ordinata e coerente nel tempo (trattando fattispecie identiche in maniera identica ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.).

Tirando le fila, sia che si muova dalla concezione dell’autotutela come istituto di natura esclusivamente rimediabile all’attività impositiva illegittima, sia che la si intenda come necessitante anche concorrenti profili di interesse pubblico, il carattere di inoppugnabilità dell’atto non parrebbe di ostacolo al suo autoannullamento, trattandosi, in definitiva, di garantire il principio di legalità dell’azione impositiva, sotteso alla forma di Stato democratico - liberale che permea il nostro ordinamento (sull’autotutela quale istituto compartecipe della preminenza assiologica del binomio “individuo/contribuente” su quello “Stato/interesse fiscale”, sancita dal principio di democrazia, dai valori costituzionali e dalla rispettiva legislazione attuativa, tra cui lo Statuto dei diritti del contribuente, cfr. MOSCHETTI F., *Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A., a cura di, *Consensus, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino,

2012, 3 e ss.; in tema, la diretta introduzione nello Statuto dell'obbligo per la p.a. di agire in autotutela in ipotesi di deviazione dell'atto impositivo dallo schema norma-fatto è presente in RAGUCCI G., a cura di, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo*, Pisa, 2020, 145).

6. Dalla complessiva analisi della vicenda giudiziaria in commento sembra di potersi trarre, in conclusione, qualche indirizzo significativo circa la necessità di implementare a livello giurisprudenziale il generale principio di *accountability* dell'azione pubblica in campo fiscale, con l'affermazione definitiva della impugnabilità dei dinieghi di autotutela in inevitabile relazione alle ragioni di interesse pubblico che osterebbero al riesame dell'atto impositivo. Un simile risultato avrebbe probabilmente il pregio di isolare concettualmente l'ipotesi di riscontro provvedimentale dell'Ufficio all'istanza di autotutela rispetto al diverso caso del silenzio serbato sulla richiesta di riesame, in linea peraltro con la menzionata giurisprudenza costituzionale. In effetti, l'esternazione delle ragioni di interesse oggettivo per le quali l'amministrazione ritenga di non addivenire alla cancellazione dell'atto illegittimo costituisce espressione applicativa del principio di collaborazione e buona fede tra il privato e la p.a. (di cui all'art. 10 dello Statuto) che resterebbe, per così dire, "inattuato", ove al contribuente non fosse consentito di contestarne l'abnormità o, comunque, l'illogicità estrinseca, secondo i canoni concettuali del giudizio di legittimità amministrativa. In tal senso, allora, sarebbero irrilevanti le preoccupazioni manifestate dalla CTR circa il rischio di dare "ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo", perché l'illegittimità dell'atto costituirebbe il presupposto e non l'oggetto del contenzioso sulla congruità del diniego di autotutela, vertente principalmente sulla reale sussistenza di prevalenti ragioni di interesse pubblico a non provvedere in senso conforme alla richiesta del privato. Del resto, l'invalidità dell'accertamento potrebbe comunque emergere, per gli atti non ancora definitivi, nella radicata sede contenziosa; oppure, per gli atti divenuti inoppugnabili, sulla base di giudicati esterni, ma di natura inscindibile, ovvero omogenei (e quindi "ridondanti") rispetto alla questione controversa, senza potersi comunque escludere un'autonoma valutazione del giudice nel caso di illegittimità evidente e intollerabile, conformemente al principio di prevalenza della forma sulla sostanza in sede contenziosa e di buona fede e trasparenza amministrativa (del resto, sembra di conforto a tali ipotesi, ragionando *a contrario*, il limite all'autotutela costituito dal giudicato confermativo della legalità dell'atto).

Finalmente, non potendosi nascondere il rischio di possibili tentativi di elusione dei termini impugnatori che sovente si annidano dietro l'attivazione dell'istituto, sembrerebbe auspicabile un riassetto del principio dell'autotutela tributaria nelle sue diverse gradazioni e manifestazioni operative, di modo da conformarne la fattispecie al principio di tutela effettiva dei diritti del contribuente, quale viene in rilievo, a prescindere dalla natura giustiziale od oggettiva dell'istituto in discorso, ogniqualvolta l'azione pubblica si opponga immotivatamente alle istanze dei privati, determinando l'ingiusta degradazione di situazioni giuridiche qualificate e meritevoli di riconoscimento e protezione da parte dell'ordinamento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BAUSILIO G., *L'autotutela in materia tributaria. Profili giurisprudenziali*, Vicalvi, 2015
 D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, in *questa Rivista*, 2004
 FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999
 GARGANO G., *Brevi riflessioni sui recenti orientamenti giurisprudenziali in materia di esercizio del potere di autotutela nel diritto tributario, nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari*, in *KorEuropa*, XI, 2017
 GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984
 KOSTNER A., *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, IV, 865 ss.
 MARCHESELLI A., *Autotutela in diritto tributario*, in Dig. IV, Disc. Priv., Sez. Comm., Agg., Torino, 2008, 28 ss.
 MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018

- MARCHESELLI A., *Salvaguardia del diritto dell'Unione Europea ed efficacia esterna del giudicato: oltre la sentenza Olimpiclub?*, in *Giustizia Insieme*, 24 settembre 2020
- MARCHESELLI A. – COSTANZO L., *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corr. trib.*, 2017, 3447 ss.
- MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012. 3 ss.
- RAGUCCI G. (A CURA DI), *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo*, Pisa, 2020, 145 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano 2008
- RUSSO P., *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 699 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996

Il decreto di archiviazione penale e il processo tributario sulla frode IVA: più di uno “scambio” nel doppio binario

The criminal dismissal decree and the tax proceeding on VAT fraud: more than just an “exchange” between two autonomous jurisdictions

ANDREA DAGLIO – FRANCESCO LICENZIATO

Abstract

L’Ordinanza n. 1157 del 21 gennaio 2021, pronunciata dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, offre interessanti spunti di riflessione in materia di rapporti tra processo penale e processo tributario, nel contesto di una fattispecie afferente al coinvolgimento della contribuente all’interno di una frode IVA. La Suprema Corte, conformemente al consolidato orientamento di legittimità, conferma i criteri dell’inversione probatoria in caso di contestazione alla detraibilità dell’IVA. La pronuncia conferma l’autonomia dei due processi ma, al contempo, legittima che il decreto di archiviazione emesso in sede penale assurga al valore di significativo rilievo nel processo tributario. È precisato, tuttavia, che è onere indefettibile del giudice di merito valutare e motivare la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione, in base al suo contenuto decisorio ed alla luce della documentazione e delle argomentazioni svolte dalle parti nel giudizio tributario. L’ordinanza offre inoltre l’opportunità di riflettere sul regime del “doppio binario”, permeato da numerose incongruenze che ne evidenziano una profonda crisi.

Parole chiave: processo tributario, processo penale, archiviazione, doppio binario, frodi IVA

Abstract

Ordinance no. 1157 of January 21, 2021, issued by the Tax Section of the Supreme Court, offers interesting considerations on the relationship between criminal and tax proceedings, in the context of a case relating to the involvement of the taxpayer in a VAT fraud. The Supreme Court, in line with its well-established case-law orientation, confirms the criteria of probative inversion in the event of a challenge to the VAT deductibility. The Ordinance confirms the autonomous nature of the two proceedings but, at the same time, it legitimizes the fact that the decree of dismissal issued in a criminal court has significant relevance in tax proceedings. It is specified, however, that it is the judge’s mandatory burden to assess and motivate the demonstrative value of the decree of dismissal, on the basis of its decisive content and in the light of the documentation and arguments put forward by the parties in the tax proceedings. The Ordinance also offers an opportunity to discuss on the regime of the “doppio binario”, characterized by numerous inconsistencies that highlight its deep crisis.

Keywords: tax trial, criminal trial, criminal dismissal decree, autonomous jurisdictions, VAT frauds

SOMMARIO: 1. L’ordinanza n. 1157 del 21 gennaio 2021 della Corte di Cassazione - 2. Il richiamo motivazionale alla giurisprudenza sulle frodi IVA - 3. Il regime del “doppio binario” ed il valore delle risultanze penali in sede tributaria - 4. Il significativo rilievo del decreto di archiviazione penale - 5. L’onere motivazionale richiesto al giudice di merito - 6. I precedenti dell’ordinanza - 7. Considerazioni conclusive sul “doppio binario”: un regime in crisi.

1. L'ordinanza n. 1157 del 21 gennaio 2021, pronunciata dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, offre un interessante spunto per dissertare brevemente su un tema annoso quanto attuale, vale a dire il regime del “doppio binario” nei rapporti tra processo tributario e processo penale. La citata pronuncia consente inoltre di affrontare il tema con un *focus* peculiare, facendo specifico riferimento alla rilevanza tributaria di un decreto di archiviazione in sede penale e non, invece, di una sentenza con forza di giudicato.

La Suprema Corte si è espressa favorevolmente su un ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate avverso una sentenza della Commissione tributaria regionale Toscana, con riguardo ad una fattispecie di indebita detrazione dell'IVA su fatture di acquisto (di autoveicoli usati) tramite soggetti economici fittiziamente interposti, nel contesto di una c.d. frode carosello. L'Amministrazione ricorrente impugnava la sentenza in quanto i giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto che la buona fede della contribuente, avvalorata dall'archiviazione in sede penale, avesse efficacia esimente. Per la ricorrente, al contrario, i giudici di seconde cure avrebbero dovuto valorizzare tutte le circostanze di fatto indicate dai verificatori sulla fittizietà soggettiva dei fornitori della società, conseguentemente verificando la consapevolezza della frode o quantomeno la sua conoscibilità e quindi un'ignoranza colpevole.

Come si analizzerà meglio *infra*, i giudici di legittimità hanno accolto nel merito il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rinviando per un nuovo giudizio alla Commissione tributaria regionale *a quo*, per vizio di insufficiente motivazione, non avendo i giudici di appello autonomamente ed adeguatamente valutato la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione emesso dal giudice penale.

2. Non merita soffermarsi sulle numerose eccezioni di inammissibilità del ricorso principale, tutte rigettate dalla Suprema Corte. È utile invece ripercorrere brevemente la premessa motivazionale in materia di fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti, anche al fine di meglio evidenziare, propedeuticamente al resto della motivazione, la profonda differenza probatoria imposta in ambito tributario rispetto alla sede penale.

L'ordinanza ripercorre i principi sanciti in numerose altre pronunce della Cassazione evidenziando che, in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria che contesti operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la “*consapevolezza*” del cessionario che l'operazione si inseriva in un'evasione d'imposta. L'Amministrazione deve dunque dimostrare, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in un'evasione fiscale. Incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza richiesta ad un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Come noto, nel caso di operazioni inesistenti (soggettivamente o oggettivamente), il diniego del diritto alla detrazione segna un'eccezione al principio fondamentale di neutralità dell'IVA e, proprio per tale ragione, incombe in primo luogo sull'Amministrazione finanziaria provare l'assenza delle condizioni, soggettive ed oggettive, per la detrazione. Il tema della “misura di tale prova”, di primaria attualità, come noto è tuttavia caratterizzato da una certa alea di indeterminatezza, causata dalla superfetazione giurisprudenziale sul tema e dall'assenza di una norma, sovranazionale o nazionale, che delimiti in modo determinato e certo la misura della diligenza chiesta al contribuente.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in numerose pronunce, ha legittimato l'esigenza che ogni contribuente adotti tutte le misure che gli si possono “*ragionevolmente*” richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale. La giurisprudenza europea, dunque, pur consentendo l'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, nega fermamente che sullo stesso debbano gravare obblighi di fatturazione ulteriori o verifiche che non gli incombono, vale a dire oneri di indagine proattiva che spettano invece all'Amministrazione finanziaria. Diversamente, infatti, si rischierebbe sostanzialmente di istituire un sistema di responsabilità oggettiva, ben al di là di quanto necessario e possibile per garantire i diritti erariali.

Certamente, però, “*qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l’esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore*”, con il quale prevede di intrattenere rapporti commerciali, al fine di sincerarsi della sua affidabilità [cfr. CGUE, C-285/11, Bonik; C-277/14, Ppuh; C-439/04 e C-440/04, Kittel; C-80/11 e C-142/11, Mahagébene e David, tra l’altro tutte citate dall’ordinanza in esame].

La giurisprudenza nazionale, in particolar modo quella di legittimità, pur agendo nel richiamo formale dei principi espressi da quella europea, ha dimostrato numerose volte di applicarli in modo eccessivamente rigido, finendo nel concreto con il mutare l’onere di “ordinaria diligenza” ed il criterio di “ragionevolezza” in un onere investigativo concretamente irragionevole (e nemmeno chiaro o determinato), complementare ed addirittura anticipatorio di quello che dovrebbe invece gravare esclusivamente sull’Amministrazione finanziaria.

L’ordinanza in esame si inserisce in tale corrente giurisprudenziale, come desumibile tra l’altro dal richiamo fatto ad altra sentenza della Suprema Corte, 20 aprile 2018, n. 9851 anch’essa afferente ad una tematica di indebita detrazione IVA nella compravendita di veicoli usati. Nella citata sentenza i giudici di legittimità avevano finanche motivato che la società contribuente avrebbe dovuto indagare, tramite la carta di circolazione dei veicoli acquistati, integrata da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, i riferimenti dei precedenti intestatari dei veicoli, “*al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l’IVA sia stata, o no, già assolta a monte da altri, nell’ambito della catena di fornitura, senza possibilità di detrazione*”. Sembra evidente che porre un tale onere di indagine in capo al contribuente ecceda certamente i principi espressi in merito dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

A ciò si aggiunga che i criteri espressi nella parte motiva dell’ordinanza in esame rischiano di generare ulteriore confusione, in quanto è richiamata la “*ordinaria diligenza in rapporto alla qualifica professionale*” mentre, a distanza di poche righe, i giudici fanno riferimento addirittura alla “*diligenza massima esigibile da un operatore accorto*”. Entrambi i criteri, oltre che diversi tra loro, rimangono in ogni caso indeterminati, con buona pace dell’affidamento di ogni contribuente in buona fede quanto alla bontà delle proprie transazioni ai fini del diritto alla detrazione IVA.

Non è possibile in questa sede approfondire ulteriormente un tema vasto quale quello degli oneri probatori in materia di coinvolgimento in frodi IVA, ma rimane necessario ribadire che la giurisprudenza è granitica nel ritenere che l’onere probatorio dell’Amministrazione finanziaria sia adempibile anche mediante l’utilizzo di presunzioni semplici ed elementi indiziari. Tale aspetto non può non rilevare, naturalmente, allorché si discorra dei rapporti tra procedimento tributario e processo penale.

3. Come anticipato, interessa in questa sede esaminare le motivazioni della Suprema Corte in relazione al rilievo probatorio da attribuire al decreto di archiviazione emesso in sede penale. Nel proprio ricorso, l’Amministrazione contestava la violazione di due norme di legge in materia, vale a dire l’art. 654 c.p.p. e l’art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, ritenendo che ai fini della valutazione tributaria “*non rileverebbe [...] il provvedimento di archiviazione penale*”. Le norme citate dall’Amministrazione finanziaria ricorrente, come noto, rappresentano i pilastri del regime del “doppio binario” che, con le imperfezioni di cui si parlerà meglio *infra*, disciplina i rapporti tra il plesso penale e quello tributario. L’art. 654 c.p.p., in sede di riforma del codice di procedura penale del 1988, ha implicitamente abrogato il previgente art. 12 L. n. 516/1982, il quale accordava valore di cosa giudicata alla sentenza penale dibattimentale passata in giudicato (sull’abrogazione di tale ultima norma ad opera dell’art. 654 c.p.p. si è acceso negli anni un dibattito, poi sopito, ripercorso da MARONGIU P., *Ancora una pronuncia del Supremo Collegio in tema di rapporti fra giudizio penale e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2, 323). La vigente disposizione procedurale prevede invece due presupposti necessari, uno soggettivo e l’altro oggettivo, perché una sentenza emessa in sede penale possa produrre effetti vincolanti in un altro procedimento “extrapenale”. Dal punto di vista soggettivo, è condizione necessaria che la sentenza sia emessa nei confronti dell’imputato, del responsabile civile e della parte civile con la conseguenza che, ai fini tributari, sarebbe necessaria la partecipazione dell’Amministrazione finanziaria quale parte civile nel processo

penale. Dal punto di vista oggettivo non devono inoltre sussistere, nella legge extrapenale, limitazioni di ordine probatorio con riguardo alla posizione giuridica controversa. Basta dunque il requisito oggettivo, alla luce dei noti limiti probatori propri del processo tributario - testimonianza (diretta) e giuramento – ad escludere l'autorità di cosa giudicata della pronuncia penale in sede fiscale.

Con l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, il Legislatore penal-tributario ha inteso ulteriormente rafforzare il “doppio binario”, escludendo la possibilità di sospensione del procedimento tributario in attesa dell'esito di quello penale, avente ad oggetto i medesimi atti o fatti da cui dipende la definizione della vicenda fiscale. L'art. 25 del medesimo decreto legislativo ha inoltre formalmente abrogato il previgente art. 12 L. n. 516/1982.

Le norme richiamate dall'Amministrazione finanziaria (*rectius*, l'art. 654 c.p.p.), pur escludendo il valore vincolante del giudicato penale in sede tributaria, non precludono invece che la pronuncia penale possa assumere un diverso rilievo ai fini tributari. Proprio lungo tale spazio normativo si stendono le motivazioni prodotte con l'ordinanza in esame.

4. Nel caso di specie, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto infondata l'eccezione di violazione del regime del “doppio binario” presentata dall'Amministrazione finanziaria, sottolineando come il giudice *a quo* non avesse attribuito efficacia vincolante al provvedimento di archiviazione disposto dal G.I.P., bensì quello più limitato di “*significativo rilievo*”, in modo ritenuto coerente con il disposto normativo.

Ciò sancito, i giudici aditi hanno tuttavia ritenuto di dovere indagare il valore concretamente attribuito nella sentenza impugnata al decreto di archiviazione, rilevando in concreto un difetto motivazionale del giudice *a quo*, nella misura in cui questi ha affidato la propria decisione prevalentemente al fatto storico che fosse stato emesso un provvedimento penale di archiviazione, in mancanza di uno scrutinio sufficientemente approfondito su tutti gli altri elementi a disposizione. I giudici della Commissione tributaria regionale, nel caso di specie, avevano desunto dal decreto di archiviazione penale l'assenza di elementi univoci dimostrativi delle “*modalità in ipotesi illecite*” attraverso le quali avrebbero operato le ditte fornitrici. Da tale assunto probatorio, avevano fatto discendere l'impossibilità di dare per dimostrato che la contribuente fosse o potesse essere a conoscenza dell'esistenza di una circostanza “*non sufficientemente provata né documentata negli avvisi oggetto dell'impugnazione*”. Il vizio rilevato è dunque in capo all'*iter* decisionale, con conseguente riflesso motivazionale, ritenendo la Suprema Corte che i giudici di secondo grado abbiano omesso qualunque valutazione degli elementi e delle circostanze specificamente evidenziate negli atti di accertamento. In sostanza, l'ordinanza, senza entrare nel merito della differenza tra decreto di archiviazione e sentenza passata in giudicato, conferma che il provvedimento emesso dal giudice penale non fa stato nel processo tributario. Contestualmente è chiarito che, in senso opposto, le decisioni assunte in sede penale possono avere un valore più contenuto in sede tributaria. Nel caso esaminato, ciò che viene tuttavia rilevato dai giudici di legittimità è che il giudice *a quo* avrebbe dovuto comunque valutare nel concreto l'effettiva valenza dimostrativa delle motivazioni del decreto di archiviazione penale, alla luce anche di tutti gli elementi di fatto che gli atti impositivi tributari avevano evidenziato ai fini del recupero dell'IVA (nel caso di specie mancanza di una sede legale dei fornitori, carenza di struttura organizzativa, assenza di supporti documentali dei rapporti commerciali, omessa presentazione delle dichiarazioni ed altri).

5. Proprio tale scrutinio è stato chiesto ai giudici di secondo grado in sede di rinvio, con due precisazioni che si reputano importanti, nonostante siano ermeticamente espresse in motivazione. In primo luogo, che la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione penale debba essere valutata “*in base al suo contenuto decisorio*”: tale precisazione, lungi dall'essere un'ovvietà, consente invece di riflettere sul rilievo delle ragioni giuridiche che hanno condotto all'archiviazione in sede penale. Come noto, infatti, l'archiviazione può essere disposta non solo quando dagli atti emerge l'evidente innocenza dell'indagato, ma anche in ogni ipotesi di infondatezza della notizia di reato, come nel caso di insufficienza o contraddittorietà delle prove, ritenendosi inidonei gli snodi processuali al fine di fornire un ulteriore

contributo conoscitivo. È evidente che, nella prima delle due ipotesi, il decreto di archiviazione penale potrà verosimilmente assumere un rilievo “di maggior peso” in sede tributaria, conseguendo ad una concreta valutazione sulla manifesta insussistenza del fatto di reato o della responsabilità dell’indagato. La seconda delle possibili ragioni di archiviazione, diversamente, si basa sull’insufficienza dell’apparato probatorio: tale insufficienza, tuttavia, deve essere rapportata alla sede in cui viene espressa, alla luce della regola di giudizio del “oltre ogni ragionevole dubbio” (art. 533 c.p.p.) che costituisce un preciso punto di riferimento per tutto il procedimento penale. *A contrario*, l’evidente differenza con gli oneri probatori nel processo tributario ed il principio del “più probabile che non”, comportano che le prove analizzate dal Pubblico Ministero e dal G.I.P., ritenute insufficienti ai fini penali, possano tuttavia godere di diversa valorizzazione ai fini tributari. Da tale considerazione potrebbe, naturalmente, conseguire un diverso e minor “rilievo tributario” del decreto di archiviazione emesso per insufficienza probatoria. Basti pensare, in tal senso, ad un apparato probatorio basato esclusivamente sull’inesistenza soggettiva di uno o più fornitori: tali elementi, in sé considerati, potrebbero essere ritenuti insufficienti per provare oltre ogni ragionevole dubbio la volontà direttamente evasiva dell’indagato. Tuttavia, i medesimi elementi, prodotti dall’Amministrazione finanziaria, potrebbero essere ritenuti sufficienti dal giudice tributario per spostare l’onere probatorio sul contribuente, il quale sarà così tenuto a provare la propria incolpevole ignoranza della frode.

La seconda precisazione desumibile dall’ordinanza è che la valutazione del giudice del rinvio sul valore da attribuire al decreto di archiviazione emesso dal giudice penale dovrà avere ad oggetto gli “*accertamenti effettuati da quel giudice ed a quei fini*”. Volendo “sezionare” anche tale inciso della Suprema Corte in una più ampia analisi, sembra opportuna una considerazione sulle differenti e precipe finalità dei plessi penale e tributario. La giurisdizione penale, naturalmente, indaga sulla responsabilità delle persone fisiche con potere di rappresentanza legale dell’ente giuridico, la responsabilità fiscale del quale è invece oggetto del giudizio tributario. L’elemento soggettivo per la configurabilità dei reati di natura tributaria, inoltre, è quello del dolo specifico di evasione mentre, dal punto di vista tributario, la “*consapevolezza*” (termine, quantomeno, ambiguo) della frode si esplica tanto nella conoscenza della stessa quanto anche nella semplice “colpevole ignoranza”. In sintesi, il procedimento tributario mira sostanzialmente al recupero del *quantum* evaso, mentre quello penale è diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l’attribuibilità o meno della condotta illecita all’imputato, ergo la sua colpevolezza e sanzionabilità (cfr. Cassazione, sent. n. 24152/2019). Di tali differenze, sembra suggerire sinteticamente la Suprema Corte, il giudice tributario deve naturalmente tenere conto nella propria valutazione, con un *iter* logico-argomentativo che dovrà tenere necessariamente conto anche della documentazione e delle argomentazioni svolte dalle parti nel giudizio tributario.

6. L’ordinanza in esame rende opportuno un confronto con precedenti pronunce della Suprema Corte, al fine di evidenziare una differenza di rilievo. Come anticipato, non rappresenta certamente una novità l’esclusione di qualsiasi valore vincolante del decreto di archiviazione in sede tributaria. In un’altra recente pronuncia (sent. n. 16649/2019), la Suprema Corte aveva già chiarito che in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile emessa in materia di reati fiscali (ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l’accertamento degli Uffici finanziari). A maggior ragione, nessun rilievo potrà assumere di per sé il decreto di archiviazione emesso dal giudice penale *ex art.* 408 c.p.p., che non rientra neppure tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata ai sensi dell’art. 654 c.p.p. Tale orientamento trovava applicazione anche nella previgente disciplina di cui al citato art. 12 L. n. 516/1982 (cfr. Cassazione, sent. n. 3423/2001).

Se sull’assunto del divieto di vincolatività la Suprema Corte è rimasta coerente con il proprio consolidato orientamento, l’ordinanza in esame sembra attenuarne tuttavia le “conseguenze”. Nel precedente citato (Cass., sent. n. 16649/2019), la parte privata ricorrente lamentava l’omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio (*ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 5), avendo il giudice di seconde cure omesso di considerare e valutare la rilevanza delle risultanze, degli atti e dello stesso decreto di

archiviazione ai fini di prova a favore del contribuente. La Suprema Corte aveva rigettato tale motivo di ricorso, ritenendo incensurabile la decisione della Commissione tributaria regionale *a quo* di non attribuire nessuna rilevanza determinante alle dichiarazioni testimoniali assunte nell'ambito del procedimento penale e agli esiti di quest'ultimo. Tale orientamento, per come espresso nel contesto, non si limitava a confermare la discrezionalità del giudice tributario nel valutare gli elementi acquisiti dalla sede penale, bensì legittimava addirittura la facoltà di tale giudice di "ignorare" aprioristicamente tali elementi, senza per ciò incorrere in un'omissione motivazionale.

Ebbene, l'ordinanza n. 1157/2021, consente di rilevare un *revirement* sul punto in quanto, pur rilevando un vizio di autonoma valutazione e motivazione del giudice d'appello, ammette e quasi suggerisce, in senso positivo, il ruolo di "significativo rilievo" che il decreto di archiviazione può (o deve?) assumere nella più ampia valutazione richiesta al giudice tributario. Ulteriore indizio di tale mutata prospettiva, si ritiene, può scorgersi tra l'altro nello stesso dispositivo di rinvio al giudice *a quo*, il quale "dovrà valutare la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione", con le precisazioni esposte *supra* (in senso conforme, cfr. Cassazione, sent. n. 2916/2013).

Può rilevarsi inoltre che una tendenza ormai consolidata nel diritto processuale penale vivente prevede che il decreto penale di archiviazione può avere, a certi effetti, un valore pari a quello del giudicato di assoluzione con le più ampie e favorevoli formule terminative. Basti pensare al regime della prova testimoniale: le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti riconosciuto che "la disciplina limitativa della capacità testimoniale di cui all'art. 197, comma 1, lett. a) e b), all'art. 197-bis e all'art. 210 c.p.p., non è applicabile alle persone sottoposte a indagini nei cui confronti sia stato emesso provvedimento di archiviazione", le quali vanno quindi esaminate come testimoni comuni, al pari delle persone imputate in un procedimento connesso o collegato che siano state assolte con sentenza irrevocabile dai reati loro ascritti per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste (Cass., SS.UU., 17 dicembre 2009, n. 12067/2010).

Rafforzare nel processo tributario il valore probatorio dell'archiviazione penale, inoltre, è tanto più necessario alla luce di due elementi. Da un lato, detto decreto (in un sistema costituzionale di obbligatorietà dell'azione penale) deve essere analiticamente motivato; dall'altro, gli elementi di prova su cui si fondano l'avviso di accertamento ed il decreto di archiviazione nella prassi sono assai di frequente identici (e spesso addirittura raccolti dagli stessi ufficiali di polizia giudiziaria), almeno per quanto riguarda gli elementi oggettivi della fattispecie criminosa quali la sussistenza di una condotta fraudolenta e dell'evento di evasione. Negare valore al decreto di archiviazione, in questi casi, vorrebbe dire negare valore ad un provvedimento giudiziario motivato che statuisce l'infondatezza degli stessi fatti posti a base dell'atto impositivo.

7. L'esame dell'ordinanza n. 1157/2021 induce, inevitabilmente, ad una riflessione generale sullo stesso "doppio binario", rappresentando un perfetto esempio delle criticità insite in tale regime. La dottrina maggioritaria ha espresso la propria perplessità ed insoddisfazione in merito a tale regime, sin dall'abrogazione del previgente istituto della pregiudiziale tributaria (anch'essa, tuttavia, non esente da criticità di diversa natura). L'attuale assetto normativo, ove applicato pedissequamente (c.d. "doppio binario perfetto") lascia, in primo luogo, aperto un incolmabile varco al rischio di giudicati potenzialmente divergenti, nonostante la coincidenza dei fatti materiali oggetto dei due giudizi. Le incoerenze emergono tuttavia in una molteplicità di aspetti applicativi che, nonostante i diversi tentativi di "correzione pratica" da parte della giurisprudenza, hanno indotto la dottrina a parlare di "crisi del doppio binario" (parla addirittura di "morte" del doppio binario CARACCIOLI I., *Superato il doppio binario tributario-penale?*, in *Corr. Trib.*, 2014, 13, 1007).

Tra le varie incoerenze del regime, a livello sistematico, basti considerare che il legislatore tributario aveva a suo tempo motivato la previsione del raddoppio dei termini di accertamento fiscale in caso di reati tributari con la necessità di non disperdere in sede tributaria i risultati delle indagini esperite in sede penale dall'Autorità giudiziaria. Stante l'abrogazione del raddoppio dei termini solo con la L. n.

208/2015, è lecito domandarsi come, *medio tempore*, avrebbe dovuto rapportarsi tale enunciata necessità con il principio della formale separazione ed autonomia delle due giurisdizioni.

Invertendo la prospettiva, si ritiene del pari illogico l'orientamento giurisprudenziale di legittimità in base al quale sarebbe *ius receptum* che sia rimesso al giudice penale - nei reati concernenti l'evasione di tributi - il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario (in tal senso, *ex multis*, Cass., sez. III penale, sent. n. 7020/2018). Più voci in dottrina hanno rilevato l'assoluta arbitrarietà di un tale dualismo tra sfera penale e sfera tributaria sulle norme utilizzabili per la determinazione dell'imposta dovuta. Accettare una nozione autonoma di imposta evasa, ai fini penali, sganciata dall'applicazione delle norme e dei principi di natura tributaria, significa attentare alla certezza del diritto in capo al contribuente: questi, in sede di autoliquidazione dell'imposta secondo la norma tributaria, dovrebbe prefigurarsi la possibilità che tale determinazione possa non corrispondere a quella in futuro ritenuta corretta dal giudice penale, con conseguente superamento delle soglie di rilevanza penale ... solo in tale sede (in tal senso, DORIGO S., *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema espunti per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2017, 2, 436).

Tale prospettiva, si ritiene, è aggravata dalla dichiarata autonomia valutativa del giudice penale anche nelle ipotesi in cui, a seguito di procedure deflattive di adesione o conciliazione, in sede tributaria la pretesa impositiva sia definitivamente ridotta rispetto al *quantum* originariamente accertato. A sostegno di tale orientamento, la sezione penale della Suprema Corte ha (si ritiene, paradossalmente) affermato che la determinazione dell'entità dell'imposta evasa non può essere automaticamente "*intaccata dalla determinazione concordata del tributo, la quale, in quanto scaturente da un intento transattivo, deve essere comunque vagliata sul piano della maggiore o minore attendibilità rispetto all'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta*" (in tal senso, cfr. Cass., sez. III penale, sent. 7020/2018). Un diverso orientamento giurisprudenziale, pur riconoscendo al giudice penale autonomia valutativa, pretende quantomeno una concreta motivazione al discostamento dal *quantum* definito in sede di adesione tributaria (cfr. in tal senso Cass., sez. IV penale, sent. n. 7615/2014). Una maggiore "connessione" tra la sede tributaria e quella penale avrebbe forse consentito di dare opportuno rilievo alla considerazione che, in virtù del principio di indisponibilità dei tributi, la pretesa impositiva ridefinita in sede di adesione e/o conciliazione non è altro (ne potrebbe altrimenti) che una più corretta determinazione rispetto a quella originariamente accertata dalla medesima Amministrazione finanziaria.

Se, tuttavia, la giurisprudenza penale di legittimità esclude una qualche vincolatività alla rideterminazione dell'imposta in sede tributaria, all'opposto la giurisprudenza tributaria di legittimità ha ripetutamente affermato che la sentenza penale di applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.* (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice tributario di merito. Questi, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, avrebbe dunque il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione (si noti tra l'altro che la sentenza di patteggiamento, secondo il prevalente orientamento della Suprema Corte, non implica un accertamento della penale responsabilità dell'imputato, come invece nel caso della sentenza di condanna. Cfr. Cass., sez. I penale, sent. n. 28192/2004). Detto riconoscimento, pertanto ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato (cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, sent. n. 27196/2014; cfr. anche Cass., SS.UU., sent. n. 17289/06). Nonostante la tematica afferente al valore del c.d. patteggiamento abbia perso rilievo, a seguito della novella dell'art. 13-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, rimane traccia di una tale incoerenza applicativa di fondo, tale per cui l'esito di un procedimento di accertamento con adesione potrebbe non assumere alcun concreto rilievo in sede penale, mentre il giudice fiscale non potrebbe esimersi dal valutare una pronuncia di patteggiamento. Si rischierebbe in tal modo di dover accogliere l'idea di un doppio binario ... a senso unico.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CARACCIOLI I., *Superato il “doppio binario” tributario-penale?*, in *Corr. Trib.*, 2014, 13, 1007
- 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
- DORIGO S., *Il “doppio binario” nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2017, 2, 436
- MARCHESELLI A., *L'efficacia probatoria nel processo tributario della sentenza di patteggiamento penale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 1, 3, 704
- MARONGIU P., *Ancora una pronuncia del supremo collegio in tema di rapporti fra giudizio penale e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2, 319
- MAZZA O., *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, in *Rass. Trib.*, 2020, 1, 233
- MELIS G., *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, 3, 589
- TABET G., *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 303
- TASSANI T., *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. Trib.*, 2015, 6, 1385
- TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 323
- TRAVERSI A., *La crisi del “doppio binario” tra contenzioso fiscale e processo penale*, in *il fisco*, 2011, 24, 3800
- VIGNOLI A., *Efficacia del giudicato penale nel processo tributario: art. 654 del codice di procedura penale e condizioni per la sua applicazione*, in *Rass. trib.*, 2000, 1, 266

Poteri sostitutivi del giudice tributario e applicazioni officiose delle presunzioni: un mix letale per il giusto processo e il giusto procedimento tributario

Substitute powers of tax courts and ex officio presumptions: a lethal combination for due process and fair proceedings in tax law

(commento a/notes to: Cass., ord. 6 aprile 2020, n. 7695)

DAVIDE EMONE

Abstract

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione legittima le sentenze di merito con le quali i giudici tributari sostituiscono il fondamento di atti impositivi applicando d'ufficio ragionamenti presuntivi mai prima avanzati nel procedimento e nel processo. Ciò si pone in contrasto non solo con i principi del giusto processo, in ordine al diritto di difesa e all'imparzialità e terzietà dell'organo giudicante, ma anche con il giusto procedimento: i diritti di partecipazione del contribuente nella fase amministrativa e il dovere dell'Amministrazione di un'istruttoria completa vengono in questo modo privati di effettività.

Parole chiave: giusto processo, imparzialità del giudice tributario

Abstract

The verdict in question by the Court of Cassation legitimizes the tax trial judgments on the merits replacing the basis of tax deeds by ex officio applying presumptive arguments never before advanced neither in the administrative proceedings nor in the trial. This seems to be in contrast not only with the principles of due process of law, with regard to the right of defense and the impartiality of the judicial body, but also with the right of a fair proceedings. The taxpayer's rights to participate in the administrative phase and the duty the administration of a complete preliminary investigation are thus deprived of effectiveness.

Keywords: due process, impartiality of the judge

SOMMARIO: **1.** Il caso oggetto della pronuncia della Corte di Cassazione. - **2.** L'ambiguità e i rischi di un processo di impugnazione-merito. - **3.** La conseguente configurazione di un giudice inquisitore e accertatore. - **4.** Le sofferenze del contraddittorio processuale e del diritto di difesa. - **5.** Presunzioni vere e "presunte" applicate in giudizio. - **6.** Un ripensamento del procedimento e del processo tributario.

1. Con l'ordinanza in commento, la Corte di Cassazione si è pronunciata nell'ambito di una controversia tributaria originata da un avviso di accertamento emesso in capo ad una società esercente l'attività di albergo e ristorante-pizzeria. In particolare, il reddito d'impresa era stato rettificato in aumento dall'Agenzia delle Entrate per mezzo di un accertamento di tipo analitico-induttivo, fondato su elementi quali discordanze tra fatture, scontrini e corrispondenti dati bancari sul pagamento con mezzi elettronici, su incongruenze tra il numero di cartoni per pizza e le pizze indicate negli scontrini, nonché tra il numero

di coperti e i piatti indicati negli scontrini, oltre che su una perdita costante dichiarata dalla società a fini civilistici e tributari.

La sentenza di primo grado aveva rideterminato la pretesa impositiva riducendo del 30% i ricavi accertati ed era stata oggetto di gravame da entrambe le parti in causa. La Commissione regionale, pur rilevando che la mancata concordanza tra ricevute fiscali e pagamenti elettronici non fosse dirimente, riteneva che i rilievi contenuti nell'atto di accertamento fossero comunque idonei a provare l'inattendibilità dei ricavi dichiarati dal contribuente, le cui giustificazioni non erano state sufficienti a superare la "presunzione di evasione", e provvedeva *sua sponte* a determinare i maggiori ricavi, partendo dal dato che erano due i soci ad operare nell'impresa, basandosi sul costo medio di un dipendente del settore pari a euro 30.000, moltiplicandolo per il numero dei soci e maggiorandolo di una percentuale del 40% per "rischio d'impresa".

Sia il contribuente che l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per la Cassazione della sentenza di appello, il primo per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, la seconda per violazione delle norme in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'I-VA, del principio dell'onere della prova e del principio dispositivo. Dichiarato inammissibile il ricorso del contribuente per motivi processuali, la Corte ha tuttavia anche respinto per infondatezza il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Sulla base della configurazione del processo tributario quale giudizio di "impugnazione-merito", asseritamente diretto ad una pronuncia di merito sostitutiva dell'accertamento, i giudici di legittimità hanno affermato che anche ove si ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi sostanziali, vale a dire che sia dichiarata dal giudice di merito l'incongruità della ricostruzione del maggior reddito non dichiarato da parte dell'Ufficio, il giudizio non si deve arrestare con l'annullamento (totale o parziale) dell'atto, ma la Commissione, ove si ritengano parimenti incongrui i ricavi e/o i redditi dichiarati dal contribuente, ha il dovere di accertare la maggiore imposta dovuta.

2. Il punto di partenza del ragionamento svolto dalla Corte è la configurazione del giudizio tributario come processo di impugnazione-merito, con il ripudio dell'opzione dell'impugnazione-annullamento. La formula, in voga da tempo nella giurisprudenza per la descrizione del processo tributario, nella sua genericità, presenta un ampio margine di incertezza in ordine al suo concreto significato, lasciando campo ad ambiguità di vario genere.

Come autorevolissima dottrina ha avuto modo di delineare (si veda TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.* 2016, 4, 1036 ss.), nella giurisprudenza della Cassazione convivono due modelli di processo tributario: impugnatorio (o sull'atto) e dichiarativo (o sul rapporto). Se è pacifico che il contenzioso prenda solitamente avvio attraverso l'impugnazione di un atto autoritativo, un provvedimento impositivo emesso nei confronti del contribuente, che il giudice ha il potere di annullare, tuttavia – secondo l'archetipo dichiarativo – una volta instaurato il processo, il giudice sarebbe titolato a giudicare non solo dell'atto, ma anche del merito del rapporto d'imposta.

Bisogna intendersi su che cosa si intenda valutare nel merito il rapporto, dal momento che anche chi sostiene un modello di processo rigorosamente impugnatorio concorda sulla circostanza che sia possibile chiedere l'annullamento dell'atto impositivo impugnato non solo per vizi formali, ma anche per vizi sostanziali. È chiaro che, pure in questa prospettiva, si entra nel "merito" del rapporto d'imposta, ma lo si fa se e in quanto l'obbligazione tributaria sia oggetto dell'atto impositivo impugnato, e nei limiti da questo rappresentati. In altre parole, essendo l'attività dell'Amministrazione finanziaria di tipo vincolato e non già discrezionale, non occorre la formula dell'impugnazione-merito perché il giudice possa valutare anche gli elementi sostanziali dell'atto, oltre a quelli formali.

Il potere-dovere del giudice di entrare nel merito del rapporto d'imposta, tuttavia, deve coordinarsi con il principio dispositivo ed il perimetro costituito – da un lato – dalla motivazione dell'atto impugnato e – dall'altro – dai motivi dedotti nel ricorso introduttivo. L'oggetto del giudizio, infatti, non è la legittimità della pretesa impositiva in assoluto, bensì la legittimità della pretesa avanzata con l'atto

impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso delineati, in relazione ai vizi dedotti dal contribuente nel ricorso (come riconosciuto, tra le altre, da Cass., 20 ottobre 2011, n. 21719).

Intendere il *topos* dell'impugnazione-merito nel senso di immaginare un processo solo inizialmente e formalmente impugnatorio, ma successivamente di accertamento rapporto d'imposta in sé, senza porre attenzione ai limiti tracciati dai *petita* delle parti (se non a quello quantitativo), rischia di far rivivere la concezione, ormai superata, dell'avviso di accertamento quale *provocatio ad opponendum*, veicolo di accesso al processo, luogo deputato all'accertamento dell'obbligazione tributaria.

Tale teoria è stata definitivamente abbandonata in ragione del fatto che l'avviso di accertamento non può considerarsi quale atto "iniziale" di un procedimento giudiziale, finalizzato a provocare l'opposizione del destinatario, bensì piuttosto atto "terminale" di un procedimento amministrativo, esito in cui si indicano i presupposti di fatto acquisiti nel corso dell'istruttoria e il loro rilievo giuridico ai fini della pretesa fiscale ivi contenuta (Cass., 17 ottobre 2014, n. 22003). In sintesi, un atto compiutamente motivato recante una pretesa provata nei propri elementi di fatto e giustificata da norme di diritto applicate alla fattispecie concreta. Chiaramente, atto che può essere impugnato innanzi al giudice tributario, impugnazione prevista al fine di garantire un controllo sull'operato dell'Amministrazione, sia nel rispetto delle norme che regolano il procedimento di formazione del provvedimento, sia in merito ai contenuti formali e sostanziali dello stesso.

La locuzione impugnazione-merito, se banalmente intesa nel senso che il contribuente può impugnare e chiedere l'annullamento dell'atto anche per vizi sostanziali, oltre che formali, non presenta rilevanti profili di differenziazione dall'impostazione puramente impugnatoria del processo tributario. La questione muta se con tale formula si intende affermare – come la giurisprudenza della Cassazione afferma – che il processo tributario non conduce a pronunce che annullano, o meno, in toto o in parte, l'atto impositivo impugnato, bensì ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio, entro i limiti tracciati dai *petita* delle parti.

Al di là della correttezza concettuale di tale sistematizzazione – non è questa la sede di contestarla in modo compiuto – il rischio che essa reca è quello di una valutazione meramente quantitativa dei suddetti limiti, ossia ricondotti al divieto del giudice di accertare un'imposta maggiore di quella contenuta nell'atto impugnato. Al contrario, oltre a questo ben chiaro limite, esistono anche limiti nella considerazione, all'interno decisione giudiziale, di fatti non contenuti nella motivazione del provvedimento, o nella giustificazione della pretesa secondo altri fondamenti giuridici, non considerati dall'ufficio, come è avvenuto nella pronuncia che si commenta.

3. L'impostazione del contenzioso innanzi le Commissioni tributarie come un processo di impugnazione-merito, nel senso sopra descritto, ossia di impugnazione-riforma, determina la conseguenza che l'organo giudicante si sostituisce all'Amministrazione nella determinazione dell'eventuale tributo evaso. In tal senso, riscontrando un *deficit* di fondatezza nella pretesa tributaria come oggetto dell'atto impositivo, il giudice non si dovrebbe limitare ad annullarlo – in tutto o in parte – ma lo sostituirebbe, sopperendo direttamente a tale mancanza.

Ciò può avvenire sia per quanto riguarda gli elementi di fatto e la loro prova, sia per ciò che concerne il fondamento giuridico della pretesa impositiva.

La prima evenienza, vale a dire l'utilizzo dei poteri istruttori del giudice al fine di sopperire ad una carenza probatoria dell'Amministrazione nella fase procedimentale di formazione dell'atto, configura un'impostazione marcatamente inquisitoria che stride *ictu oculi* con i canoni del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. I poteri di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, infatti, secondo un'interpretazione conforme al dettato costituzionale e alla posizione di terzietà e imparzialità dell'organo giudicante, oltre che di parità delle parti, possono essere esercitati dalle Commissioni tributarie solo nell'ipotesi in cui una parte (segnatamente il contribuente, che non può avvalersi dei poteri istruttori propri dell'ufficio nella fase procedimentale) sia onerata di una prova impossibile o sommamente difficile da fornire. In caso contrario, il giudice si trasformerebbe in un accertatore, *longa manus* dell'Amministrazione, volto a ricercare le prove e i fondamenti dell'evasione a fronte di un evidente *deficit* dell'atto impositivo.

La Corte Costituzionale (sent. 29 marzo 2007, n. 109) ha avuto modo di precisare, proprio pronunciandosi sull'art. 7, comma 1, D.Lgs 546/92, che se la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica i penetranti poteri che la legge conferisce all'Amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ciò non implica che questi debbano essere trasferiti al giudice nella successiva eventuale fase contenziosa. Anzi, il fondamentale principio di terzietà del giudice, secondo il Giudice delle leggi, non consente che alle Commissioni tributarie siano attribuiti poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), risultino potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'Amministrazione.

Questa è la ragione per la quale il giudice deve rimanere vincolato ai fatti allegati dalle parti, in coerenza con la natura dispositiva del processo.

Fatta questa necessaria precisazione, occorre domandarsi se il vincolo del giudice è solo quello relativo ai fatti allegati, o anche alle ricostruzioni giuridiche del fondamento della pretesa impositiva – da un lato – e ai corrispondenti motivi di ricorso del contribuente, dall'altro.

Il secondo interrogativo è di semplice soluzione: salvo i rilievi che il giudice può compiere d'ufficio, è pacifico che l'atto non può essere annullato per un vizio che non sia stato eccepito dal contribuente fin dal ricorso introduttivo. Il primo è più dibattuto, ed è oggetto della pronuncia in esame, ove, in estrema sintesi, il giudice di secondo grado ha affermato che la pretesa – come fondata e motivata dall'Agenzia delle Entrate nell'atto impugnato – non costituiva una ricostruzione attendibile. Tuttavia, in base alla considerazione che, a suo avviso, anche il reddito dichiarato dal contribuente fosse inattendibile, ha proceduto a rideterminare la pretesa applicando dei criteri presuntivi del tutto diversi ed estranei a quelli cristallizzati nell'atto impugnato.

Occorre prestare attenzione alla circostanza che ciò non è avvenuto riducendo alcuni elementi nell'ambito dello stesso ragionamento che ha condotto all'accertamento (ad esempio, una minore percentuale di ricarico dei beni venduti, un minore valore venale di un immobile), bensì fondando l'accertamento – sebbene comunque teso ad una ricostruzione induttiva dei ricavi – su un ragionamento presuntivo *ex novo*. Una posizione che ricorda, in un certo senso, la giurisprudenza (ormai superata con le sentenze Cass., 4 aprile 2014, n. 7961 e Cass., 7 maggio 2014, n. 9810) che legittimava il potere del giudice tributario di emettere sentenze nelle quali sostituiva con il rilievo d'ufficio dell'abuso del diritto il diverso fondamento degli avvisi di accertamento impugnati, qualificando autonomamente la fattispecie a prescindere dalle allegazioni delle parti.

Se è vero che vige il principio *iura novit curia* (per un approfondimento sul tema si segnala URICCHIO A.F., *Il principio "iura novit curia" nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 1051 ss.), e che il ragionamento presuntivo è nel dominio del giudice, questi principi non possono prevalere e superare la natura provvedimentale ed esecutiva dell'atto oggetto del contenzioso: se il giudice potesse liberamente reinquadrare giuridicamente la pretesa tributaria e reiterare l'atto impositivo, con un diverso fondamento, verrebbe meno l'obbligo di motivazione (a pena di nullità) degli atti impositivi, motivazione che contiene non solo i presupposti di fatto, ma anche "*le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*" (art. 7, L. n. 212/2000). Con tale previsione si determina, di conseguenza, una cristallizzazione del procedimento secondo i suoi esiti riportati nell'atto terminale, consentendo così la difesa da parte del suo destinatario.

La presente ricostruzione, peraltro, è stata anche sposata dalla Corte Costituzionale, la quale – pronunciandosi in tema di mediazione tributaria ai sensi dell'art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992 – a chiare lettere ha evidenziato come, una volta emesso l'atto impositivo, "*deve escludersi che l'amministrazione possa avanzare una pretesa che, ancorché inferiore a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti*" (Corte Cost., sent. 16 aprile 2014, n. 98).

4. L'obbligo di motivazione degli atti autoritativi dell'Amministrazione finanziaria non è fine a sé stesso, ma è strumentale a garantire il diritto di difesa in giudizio, come noto tutelato a livello costituzionale.

Il diritto di agire in ambito tributario per la tutela nei confronti di atti impositivi che si assumano essere viziati è sottoposto a vincoli e preclusioni: il ricorso deve essere proposto entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto e i motivi per cui se ne chiede l'annullamento devono essere ivi esposti.

La possibilità di modificare il fondamento logico-giuridico della pretesa tributaria ad opera del giudice (in questo caso, di secondo grado), utilizzando un ragionamento presuntivo mai prima di allora reso noto al contribuente, comprime macroscopicamente gli spazi di difesa che devono essere garantiti a quest'ultimo.

Se il contribuente, nel proprio ricorso introduttivo, ha l'onere di prendere posizione sui fatti posti a fondamento dell'atto impugnato, e di contestarli specificamente, per evitare che si ritengano provati indipendentemente dalle produzioni istruttorie delle parti, se egli ha anche l'onere di allegare tutti gli elementi di diritto e di fatto, anche nel merito, al fine di eccepire l'infondatezza della pretesa impositiva, se – infine – la propria attività difensiva è volta al contrasto del ragionamento presuntivo che viene svolto nella motivazione dell'atto quale metodo di ricostruzione del reddito non dichiarato (contestandone la plausibilità, contestando il fatto noto come allegato e provato dall'Ufficio o provando elementi che si pongano in contrasto con lo stesso o con il risultato della presunzione), allora come può far sentire la propria voce se la pretesa viene ri-costruita dal giudice con un ragionamento presuntivo del tutto nuovo e reso noto solo con l'atto che costituisce l'esito del processo, ossia la sentenza?

La tutela del contraddittorio processuale è garantita anche nel processo civile, tra due parti private in condizioni di parità, dall'art. 101, comma 2, c.p.c., con specifiche modalità procedurali, che consente un confronto tra le parti onde evitare che vengano emesse sentenze cosiddette “della terza via”.

Tale modalità di esplicazione del contraddittorio si giustificerebbe a maggior ragione nel caso in esame, dal momento che il giudice non si limita – ad esempio – a respingere un motivo di ricorso del contribuente sulla base dell'interpretazione di una norma di legge mai prospettata dalle parti (potere di interpretazione che rientra nel suo pieno dominio), ma a scegliere un nuovo ragionamento presuntivo utilizzando in modo del tutto diverso alcuni dei fatti noti agli atti di causa (il numero dei soci, il settore dell'attività economica) al fine di giungere ad una nuova ricostruzione dei maggiori ricavi. In tal modo, il contribuente non è stato messo nelle condizioni di difendersi in ordine alla plausibilità in sé della presunzione, inoltre non gli è stato dato spazio per l'allegazione di elementi volti a contrastare i fatti noti nel modo in cui sono stati utilizzati o il fatto ignoto provato mediante il ragionamento logico scelto dal giudice.

La compressione dello spazio di difesa, peraltro, è ancora più macroscopica essendosi verificata in un giudizio di appello, in un momento in cui il contribuente non ha più possibilità di produrre nuovi documenti ed è privo di un rimedio impugnatorio a critica libera della sentenza, essendo costretto – eventualmente – ad un giudizio di legittimità proposto nell'ambito delle strette dell'art. 360 c.p.c.

Ciò detto, sorgono dubbi sul rispetto dei principi del giusto processo, anche nell'ipotesi in cui si fosse effettivamente provocato il contraddittorio delle parti sul punto e consentita la produzione e l'assunzione di nuovi elementi probatori.

Come sopra evidenziato, il processo tributario prende le mosse da un provvedimento che viene impugnato, nel quale si cristallizza la pretesa e le ragioni (non discrezionali) che la giustificano, in esito all'istruttoria.

Consentire al giudice di sostituire il fondamento, ossia il contenuto stesso, dell'atto impugnato, si pone in palese contrasto con tutti i principi finora menzionati.

In un accertamento induttivo fondato su presunzioni semplici (per una ricostruzione completa sul tema si rimanda a MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008), ci si può interrogare su quale sia il fondamento della pretesa impositiva, sul quale ricade in capo all'Amministrazione l'esplicito onere motivazionale. A ben vedere, il nucleo della pretesa non riguarda solo i fatti noti, specie se di una genericità (due soci prestano l'attività nell'impresa) così notevole da non poter condurre in sé ad alcuna diretta conseguenza, ma è altresì costituito anche dalla traiettoria argomentativa del ragionamento presuntivo scelto, quella che consente di giungere alla prova dei fatti, altrimenti ignoti, posti a fondamento della pretesa, e sui suoi necessari requisiti di precisione, gravità e concordanza.

Si parva licet, sostenere che non c'è nulla di nuovo nella ricostruzione che emerge nella sentenza di secondo grado poiché già nell'avviso di accertamento era allegato il fatto noto dei soci che prestavano attività, sarebbe come – in un contesto culinario – affermare che una ricetta che prevede come ingredienti acqua, farina, ma poi anche zucchero, panna, frutta, uova, burro, ecc., con precise indicazioni di come unire gli ingredienti, in un ordine, con un certo metodo e tempo di cottura, non sia una ricetta completamente diversa da quella che prevede anch'essa come ingredienti acqua e farina, ma a loro volta unite a sale, olio, verdure, ecc., miscelate in modo del tutto diverso e cotte magari in padella anziché al forno.

Salvo voler consentire una sorta di gioco delle tre carte, in cui la motivazione di un provvedimento diventa un feticcio purchessia, sostituibile anche in corso di causa pur di sostenere giuridicamente una pretesa che – come indicata nell'atto – non era giuridicamente e logicamente fondata, nel giudizio tributario non dovrebbe essere consentita la possibilità di fondare la pretesa recata dall'atto impugnato – e giustificata nello stesso con un ragionamento presuntivo ritenuto inattendibile – su un nuovo e completamente diverso procedimento logico, poiché determinerebbe una violazione evidente dell'onere motivazione dell'atto, oltre che un palese contrasto coi principi del giusto processo, non solo per la violazione dei diritti di difesa del contribuente, ma anche del principio di imparzialità del giudice, che anziché controllare l'attività dell'Amministrazione, se ne sostituisce.

5. Ad ogni buon conto, non ci si può esimere, in questa sede, dall'esprimere alcune brevi considerazioni non solo in relazione al potere del giudice di riqualificare la pretesa impositiva sulla base di una presunzione introdotta per la prima volta in causa con la sentenza di secondo grado, ma anche sullo specifico ragionamento presuntivo in sé. In particolare, i maggiori ricavi non dichiarati sono stati ricostruiti dalla Commissione di secondo grado in una misura pari al “*compenso minimo di sostentamento per ciascuno dei soci che operano in azienda*”, quantificato pari al costo medio di un dipendente del settore (euro 30.000), moltiplicato per il numero di soci che prestano la propria attività e maggiorato del 40% a titolo di “rischio d'impresa”.

La Corte di Cassazione ha confermato tale pronuncia ritendendo che la CTR avesse “*svolto un ragionamento, non di equità, ma di merito, utilizzando parametri fondati sulla concreta situazione aziendale*”.

In primo luogo, si nota che la presunzione applicata è volta a determinare non il reddito, o il maggior reddito, ma i maggiori ricavi non dichiarati. Quale è la correlazione logica tra i ricavi non dichiarati e il costo medio dei dipendenti del settore moltiplicato per il numero di soci che operano in azienda e maggiorato di una ulteriore percentuale? La risposta sfugge davvero ad una plausibile spiegazione, anche perché – trattandosi di maggior reddito – una eventuale perdita dichiarata in misura superiore determinerebbe comunque l'assenza di un utile di gestione, e quindi l'assunto di fondo che pare intravedersi – secondo cui un'impresa non può essere in perdita per diverse annualità, poiché altrimenti non sarebbe conveniente continuare a svolgere la relativa attività – per quanto non condivisibile, sarebbe comunque contraddetto.

In secondo luogo, neppure il parametro del costo medio dei dipendenti del settore pare essere dotato di solida base logica, in quanto è noto che vi sono attività i cui costi sono maggioritariamente costituiti dal personale, ma altre attività che sopportano costi rilevanti e particolarmente incidenti di natura del tutto diversa: da ciò non pare potersi affermare con precisione che l'evasione di un soggetto che svolge attività d'impresa sia correlata al numero di soci che vi prestano la propria attività.

Da ultimo, pare davvero sorprendente poter affermare che il maggior reddito non dichiarato, determinato in misura pari al costo (lordo) del dipendente medio del settore, vada maggiorato di una percentuale per il rischio d'impresa. Innanzitutto, a prescindere dalla totale arbitrarietà con la quale quest'ultima è stata determinata nella misura del 40% (perché non 30% o 50%?), sembra che si voglia, con un certo pregiudizio, voler attribuire un *fumus* di evasione solo per il fatto di intraprendere; inoltre, soprattutto nella congiuntura economica dell'ultimo decennio, è del tutto evidente che svolgere attività d'impresa non implica generalmente e automaticamente un reddito maggiore rispetto a chi svolge attività di lavoro dipendente; anzi, è noto che spesso, soprattutto in piccole attività, avvenga il contrario. Il

rischio, in quanto tale, dovrebbe essere pertanto apprezzato per chi sceglie di correrlo, non già ritenuto sintomatico di una qualche colpa o visione di sfavore.

Già da queste semplici riflessioni si può desumere come il ragionamento che fonda il nuovo criterio di accertamento del reddito non dichiarato non possa assurgere al rango di presunzione per la sua debole plausibilità, infondatezza e contraddittorietà interna, mancando totalmente dei noti requisiti che la legge stabilisce debbano caratterizzare il ragionamento presuntivo, anche ove esso possa essere svolto dal giudice al fine della prova di un fatto ignoto.

Un siffatto ragionamento – se contenuto nella motivazione di un avviso di accertamento quale fondamento della pretesa impositiva – avrebbe, a parere di chi scrive, dovuto determinare l'annullamento dell'atto. È singolare che, al contrario, sia stato utilizzato in giudizio *ex novo* per sostituire gli elementi incongrui esposti nell'atto stesso. Ed è preoccupante, altresì, che tale fragile e contestabile ragionamento “presuntamente” presuntivo possa essere la sola giustificazione non solo per l'accertamento delle imposte, ma anche per l'irrogazione di sanzioni afflittive.

6. La pronuncia commentata, al di là del suo contenuto più immediato, può costituire la base per uno spunto di riflessione nei rapporti tra procedimento e processo tributario, nonché per gli spazi di difesa e gli oneri di collaborazione del contribuente nell'uno e nell'altro.

La tendenza evolutiva in corso da decenni va nella direzione di rendere l'istruttoria del procedimento di accertamento sempre più precisa e ampia, con la partecipazione del contribuente sia per finalità conoscitive, che difensive, con l'apertura delle Corti interne ed europee all'applicazione dei diritti di difesa fin dalla fase procedimentale, in quanto è quello in momento in cui la pretesa tributaria si forma e si cristallizza. In quest'ottica, è coerente che il processo tributario si avvicini sempre di più ad un modello di controllo della giusta attività amministrativa svolta dall'ente impositore, sia nella corretta e fondata ricostruzione della materia imponibile evasa, che nel rispetto dei diritti del contribuente durante la fase procedimentale (si segnala in tale prospettiva MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e la sfida della tutela dei diritti fondamentali: la “road map” di un possibile intervento riformatore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, 3, 277 ss.).

Sorge, però, un interrogativo legittimo: se è vero che esistono diritti del contribuente nel procedimento che – se violati – possono determinare l'annullamento dell'atto, e se è vero che esistono requisiti dell'atto che – se assenti o carenti – ne determinano parimenti l'annullamento in giudizio, quale è la *ratio* di garantire formalmente questi diritti posti a tutela del contribuente (contraddittorio preventivo, obbligo di motivazione, ecc.), se poi se ne viola la sostanza e se ne svuota il contenuto, rendendo possibile in giudizio lo stravolgimento del fondamento dell'atto stesso?

È stato detto moltissimo sull'importanza del contraddittorio nel procedimento tributario, quale possibilità di difesa del contribuente ma anche ai fini dell'efficienza ed imparzialità dell'azione amministrativa non discrezionale in corso di svolgimento, al fine di emettere un atto il più completo e fondato possibile. Il contraddittorio provocato, nella fase del procedimento, vale al fine del suo rispetto in relazione al suo contenuto: ad esempio, in relazione ad un accertamento presuntivo fondato su *alcune* presunzioni con *alcuni* elementi di fatto alla base e *alcune* traiettorie logico-argomentative al fine di giungere alla prova della materia imponibile; non vale, invece, se in giudizio la medesima materia imponibile si ritiene provata sulla base di *altre* presunzioni, introdotte in corso o in esito di causa, con *altri* elementi di fatto alla base e *altre* traiettorie logico-argomentative, nei confronti delle quali – con ogni evidenza – il contribuente non ha mai potuto esercitare il proprio diritto al contraddittorio preventivo (essendo, peraltro, materialmente residuo solo lo spazio per un contraddittorio “postumo” privo di utilità).

L'applicazione officiosa di presunzioni da parte del giudice, con la finalità di fornire di un diverso supporto argomentativo la pretesa contenuta nell'atto impositivo oggetto del processo, costituisce un *vulnus* non solo per le garanzie del giusto processo, bensì anche per i diritti del contribuente nel procedimento di accertamento tributario, che verrebbero così svuotati del loro contenuto.

D'altra parte, il giudice che si sostituisce all'Amministrazione nel fondare diversamente una pretesa tributaria – evidentemente sprovvista di un fondamento giuridicamente e logicamente sostenibile

– determina anche che l'Amministrazione sia di fatto sollevata dal suo dovere di svolgere le funzioni non discrezionali attribuitegli dalla legge, e che non sia sanzionata la sua omissione. Un giudice che sostituisce l'ente impositore, oltre ai problemi in tema di imparzialità e diritto di difesa, mette in luce un'Amministrazione che non svolge i poteri di cui è dotata al fine di assolvere alla propria funzione, o che li ha svolti in modo non corretto.

Nel delineare i poteri sostitutivi del giudice, quindi, occorre considerare le implicazioni degli stessi in ordine all'intero *iter* dell'accertamento, il cui nocciolo duro è riservato alla fase procedimentale, essendo quella processuale solo eventuale e comunque inerente la valutazione dei vizi, formali e sostanziali, di un atto già formatosi e, per così dire, in astratto sufficiente a sé stesso.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONINI P., *Il ruolo del giudice di merito nel processo tributario tra principio di conservazione dei provvedimenti e rischio di esautorazione della funzione impositiva*, in *Giur. Trib.*, 2015, 5, 425 ss.
- BECCALI C., *Conferme sulla natura del processo tributario: per la Cassazione è giudizio di impugnazione-merito*, in *il fisco*, 2008, 44, 7896
- GIORGI S., *La motivazione tra polifunzionalità e audit interno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2020, 6, 495 ss.
- GLENDI C., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *Giur. Trib.*, 2007, 9, 741
- INGRAO G. - BUCCISANO A. - GIOVANNINI A. - LUPI R., *Fiscalità specialistica e crisi dell'“impugnazione-merito”: che fare dove il giudice non è in grado di rideterminare il tributo?*, in *Dial. Trib.*, 2014, 4, 412 ss.
- MANONI E., *L'incerta applicabilità del principio iura novit curia nel processo tributario*, in *il fisco*, 2017, 13, 1249 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018
- MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e la sfida della tutela dei diritti fondamentali: la “road map” di un possibile intervento riformatore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, 3, 277 ss.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008
- NOLÈ D. - LUPI R., *Processo tributario e processo amministrativo: il senso dell'impugnazione-merito*, in *Dial. Trib.*, 2013, 1
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 150 ss.
- SARTORI N., *Avviso di accertamento: provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, in *Giur. It.*, 2016, 6, 1509 ss.
- TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, 2, 316 ss.
- TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 1036 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017
- TURCHI A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003
- URICCHIO A.F., *Il principio “iura novit curia” nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 1051 ss.
- ZAGÀ S., *Il vizio di motivazione degli atti amministrativi tributari secondo la Corte di Cassazione: brevi note in merito ad alcuni corollari processuali derivanti dal riscontro di tale vizio*, *Dir. Prat. Trib.*, 2014, 3, 20412 ss.

La bipartizione tra giudizi “riservati - non riservati” all’avvocatura per la “rappresentanza e difesa” dell’aer con avvocato del libero foro: i giudizi tributari

The division between “reserved - not reserved” judgments to the lawyer for the “representation and defense” of the aer with lawyer of the free court: the tax judgments

MARIA PALMA IACCARINO

Abstract

I principi espressi dalla nota sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte del 19 novembre 2019, n. 30008 non appaiono pienamente soddisfacenti né con riguardo ai giudizi riservati ed, in specie, a quelli dinanzi alla Corte di Cassazione, né con riguardo ai giudizi non riservati di merito per i quali andrebbe opportunamente operata la distinzione tra giudizi ordinari e tributari in ragione della peculiarità e specialità delle regole del processo tributario di cui agli artt. 11 e 12 D.Lgs. n. 546/1992.

Parole chiave: patrocinio autorizzato, avvocati libero foro, indisponibilità Avvocatura, giudizi di legittimità, contenzioso tributario, nullità procura

Abstract

The principles expressed by the well-known sentence of the SS.UU. of the Supreme Court n. 30008 of 19.11.2019 do not appear fully satisfactory neither with regard to confidential judgments and, in particular, those before the Court of Cassation, nor with regard to non-confidential judgments on the merits for which the distinction between ordinary and tax judgments should be appropriately made due to the peculiarity and specialty of the rules of the tax process referred to in articles 11 and 12 of Legislative Decree no. 546/1992.

Keywords: legal aid, free court lawyers, unavailability Lawyer, judgments before the Court of Cassation, tax litigation, nullity of power of attorney

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Le SS.UU. n. 30008/2019 e la bipartizione giudizi “riservati - non riservati” convenzionalmente all’Avvocatura - **3.** Il giudizio di Cassazione “convenzionalmente riservato” e la necessità della prova dell’*indisponibilità* dell’Avvocatura ad assumere il patrocinio - **4.** La specialità del processo tributario in materia di “difesa” e “assistenza tecnica” delle parti nel giudizio di merito - **5.** Conclusioni

1. La *vexata quaestio* sul difetto di legittimazione *ad causam* e *ad processum* di Agenzia Entrate Riscossione (d’ora AER) a mezzo procura conferita per la “*rappresentanza e difesa*” ad avvocato del libero foro non può dirsi, oggi, definitivamente e pacificamente risolta nemmeno alla luce dei principi espressi dalla nota sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte 19 novembre 2019, n. 30008 (in *Corr. trib.*, 2020, 2, 132 ss. con commento di GLENDI C., *Limiti oggettivi della statuizione delle SS.UU.*

nell'interesse della legge resa dalle SS.UU. sui difensori abilitati dell'AdER. Cfr. anche il commento di GLENDI G., Il "nuovo" modello convenzionale di patrocinio autorizzato dell'Avvocatura interpretato dalle Sezioni Unite e la disciplina della difesa diretta dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione davanti alle Commissioni tributarie, in Dir. prat. trib., 2020, 2, 662 ss.).

L'intervento nomofilattico si è reso necessario per chiarire la portata applicativa dell'articolata disposizione di cui al comma 8, dell'art. 1, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 in materia di patrocinio autorizzato dell'Avvocatura dello Stato per la difesa in giudizio dell'AER, secondo cui: *"L'Ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato competente per territorio, ai sensi dell'articolo 43 del regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611. L'ente può stare in giudizio avvalendosi direttamente di propri dipendenti davanti al tribunale e al giudice di pace, salvo che, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l'Avvocatura dello Stato competente per territorio, sentito l'ente, assuma direttamente la trattazione della causa. Per il patrocinio nei giudizi davanti alle commissioni tributarie continua ad applicarsi l'articolo 11 comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni."* (le difficoltà interpretative del dato normativo imposto dalla citata norma sono state evidenziate in dottrina da GLENDI G., *La difesa dell'Agenzia delle entrate-Riscossione nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1, 339 ss.).

Nelle more della pubblicazione (avvenuta il 9 luglio 2019) dell'ordinanza della Cassazione, sez. III, n. 18350 (emessa il 25 giugno 2019) di rimessione alle SS.UU. è intervenuto il Legislatore con l'art. 4-novies, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (conv. in L. 28 giugno 2019, n. 58), norma dichiaratamente *"di interpretazione autentica in materia di difesa in giudizio dell'Agenzia delle entrate - riscossione"* che, tuttavia, ha prodotto risultati ed effetti tutt'altro che chiarificatori e risolutori, rendendo il citato comma 8, dell'art. 1, ancor più incerto ed equivoco di quanto già non fosse, tanto da richiedere un *"ulteriore sforzo interpretativo"* dei Supremi Giudici già investiti della questione.

In vigore dal 30 giugno 2019, ai sensi della citata norma *"di interpretazione autentica"*, l'art. 1, comma 8 *"si interpreta nel senso che la disposizione dell'art. 43, quarto comma, del testo unico di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, si applica esclusivamente nei casi in cui l'Agenzia delle entrate - Riscossione, per la propria rappresentanza e difesa in giudizio, intende non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato nei giudizi a quest'ultima riservati su base convenzionale; la medesima disposizione non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio"*.

Nel solco delle *"precisazioni"* della norma di interpretazione autentica ed in ragione delle argomentazioni svolte dalla Sezione rimettente, le SS.UU. con la citata sentenza n. 30008/2019 hanno sancito il principio di diritto sintetizzabile nel senso che il criterio di riferimento della (legittima) scelta dell'AER tra il patrocinio autorizzato dell'Avvocatura erariale e quello di avvocato del libero foro si fonda sulla riconduzione della fattispecie oggetto di contenzioso alle ipotesi riservate, o meno, all'Avvocatura dalla Convenzione di cui al protocollo di intesa sottoscritto il 22 giugno 2017 (e confermato il 5 luglio 2017) tra AER ed Avvocatura.

La bipartizione giudizi *"riservati - non riservati"* convenzionalmente all'Avvocatura in termini di conseguenze che da essa derivano, così come operata dalla Suprema Corte, non può dirsi, però, pienamente soddisfacente, *in primis*, con riguardo ai giudizi riservati ed, in specie, a quelli dinanzi alla Corte di Cassazione per il fatto che fra gli altri casi di avvalimento *"libero"* di avvocati del libero foro - e cioè *"senza bisogno di allegazione o di prova"* in giudizio né di alcun'altra *"formalità"* - i Supremi Giudici fanno riferimento anche a *"quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio"*; e ciò senza alcuna ulteriore precisazione su cosa debba intendersi per *"indisponibilità"* e soprattutto quando e come tale *"indisponibilità"* può (legittimamente) ricorrere ed essere fatta valere in giudizio.

Né, soprattutto, il criterio imposto dalle SS.UU. del 2019 può ritenersi pienamente soddisfacente con riguardo ai giudizi *"non riservati"* di merito per la mancata distinzione in tale ambito tra quelli del rito ordinario e quelli del rito tributario che invece necessita di essere opportunamente operata in ragione della peculiarità e specialità delle regole del processo tributario rispetto a quello civile in materia di

rappresentanza e difesa delle parti in giudizio di cui agli artt. 11 (“*capacità di stare in giudizio*”) e 12 (“*assistenza tecnica*”), D.Lgs. n. 546/1992.

Procediamo con ordine.

2. Per individuare se nel caso concreto la procura conferita dall’AER ad avvocato del libero foro possa ritenersi legittima e, quindi, l’attività del difensore costituito in atti possa riverberare effetti sulla parte “*rappresentata e difesa*” in giudizio e non rimanere mera attività processuale di cui solo costui - l’avvocato privo di legittimazione in quel processo - può assumere la responsabilità, occorre avere riguardo, secondo il criterio sancito dalle SS.UU. del 2019, alla Convenzione siglata tra AER e Avvocatura il 22 giugno 2017, sostituita a far data dal 20 ottobre 2020 da quella successiva del 24 settembre 2020, e alle regole ivi contenute per individuare se trattasi di giudizi in ambiti “riservati” o “non riservati” al patrocinio autorizzato dell’Avvocatura (Cfr. GLENDI G., *Il “nuovo” modello convenzionale*, cit., 662 ss., per cui le SS.UU. del 2019 (par. 17) “*hanno ricostruito un modello di patrocinio autorizzato dell’Avvocatura dello Stato per l’Agenzia delle entrate-Riscossione ... espressamente definendolo “una forma nuova o speciale di tale patrocinio”*”).

Dalla riconduzione all’una, piuttosto che all’altra fattispecie, derivano conseguenze diverse.

In particolare, se la Convenzione riserva all’Avvocatura la “difesa e rappresentanza in giudizio”, l’AER può evitarla solo: a) *in caso di conflitto*; b) *alle condizioni dell’art. 43, comma 4 r.d. n. 1611 del 1933 (cioè adottando la delibera motivata e specifica e sottoposta agli organi di vigilanza)*; c) *ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici*; d) *oppure ancora ove l’Avvocatura erariale si renda indisponibile*.

Se, invece, la Convenzione non riserva all’Avvocatura “la difesa e rappresentanza in giudizio” non è richiesta l’adozione di apposita delibera, né di alcun’altra formalità, perché l’AER possa ricorrere, in via di alternativa “paritaria”, al patrocinio di avvocato del libero foro, ma solo che la scelta di quest’ultimo sia operata nel rispetto dei criteri generali degli atti a carattere generale di cui al comma 5, dell’art. 1, D.L. n. 193/2016, e dei principi generali di cui al codice dei contratti pubblici (in specie, artt. 4 e 17, D.Lgs. n. 50/2016).

Avendo riguardo, evidentemente, a quanto specificamente in tal senso prescritto dall’art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016, le SS.UU. aggiungono che “*in tutti i casi*” “*resta impregiudicata*” la generale facoltà dell’Ente di avvalersi e farsi rappresentare anche dai propri dipendenti delegati davanti al Giudice di pace e al Tribunale.

Dalla bipartizione così delineata consegue che la disciplina dettata dall’art. 43, R.D. n. 1611/1933 per cui l’Avvocatura “*può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti le Autorità giudiziarie, i Collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali, di amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato*” (comma 1) si applica solo e soltanto nell’ambito dei giudizi convenzionalmente attribuiti all’Avvocatura e per i quali, quindi, il patrocinio autorizzato costituisce la regola.

È sempre e solo in tale ambito (riservato) che valgono, quindi, le eccezioni contenute nel medesimo art. 43, ma al comma 4, che fa salvo il ricorso agli avvocati liberi professionisti nelle “*ipotesi di conflitto di interesse*” e “*nei casi speciali*” previa, però, adozione - in quest’ultimo caso - di apposita delibera motivata da sottoporre agli organi di vigilanza.

Per converso, e cioè in tutti i casi non riservati per Convenzione, l’Ente può avvalersi di avvocati del libero foro, in via di alternativa paritaria e, soprattutto, senza bisogno di formalità alcuna, né della specifica delibera prevista dal comma 4 dell’art. 43.

Riferendosi, con ogni probabilità, all’esclusione dall’applicazione dei limiti prescritti dall’art. 43, comma 4, contemplata dall’art. 4-novies, D.L. n. 34/2019 per cui la menzionata “*disposizione* (il citato comma 4) *non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio*”, i Supremi Giudici hanno riconosciuto la facoltà dell’AER di avvalersi “in alternativa” di avvocati del libero foro, senza la necessaria adozione della previa delibera né di alcun’altra formalità,

pur se in materia riservata convenzionalmente all'Avvocatura, quando la difesa erariale “*si renda indisponibile*”.

Le SS.UU. concludono, quindi, nel senso che quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura e quello dell'avvocato del libero foro discende dalla (mera) ripartizione pattuita tra AER e Avvocatura, o da indisponibilità della seconda ad assumerlo, sussiste *ex se*, il *presupposto di legge* per la legittimazione della difesa in causa dell'AER, a mezzo dell'uno o dell'altro patrocinio, senza che ci sia “*bisogno di allegazione o di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità*”.

3. Per il contenzioso che qui interessa, ovvero quello relativo alla riscossione, la Convenzione del 2017 (punto 3.4.1) ed identicamente quella del 2020 (punto 3.3) ricomprende tra i giudizi riservati all'Avvocatura quelli “*innanzi alla Corte di Cassazione*” (nella Convenzione del 2017 si legge che “*3.4 Contenzioso afferente l'attività di Riscossione 3.4.1 L'Avvocatura assume il patrocinio dell'Ente nei seguenti casi: ... liti innanzi alla Corte di Cassazione Civile e Tributaria*”; in quella del 2020, identicamente, che “*3.3 Contenzioso afferente l'attività di Riscossione. L'Avvocatura assume il patrocinio dell'Ente nei seguenti casi: ... liti innanzi alla Corte di Cassazione*”).

Non vi è alcun dubbio sul fatto che la pronuncia delle SS.UU. del 2019 nulla ha innovato rispetto all'esito già precedentemente raggiunto dalla sezione tributaria della Suprema Corte ovvero quello per cui, essendo i giudizi in Cassazione afferenti la riscossione convenzionalmente riservati all'Avvocatura, ad essi si applica l'art. 43, R.D. n. 1611/1933, con la conseguenza che, salvi i casi di conflitto di interesse, ove l'Ente si avvale di un avvocato del libero foro, deve ricorrere alla procedura prevista dal comma 4 dello stesso art. 43 e, quindi, produrre in giudizio la delibera motivata sui casi speciali da sottoporre agli organi di vigilanza (cfr., *ex multis*, già Cass., sez. trib., 9 novembre 2018, nn. 28684 e 28741; 28 dicembre 2018, n. 33639; 24 gennaio 2019, n. 1992. Per un'ampia disamina delle pronunce di legittimità ante SS.UU. del 2019 che si sono espresse sulla questione, cfr. COPPOLA P., *Sul divieto di difesa dell'Agenzia delle entrate Riscossione nel processo tributario con avvocati del libero foro*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1297 ss.; GLENDI G., *La difesa dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ...*, cit., 339 ss.; GLENDI C., *Vizi della capacità di stare in giudizio e della difesa tecnica dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2019, 2, 142 ss.).

Qualche dubbio permane sul fatto che le SS.UU., innovando in questo rispetto a quanto in precedenza stabilito, sembrano esonerare l'AER anche nel giudizio di legittimità dall'onere di allegazioni e/o prove circa la validità della difesa tramite avvocato del libero foro, anche nella diversa ed ulteriore ipotesi in cui, pur trattandosi di giudizi convenzionalmente riservati all'Avvocatura, “*questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio*”.

L'ipotesi di *indisponibilità* dell'Avvocatura menzionata dalle SS.UU. per i casi ad essa convenzionalmente riservati e, quindi, anche con riferimento ai giudizi di legittimità, non appare chiara né alla luce di quanto previsto dalla norma di interpretazione autentica - il citato art. 4-*novies*, D.L. n. 34/2019 - né di quanto disposto dalla Convenzione siglata con l'AER, tant'è che la più recente giurisprudenza di legittimità che si è espressa sul punto, all'indomani della pronuncia delle SS.UU del 2019, sembra in parte discostarsene.

In molte recenti pronunce la Suprema Corte, pur condividendo espressamente, a monte, i principi delle SS.UU. del 2019 per cui per il giudizio di legittimità, essendo il patrocinio dell'AER riservato all'Avvocatura dello Stato, l'Ente può affidare la difesa ad un libero professionista abilitato “*sul presupposto di aver adottato una apposita delibera ex art. 43, comma 4*” oppure se “*sussistesse un possibile conflitto d'interessi*” o, ancora, se l'AER “*aveva manifestato la propria indisponibilità ad assumere il patrocinio*” e che “*in tali ultime due ipotesi, peraltro, AdER sarebbe stata esentata dall'adottare una delibera ex art. 43, comma 4*”, fornisce delle precisazioni la cui rilevanza non può sottacersi, ai fini che qui rilevano, per le conseguenze che da esse evidentemente discendono (cfr., Cass. 31 gennaio 2020, n. 2298 e 3 marzo 2020, n. 5767 per le quali identicamente, “*Orbene, precisato che il Protocollo d'intesa tra Avvocatura dello Stato e Agenzia delle Entrate-Riscossione, n. (OMISSIS) del 5 luglio 2017, prevede, in tema di «Contenzioso afferente l'attività di Riscossione», al punto 3.4.1, che l'Avvocatura assume il*

patrocinio dell'Ente nelle «liti innanzi alla Corte di Cassazione Civile e Tributaria», e che nella specie non vengono in rilievo «questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici», nè è stato dedotto e provato che l'Avvocatura erariale non sia stata disponibile ad assumere il patrocinio, è imprescindibile la dichiarazione di inammissibilità del ricorso dell'ADER». Vedasi, anche, Cass. 10 febbraio 2021, nn. 3235 e 3236, dello stesso identico tenore).

Ci si riferisce, in particolare, al fatto che in questi recenti arresti i Supremi Giudici chiariscono che l'AER può sì avvalersi legittimamente di avvocato del libero foro in luogo dell'Avvocatura nei giudizi di Cassazione (convenzionalmente riservati) nei casi di “*indisponibilità*”, ma che ciò è possibile “*quantomeno allegando e dimostrando che l'Avvocatura dello Stato aveva manifestato la propria indisponibilità ad assumere il patrocinio*”, e sempre che tale manifestazione sia avvenuta, ovviamente, in epoca precedente alla notifica del ricorso per Cassazione, non trovando applicazione nel giudizio di legittimità la sanatoria *ex art. 182 c.p.c.*

Conseguentemente, si è rilevato che, ove non venga “*dedotto e provato*” nel giudizio di legittimità “*che l'avvocatura erariale non sia stata disponibile ad assumere il patrocinio*”, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso o della costituzione in giudizio dell'AER dinanzi alla Corte di Cassazione con avvocato del libero foro.

Con ciò si vuole sottolineare che, allo stato, sembra doversi superare la regola per cui l'AER potrebbe avvalersi in via di libera “*alternativa*” di avvocati del libero foro nei giudizi di Cassazione ad essa convenzionalmente riservati pur “*senza bisogno di formalità*” (come indicato dalle SS.UU.) quando la difesa erariale “*si renda indisponibile*”, per affermare, al contrario, che proprio quando la difesa erariale “*si rende indisponibile*”, l'AER deve provare nel giudizio di legittimità, la manifestazione di indisponibilità dell'Avvocatura intervenuta prima dell'introduzione o costituzione del giudizio in Cassazione e, quindi, che vi è bisogno di “*formalità*”, pur se diversa dall'adozione della delibera motivata di cui all'art. 43, comma 4.

In realtà, come *supra* accennato, a questa conclusione poteva già pervenirsi in virtù della norma di interpretazione autentica, e di quanto previsto dalla Convenzione del 2017.

Quando la norma di interpretazione autentica - ferma la sua infelice e poco chiara formulazione - esclude l'applicabilità del citato art. 43, comma 4, e quindi l'adozione di una delibera motivata ai “*casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio*” non si riferisce - come è stato, poi, interpretato dai Supremi Giudici - ai giudizi convenzionalmente riservati.

La norma si riferisce espressamente ai giudizi convenzionalmente riservati solo laddove precisa che il citato comma 4, dell'art. 43, “*si applica esclusivamente*” quando l'AER “*intende non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato*”. Con ciò, evidentemente, il Legislatore ha inteso specificare e rimarcare che soltanto per tali giudizi (quelli riservati) interviene la disciplina contemplata dall'art. 43 R.D. n. 1611/1933 in termini di “*regola (avvalimento dell'Avvocatura)*” (comma 1) - “*eccezione (ricorso ad avvocati del libero foro)*” (comma 4).

La manifestazione di “*rifiuto*” dell'Avvocatura cui si riferisce la norma di interpretazione autentica nell'usare il termine “*indisponibilità*” ben potrebbe, quindi, riferirsi alle tipologie di contenzioso per le quali l'Avvocatura in base agli accordi di cui alla Convenzione siglata con l'AER - e, quindi, già *ex ante* - non ha offerto la propria “*disponibilità*” ad assumere il patrocinio (ovvero, ai cd. giudizi non riservati).

Pertanto, l'art. 4-novies, ultimo periodo, avrebbe avuto (solo) l'effetto di chiarire, *a contrariis* (rispetto al primo periodo della medesima norma), che per i giudizi non riservati, non applicandosi la disciplina sull'intervento dell'Avvocatura di cui all'art. 43, comma 1, (regola), nemmeno avrebbero potuto trovare applicazione le formalità (*id est*, l'adozione della delibera motivata sottoposta agli organi di vigilanza) prescritte e richieste dal comma 4 della medesima norma (eccezione), perché si potesse evitare, legittimamente, il ricorso all'Avvocatura.

Analogo ragionamento può condursi in considerazione di quanto previsto dalla Convenzione del 22 giugno 2017 - che è quella cui si riferiscono espressamente le SS.UU. - che non contempla affatto l'ipotesi che l'Avvocatura “*non si renda disponibile*” ad assumere la difesa nel contenzioso ad essa riservato.

In quella Convenzione c'è solo la previsione (punto 3.1.6) dei casi in cui la difesa erariale “*ritenga di non convenire, per singole controversie, sulle richieste avanzate dall'Ente*”, per le quali si dispone che l'Avvocatura “*provvede, se del caso previa acquisizione di elementi istruttori, a darne tempestiva e motivata comunicazione alla struttura richiedente, al fine di pervenire ad una definitiva determinazione*”, e che “*le divergenze che insorgono tra l'Avvocatura e l'Ente, circa l'instaurazione di un giudizio o la resistenza del medesimo, sono risolte dal Presidente ai sensi dell'art. 12, secondo comma, della legge 3 aprile 1979, n. 103*”.

Ed ancora. Con specifico riferimento ai giudizi davanti alla Suprema Corte, la Convenzione prevede (punto 3.8) una speciale procedura sulla gestione dei ricorsi indicando che eventuali divergenze tra Avvocatura e AER vanno risolte con la modalità *supra* descritte (ovvero quelle previste al punto 3.1.6 della convenzione) e, quindi, “*dal Presidente, ai sensi dell'art. 12, 2° comma, della l. 3 aprile 1979, n. 103*”; con ciò espressamente riferendosi ai casi per i quali l'Avvocatura “*non condivide la richiesta di ricorso per cassazione*” e, per contro, l'AER “*non condivide il parere negativo dell'Avvocatura*”, senza contemplare affatto le eventuali ipotesi di *indisponibilità* dell'Avvocatura ad assumere il patrocinio.

Non è certo un caso che è solo nella Convenzione del 24 settembre 2020, sostitutiva della precedente del 2017 (a far data dal 20 ottobre 2020) che, all'evidente scopo di adeguarsi al dettato dei Supremi Giudici, è stato espressamente specificato (punto 3.7, rubricato “*Cause per le quali l'Avvocatura dello Stato non assume il patrocinio*”) che l'AER “*può avvalersi ed essere rappresentato da avvocati del libero foro*” senza che si applichi l'art. 43, comma 4, sia nei giudizi per i quali la “*Convenzione non preveda il patrocinio dell'Avvocatura*” sia “*nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura ad assumerlo*”, sebbene nemmeno in tale ultima Convenzione sia stato effettivamente chiarito cosa debba intendersi per *indisponibilità* e, soprattutto, quando la stessa possa legittimamente ricorrere.

4. Avendo riguardo al criterio della bipartizione giudizi “riservati - non riservati” individuato dalle SS.UU. del 2019, deve rilevarsi che le controversie innanzi alle Commissioni tributarie afferenti l'attività di riscossione, non sono ricomprese tra quelle attribuite per Convenzione al patrocinio autorizzato dell'Avvocatura.

Tanto si ricava sia da quanto espressamente indicato nella convenzione del 2017 che, *a contrariis*, da quanto non è espressamente indicato in quella successiva e sostitutiva del 2020, che nell'individuare (punto 3.3) i casi in cui l'Avvocatura assume il patrocinio dell'Ente in materia di “*Contenzioso afferente l'attività di Riscossione*” non menziona - e, quindi, esclude dalla “riserva” - le “*liti innanzi alle Commissioni tributarie*”.

Pur essendo questo un dato pacifico, a ben riflettere, non si può concludere, *sic et simpliciter*, che nei giudizi di merito tributari, “non riservati”, l'AER possa ricorrere, legittimamente e liberamente al patrocinio di avvocato del libero foro.

Seppure, ad oggi, quella appena delineata sembra la soluzione “prescelta” dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. 22 novembre 2019, nn. 31241 e 31242; 8 ottobre 2020, n. 21660; 25 marzo 2021 n. 8392; 29 marzo 2021, n. 8677), a diverse ed opposte conclusioni si perviene, sia perché le SS.UU. del 2019 non hanno affatto affrontato la questione con riferimento al processo tributario sia - e soprattutto - in considerazione delle “peculiari” regole sulla capacità di stare in giudizio e sulla difesa e assistenza tecnica dell'AER innanzi alle Commissioni tributarie di cui agli artt. 11 e 12, D.Lgs. n. 546/1992.

Non è certo un caso che in senso diametralmente opposto alla giurisprudenza di legittimità si sta esprimendo la giurisprudenza di merito anche più recente che, anche (e ancora) dopo le SS.UU. del 2019, ponendo l'accento sulla specialità del processo tributario di merito - rispetto a quello ordinario - e sulle peculiari regole ivi previste per la difesa e assistenza tecnica delle parti, sta dichiarando l'inammissibilità della difesa affidata dall'AER ad avvocato del libero foro per difetto dello *ius postulandi* per nullità della procura conferita e conseguente inutilizzabilità degli scritti difensivi e della documentazione ivi allegata, ponendosi, altresì, taluni Giudici di merito, l'ulteriore e diverso problema dell'operatività o meno della sanatoria *ex art. 182, comma 2, c.p.c.* (cfr. CTR Lombardia, 16 dicembre 2019, n. 5094, che ha espressamente rilevato che la sentenza a SS.UU. n. 30008/2019, quando tratta della difesa dell'AER

con gli avvocati del libero foro si riferisce a questioni esclusivamente attinenti al patrocinio davanti al giudice ordinario e al giudice di legittimità, non compatibili con la disciplina speciale e peculiare del processo tributario. Così, analogamente, ancor più di recente, CTR Campania, 8 luglio 2020, n. 3524, nonché CTP Latina, 5 gennaio 2021, nn. 1, 5 e 6).

Ciò premesso, valga osservare, *in primis*, che già solo da un punto di vista, per così dire formale, dovrebbe escludersi il principio di diritto sancito dalle SS.UU. del 2019 ai giudizi tributari afferenti la riscossione (non riservati).

La questione del legittimo avvalimento di avvocati del libero foro nei gradi di merito del contenzioso tributario non è stata, infatti, oggetto di specifica disamina da parte delle SS.UU. né, men che meno, poteva formare oggetto della decisione che è stata, invero, adottata *nell'interesse della legge* ex art. 363, comma 3, c.p.c., per risolvere quale “*questione di particolare importanza*” quella della “*ritualità del ricorso per cassazione formato per l'Agenzia delle entrate-Riscossione ... da un avvocato del libero foro ... in virtù di mandato conferito in calce al ricorso*” in causa appartenente al giudizio ordinario (tanto si ricava dall'ordinanza interlocutoria, Cass. n. 18350/2019, che costituisce il presupposto della statuizione delle SS.UU. del 2019).

Ma, pur volendo superare il dato (“formale”) e, quindi, applicare la ricostruzione fornita dalle SS.UU. sul patrocinio autorizzato dell'Avvocatura su base convenzionale, deve comunque escludersi che la stessa Convenzione possa assumere una qualche valenza al di fuori del compito suo proprio (cit. art. 43, comma 1) che è quello di circoscrivere l'ambito dei giudizi destinati all'Avvocatura, e non di indicare altre e diverse pattuizioni che siano state stabilite con l'Avvocatura per il patrocinio defensionale al di fuori del contenzioso di competenza di quest'ultima.

La conferma dell'irrelevanza della previsione contenuta nella Convenzione del 2017 che nell'escludere l'obbligo del patrocinio autorizzato dell'Avvocatura per le liti innanzi alle Commissioni tributarie per il “*Contenzioso afferente l'attività di Riscossione*” prevedeva, espressamente, (punto 3.4.2) che “*L'Ente sta in giudizio avvalendosi direttamente di propri dipendenti o di avvocati del libero foro, iscritti nel proprio Elenco ...*” si ricava, del resto, dalla nuova previsione contenuta nella (successiva) Convenzione del 2020 in cui, come *supra* precisato, non ci sono - non potendoci essere evidentemente - indicazioni relative ai soggetti per il tramite dei quali l'AER può stare legittimamente in giudizio in materie *non riservate* all'Avvocatura, ma vi è solo la previsione di esclusione dai giudizi riservati all'Avvocatura di quelli tributari in materia di “*Contenzioso afferente l'attività di Riscossione*”.

Ciò posto, ne consegue che, al di fuori dei giudizi attribuiti al patrocinio dell'Avvocatura dalla Convenzione, occorre verificare cosa dispone la legge. E, così, occorre ritornare all'art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016, come integrato con la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 4-*novies*, D.L. n. 34/2019.

Ebbene, il fatto che il citato comma 8 contenga una specifica e speciale disposizione “*per il patrocinio davanti alle commissioni tributarie*” - indicata in un periodo distaccato dai precedenti, quasi a voler sottolineare il diverso tipo di processo che va a disciplinare - e preveda che per esse “*continua ad applicarsi*” l'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 porta a concludere che le “novità” stabilita dalla medesima norma nei periodi precedenti - ovvero la possibilità di avvalersi di avvocati da selezionare sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale o della partecipazione diretta dei dipendenti dell'AER - concernono solo ed esclusivamente la difesa in giudizio dell'Ente nel contenzioso sulla riscossione davanti al giudice ordinario, non riservato all'Avvocatura (e cioè quelli davanti al Giudice di pace, compresa la fase di appello, e davanti alle sezioni lavoro del Tribunale e della Corte d'appello).

Riferendosi espressamente alla disciplina di cui all'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 per cui (anche) l'Agente della riscossione “*sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata*”, il comma 8, dell'art. 1, D.L. n. 193/2016 ha, quindi, rafforzato e non certo derogato per l'AER l'applicazione della “speciale” regola di cui all'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.

Trattasi della norma, già prevista prima che l'AER subentrasse, in virtù dell'art. 1, comma 1, D.L. n. 193/2016, alle società del gruppo Equitalia spa, poi Equitalia servizi di riscossione s.p.a, che prevede l'esonero dell'Agente della riscossione (al pari dell'Ente impositore) dall'obbligo di “*essere assistite in*

giudizio da un difensore abilitato” (quelli indicati al comma 3 dell’art. 12) come è prescritto e richiesto, invece, per le parti private.

Il fatto è che, nel processo tributario (a differenza che nel civile), com’è noto, deve distinguersi la funzione di rappresentanza - di cui all’art. 11, D.Lgs. n. 546/1992 - e quella di assistenza tecnica delle parti - di cui al successivo art. 12.

La rappresentanza è intesa, invero, come il potere-dovere (proprio o del *procurator o cognitor*) di compiere e ricevere, in nome e per conto della parte, tutti gli atti processuali che la legge non impone che debbano essere compiuti, o ricevuti personalmente dalle parti (cioè il cd. *ius postulandi*), mentre l’assistenza tecnica è il potere-dovere (proprio dell’*advocatus o patronus*) di difendere la parte, cioè di consigliare le tattiche processuali più opportune e/o di perorarne le ragioni.

Ebbene, per effetto delle modifiche apportate all’art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 dall’art. 9, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 156/2015, entrate in vigore il 1° gennaio 2016 - novità che l’art. 1, comma 8, D.L. n. 193/2016 ha espressamente richiamato - “L’ufficio dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell’agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato”.

Si aggiunga che in occasione della modifica intervenuta nel 2015 non è stato modificato il comma 3 dell’art. 11 che riguarda l’Ente locale che “può” stare in giudizio “anche mediante il dirigente dell’ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio”, mentre è stato sostituito, proprio in corrispondenza della “nuova” regola della difesa diretta anche da parte dell’Agente della riscossione (ex art. 11, comma 2) l’art. 12, D.Lgs. n. 546/1992.

Nella sua nuova formulazione - come modificato dall’art. 9, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 156/2015 - l’art. 12 prevede, ora, al comma 1, come si è detto, l’esclusione dell’obbligo di assistenza in giudizio per il tramite di un difensore abilitato, oltre che per gli Enti impositori, anche per gli Agenti della riscossione e per i soggetti iscritti all’albo di cui all’art. 53, D.Lgs. n. 446/1997.

Dal combinato disposto delle norme *supra* richiamate si rileva il perfetto allineamento della posizione in ambito processuale davanti alle Commissioni tributarie dell’Agenzia delle Entrate, dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli e dell’AER per le quali, quindi, nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie deve applicarsi la regola della “partecipazione diretta”.

Il che porta, ragionevolmente, a concludere che (anche) l’AER non può stare in giudizio davanti alle Commissioni se non direttamente (o mediante la struttura sovraordinata) ed *ab origine* in persona dell’organo che ne ha rappresentanza verso l’esterno (rappresentante legale p.t.) o “di uno o più dei suoi dipendenti dallo stesso organo all’uopo delegati” non potendo giammai farsi rappresentare “da un soggetto esterno alla sua organizzazione”, pur potendo farsi assistere tecnicamente da un procuratore abilitato. Pertanto, l’eventuale procura conferita dall’AER ad avvocato del libero foro è nulla per difetto dello *ius postulandi* con conseguente inutilizzabilità degli scritti difensivi e della documentazione prodotta in giudizio.

Ed ancora. Pur non volendo affrontare in questa sede l’altrettanto ampia e quanto mai controversa questione dell’applicabilità al caso *de quo* della sanatoria di cui all’art. 182, comma 2, c.p.c. - pacificamente inapplicabile ai giudizi dinanzi alla Cassazione - si vuole, qui, brevemente sottolineare solo che, se queste sono le regole e i principi applicabili ai giudizi di merito tributari non riservati, non si vede come potrebbe sanarsi il vizio di nullità della procura conferita all’avvocato del libero foro dall’AER, se all’avvocato del libero foro la procura non può essere rilasciata *ab origine*.

L’art. 182 c.p.c., dettato con riguardo al processo civile per il quale vale la regola dell’onere del patrocinio col ministero o con l’assistenza del difensore, mal si concilia con le peculiari disposizioni e regole del processo tributario, perché la norma riguarda la rimediabilità di vizi che determinano la nullità della procura per difetto di rappresentanza, assistenza o autorizzazione, ovvero di un difetto che attiene alla capacità di stare in giudizio della parte, imponendo al Giudice di fissare un termine perentorio per regolare la costituzione del difensore.

Trattasi di vizi che, a ben vedere, nulla hanno a che fare con l'ipotesi che l'AER partecipi al giudizio per il tramite di avvocato del libero foro, in cui non si verifica, né un difetto relativo al soggetto che ha la rappresentanza dell'Ente, né una carenza di assistenza, o autorizzazione per cui non ricorre il caso della nullità o mancanza della procura al difensore. Ad essere viziata, in tal caso, è solo e proprio la modalità di assunzione della difesa tecnica con avvocato del libero foro.

5. Il criterio della bipartizione giudizi "riservati - non riservati" così come delineato dalle SS.UU. del 2019 può, in definitiva, ritenersi applicabile solo con riferimento alla dicotomia "Avvocatura dello stato (pubblica) - avvocato del libero foro (privato)" per la "difesa e rappresentanza" davanti al Giudice ordinario e davanti al Giudice di legittimità, ferme restando per il giudizio di legittimità "convenzionalmente riservato" le problematiche che oggi rilevano con riferimento alla prova da fornire in giudizio dell'eventuale *indisponibilità* dell'Avvocatura ad assumere il patrocinio, in mancanza della quale va dichiarata l'inammissibilità del ricorso o della costituzione in giudizio dell'AER dinanzi alla Corte di Cassazione con avvocato del libero foro.

La questione va affrontata in termini diversi per quanto attiene al rito (di merito) tributario, che va tenuto distinto da quello civile stante, come si è *supra* descritto, la peculiare e speciale disciplina dettata per il processo tributario dagli artt. 11 ("capacità di stare in giudizio") e 12 ("assistenza tecnica"), D.Lgs. n. 546/1992.

Il segnale della necessità di operare una tale distinzione (giudizio ordinario – giudizio tributario) arriva, del resto, forte e chiaro, dalla giurisprudenza delle (tante) Commissioni di merito che anche (e ancora) dopo le citt. SS.UU., ponendo proprio l'accento sulle peculiari regole della difesa e assistenza tecnica delle parti nel processo tributario, stanno rilevando l'inammissibilità della difesa affidata dall'AER ad avvocato del libero foro per difetto dello *ius postulandi* per nullità della procura ad essi conferita.

Ma c'è anche un altro aspetto che, oggi, va considerato e che avvalorava la necessità di tenere distinto il rito ordinario da quello tributario.

La Convenzione richiamata dalle citate SS.UU. del 2019 è quella, all'epoca vigente, siglata con protocollo del 22 giugno 2017 – 5 luglio 2017. Attualmente, però, si è visto, a far data dal 20 ottobre 2020, esiste quella successiva del 24 settembre 2020 con cui la precedente è stata espressamente sostituita, all'evidente scopo di adeguare "le modalità di cooperazione tra l'Ente e l'Avvocatura" alla bipartizione operata dalla Suprema Corte tra giudizi "riservati - non riservati". Il che conferma, come *supra* illustrato, che occorre dipanare la "confusione" che, a seguito delle SS.UU. del 2019, è derivata in materia di difesa in giudizio dell'AER fra rito di merito ordinario e rito di merito tributario che, invece, andrebbero opportunamente distinti.

La pronuncia delle SS.UU. non ha comportato, quindi, la definitiva "liberalizzazione" dell'AER di avvalersi di avvocati liberi indistintamente per tutti i giudizi non riservati all'Avvocatura, ivi compresi quelli davanti alle Commissioni tributarie, perché una tale interpretazione si pone in contrasto con le speciali disposizioni applicabili nel processo tributario e porterebbe, per di più, ad una "involuzione normativa", vanificando le modifiche che sono state apportate agli artt. 11 e 12, D.Lgs. n. 546/1992 *supra* delineate (la tesi della "liberalizzazione" è stata accolta in dottrina da GIUGLIANO D., *Sdoganata la difesa dell'ex Equitalia con avvocati e commercialisti*, in *Eutekne.info*, 20 novembre 2019; AMBROSI L., *Agenzia della riscossione in causa anche senza avvocatura dello Stato*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 novembre 2019; RUSSO A., *Anche in Commissione tributaria difesa dell'Agente della riscossione "libera"*, in *Eutekne.info*, 25 novembre 2019; SANTORO B., *Difesa in giudizio dell'Agenzia delle entrate-riscossione: le SS.UU. risolvono il contrasto*, in *Ipsos Quotidiano*, 6 dicembre 2019; SAIJA S., *La difesa di ADER nell'interpretazione delle Sezioni Unite. Ma non solo (to be continued...)*, in *In executivis*, 1° dicembre 2019; PISTOLESI F. - TRIVIERI F., *Il patrocinio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione fra pubblico e privato, difesa delle ragioni erariali e contenimento delle spese*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 2, 107 ss.).

Al contrario, e cioè solo se si accoglie la tesi per cui nei giudizi non riservati davanti alla Commissione la regola (*ex lege*) è quella della *difesa diretta* dell'AER, può ricomporsi il quadro di uniformità della posizione dell'AER con l'Agenzia delle Entrate e con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli,

delineato dall'art. 1, comma 8, D.L.n. 193/2016 per la disciplina del patrocinio dell'Ente davanti alle Commissioni tributarie, con l'attribuzione, anche per tale soggetto pubblico, della stessa disciplina già prevista per l'Agenzia delle Entrate, sulla capacità di stare in giudizio e sull'assistenza tecnica.

Allo stato non resta che auspicare un nuovo intervento chiarificatore dei Supremi Giudici - che ci si augura arrivi presto - per delinearne i "confini" e i "limiti" applicativi del criterio della bipartizione giudizi "riservati - non riservati" imposto dalle SS.UU. del 2019 e che nelle more sulla questione dell'(il)legittimo avvalimento di avvocati del libero foro da parte dell'AER nei giudizi di merito tributari (non riservati) quantomeno l'orientamento delle Commissioni non muti, continuando nel senso *supra* descritto (difetto dello *ius postulandi* - nullità procura - inutilizzabilità scritti difensivi).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMBROSI L., *Agenzia della riscossione in causa anche senza avvocatura dello Stato*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 novembre 2019

AZZONI V., *Sul patrocinio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione avanti le Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2019, 21, 1579 ss.

COPPOLA P., *Sul divieto di difesa dell'Agenzia delle entrate Riscossione nel processo tributario con avvocati del libero foro*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1297 ss.

GLENDI C., *Limiti oggettivi della statuizione delle SS.UU. nell'interesse della legge resa dalle SS.UU. sui difensori abilitati dell'AdER*, in *Corr. trib.*, 2020, 2, 132 ss.

GLENDI C., *Vizi della capacità di stare in giudizio e della difesa tecnica dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2019, 2, 142 ss.

GIUGLIANO D., *Sdoganata la difesa dell'ex Equitalia con avvocati e commercialisti*, in *Eutekne.info*, 20 novembre 2019

GLENDI G., *La difesa dell'Agenzia delle entrate-Riscossione nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1, 339 ss.

GLENDI G., *Il "nuovo" modello convenzionale di patrocinio autorizzato dell'Avvocatura interpretato dalle Sezioni Unite e la disciplina della difesa diretta dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione davanti alle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2, 662 ss.

SAIJA S., *La difesa di ADER nell'interpretazione delle Sezioni Unite. Ma non solo (to be continued...)*, in *In executivis*, 11 dicembre 2019

SANTORO B., *Difesa in giudizio dell'Agenzia delle entrate-riscossione: le SS.UU. risolvono il contrasto*, in *Ipsa Quotidiano*, 6 dicembre 2019

PISTOLESI F.- TRIVIERI F., *Il patrocinio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione fra pubblico e privato, difesa delle ragioni erariali e contenimento delle spese*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2020, 2, 107 ss.

RUSSO A., *Anche in Commissione tributaria difesa dell'Agente della riscossione "libera"*, in *Eutekne.info*, 25 novembre 2019

La sospensione del processo tributario in caso di presentazione di querela di falso

Suspension of tax trial in the event of false complaint submission

(commento a/notes to Cass., ord. 4 novembre 2020, n. 24620)

ANTONIO MARINELLO

Abstract

In materia di querela di falso, il giudice tributario è tenuto a sospendere il giudizio fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela, trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione e di cui egli non può conoscere neppure *incidenter tantum*. Per la Corte di Cassazione (ord. 4 novembre 2020, n. 24620), tuttavia, in caso di presentazione di detta querela, il giudice tributario non deve semplicemente prenderne atto e sospendere il giudizio, ma è tenuto a verificare la pertinenza di tale iniziativa processuale e la sua rilevanza ai fini della decisione.

Parole chiave: processo tributario, querela di falso, sospensione necessaria del processo, rilevanza della querela ai fini della decisione

Abstract

In the case of false complaints, the tax judge is required to suspend the judgement until the decision on the complaint has been res judicata, as a preliminary ruling reserved to another court. As far as the Court of Cassation (order n. 24620, 4 November 2020) is concerned, however, in the event of the submission of such a complaint, the tax judge shall not simply suspend the judgement, but is required to verify the relevance of this procedural initiative and its significance to the decision.

Keywords: tax trial, false complaint, suspension of the trial, relevance of false complaint

SOMMARIO: 1. L'ordinanza della Corte di Cassazione 4 novembre 2020, 24620: considerazioni introduttive. - **2.** Presentazione di una querela di falso e sospensione del processo tributario. - **3.** Il ruolo del giudice tributario nel disporre la sospensione del giudizio: pertinenza della querela e rilevanza ai fini della decisione.

1. Con una recente ordinanza (4 novembre 2020, n. 24620), la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sulle condizioni richieste affinché la presentazione di una querela di falso possa legittimamente determinare la necessità di sospendere il processo tributario (sullo stesso tema si veda altresì l'ordinanza della Cassazione 4 febbraio 2020, n. 2482).

In breve, la vicenda portata all'attenzione della Suprema Corte trae origine dal ricorso in primo grado avverso un avviso di accertamento in materia di Irpef, Irap e IVA per il periodo di imposta 2006, la cui proposizione era stata ritenuta tardiva dalla Commissione tributaria provinciale di Trapani. Anche nel secondo giudizio di merito, il giudice tributario aveva confermato l'inammissibilità del ricorso, ritenendo rituale il procedimento di notifica dell'atto impositivo - eseguito ai sensi dell'art. 14, L. n. 890/1982, a mezzo del deposito presso l'ufficio postale - e tardiva l'iniziativa processuale del contri-

buente che, a proprio arbitrio, si era determinato a compiere una verifica presso l'ufficio postale quando ormai era decorso il termine per l'impugnazione dell'atto.

Avverso tale pronuncia, il contribuente ha infine proposto ricorso per Cassazione, articolando la propria doglianza in due motivi principali: da un lato, assumendo l'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento per la mancata osservanza della procedura prevista dalla legge; dall'altro, lamentando la possibile violazione dell'art. 39, D.Lgs. n. 546/1992 su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4. In particolare, stando alla prospettazione della parte ricorrente, il giudice tributario avrebbe dovuto necessariamente ed automaticamente sospendere il giudizio in presenza di un procedimento di querela di falso, relativo proprio alla procedura di notifica.

Il primo motivo è stato ritenuto inammissibile per difetto del requisito dell'autosufficienza, non avendo il ricorrente riprodotto la relata della notifica in questione, né indicato il tempo ed il luogo della relativa produzione nel giudizio di merito, a ciò conseguendo che la notifica doveva ritenersi perfezionata per compiuta giacenza al decimo giorno dal deposito dell'atto presso l'ufficio postale (cfr., per conclusioni corrispondenti, in casi analoghi, Cass., 28 febbraio 2017, n. 5077; Cass., 30 novembre 2018, n. 31038).

Il secondo motivo, invece, così come proposto, è stato ritenuto infondato dalla Suprema Corte, che ha precisato come la sospensione della fase contenziosa non possa conseguire sempre in modo automatico alla mera proposizione di una querela di falso di fronte al giudice ordinario. Per la Cassazione, infatti, in linea generale è ben vero che l'art. 39, D.Lgs. n. 546/1992, impone al giudice tributario di sospendere il giudizio fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela di falso, trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione, e di cui egli non può conoscere neppure *incidenter tantum*. Tuttavia, allorché la querela venga effettivamente presentata, la Commissione tributaria non deve limitarsi a prenderne atto e a sospendere in via automatica il giudizio, ma è tenuta sempre a verificare la pertinenza di tale iniziativa processuale in relazione al documento impugnato e la sua rilevanza ai fini della decisione (in senso conforme, si veda altresì Cass., ord. 30 novembre 2017, n. 28671).

Nel caso specifico, il motivo di ricorso non riproduceva in alcun modo il contenuto della querela di falso, che sarebbe stata proposta in via principale dinanzi al Tribunale di Marsala, scontando altresì l'ulteriore difetto di specificità quanto alla formulazione del primo motivo, con l'inevitabile conseguenza del rigetto del ricorso.

2. Al di là delle evidenti specificità del caso, la pronuncia in questione è senz'altro di interesse, in quanto consente di individuare con precisione le relazioni che intercorrono tra il normale decorso del processo tributario e l'eventuale proposizione di una querela di falso.

Come è noto, nelle disposizioni che regolano il contenzioso tributario si fa espresso riferimento a detta querela agli artt. 2, comma 3, e 39, D.Lgs. n. 546/1992.

La prima norma si preoccupa di evidenziare la carenza assoluta di giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di querela di falso, tanto che tale questione non può essere decisa neppure in via incidentale dal giudice tributario, ma deve essere necessariamente devoluta alla cognizione del giudice ordinario (la necessità di procedere all'accertamento della genuinità di un documento "una volta per tutte in via principale" dal giudice ordinario con efficacia di giudicato era già messa in evidenza da ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, 424; per la dottrina più recente, si veda in argomento MARELLO E., *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, commento all'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, *Codice commentato del processo tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 2016, 37).

L'art. 39, poi, al primo comma, disciplina le due più tradizionali e risalenti ipotesi di sospensione necessaria del processo tributario (cfr. DELLA VALLE E., *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo tributario*, in AA. VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 1999, 606), che si verificano, appunto, allorché venga presentata querela di falso, oltre che nei casi in cui debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato e la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio (al riguardo, è da ricordare che il D.Lgs. n. 156/2015 ha inserito nell'art. 39 D.Lgs. n. 546/1992 i commi 1-bis e 1-ter, prevedendo

con il primo la sospensione necessaria per pregiudizialità “interna”, nel caso in cui debba essere risolta una controversia tributaria pregiudiziale dalla cui decisione dipende la decisione della causa, ed introducendo con il secondo un’ipotesi di sospensione del processo su richiesta conforme delle parti, allorché sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ovvero ai sensi della Convenzione arbitrale 23 luglio 1990, n. 90/463/CEE; in argomento, CONSOLO C. - STELLA M., *Art. 39, D.lgs. n. 546/1992 - Sospensione del processo*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 188 ss.).

In passato, si discuteva della necessità di sospendere il processo tributario anche nell’ipotesi di presentazione di un’istanza di verifica. Il disconoscimento della valenza probatoria di un documento, invero, non riguarda soltanto e necessariamente un atto pubblico, ma può bensì avere ad oggetto una scrittura privata ed in questo caso la parte interessata può accedere alternativamente a due rimedi, la querela di falso o il disconoscimento ai sensi dell’art. 214 c.p.c. Al riguardo, l’orientamento giurisprudenziale prevalente è nel senso di prevedere anche per questa ipotesi la sospensione necessaria del giudizio, posto che il giudice tributario non può avvalersi ai fini probatori di una scrittura privata disconosciuta, in mancanza di adeguata verifica della stessa “nelle forme di legge, previa sospensione del processo” (in questi termini, da ultimo, Cass., 19 ottobre 2018, n. 26402 e, in dottrina, DELLA VALLE E., *Le c.d. vicende anomale nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 161).

Del resto, è quasi superfluo ricordare che nel processo civile è talvolta possibile contrastare la prova documentale con strumenti istruttori più ampi rispetto a quelli riservati al rito tributario: basti pensare alla possibilità di ammettere (*ex art. 2723 c.c.*) la prova testimoniale per dimostrare l’intervento, successivo alla formazione di un contratto, di un patto aggiunto o contrario al contenuto di esso. Nel processo tributario, invece, essendo inammissibile per espressa disposizione dell’art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 la prova testimoniale, il documento prodotto agli atti di causa rimane avversabile solo attraverso il disconoscimento e la verifica di scrittura privata, o, appunto, la querela di falso.

Quest’ultimo, in particolare, è un mezzo di prova la cui portata processuale costituisce il naturale contrappeso alla valenza probatoria conferita nel nostro ordinamento ad una prova forte come quella documentale e rappresenta lo strumento giudiziario attraverso il quale è possibile contestare che al documento prodotto in giudizio possa riconoscersi la particolare efficacia di prova legale di cui agli artt. 2700 e 2702 c.c. Tale procedura è dunque esperibile nei confronti dell’atto pubblico e della scrittura privata riconosciuta, autenticata o verificata, entro gli stessi limiti in cui alle risultanze di tali atti la legge attribuisce efficacia di prova legale (cfr. DENTI V., *Querela di falso*, in *Nov.mo Dig. It.*, XIV, Torino, 1967, 660 ss.; VERDE G., *Querela di falso*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 1).

Ai sensi dell’art. 221 c.p.c., la querela di falso può essere proposta in qualunque stato e grado del giudizio, finché la verità del documento non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato. Essa deve contenere, a pena di nullità, l’indicazione degli elementi e delle prove della falsità e deve essere proposta personalmente dalla parte oppure a mezzo di procuratore speciale, con apposito atto di citazione.

Il procedimento di falso presuppone in tutta evidenza una contestazione in ordine alla genuinità di un documento, alla sua effettiva provenienza o attribuzione alla persona che se ne dichiara autore. Esso mira, in definitiva, a privare un atto pubblico o una scrittura privata riconosciuta della sua intrinseca idoneità a far fede e, attraverso la relativa declaratoria, intende conseguire il risultato di provocare la completa rimozione del valore giuridico del documento, eliminandone l’efficacia sua propria, nonché qualsiasi ulteriore effetto attribuitogli dalla legge, a prescindere dalla concreta individuazione dell’autore della falsificazione (in proposito, si veda FARINA P., *La querela civile di falso. II. Profili teorici e attuativi*, Roma, 2018, 147 ss.). Laddove siffatte finalità non siano perseguite, ma si controverta unicamente su di un errore materiale incorso nel documento (configurabile nel caso di mera ‘svista’, che non incide sul suo contenuto sostanziale), il rimedio processuale in questione non è ammissibile (cfr. GALLUZZI G., *Commento all’art. 39*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M., Milano, 2004, 436 e 437).

A seconda dei casi, poi, la falsità può investire il profilo estrinseco del documento (c.d. falsità materiale), ovvero la sua “genuinità”, manifestandosi sia nelle forme della contraffazione (ad es. la formazione del documento da parte di chi non ne è l’autore apparente), che dell’alterazione (ad es. la modifica del documento originale). Laddove invece la falsità sia riferita alla “verità” del documento, ossia all’enunciazione falsa del suo contenuto, si viene a configurare la “falsità ideologica”, che può formare oggetto di querela di falso limitatamente per ciò che concerne l’“estrinseco” del documento, come nel caso dell’atto pubblico del notaio che falsamente attesti la veridicità di una dichiarazione compiuta innanzi a lui (cfr. ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, 1960, 154; DE STEFANO G., *Falso (querela di)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1967, 700 ss.).

Per completezza, infine, si può ricordare in questa sede che ai sensi dell’art. 221, ultimo comma, c.p.c., nel processo per querela di falso è obbligatorio l’intervento del pubblico ministero. Intervento che trova fondamento nell’esigenza di tutelare interessi generali in tema di pubblica fede e di ricerca dell’autore della falsità. La partecipazione del pubblico ministero, peraltro, non va intesa nel senso di “partecipazione attiva al processo”, essendo sufficiente la tempestiva comunicazione degli atti all’ufficio del medesimo, per consentirgli di intervenire nel giudizio, mentre la partecipazione effettiva e “la formulazione delle conclusioni sono rimesse alla sua diligenza” (in questi termini, ad es., Cass., 24 maggio 2005, n. 10894). Non è richiesta, insomma, la presenza di un rappresentante di quell’ufficio nelle udienze, né la formulazione di conclusioni da parte del medesimo, essendo sufficiente che egli sia informato del procedimento, per essere posto in condizione di svolgere l’attività che ritenga opportuna (Cass., 2 ottobre 2013, n. 22567; Cass., 16 ottobre 2014, n. 21952).

3. Tornando agli effetti della presentazione di una querela di falso sul normale decorso del processo tributario, l’art. 39, D.Lgs. n. 546/1992 impone, come già visto, di sospendere il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela stessa (o fino a quando non si sia altrimenti definito il relativo giudizio), trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione. Ai fini della sospensione del processo tributario per pregiudizialità esterna, peraltro, la querela di falso disciplinata dagli artt. 221 c.p.c. ss. non è equiparabile alla denuncia-querela proposta in sede penale, perché l’art. 39, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 detta una prescrizione normativa unica, che individua uno specifico strumento processuale e non altro (cfr. Cass., 17 gennaio 2019, n. 1148).

La sospensione comporta l’arresto temporaneo dello svolgimento del processo, destinato a riprendere il proprio corso nel momento in cui verrà meno la causa per la quale è stata disposta la sospensione. Finché il giudizio rimane sospeso, è precluso il compimento di qualsiasi attività ed è altresì annullato ad ogni effetto il decorso del tempo.

Nel caso che qui interessa, i presupposti essenziali affinché il giudice tributario debba disporre la sospensione vanno identificati precisamente nella presentazione di rituale querela di falso e nell’accentuata rilevanza di tale iniziativa processuale ai fini della decisione della controversia. In presenza di tali presupposti, alla Commissione tributaria rimane in ogni caso preclusa ogni ulteriore valutazione, sia pure puramente prognostica, in relazione al *fumus boni iuris* o al merito della querela, dovendosi altresì escludere un sindacato sull’idoneità dei mezzi di prova offerti dalla parte interessata a privare di efficacia probatoria il documento contestato (cfr. RUSSO A., *La querela di falso nel processo tributario*, in *il fisco*, 2012, 4256 ss.; CARNIMEO D., *La sospensione del processo tributario in presenza di querela di falso contro la “relazione di notifica” di un atto tributario – Nota a sentenza Corte Cass., 14 dicembre 2018, n. 32441*, in *Boll. trib.*, 2019, 381 ss.; DELLA VALLE E., *Le c.d. vicende anomale nel processo tributario*, cit., 155; AZZONI V., *Il disconoscimento della scrittura privata nel processo tributario e l’azione di querela di falso – Nota a ordinanze Corte Cass. 6 aprile 2020, n. 7689 e Corte Cass. 17 maggio 2019, n. 13333*, in *Boll. trib.*, 2020, 1605 ss.).

La decisione in commento precisa e valorizza opportunamente questi principi, ribadendo l’orientamento secondo il quale il giudice tributario non può limitarsi a prendere semplicemente atto della proposizione della querela, per poi disporre in via automatica ed acritica la sospensione del giudizio. Al

contrario, la funzione che è chiamato a svolgere non è meramente passiva, gli si richiede piuttosto di procedere ad una valutazione - insindacabile in sede di legittimità - circa la pertinenza di tale iniziativa processuale in relazione al documento contestato, nonché in ordine alla sua rilevanza ai fini della decisione (in termini emblematici, si vedano altresì Cass., 19 febbraio 2009, n. 4003; Cass., 7 agosto 2009, n. 18139 e, in dottrina, GAFFURI A., *Sospensione del processo e cause*, commento all'art. 39, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., 593 ss.).

Tale accertamento, inoltre, deve essere condotto in modo specifico e puntuale, dovendosi escludere che una simile valutazione possa essere condotta in maniera superficiale o sommaria. In questo senso, la ponderazione richiesta al giudice risponde all'esigenza di evitare ogni possibile pregiudizio alla speditezza del processo, affinché il provvedimento di sospensione non finisca per costituire un inutile intralcio al corretto esercizio della funzione giurisdizionale, in spregio ai principi ed alle regole posti a presidio del giusto processo (in argomento, FIMIANI P., *Il processo tributario: questioni sulla durata, sulle garanzie del contraddittorio e sulla terzietà del giudice*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P., Torino, 2014, 458).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, 424 ss.
- AZZONI V., *La sospensione del processo tributario per pregiudizialità dopo le modifiche apportate all'art. 39 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Riflessioni intorno alla querela di falso*, in *Boll. trib.*, 2018, 1134 ss.
- AZZONI V., *Il disconoscimento della scrittura privata nel processo tributario e l'azione di querela di falso - Nota a ordinanze Corte Cass. 6 aprile 2020, n. 7689 e Corte Cass. 17 maggio 2019, n. 13333*, in *Boll. trib.*, 2020, 1605 ss.
- CARNIMEO D., *La sospensione del processo tributario in presenza di querela di falso contro la "relazione di notifica" di un atto tributario - Nota a sentenza Corte Cass., 14 dicembre 2018, n. 32441*, in *Boll. trib.*, 2019, 381 ss.
- DELLA VALLE E., *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 1999, 601 ss.
- DELLA VALLE E., *Le c.d. vicende anomale nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 155 ss.
- DENTI V., *Querela di falso*, in *Nov.mo Dig. It.*, XIV, Torino, 1967, 660 ss.
- FARINA P., *La querela civile di falso. II. Profili teorici ed attuativi*, Roma, 2018
- FIMIANI P., *Il processo tributario: questioni sulla durata, sulle garanzie del contraddittorio e sulla terzietà del giudice*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P., Torino, 2014, 453 ss.
- GAFFURI A., *Sospensione del processo e cause*, commento all'art. 39, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di TESAURO F., Torino 2016, 593 ss.
- GALLUZZI G., *Commento all'art. 39*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M., Milano, 2004, 415 ss.
- MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile*, II, Torino, 2000, 216 ss.
- MARELLO E., *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, commento all'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, *Codice commentato del processo tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 2016, 37 ss.
- MARINI G., *Note in tema di sospensione del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2005, 4, 1046 ss.
- MARINI G., *Le vicende anomale del processo tributario*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008, 503 ss.
- MARINI G., *La giurisdizione in materia fiscale: il processo tributario*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 565 ss.
- RUSSO A., *La querela di falso nel processo tributario*, in *il fisco*, 2012, 4256 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, 185 ss.
- VERDE G., *Querela di falso*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 1 ss.

Profili processuali del *beneficium excussionis* a favore del cessionario di azienda ex art. 14 D.Lgs. n. 472/1997

Procedural profiles of the beneficium excussionis of the transferee of a business unit pursuant to art. 14 of Legislative Decree no. 472/1997

(commento a/notes to: Cass, SS.UU., 16 dicembre 2020, n. 28709)

DAVIDE ROSSETTI – ALBERTO GATTO

Abstract

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione negli *obiter dicta* della sentenza n. 28709/2020 offrono notevoli spunti ricostruttivi in relazione allo svolgimento processuale della responsabilità del cessionario di azienda che non agisce in frode dell'interesse erariale. In particolare, i giudici chiariscono come il cessionario possa eccepire il mancato rispetto dell'ordine legale di escussione davanti al giudice tributario, impugnando il primo atto della riscossione a lui notificato. L'annullamento dell'atto segue solo alla circostanza che non si possa ritenere provata l'incapienza del cedente, evento la cui prova grava sull'agente della riscossione.

Parole chiave: cessione di azienda, limiti alla responsabilità del cessionario, intervento adesivo dipendente, termine decadenza per la notifica della cartella di pagamento, *beneficium excussionis*, preventiva escussione del cedente, onere della prova

Abstract

The Joint Sections of the Court of Cassation, in the obiter dicta of judgment no. 28709/2020, offer significant reconstructive insights in relation to the procedural development of the liability of the transferee of a business unit who does not act in fraud of the fiscal interest. In particular, the judges clarify how the transferee may object to the failure to comply with the statutory enforcement order before the tax court, challenging the first act of collection notified to him. The annulment of the deed follows only from the circumstance that the assignor's lack of capacity cannot be considered proven, the proof of which rests with the collection agent.

Keywords: *transfer of a business unit, limits to the transferee's liability, employee's adhesive intervention, time limit for notification of the payment slip, beneficium excussionis, prior enforcement of the transferor, burden of proof*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** La responsabilità del cessionario di azienda che non agisce in frode degli interessi erariali. - **3.** Estraneità del cessionario in relazione all'atto notificato al cedente. Possibilità di intervento nel processo instaurato dal cedente. - **4.** Latitudine della cognizione del giudice innanzi al quale viene impugnata la cartella di pagamento ricevuta dal cessionario. - **5.** Svolgimento processuale dell'eccezione del mancato rispetto dell'ordine di escussione. - **6.** Conclusioni.

1. Nella sentenza del 16 dicembre 2020, n. 28709 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione tratteggiano gli esatti confini della cognizione del giudice innanzi al quale viene impugnata la cartella di pagamento notificata al socio *ex art.* 2304 c.c. per richiedere il pagamento di debiti tributari della società di persone commerciale con particolare attenzione allo svolgimento processuale del beneficio di preventiva escussione previsto dalla menzionata disposizione, cogliendo l'occasione per intessere, in gioco di continui rimandi, un parallelismo con un'altra figura notevole di responsabile solidale dipendente: quella del cessionario di azienda *ex art.* 14 D.Lgs. n. 472/1997.

Vengono così formulati *obiter dicta* di notevole interesse, che permettono di ricostruire lo svolgimento procedimentale e processuale della responsabilità del cessionario di azienda e, in particolare, del *beneficium excussionis* previsto a suo favore.

Nel presente contributo si cercherà di rimettere insieme queste riflessioni, con particolare attenzione alla parte in cui esse propongono una soluzione al problema di coniugare la necessità di garantire l'ordine di escussione posto dall'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 con il dovere dell'Amministrazione finanziaria di rispettare il termine di decadenza per la notificazione della cartella di pagamento indicato dall'art. 25 D.P.R. n. 603/1973.

2. Prima di entrare *in media res*, è opportuno riepilogare la posizione sul piano sostanziale del cessionario di azienda nei confronti dell'ente creditore.

L'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 configura una forma di coobbligazione solidale tra cedente e cessionario di azienda. Quando la cessione non ha finalità frodatorie dell'interesse erariale, la responsabilità del cessionario viene mitigata dal riconoscimento di precisi limiti. Detti limiti segnano un equilibrio tra l'esigenza di tutela dell'interesse erariale e il bisogno di favorire la circolazione del plesso aziendale.

In primo luogo, il cessionario risponde unicamente del pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti e per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

In secondo luogo, non risponde per importi superiori al valore dell'azienda o del ramo di azienda oggetto di cessione.

Infine, non risponde per debiti non risultanti dagli atti degli uffici alla data del trasferimento.

A questi limiti di natura oggettiva si aggiunge un limite di natura soggettiva: il *beneficium excussionis*, ossia il diritto del cessionario di essere chiamato a rispondere solo se e nella misura in cui il cedente risulta incapiente.

Tale ultimo limite conforma la responsabilità in discorso come una figura di solidarietà dipendente, in cui la responsabilità del coobbligato (il cessionario) è sussidiaria ed eventuale, venendo ad esistenza solo se - e nella misura in cui - residuano posizioni debitorie sul piano tributario del cedente relative all'azienda ceduta. “*L'esistenza dell'obbligo della società o del cedente, quindi, è costitutiva dell'obbligo del socio illimitatamente responsabile o di quello del cessionario/conferitario*” (Cass. SS.UU. n. 28709/2020).

3. La circostanza che solo il cedente ha concorso all'integrazione del presupposto impositivo e/o ha commesso la violazione tributaria rilevante, fa sì che nella fase accertativa unico destinatario dell'azione dell'Amministrazione finanziaria sia il solo cedente (Cass. ord. n. 26480/2020). Così che, laddove egli impugni l'atto notificato, non vi è necessità che venga chiamato in giudizio anche il cessionario.

Nei confronti di quest'ultimo è sufficiente la notificazione della cartella di pagamento o anche solamente solamente l'intimazione di pagamento.

Tutta la fase che precede il formarsi il titolo esecutivo si svolge quindi senza vedere il coinvolgimento del cessionario, benché sia un soggetto titolare di un interesse sostanziale rilevante, ancorché non formalizzato.

Proprio facendo perno su tale aspetto e attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto al cessionario il diritto

to di intervenire nel processo instaurato dal cedente avverso un atto impositivo collegato a violazioni tributarie relative all'azienda. Infatti il cessionario è destinatario degli effetti giuridici sostanziali di un eventuale giudicato sfavorevole formatosi nei confronti del cedente.

L'intervento spiegabile dal cessionario è di tipo adesivo dipendente, finalizzato al sostegno del cedente (Cass. n. 255/2012). Pertanto, il cessionario-interventore non può formulare motivi aggiunti di ricorso né di impugnazione. La decisione se appellare o ricorre in Cassazione è rimessa al solo cedente. Al cessionario è riconosciuta solo la possibilità di impugnare i capi di sentenza che riguardano il suo intervento e la condanna alle spese (*ex multis* Cass. n. 6309/1994.). Infine, l'intervento in via adesiva non è ammesso per la prima volta nel giudizio di legittimità (Cass. n. 5158/2003).

4. Come detto, nella riscossione mediante ruolo, primo atto indirizzato al cessionario è la cartella di pagamento.

A questo punto la latitudine dei possibili motivi di impugnazione di tale atto è influenzata dalla circostanza che il cessionario abbia o meno impugnato l'atto impositivo a lui indirizzato.

In caso l'abbia fatto, il cessionario può solo lamentare vizi propri dell'atto a lui impugnato e formulare motivi di impugnazione relativi alla sussistenza ed ai limiti della propria responsabilità, senza poter però formulare censure relative all'esistenza della pretesa originaria.

Laddove il cedente non abbia impugnato l'atto a lui indirizzato, nella sentenza in esame viene affermato che, impugnando la cartella, il cessionario di azienda "può contestare l'obbligo tributario del cedente e il titolo formatosi nei suoi confronti, ma anche il presupposto della propria obbligazione, ossia il contratto di cessione, e può far valere la natura sussidiaria della propria responsabilità" (Cass. SS.UU. n. 28709/2020).

Si tratta di un orientamento fortemente garantista che ha iniziato a formarsi quando ancora la responsabilità solidale del cessionario era prevista e disciplinata dall'art. 66 D.P.R. n. 602/1973, avallato anche dalla Corte Costituzionale (C. Cost. n. 219/1991).

Il cessionario si trova così a poter impugnare per vizi che non sono propri dell'atto a lui notificato, ma che sono propri dell'atto presupposto notificato al cedente, benché questo sia stato correttamente notificato.

È evidente come questa impostazione, rispondente all'esigenza di tutelare il cessionario, superi il dato letterale dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, che impedisce di far valere vizi non riconducibili all'atto impugnato, salvo il caso di mancata notificazione degli atti presupposti. Invero, la presupposizione dell'atto del cedente rispetto alla cartella notificata al cessionario è sostanziale e non formale, dal momento che, come visto, il cessionario non può essere destinatario di alcun atto, così che il cessionario si trova in una posizione ben diversa dal contribuente che impugnando la cartella lamenta la mancata notifica dell'avviso di accertamento presupposto.

5. Superando il contrasto sorto nelle sezioni semplici (si vedano come esempi dei due opposti orientamenti Cass. n. 22629/2020 e Cass. n. 1996/2019), le Sezioni Unite chiariscono che il coobbligato dipendente, e quindi anche il cessionario di azienda, può far valere il mancato rispetto del *beneficium excussionis* già in sede di impugnazione del primo atto della riscossione a lui notificato innanzi al giudice tributario. I giudici di legittimità chiariscono anche che la proposizione di tale eccezione non comporta l'esercizio di un'azione di mero accertamento (inammissibile nel processo tributario), ma pur sempre di un'azione ascrivibile al modello impugnatorio tratteggiato dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

Eccependo il mancato rispetto dell'ordine di escussione stabilito dal legislatore, il cessionario fa valere la natura sussidiaria della propria responsabilità, contestando "il diritto del creditore di procedere esecutivamente, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, appartengono al perimetro dell'opposizione all'esecuzione".

Proprio l'eccezione del mancato rispetto del limite soggettivo alla responsabilità del cessionario fa avvertire maggiormente la mancanza di una disciplina positiva sul piano procedimentale e processuale della responsabilità del cessionario. In particolar modo, si avverte la mancanza di una disciplina positiva

di raccordo tra il diritto del contribuente che sia rispettato l'ordine di escussione imposto dal legislatore posto dall'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997, da un lato, e la necessità per l'Amministrazione finanziaria di notificare la cartella di pagamento al cessionario entro lo spirare del termine stabilito, a pena di decadenza, dall'art. 25 D.P.R. n. 602/1973.

Il punto è stato colto dagli Ermellini che trovano un interessante punto di equilibrio tra le due descritte e apparentemente opposte esigenze.

In primo luogo, chiariscono che la mancanza della preventiva escussione dell'obbligato principale, ossia del cedente, non impedisce la notifica della cartella al cessionario: sta al cessionario eccipere il mancato rispetto dell'ordine di escussione stabilito dal legislatore.

Tuttavia, dalla mera eccezione della violazione dell'ordine di escussione non segue *sic et simpliciter* l'illegittimità dell'atto impugnato. Essa può solo fondare la richiesta di sospensione del medesimo ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1997, unitamente alla prova che dall'esecuzione del provvedimento in violazione dell'ordine di esecuzione possa derivargli grave e l'irreparabile del danno.

Per arrivare all'annullamento della cartella è necessario un *quid pluris* ossia deve potersi considerare provato che il cedente ha la capacità patrimoniale di far fronte ai propri debiti. È bene sottolineare che il raggiungimento della prova non transita necessariamente dalla produzione delle risultanze dell'azione esecutiva esercitata nei confronti del cedente, potendo la prova dell'incapienza del medesimo potersi desumere *aliunde* (es. azione esecutiva tentata inutilmente per altro credito tributario senza che siano mutate nel frattempo le condizioni patrimoniali del cedente).

L'onere di provare l'effettiva consistenza del patrimonio dell'obbligato principale e, dunque, il rischio del mancato raggiungimento della stessa grava sull'agente della riscossione, così che l'eccezione della violazione dell'ordine legale di escussione comporta il sorgere in capo alla parte pubblica di provare effettivamente l'incapienza del cedente.

Se la parte pubblica non riesce a raggiungere la prova dell'incapienza del cedente, l'atto della riscossione impugnato deve essere annullato.

Se l'agente della riscossione prova che può solo parzialmente soddisfarsi sul patrimonio del cedente, l'annullamento della cartella è solo parziale.

Seppure nella sentenza il punto non venga molto argomentato, pare desumersi che tale allocazione dell'onere probatorio viene fatta discendere dalla formulazione letterale dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, analoga a quella dell'art. 2304 c.c., norma quest'ultima che delinea la responsabilità solidale e sussidiaria del socio per i debiti della società di persone commerciale regolare, inclusi quelli tributari.

Invero, in entrambe le menzionate disposizioni, l'operatività del beneficio non è subordinata all'assolvimento da parte del coobbligato di particolari oneri probatori, a differenza di quanto stabilito dall'art. 2268 c.c. in tema di responsabilità del socio di società semplice.

Nel caso dell'art. 2304 c.c. l'inversione dell'onere della prova rispetto all'art. 2268 c.c. si spiega per la circostanza che attraverso la pubblicità del contratto sociale e delle sue modificazioni, e in particolare dei conferimenti, il creditore è posto in grado di conoscere con certezza la consistenza del patrimonio sociale.

Nell'economia dell'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 l'allocazione dell'onere di provare l'effettiva in capo alla parte pubblica si giustifica con l'esigenza di dare effettività al limite alla responsabilità del cessionario attraverso una scelta particolarmente *pro* contribuente, calibrata sulle difficoltà che incontra il cessionario nell'accertare la consistenza del patrimonio del cedente laddove questi sia una persona fisica.

6. La soluzione della Cassazione al problema di coordinare il rispetto dell'ordine di escussione stabilito dall'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 con l'osservanza del termine decadenziale per la notificazione della cartella di pagamento al cessionario coobbligato in solido è elegante, stante l'aporia del quadro normativo. Nello stesso tempo essa appare raggiungere un buon equilibrio tra l'interesse privato e quello fiscale: la possibilità per l'agente della riscossione di notificare la cartella di pagamento al cessionario senza dover effettivamente procedere all'effettiva escussione del cessionario è compensata dall'allocazione dell'onere della prova in capo alla parte pubblica, ulteriore elemento di garanzia del coobbligato.

Ad una più approfondita analisi emerge, tuttavia, come tale assetto si risolve in sistematico ed inevitabile coinvolgimento del cessionario nella fase della riscossione, lasciandogli l'onere dell'impugnazione della cartella. Ciò si traduce in un costo implicito dei negozi di cessione di azienda, fattore che non potrà non influenzare la formazione del prezzo dei compensi aziendali.

A parere di chi scrive sarebbe auspicabile un intervento che rideterminasse il *dies a quo* per il decorso del termine decadenziale per la notifica del primo atto della riscossione nei confronti del cessionario e del coobbligato solidale dipendente in genere.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBERTINI F., *Reviviscenza della “supersolidarietà” e intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in *Giur. It.*, 2012, 8-9, 1933 ss.

ALBERTINI F., *Solidarietà nel diritto tributario (voce)*, in *Digesto Online*, 2009

ANDREOZZI, *Commento all'art. 2304 del c.c.*, in ABRIANI N. - STELLA RICHTER M. (a cura di), *Codice commentato delle società*, Torino, 2010, 356 ss.

BACCAGLINI L., *Commento all'art. 14 del D.Lgs. 546/1992*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 195-1996

BAGGIO R., *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rass. Trib.*, 1999, 3, 738 ss.

CONTE M., *Commento all'art. 2697 del c.c.*, in CENDON P. (a cura di), *Commentario al Codice civile, artt. 2247-2324*, Milano, 2008, 1 ss.

DISTASO N., *Beneficio di escussione (voce)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. V Banca – can, Milano, 1959, 103 ss.

DONATELLI S., *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rass. Trib.*, 2003, 2, 488 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, 258-259

GALGANO F., *Le società in genere. Le società di persone*, Milano, in CICU A. - MESSINEO F. (già diretto da) – MENGONI L. (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, 1982, 368-369

GATTO A., *La responsabilità del cessionario d'azienda: oggetto, ambito di applicazione e limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2371 ss.

GATTO A. - ROSSETTI D.A., *Cessione d'azienda e preventiva escussione: spunti procedurali e processuali*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 300 ss.

LAFELLI L., *Commento all'art. 2304 del c.c.*, in MAFFEI ALBERTI A. (diretto da), *Commentario breve al diritto delle società*, Padova, 2015, 163 ss.;

MELUCCI F., *Commento all'art. 2304 del c.c.*, in CENDON P. (a cura di), *Commentario al Codice civile, artt. 2247-2324*, Milano, 2009, 407 ss.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 93-96

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 124-126 e 360

VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto

Unorthodox considerations on the subjective element of tax sanctions. Objective responsibility, risk management, artificial intelligence, professional deontology and ethics of profit

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

Il tema dell'elemento soggettivo di attribuibilità della responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie è attualmente in un pericoloso cono d'ombra. Dietro la pigrizia motivazionale degli Uffici tributari si nasconde il rischio di una applicazione per responsabilità oggettiva, che finisce per essere la grave conseguenza, da un lato, e l'ingiustificabile fattore di riequilibrio finanziario, per le casse dello Stato, dall'altro, dei danni di una legislazione tecnicamente deficitaria. Si impone la ricerca di una *nuova fisiologia*, con la individuazione di linee guida idonee a isolare *l'agente modello* cui parametrare la diligenza del bravo contribuente, e i *modelli di condotta* virtuosa. Trascurato, ma non trascurabile, il ruolo del ceto professionale, nella ricerca di un nuovo ruolo, legittimazione e ordito deontologico. Il tema è particolarmente attuale, anche in vista del verosimile ingresso sulla scena di procedimenti e adempimenti gestiti *dall'intelligenza artificiale*, per far sì che l'etica del profitto sia sempre agganciata all'etica della responsabilità e restino fermi i fondamenti di uno stato democratico.

Parole chiave: sanzioni tributarie, elemento soggettivo, responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale, etica del profitto

Abstract

The question about the subjective element of attribution of responsibility for the administrative tax sanctions is currently in a dangerous shadow cone. Behind the motivational laziness of tax offices hides the risk of application of a form of objective responsibility, which ends up being the serious consequence of the damages caused by a technically poor legislation on the one hand, and the unjustifiable factor of financial rebalancing, for the State finances, on the other. The quest for a new physiology is necessary, with the identification of guidelines suitable to define the role-model agent by which the diligence of the good taxpayer may be assessed, and the models of virtuous conduct. Neglected, but not negligible, is the role of the professionals, in the search for a new role, legitimization and deontological outline. The issue is particularly current, also in view of the likely entry on the scene of procedures and obligations managed by artificial intelligence, to make sure that the ethics of profit be always linked to the ethics of responsibility and the foundations of a democratic state remain firm.

Keywords: tax sanctions, subjective element, objective responsibility, risk management, artificial intelligence, professional deontology, ethics of profit.

SOMMARIO: **1.** Le sanzioni amministrative nel sistema delle reazioni agli illeciti tributari. - **2.** Una formuletta pigra e pernicioso: la colpa si presume. - **3.** Il diritto tributario è incerto e le sanzioni

tributarie sono attribuite per responsabilità oggettiva. - **4.** Una impostazione tecnicamente errata e contraria a equilibri fondamentali e di sistema tra Stato e cittadini. - **5.** Si può abbandonare l'errore senza rotture di sistema. - **6.** Linee guida possibili sull'individuazione del modello di agente. - **7.** Le linee guida possibili quanto al modello di condotta: quando c'è la colpa? - **8.** La gestione della incertezza: il principio di precauzione e i suoi limiti. - **9.** L'assistenza di un esperto tra consulenza, concorso nelle violazioni, deontologia, intelligenza artificiale e mercato.

1. L'elemento soggettivo delle violazioni amministrative tributarie è un tema oggi avvolto in un fitto cono d'ombra, ma presenta, in realtà, elementi di notevole interesse, scientifico e applicativo, nell'attualità, e anche in prospettiva futura. L'evoluzione tecnologica in atto potrà in effetti sollecitare adeguamenti del sistema.

Preliminarmente occorre inquadrare le sanzioni amministrative tributarie nel contesto generale.

A fronte di una violazione, *tre* sono le risposte possibili: 1) una risposta volta alla *reintegrazione patrimoniale* del danneggiato dalla violazione; 2) una risposta volta alla *punizione*, intesa come prevenzione ottenuta attraverso la rieducazione, dell'autore della violazione, e 3) una risposta, una volta esaurita la (o accanto alla) funzione punitiva, volta alla *prevenzione speciale*.

Queste tre risposte corrispondono a tre categorie di istituti giuridici: gli istituti di natura risarcitoria/riparatoria, gli istituti di tipo punitivo e le misure di prevenzione o di sicurezza.

Tutte e tre queste galassie di istituti giuridici si presentano anche nell'ambito del diritto tributario, in relazione alla violazione delle relative norme.

Indubbiamente finalizzati alla riparazione/restituzione patrimoniale sono istituti quali il recupero dell'imposta evasa, la corresponsione degli interessi moratori e delle spese di riscossione, l'aggio e simili, oltre alla condanna alla rifusione delle eventuali spese giudiziali.

Volti alla *punizione* del reo, quindi con funzioni di sanzione punitiva (prevenzione attraverso rieducazione) sono, evidentemente le sanzioni penali e, secondo l'opinione nettamente prevalente e consolidata, le sanzioni amministrative oggetto della presente riflessione. Che le sanzioni amministrative tributarie appartengano all'ambito punitivo, infatti, appare pacifico. Ciò si desume dalla struttura di tutta la loro disciplina. Essa è ispirata univocamente ai principi di *personalità* e di *colpevolezza*, in generale, e contempla regole quali l'applicazione di tante sanzioni quando quanti sono gli autori delle violazioni, il riconoscimento del cumulo giuridico in luogo del cumulo materiale, ecc. Vale la pena di sottolineare che pare estranea alla sanzione amministrativa una funzione *compensativa* che è invece assolta da altri istituti, quali gli interessi, l'aggio, le spese di riscossione. Sottolineatura, questa, importante, perché riemerge talvolta, in maniera carsica, in giurisprudenza (ad esempio quando si tratta di giustificare la sostanziale disapplicazione del principio di specialità tra sanzioni amministrative e sanzioni penali), una latente configurazione *spuria* delle sanzioni amministrative, con il recupero di funzioni ulteriori rispetto a quelle punitive.

A mio avviso questa configurazione sembra confliggere piuttosto nettamente col dato normativo: oltre agli elementi predetti si pensi al fatto che, nella loro determinazione, esse sono parametrare sui presupposti classici dell'articolo 133 del codice penale, del livello di colpevolezza, cioè entità della colpa e gravità del dolo, da un lato, ed entità del vantaggio ottenuto, *ergo* del danno arrecato (che è interamente compensato dal pagamento di imposta e interessi), mentre sono del tutto assenti nella disciplina parametri correlati con l'attività di indagine che si è resa necessaria. È abbastanza evidente che le sanzioni amministrative non sono in alcun modo correlate con la complessità dell'attività svolta per scoprire il colpevole, come invece dovrebbero essere se avessero natura compensativa: ci possono essere situazioni nelle quali la sanzione, sulla base dei parametri legali, viene determinata in valori estremamente elevati, a fronte di uno sforzo istruttorio elementare (si pensi alle contestazioni fondate sulla interpretazione delle norme: molto redditizie ma poco onerose).

È poi importante ricordare che la riforma del 1997 della disciplina delle sanzioni amministrative, in senso marcatamente punitivo, ha costituito, in realtà, il recepimento di un preciso e autorevole orienta-

mento giurisprudenziale che aveva progressivamente riconosciuto alle sanzioni amministrative natura *punitiva*, consacrata in una fondamentale sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 1993, sulla natura giuridica della sovrattassa. Soprattassa che era la sanzione più ambigua del regime previgente. Tale rivolgimento, di matrice giurisprudenziale, si è poi consolidato, è stato perfezionato dalla riforma del 1997 ed è stato solennizzato dalla giurisprudenza internazionale della Corte europea dei diritti dell'uomo che riconosce, come è noto, alle sanzioni amministrative tributarie, non solo italiane ma, in generale, a tutti gli istituti consimili degli altri Paesi sottoposti alla giurisdizione della Corte, una funzione punitiva.

2. Posta questa premessa, è forse il caso di stimolare la riflessione su un tema che, lo si diceva in esordio, allo stato è sostanzialmente negletto.

Nella pratica applicativa tale tema appare stretto tra due pareti ben definite.

La prima, certamente corretta, è che, di regola, per la *attribuibilità* delle sanzioni amministrative tributarie, è sufficiente (ma nel contempo necessaria) la *colpa* dell'agente. Ovvero, che la *colpevolezza* assume le forme del *dolo* o della *colpa*.

La seconda parete, assai meno scontata, che si legge talora nei pochi documenti di prassi o provvedimenti amministrativi o giurisdizionali che dedichino enunciati motivazionali al problema, è che la colpa sarebbe sostanzialmente *presunta*.

Tale affermazione, presa alla lettera, è *certamente errata*.

Essa confligge in maniera frontale con il principio, proprio del diritto punitivo, per cui sussiste la presunzione opposta, quella di non colpevolezza (o, per essere precisi, la regola di "non presunzione di colpevolezza": anche nella espressione "presunzione di innocenza" si annida un evidente errore). Tale regola appare applicabile alle sanzioni *criminali* (che, come arcinoto, non sono solo quelle penali ma comprendono anche quelle amministrative che superino il c.d. test *Engels* della Corte EDU), in forza della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

Che la colpa amministrativa si presuma è una frase errata nella sua formulazione, ma probabilmente corretta, se intesa nella sua sostanza. In modo giuridicamente scorretto essa, verosimilmente, intende significare non che esisterebbe una ...presunzione legale di colpevolezza ma, molto più semplicemente che, di norma e di fatto, la colpevolezza sussiste, senza bisogno di una particolare dimostrazione. Statisticamente, è normale che, atteso che le violazioni sono condotte di omissione rispetto a obblighi (di dichiarazione, registrazione, versamento...), il soggetto *volontariamente non fa ciò che sa di dover fare* (volontariamente non dichiara, non registra e non versa perché vuole evadere, oppure perché decide di risparmiare il tributo, assumendosi il rischio che esso invece fosse dovuto).

3. Tale affermazione, tuttavia, se esprime una cosa normalmente corretta, intesa in senso proprio determina una serie di conseguenze abnormi.

Sul punto vale subito la pena di rilevare che il diritto sanzionatorio tributario presenta una caratteristica strutturale decisamente peculiare, ancorché non esclusiva. La situazione tipica rispetto alle norme sanzionatorie di carattere tributario è quella del *rinvio*: le norme incriminatrici, per usare la terminologia penalistica, sono pressoché sempre norme *non complete*: sanzionano l'inadempimento di un obbligo stabilito *altrove*. Questo dato strutturale si affianca ad un altro. Il precetto presidiato dalla norma sanzionatoria, a differenza, ad esempio, del codice della strada è, da un lato, tecnicamente complesso e, lo si riconosce univocamente, quasi sempre formulato in modo ambiguo.

I precetti del codice della strada (non si passa con il rosso, non si possono superare i 50km/h) riguardano *oggetti semplici* e sono *formulati in modo chiaro*. I precetti tributari sono *oggetti complessi*, disciplinati con una *tecnica normativa deficitaria*.

L'obbligato può raggiungere facilmente la consapevolezza delle regole del codice della strada, e senza intermediazione di esperti, ma non così nel settore tributario, ove, di norma, è necessaria l'intermediazione di esperti e il risultato ha, comunque, frequentemente margini di incertezza.

La certezza su sussistenza e portata dell'obbligo tributario può essere raggiunta assai più difficilmente e meno frequentemente.

Entro che limiti tale difficoltà impatta sulla colpevolezza dell'agente?

La giurisprudenza è, sul punto, estremamente rigorosa. Nella sostanza si confinano le ipotesi di esclusione della responsabilità a casi limite: quelli di oggettiva impossibilità di conoscere il precetto. In sostanza, si fa coincidere l'area della non colpevolezza con quella della assoluta impossibilità di conoscenza che scrimina addirittura, nel diritto penale, la responsabilità penale per ignoranza della legge penale (per effetto della declaratoria di incostituzionalità dell'art. 5 c.p. con la sentenza 364/1988 della C.Cost.). In questo quadro, non è sufficiente che il soggetto ignori senza colpa, ma è necessario, sostanzialmente, che nessuno potesse oggettivamente conoscere l'esistenza dell'obbligo.

Anzi, la giurisprudenza è talmente rigorosa che, anche laddove è il legislatore stesso a individuare casi in cui la valutazione del contribuente non può essere sanzionata anche se errata (v. art. 6, comma 1 del D.lgs. n. 472/1997), la relativa fattispecie risulta praticamente depravata di applicazioni concrete.

4. Tale impostazione, che evidentemente risponde alla – apprezzabile – finalità di non creare aree di impunità, a mio avviso andrebbe attentamente considerata.

Per quanto la mia sia una critica minoritaria, se non isolata, mi sento, umilmente ma convintamente, di affermare che tale impostazione è *tecnicamente discutibile e contraria ad alcuni equilibri e postulati addirittura di teoria generale del diritto*.

Sotto il primo aspetto, la tecnica giuridica, osserverei che, nella fattispecie tipica (la norma sanzionatoria punisce la violazione del dovere di pagare il tributo dovuto, tributo determinato dalle norme tributarie sostanziali) siamo di fronte a una norma che punisce come condotta l'inadempimento di *doveri altrove determinati*. Come sempre nelle violazioni caratterizzate da condotte omissive, la determinazione della condotta, del fatto, dipende da un elemento normativo (la fonte del dovere). Andando direttamente al punto decisivo, il quesito diviene allora: l'errore sulla sussistenza del dovere (il contribuente non sapeva di dovere perché non credeva che la fattispecie fosse imponible) è un errore sulla norma sanzionatoria, o un *errore sul fatto*? La rilevanza della distinzione è evidente: nel primo caso, sussiste sempre la punibilità salvo il caso di assoluta impossibilità di conoscere la disposizione; nel secondo caso, si è punibili solo se si è stati imprudenti, negligenti o imperiti, rispetto ai doveri della propria situazione personale.

Come sopra rilevato, la prima è la soluzione della giurisprudenza.

Essa tuttavia non convince.

L'antigiuridicità della evasione fiscale è *disinteressarsi dell'adempimento dei doveri di solidarietà*: se il soggetto non sa e non ignora per colpa che il tributo era dovuto, egli non è, evidentemente, rimproverabile, non sa di fare niente di male. Così come non lo è chi, rispetto al furto, non sa che la cosa è altrui per un errore di diritto. In entrambi i casi sussiste un errore di diritto che produce un errore sul fatto.

Cosa diversa sarebbe, invece (un errore sul precetto punitivo, che non scusa salvo la oggettiva impossibilità), se il soggetto pretendesse di non essere punito perché non sapeva quale tipo di evasione fiscale è punita (o che l'evasione fiscale è punita). Se una norma sanzionatoria punisce l'esposizione di crediti non spettanti, una cosa è pretendere di non essere punito perché non si sa cosa intenda la norma sanzionatoria per crediti non spettanti. Una cosa completamente diversa, a valle, non sapere che i propri crediti non spettavano.

Nel secondo caso, se si ignora senza colpa che i crediti non spettavano, la sanzione non è giustificata, perché manca la rimproverabilità: non è che il soggetto non sa cosa è male, non sa di far male.

La prescrizione di cui al comma 4 dell'art. 6 del d.lgs. 472/1997 deve, allora, a mio modesto avviso, essere interpretata alla luce di tali considerazioni di sistema. Se essa intende costituire il parallelo con la regola penale, essa va intesa riferita alla norma sanzionatoria (non alla norma sul dovere tributario), altrimenti determinandosi una evidente ipotesi di responsabilità oggettiva nei casi di errore *non rimproverabile* sul fatto determinato da errore di diritto (responsabilità, tra l'altro, contraria ai precetti costituzionali e ai capisaldi del diritto punitivo). Altrimenti, se intesa come riferita alla norma tributaria

in genere, deve far coincidere la inevitabilità con la assenza di colpa, in caso contrario, ugualmente, pervenendosi a una responsabilità oggettiva.

La giurisprudenza, *sul piano tecnico*, dovrebbe allora, con un netto *revirement* rispetto al granitico orientamento odierno, essere chiamata a segnare tale confine e non confondere gli effetti dell'errore sul dovere il cui inadempimento è punito con l'errore sul precetto punitivo, due cose differenti. È appena il caso di ribadire che tale via sarebbe quella segnata da tutta l'evoluzione del sistema sanzionatorio, nel diritto interno (a partire dalle già citate Sezioni Unite del 1993) e internazionale.

Sul piano degli *equilibri di teoria generale*, la giurisprudenza finisce per assecondare una grave disarmonia: il legislatore - che non è in grado, o meglio, non ha voglia e rinuncia a formulare un precetto tributario chiaro e crea incertezza (e in questo modo disincentiva gli operatori economici, specie quelli stranieri, a investire in Italia) - pretende di traslare il mancato gettito, ascrivibile a sua responsabilità, sugli operatori italiani, nella forma, abnorme, di una responsabilità sanzionatoria senza colpa.

5. Si rilevava sopra che il rigore della giurisprudenza risponde all'esigenza di non aprire aree di non punibilità ed eccessivi margini di incertezza.

In realtà, la tesi qui patrocinata sposta il tema della responsabilità in modo proporzionato, lasciando la soluzione inalterata nella più gran parte dei casi.

In effetti, quanto all'atteggiamento soggettivo, si possono dare i seguenti casi:

- a il soggetto è consapevole del dovere;
- b il soggetto non ne è consapevole, ma avrebbe potuto esserlo usando la diligenza da lui esigibile;
- c il soggetto non ne è consapevole e non avrebbe potuto esserlo neanche se avesse usato la esigibile diligenza.

In termini pratici, è ovviamente un caso non frequente quello della possibilità di ottenere la prova positiva dello *stato mentale* di consapevolezza (es. si intercetta della corrispondenza da cui risulta che il soggetto voleva sottrarsi agli obblighi fiscali, oppure la violazione è evidente senza particolari standard di diligenza o attenzione e non è possibile che il soggetto non se ne rendesse conto): in molti casi si tratta di provare una cosa più semplice, che, se il soggetto si fosse attenuto al *modello di condotta ottimale*, egli si sarebbe reso conto della violazione (colpa).

Il problema allora si riduce a quello della individuazione del modello di diligenza (in tale termine risassuntivamente assorbendo, per convenzione e rapidità di esposizione: diligenza, prudenza e perizia) esigibile.

E questo è uno dei punti lasciati completamente in ombra dietro la formula "la colpa si presume".

6. In realtà, forse, la giurisprudenza potrebbe individuare delle linee guida, idonee a gestire in modo relativamente pratico i casi dubbi, da un lato, e ad eliminare incertezze e soluzioni inique, dall'altro.

I nodi da risolvere sono due.

Il primo è l'individuazione del *soggetto modello*, cui parametrare la diligenza.

Il secondo quello di stabilire l'ambito ragionevole entro cui raccogliere le informazioni.

Quanto al *primo problema*, l'interrogativo di fondo è se il modello debba essere quello di un esperto medio del settore tributario, o meno. È ben vero che il contribuente medio non coincide con tale soggetto, ma è anche vero che potrebbe valersi della relativa consulenza. Esiste un tale onere per il contribuente non esperto? Detto in soldoni, chi sbaglia perché non si è rivolto a un esperto, ne risponde? Sul punto varrebbe la pena di riflettere. Tale onere appare maggiormente sostenibile, ammesso che lo sia, per i soggetti professionali (lavoratori autonomi e imprenditori), soggetti che, comunque, di norma si avvalgono già a fini contabili, ad esempio, di tali professionisti. Assai meno per la Casalinga di Voghera, il Pastore Abruzzese o il Bracciante Lucano cari a Nanni Moretti. Che in effetti nel disbrigo delle pratiche fiscali ordinarie il contribuente medio *debba* rivolgersi al professionista, altrimenti incorrendo in sanzioni in caso di errori, appare contrario alla dichiarata politica degli ultimi governi: non ha senso propagandare la *semplificazione* e poi sanzionare chi si affidi al suo personale divisamento, incoraggiato

dalla affermata semplicità del sistema, quando, in realtà, la semplificazione non abbia funzionato (la regola sia rimasta oscura).

Similmente, dubito della possibilità di valorizzare, come contenuto del dovere di diligenza, il ricorso a istituti quali *l'interpello*. A tacere della irrealizzabilità pratica, allo stato, di un “interpello di massa” (una sorta di distopico *call center* della Agenzia delle Entrate, che dia pronto riscontro a tutte le richieste di chiarimento, anche le più strampalate e pretestuose), lo trovo distonico rispetto agli equilibri. In sostanza, anche quanto alla applicazione di una *punizione*, una parte, il contribuente, potrebbe ritenersi in buona fede solo quando la sua ragione è stata preventivamente riconosciuta dall'altra. In questo contesto, a me pare, l'ente impositore, che almeno allo stato non mi sembra dia ancora garanzie di terzietà, si vedrebbe attribuita una sproporzionata supremazia anche quanto alla leva sanzionatoria, al cui riequilibrio dovrebbe servire una possibilità di impugnare anche tale interpello, per sottoporre la questione ad un organo indipendente, con il risultato di un sistema probabilmente farraginoso e irrealistico.

7. Quanto al secondo problema, probabilmente varrebbe la pena di individuare qualche linea guida sulla certezza o incertezza dell'assetto dei doveri.

Limitandosi a qualche esempio di un lavoro che dovrebbe essere, a mio avviso, sviluppato a fondo, i primi possibili comandamenti di un *decalogo* potrebbero essere ad esempio, che *a*) non è sanzionabile chi si attiene a una circolare o documento di prassi (ipotesi già prevista dallo Statuto del Contribuente, art. 10) ma, a maggior ragione, *b*) non è punibile chi si attenga *all'unico* orientamento della giurisprudenza, anche solo di merito; *c*) attesa la sua funzione di nomofilachia, non è punibile chi si attenga *all'unica* giurisprudenza della Cassazione, pur in contrasto con quella di merito, o a quella delle Sezioni Unite, pur in contrasto con quella delle Sezioni Semplici. È alquanto sorprendente, lo si nota per inciso, che il legislatore abbia codificato gli effetti sulla buona fede della prassi amministrativa e non della giurisprudenza.

Al di fuori di tali ipotesi, e salvi i casi di normativa dal significato sostanzialmente evidente, oggetto di un improvviso e imprevedibile *revirement* giurisprudenziale o di prassi, che individui *concetti innovativi* (come è avvenuto, ad esempio, con l'abuso del diritto), casi nei quali, ugualmente, pare che dovrebbe non essere sanzionato chi avesse confidato sul significato incontrovertito precedente, si entra nell'area della *incertezza*.

8. Ebbene, anche chi tema che sdoganare un accertamento della colpevolezza tributaria possa comportare incertezza o aree di impunità non dovrebbe avere alcunché di soverchio da temere da questa impostazione. Dovrebbe, infatti, soccorrere il *principio di precauzione*: tale per cui, tra due soluzioni incerte, potrebbe ritenersi, almeno entro limiti ragionevoli, preferibile, da parte del contribuente diligente, la condotta meno *a rischio* (di creare danno agli interessi fondamentali perseguiti dalla collettività nel riscuotere i tributi). Nel caso incerto, e nei limiti della ragionevolezza, così come al datore di lavoro o produttore potrebbero richiedersi cautele nella sicurezza del lavoro o realizzazione di prodotti, rispetto al rischio di danno di produzioni nuove, così potrebbe ritenersi che il contribuente professionale (o anche il contribuente medio, il pensionato di Busalla? Questione da approfondire, tenuto conto che i doveri di solidarietà riguardano tutti) sia tenuto, nel caso dubbio, a pagare e poi chiedere il rimborso, esponendosi a sanzione nel caso opposto. Ciò, però, solo nei limiti della ragionevolezza, ove cioè tale onere non si presenti sproporzionato: quando l'interpretazione favorevole appare solida e appare trascurabile, assolutamente minoritaria (o, addirittura, dottrinale e meramente teorica) l'opzione opposta, il contribuente deve poter confidare sul piano sanzionatorio sulla prima. Detto immaginificamente, principio di precauzione non significa dover “aver paura dei fantasmi o della propria ombra”.

9. Resta un problema ulteriore, molto delicato, e anch'esso inesplorato.

Cosa accade quando il contribuente si sia avvalso della consulenza di un esperto (e ovviamente ne sussista la prova)?

Qui, per vero, possono darsi tipologie di casi molto diversi. Tutto un arcobaleno di situazioni che va da un estremo all'altro: da un accordo "criminoso" in cui il cliente cerca una sponda per evadere nel professionista, a quello di un contribuente vittima degli errori del professionista.

In mezzo, si collocano situazioni in cui il mandato del cliente sia quello di trovare la soluzione economicamente più conveniente, non importa se contraria alla legge, oppure non avvedendosi, quando invece era possibile, che si tratta di violazione.

Invero, la responsabilità del cliente per le sanzioni amministrative, in tutte le situazioni appena descritte, non convince affatto, anche se non risulta che la giurisprudenza faccia distinzioni al riguardo.

In effetti, la colpevolezza del cliente pare sussistere in tutte le ipotesi sopra evocate, eccetto una: quella del mandato al professionista perché *faccia le cose per bene* e, ciò non ostante, di commissione di una violazione. In questo caso il titolo soggettivo di responsabilità del cliente (salvo il caso di simulazione o di contribuente preparato almeno quanto il professionista) non sembra proprio sussistere. L'unica via sarebbe quella di ipotizzare un assurdo dovere di far controllare il primo professionista da un secondo, il secondo da un terzo e così via all'infinito.

La giurisprudenza risolve questa situazione, intuibilmente iniqua, affermando che il cliente subirebbe un *danno ingiusto* dal professionista, rappresentato dalla sanzione (e, forse, dagli interessi, almeno dal differenziale rispetto al vantaggio finanziario da posticipato pagamento) e potrebbe ottenere un risarcimento in sede civile.

Tale correttivo a posteriori – se anche non scontasse gli importanti limiti di esclusione di responsabilità del professionista per colpa non grave nei casi di particolare complessità (art. 2236 c.c.) – non elimina l'errore di base: una sanzione applicata per responsabilità sostanzialmente oggettiva.

Per vero, la via maestra potrebbe essere un'altra, ma essa non trova finora riconoscimento nella giurisprudenza (e forse neppure nel sistema normativo attuale): nella fattispecie l'elemento soggettivo rimproverabile è in capo al professionista (che crea il rischio, dovrebbe risponderne e potrebbe essere assicurato), che, per usare terminologia penalistica, è un sostanziale *autore mediato*. Si tratta di una figura sostanzialmente dimenticata (e di non facile applicazione nel campo delle violazioni colpose), nel quadro di una generale disattenzione al tema del concorso nelle sanzioni amministrative: ma ciò non significa che non sarebbe opportuna una riflessione critica in materia.

Si tratta, ovviamente, di un campo assai delicato: ogni estensione della responsabilità va valutata con estrema prudenza, per le enormi ricadute che può avere, ma è anche vero che, nell'ambiguità del rapporto tra cliente e professionista (che nulla ha a che vedere con profili attinenti il segreto, la fiducia, l'affidamento, la professionalità, e molto con la deontologia), si possono annidare anche sacche di inefficienza o rendite derivanti da atteggiamenti poco limpidi sul piano etico.

Non meno delicati sono poi i profili probatori e pratici. In proposito, si potrebbe ipotizzare che la possibile scusabilità del cliente necessiti un incarico puntuale e una espressa valutazione del rischio da parte del professionista. Entro questi limiti vi sarebbe una più trasparente delimitazione di doveri e responsabilità, che offre l'*opportunità* di un atteggiamento più etico, da un lato, e più tutelato, dall'altro, fermo restando fermo l'originario regime di responsabilità per chi preferisca restare nella *zona grigia* esistente.

Non è difficile vedere in questo tipo di evoluzione un parallelismo con i *modelli di gestione del rischio* che si stanno diffondendo in altri settori dell'ordinamento, che potrebbero costituire un elemento di raffronto.

Tutta da esplorare l'efficacia di un tale modello rispetto alla attrattività di investimenti, atteso il potenziale incremento di certezza correlato. Accanto a un possibile circuito vizioso (nessuno garantisce niente, perché le norme sono incerte) non è da escludere che si inneschi un circuito virtuoso (perché i giocatori si prendano responsabilità occorre che il campo da gioco sia sgombro dalle nebbie, quindi alla fine tutti si devono prendere le proprie responsabilità, a cominciare dal legislatore, e a monte del legislatore l'Accademia, che ha molte responsabilità del diffuso analfabetismo di ritorno in materia, invece che continuare in un poco trasparente scaricabarile).

Ma, a ben vedere, tali riflessioni appaiono potenzialmente ancora più feconde (o forse solo ancor più visionarie), se ci si sposta dal presente, in cui si assiste a una evidente *esternalizzazione della diligenza* nei confronti dei professionisti, cioè esternalizzazione fondata sulla mediazione del ceto professionale, verso un ipotetico futuro, nel quale si assista a una *esternalizzazione senza mediazione professionale*, a tutto vantaggio di soluzioni di *intelligenza artificiale e algoritmi*, che pare si avviino a sostituire parte delle funzioni professionali, a partire dai segmenti più applicativi e ripetitivi.

Il modello della responsabilità sostanzialmente oggettiva del contribuente per il fatto (anche) del mediatore professionale sarà adeguato al contribuente che adempie con il sussidio e, poi, verosimilmente *attraverso* strumenti software e di intelligenza artificiale? Ferma l'ovvia responsabilità per il *data entry*, l'immissione di dati falsi o incompleti, che dire degli eventuali disallineamenti rispetto alla elaborazione dei dati, l'adeguamento algoritmico (cioè automatico, parlando come si mangia) alle regole? Se la macchina pilotata da Google fa incidente è colpa del passeggero/guidatore? Se l'algoritmo fa eseguire una dichiarazione o versamento errato a partire da dati fedeli?

La soluzione sarà, per eliminare rischi, far pilotare tutta la macchina fiscale a un Grande Fratello Tributario, emanazione di una Leviatanica Agenzia delle Entrate in cui i contribuenti, come operai di Metropolis, diano solo il consenso preventivo all'inserimento automatico di dati? Quale lo spazio di terzietà e controllo indipendente se si sceglierà questa strada per arrivare alla certezza?

E, se invece si sceglierà il modello di una esternalizzazione della intermediazione a giganti del *web*, dove sarà collocato il pallino delle responsabilità?

Il rischio di una *privatizzazione delle sanzioni e corporativizzazione del profitto*, di una etica del profitto scissa da quella delle responsabilità, rinnovantesi sotto forme sempre diverse, è dietro l'angolo.

A ogni regime di responsabilità oggettiva tende, storicamente e logicamente, a corrispondere un Potere (pubblico o privato) *irresponsabile*.

Occorre vigilare.

SANZIONI PENALI

Il possesso di denaro contante non giustificato non integra la fattispecie relativa alla commissione del reato di riciclaggio in assenza di verifica dell'esistenza del reato presupposto

The availability of unjustified cold cash does not constitute a money laundering crime case unless the proof of a pre-existing crime is verified

(commento a/notes to Cass. pen., sez. II, 16 novembre 2020, n. 32112)

BERNARDO BELLICINI

Abstract

La Suprema Corte in una recente pronuncia ha ribadito che il mero possesso di una pur ingente somma di denaro di cui non si giustifichi la provenienza non può fondare ex se l'attribuzione del delitto di riciclaggio senza che sia stata in alcun modo verificata l'esistenza di un delitto presupposto, anche delineato per sommi capi.

Parole chiave: denaro contante, riciclaggio

Abstract

The Supreme Court reaffirmed in a recent ruling that the mere possession of a large sum of money, however substantial, the origin of which is not warranted, cannot justify the attribution of the money laundering crime without having ascertained the pre-existence of a verified crime, though also briefly outlined.

Keywords: cold cash, money laundering

SOMMARIO: **1.** La pronuncia in commento. - **2.** Il delitto di riciclaggio e la rilevanza della identificazione del reato presupposto. - **3.** La clausola di riserva contenuta nell'art. 648-bis c.p. - **4.** La linea sottile che separa la non necessaria specifica individuazione e l'accertamento del reato presupposto dal fatto che esso debba essere almeno astrattamente configurabile, sussistente e individuabile. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Con la sentenza 16 novembre 2020, n. 32112 la Suprema Corte ha ribadito il principio secondo cui il mero possesso ingiustificato di una pur ingente quantità di denaro contante, da sola, non è sufficiente a integrare la fattispecie relativa alla commissione del reato di riciclaggio *ex art. 648-bis c.p.*, qualora non sia stata verificata in alcun modo la sussistenza di un delitto presupposto, delineato quanto meno per sommi capi.

Il procedimento *de quo* era sorto in seguito al ricorso formulato dai ricorrenti contro l'ordinanza del Tribunale di Messina che aveva rigettato la richiesta di riesame dagli stessi avanzata avverso il decreto con cui il Pubblico Ministero, in data 19 ottobre 2019, aveva convalidato il sequestro, avente ad oggetto la somma di 65.870 euro in relazione al reato *ex art. 648-bis c.p.*. Il Giudice di prime cure aveva ritenu-

to che la disponibilità di una somma di denaro di considerevole importo, le modalità di occultamento, la condizione di impossidenza dei prevenuti e i precedenti iscritti a loro carico costituissero elementi convergenti nella dimostrazione della provenienza illecita di quanto sequestrato, integrando il *fumus* del delitto di riciclaggio, pur in assenza di specifiche circostanze di fatto attestanti la natura del delitto presupposto.

La Cassazione nella sentenza in commento ha censurato questa pronuncia ritenendola in contrasto con il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui, il mero possesso di una pur ingente somma di denaro non può giustificare *ex se*, in assenza di qualsiasi riscontro investigativo, l'attribuzione del delitto di riciclaggio senza che sia stata in alcun modo verificata l'esistenza di un delitto presupposto, anche delineato per sommi capi, attraverso ad esempio, il riferimento all'esistenza di relazioni tra i ricorrenti e ambienti criminali, ovvero la precedente commissione di fatti di reato dai quali possa attendibilmente essere derivata la provvista, o l'avvenuto compimento di operazioni di investimento comunque di natura illecita a qualsiasi titolo (Cass., sez. 2, n. 9355/2018).

La Corte in un caso assimilabile al presente - si precisa nelle motivazioni - aveva affermato che, ai fini della configurabilità del reato di riciclaggio, pur non essendo necessaria la ricostruzione del delitto presupposto in tutti gli estremi storici e fattuali, tuttavia occorre che esso sia individuato nella sua tipologia (Cass., sez. 2, n. 29689/2019), rimarcando la necessità che il provvedimento cautelare fornisca anche indicazioni circa le ragioni d'esclusione della clausola di riserva contenuta nell'art. 648-*bis* c.p. e specifichi la condotta tipica del delitto di riciclaggio oggetto di provvisorio addebito, non potendo essere considerata tale quella del mero possesso di denaro, idonea a integrare l'attività diretta alla "sostituzione, al trasferimento, o ad altre operazioni" intese a occultare la provenienza delittuosa del denaro.

Nelle motivazioni si sottolinea inoltre che pur dovendo ribadirsi, in adesione al pacifico orientamento della giurisprudenza di legittimità, che ai fini della configurabilità del delitto di riciclaggio non è necessaria la ricostruzione del delitto presupposto in tutti gli estremi storici e fattuali, nondimeno ciò non esonera il giudice dalla necessità di individuare la tipologia di delitto all'origine del bene da sottoporre a vincolo, in quanto appunto di provenienza delittuosa, non risultando all'uopo sufficiente il richiamo a indici sintomatici privi di specificità in ordine alla derivazione della disponibilità oggetto di espropriazione e suscettibili esclusivamente a provare un ingiustificato possesso di denaro (*ex multis*, Cass., sez. 2, n. 39006/2018).

La Suprema Corte pertanto è pervenuta alla conclusione che, ai fini della legittimità del sequestro preventivo di cose che si assumono pertinenti al reato di riciclaggio, pur non essendo necessaria la specifica individuazione e l'accertamento del delitto presupposto, è tuttavia indispensabile che esso risulti, alla stregua degli elementi di fatto acquisiti e scrutinati, almeno astrattamente configurabile e precisamente indicato. Tale situazione non è ravvisabile allorché il giudice si limiti semplicemente a supporre l'esistenza, sulla sola base del carattere asseritamente sospetto delle operazioni relative ai beni e valori che si intendono sottoporre a sequestro (*ex multis*, Cass., sez. 2, n. 813/2003).

Nel caso di specie, inoltre, è ritenuta del tutto mancante la motivazione relativa all'individuazione degli elementi fattuali in grado di rappresentare a quale delle condotte tipiche indicate dall'art. 648-*bis* c.p. sia riconducibile il comportamento tenuto dagli indagati, come accertato in sede di indagini. Per tutti i motivi suesposti il ricorso è stato accolto, con l'annullamento dell'ordinanza impugnata e rinvio al Tribunale di Messina per nuovo esame.

2. Per esaminare compiutamente la pronuncia in commento pare necessario una breve trattazione della disciplina afferente il delitto di riciclaggio, quanto meno nelle parti che paiono rilevanti ai fini del presente lavoro.

L'art. 648-*bis* c.p. punisce chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo; ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa. Il primo inciso del comma 1 sancisce inoltre chiaramente l'operatività della norma esclusivamente "fuori dei casi di concorso nel reato".

Tale delitto, pertanto, ha a) un presupposto; b) una condotta c) una condizione negativa.

Il presupposto del reato è che il denaro, il bene o l'altra utilità provengano da delitto non colposo; le condotte incriminate sono quelle di sostituzione e trasferimento del provento illecito. Vi è inoltre la clausola di chiusura che fa riferimento "ad ogni altra operazione", di modo che il reato, secondo la più recente giurisprudenza, si configura a forma libera.

Per ciò che concerne l'oggetto della condotta, occorre soffermarsi in modo particolare sul concetto di altra utilità, da intendersi come ogni oggetto residuale avente valore economico: in questo modo la giurisprudenza ha ricondotto nell'alveo del provento illecito anche l'illecito risparmio d'imposta, riconoscendo così tra i reati presupposto del riciclaggio anche i reati tributari (Cass., sez. 2, n. 6061/2012).

Il reato *de quo* è punibile anche se il delitto presupposto non è punibile o chi lo ha commesso non è imputabile, ciò in considerazione al richiamo contenuto nella norma dell'art. 648, ultimo comma, c.p.. Inoltre rileva anche quando il reato presupposto risulti depenalizzato dopo la commissione della condotta di ripulitura, oppure quando lo stesso sia estinto per prescrizione.

Il reato di riciclaggio può configurarsi anche laddove il delitto fonte sia un reato associativo.

La sentenza in commento concerne la legittimità di un provvedimento di sequestro.

Essa pertanto, stabilisce cosa sia necessario accertare per procedere alla misura cautelare. Come noto, ai fini del sequestro non è necessario l'accertamento della commissione del delitto, ma il *fumus* della sua commissione. Nel caso del sequestro per il delitto di riciclaggio la questione si complica, perché il riciclaggio presuppone a sua volta un delitto precedente (quello da cui deriva il profitto), da accertare incidentalmente; si presentano, allora, due piani distinti: quello dell'accertamento del *fumus* del delitto di riciclaggio e, all'interno di questo, dell'accertamento del delitto presupposto. La sentenza afferma, in modo assolutamente condivisibile, quanto al secondo profilo, la non sufficienza del fatto che il soggetto autore delle condotte di riciclaggio non giustifichi il possesso del denaro, ma la necessità che si individuino elementi che denotino, quantomeno il tipo di delitto di cui quel denaro sarebbe profitto.

In pratica, tra i due estremi di ritenere sufficiente un possesso ingiustificato di denaro o valori, da un lato, ovvero ritenere necessario accertare specificamente tutti gli elementi, materiali e storici del delitto che origina il profitto, la Cassazione sceglie la via mediana: è necessario almeno identificare la tipologia di delitto.

Tale conclusione sembra discendere da quanto espresso anche solo dal tenore letterale della norma dell'art. 648-*bis* c.p.

Infatti se si guarda alla clausola selettiva in tutta la sua enunciazione - "... denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo ..." - è chiaro come il problema della identificazione del reato presupposto risulti strettamente connesso a quello della identificazione del concetto di "provenienza" da reato, che fornisce all'interprete l'immagine di un illecito presupposto che non è solo e semplicemente un fatto posto in essere prima, ma soprattutto il fatto generatore di quel *quid* - denaro, beni o altre utilità - in grado di divenire l'oggetto materiale del delitto di riciclaggio. Pertanto, non ogni delitto non colposo può legittimamente qualificarsi come delitto presupposto di cui all'art. 648-*bis* c.p., ma soltanto quello cui la *res*, sulla quale cade la condotta riciclatoria, risulta riferibile in termini di "provento".

Naturalmente le considerazioni fin qui formulate valgono a definire lo standard che il giudice deve seguire per confermare un provvedimento di sequestro per riciclaggio. Ove invece si tratti del processo volto ad accertare il delitto ed eventualmente applicare la pena si passa dall'accertamento sommario del *fumus*, proprio del giudizio cautelare, all'accertamento pieno proprio del giudizio di cognizione. In tale caso non sarà più sufficiente il *fumus* delle condotte di riciclaggio, ma necessaria la loro piena prova e, ugualmente, non sarà certamente sufficiente che si "ipotizzi" la commissione del delitto presupposto, ma che esso, ancorché non puntualmente delineato, appaia certo e identificato almeno per tipologia.

La sentenza appare comunque di grande rilievo perché esclude, in tutti i casi, che il presupposto del riciclaggio possa essere integrato semplicemente dal possesso "ingiustificato" di denaro o valori: sarà sempre necessario indicare almeno il tipo di delitto fonte del bottino (delitto ipotizzato e astrattamente verosimile almeno nella sua tipologia, nel caso del sequestro, delitto concretamente ritenuto sussistente, almeno nella sua tipologia, nel caso di processo volto alla condanna).

3. Si è deciso di dedicare un apposito paragrafo a un breve esame della clausola di riserva contenuta nell'art. 648-*bis* c.p., stante la necessità di individuazione del reato presupposto ai fini della sua operatività.

Il legislatore ha appunto deciso di escludere dal novero dei soggetti attivi del reato colui che avesse partecipato alla realizzazione del reato presupposto, mediante la clausola di riserva “fuori dai casi di concorso nel reato”, determinando una fattispecie che può definirsi a “soggettività ristretta”. L'interpretazione corrente e assolutamente maggioritaria dispone quindi che la clausola escluda un'incriminazione per riciclaggio nei confronti di chi abbia preso parte al reato presupposto, non ammettendosi mai il concorso delle due fattispecie di reato.

Pare del tutto corretto quanto sostenuto nella sentenza in commento ove si sottolinea che il delitto presupposto debba essere quanto meno individuato nella sua tipologia (se non si ritiene necessaria la sua ricostruzione in tutti gli estremi storici e fattuali), rimarcando la necessità che il provvedimento cautelare fornisca indicazioni circa le ragioni di esclusione della clausola di riserva *ex art. 648-bis* c.p.

Infatti, nel caso di specie, la mancata individuazione del delitto presupposto non permette di appurare se la clausola di riserva debba essere applicata meno: ne consegue che anche a tal fine non è da ritenersi esatta l'interpretazione fornita dal Tribunale di Messina che si limitava semplicemente a supporre l'esistenza di una condotta criminosa non ben specificata.

4. Una linea sottile separa la circostanza - ribadita in numerose pronunce giurisprudenziali - secondo cui non è necessaria una specifica individuazione e l'accertamento del reato presupposto, dal fatto che esso debba essere almeno astrattamente configurabile, sussistente e individuabile. Anche nella stessa sentenza in commento, al punto 4.1, si ribadisce il concetto secondo cui non è indispensabile la precisa individuazione e l'accertamento del reato fonte perché possa essere integrato il reato di riciclaggio.

Da dire però che esaminando decisioni in cui è applicato quest'ultimo principio e ritenuto configurato il reato *ex art. 648-bis* c.p., si evidenziano differenze sostanziali rispetto a quella di cui si tratta.

Ad esempio, in Cass. n. 20188/2015 al fine di attribuire il reato di riciclaggio, in assenza dell'individuazione dell'esatta tipologia del reato presupposto si era provveduto a considerare una serie di prove logiche della provenienza delittuosa del denaro, tali da far seriamente supporre la partecipazione a un gruppo terroristico dei soggetti coinvolti. Parimenti in Cass. n. 28715/2013 non era stato indicato precisamente il reato presupposto, ma era stata svolta un'articolata attività di indagine tale da far ragionevolmente emergere il riciclaggio di valuta straniera.

Di contro nella pronuncia in esame manca qualsivoglia riscontro investigativo circa l'esistenza del delitto presupposto e anche in ordine al rinvenimento del denaro occultato, sono del tutto assenti elementi che lo possano ricondurre a una determinata fattispecie di reato o a una evasione fiscale penalmente rilevante. Il reato fonte deve essere astrattamente configurato e indicabile, situazione non ravvisabile quando il giudice si limiti esclusivamente a supporre l'esistenza sulla sola scorta del carattere asseritamente sospetto delle operazioni poste in essere.

Nel caso de quo non risulta nemmeno ipotizzato il reato presupposto e in assenza di qualsiasi riscontro investigativo l'ascrizione del delitto di riciclaggio non può essere giustificato.

Proprio questa linea sottile, a parere dello scrivente, può far comprendere caso per caso quando il reato presupposto sia (astrattamente) esistente e conseguentemente quando la fattispecie del reato di riciclaggio possa dirsi integrata o meno.

5. Per tutto quanto suesposto le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte nella sentenza in commento devono considerarsi assolutamente condivisibili.

Affinché potesse ritenersi integrata la fattispecie relativa al reato di riciclaggio, come indicato anche in motivazione, sarebbe stato sufficiente delineare per sommi capi il delitto presupposto, attraverso ad esempio il riferimento a relazioni tra i ricorrenti e ambienti criminali o ad altre circostanze utili a tale scopo.

La decisione di primo grado, cui era pervenuto il Tribunale, deve considerarsi censurabile stante l'applicazione di un principio di diritto di per sé corretto e condiviso dalla giurisprudenza, ma carente di elementi fattuali per la sua applicazione al caso concreto. Bene ha fatto la Cassazione ad annullare l'ordinanza impugnata operando uno scrupoloso controllo dei dati fattuali del caso sottoposto al suo esame, tenendo conto delle risultanze processuali e della effettiva situazione come emersa dagli elementi forniti dalle parti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CASTALDO A.R. – NADDEO M., *Il denaro sporco. Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, 2010, 9 ss.

CERQUA L.D., *Il delitto di riciclaggio dei proventi illeciti*, Milano, 2012, 57

DELL'OSSO A.M., *Riciclaggio e concorso nel reato presupposto: difficoltà di inquadramento ed esigenze di intervento legislativo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 1281

MACCHIA A., *Spunti sul delitto di riciclaggio*, in *Cass. pen.*, 2014, 1456 ss.

MANES V., *Il riciclaggio dei proventi illeciti: teoria e prassi dell'intervento penale*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2004, 57 ss.

VERRUCCHI M., *Riciclaggio e favoreggiamento*, Padova, 2015, 3 ss.

ZANCHETTI M., *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Milano 1997, 6 ss.

SANZIONI PENALI

La norma di contrasto al trasferimento della residenza fiscale delle persone fisiche e la sua valenza nel processo penale tra giudizio cautelare e di merito

The rule aimed at contrasting the transfer of the tax residence of natural persons and its valence in criminal proceedings between precautionary judgment and judgment on the merit

(commento a/notes to Cass. Pen., Sez. III, 21 ottobre 2020, n. 29095)

FEDERICA CAMPANELLA

Abstract

La sentenza n. 29095/2020 della Corte di Cassazione offre interessanti spunti di riflessione sulle conseguenze penali connesse alla contestazione della residenza fiscale italiana delle persone fisiche che emigrano in Paesi a fiscalità privilegiata. Il caso in esame riguarda un ex calciatore professionista, cui viene contestata la violazione dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 per la mancata dichiarazione in Italia dei redditi percepiti all'estero, sul presupposto del suo assoggettamento agli obblighi tributari previsti per le persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano. I giudici confermano quell'indirizzo consolidato secondo cui le presunzioni tributarie, pur non potendo assurgere ad elemento di prova diretta del fatto di reato, possono comunque operare in sede di giudizio cautelare quale elemento sufficiente a corroborare la sussistenza del *fumus commissi delicti*. In sede di merito, quindi, occorrerà reperire ulteriori elementi di prova della residenza in Italia per ritenere configurato il delitto contestato. Va poi considerato che la contestazione potrebbe venir meno per il rilievo che assumono le convenzioni contro le doppie imposizioni, le quali prevalgono sulle norme interne a prescindere dal fatto che nel Paese estero di residenza sia stato corrisposto il tributo in misura ordinaria.

Parole chiave: residenza fiscale, emigrazione fittizia, infedele dichiarazione, Paesi *black list*, presunzioni tributarie, convenzioni contro le doppie imposizioni.

Abstract

*Judgement No. 29095/2020 of the Court of Cassation offers interesting insights on issues related to the identification of the tax residence of individuals who emigrate from Italy to countries with privileged tax systems. The present case concerns a former professional footballer who is alleged to have violated art. 4 of Legislative Decree No. 74/2000 for the omitted declaration in Italy of income received abroad, on the assumption of his subjection to the tax obligations envisaged for natural persons who are tax resident in Italy. The judges confirm the existence of a consolidated approach according to which the tax presumptions, although not being able to become direct evidence of the crime, can still operate in the precautionary proceeding as a sufficient element to corroborate the existence of the *fumus commissi delicti*. During the trial, therefore, further evidence of the tax residence in Italy will have to be found in order to consider the alleged offence configured. It should also be considered that the contestation could fail because of the relevance of the international conventions against double taxation which prevail over internal rules regardless of the tax payment in the foreign country.*

Keywords: tax residence, fictitious emigration, unfaithful tax return, Black list countries, tax presumptions, conventions against double taxation

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il caso esaminato e gli elementi probatori forniti dalle parti. – 3. La pronuncia cautelare della Cassazione. – 4. L'utilizzo della presunzione legale di residenza fiscale in ambito penale. – 5. Conclusioni: la rilevanza delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

1. Nell'attuale momento storico, la globalizzazione del mercato e la delocalizzazione delle attività produttive hanno amplificato l'esigenza di effettuare continui spostamenti in Paesi stranieri per lo svolgimento dell'attività lavorativa o professionale. Ciò determina, talvolta, l'insorgere di delicate questioni concernenti l'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche. Il fenomeno – com'è noto – riguarda in particolar modo personaggi dello spettacolo o sportivi professionisti che, per esigenze connesse all'attività svolta, operano a livello mondiale e che non di rado trasferiscono all'estero la propria residenza fiscale. Nella maggior parte dei casi l'amministrazione finanziaria contesta la natura fittizia del trasferimento, sostenendo il mantenimento in Italia del domicilio del soggetto.

In questo contesto si inserisce la sentenza Cass. Pen., Sez. III, n. 29095/2020, che riguarda proprio un ex calciatore professionista, M.V., al quale viene contestata la violazione dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 per non aver dichiarato in Italia i redditi percepiti per le prestazioni sportive rese all'estero nelle annualità dal 2014 al 2017, sul presupposto del suo assoggettamento agli obblighi tributari previsti per le persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano, per le quali vale il principio della tassazione del reddito mondiale.

La pronuncia offre interessanti spunti di riflessione sulle problematiche penali connesse alla contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche che, dall'Italia, emigrano in territori esteri aventi un regime fiscale privilegiato, con particolare riguardo alla rilevanza nel processo penale della normativa di contrasto presente nel testo unico delle imposte sui redditi (art. 2, comma 2-*bis*, T.U.I.R.), la quale prevede per questi soggetti una presunzione relativa di residenza.

Essa, peraltro, va apprezzata anche con riguardo al tema dell'efficacia delle disposizioni di natura convenzionale volte ad evitare casi di doppia imposizione internazionale.

Occorre avvertire da subito che, trattandosi di una sentenza penale resa in ambito cautelare, le conclusioni cui essa giunge non possono essere estese al successivo giudizio di merito.

2. Com'è noto, la nozione di residenza fiscale assume una significativa rilevanza al fine di determinare l'*an* e il *quantum* del prelievo tributario, posto che nel nostro sistema fiscale sono previsti differenti metodi di tassazione dei redditi delle persone fisiche a seconda del fatto che questi soggetti siano o meno residenti nel territorio dello Stato italiano. In particolare, mentre le persone fisiche fiscalmente residenti sono soggette a imposizione sui redditi ovunque prodotti, secondo il principio della tassazione del reddito mondiale (*worldwide income taxation*), i non residenti sono tenuti al pagamento dell'imposta unicamente sui redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano ai sensi dell'art. 23 T.U.I.R. (principio della territorialità o *source taxation*).

La nozione di residenza fiscale rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche è definita dal legislatore nell'art. 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile" (comma 2). Le nozioni di residenza e domicilio sono mutuete dalle previsioni civilistiche; la prima, pertanto, si traduce nel concetto di dimora abituale, mentre il secondo rappresenta la sede principale degli affari e degli interessi della persona.

Tali requisiti sono alternativi tra loro ed è, dunque, sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente nello Stato italiano e sia, dunque, tenuto a dichiarare in Italia tutti i redditi posseduti, indipendentemente dal luogo in cui essi siano stati prodotti.

Orbene, nel caso di specie il Fisco ha ritenuto, alla luce degli elementi raccolti nell'esercizio dei suoi poteri istruttori, che il contribuente, pur avendo dichiarato di aver trasferito la sua residenza fiscale

all'estero, abbia di fatto mantenuto in Italia la sede principale dei suoi affari ed interessi, e quindi il suo domicilio ai sensi dell'art. 43 c.c. Di conseguenza, egli avrebbe dovuto dichiarare in Italia i redditi percepiti per le prestazioni sportive effettuate all'estero nelle annualità dal 2014 al 2017 alle dipendenze di una società sportiva con sede in Abu Dhabi.

Considerato l'elevato ammontare delle imposte asseritamente evase dal contribuente, è stato avviato un procedimento penale nei suoi confronti, nell'ambito del quale è stato emesso un decreto di sequestro preventivo dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Lecce, in seguito confermato con ordinanza del Tribunale del Riesame, con riferimento alla fattispecie di reato di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000.

Il fatto che sia stata contestata al contribuente la violazione dell'art. 4 e non già dell'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000 – il quale definisce il reato di omessa dichiarazione – lascia presupporre che il contribuente abbia presentato la dichiarazione tributaria in relazione ai fatti imponibili realizzati, negli anni oggetto di accertamento, nel territorio dello Stato italiano ai sensi dell'art. 23 T.U.I.R.

Ciò detto, merita di essere evidenziato che nei casi di c.d. «esterovestizione della persona fisica» sarebbe, invero, possibile contestare al contribuente il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000, per il quale è prevista una soglia di punibilità più bassa e una pena più severa rispetto al reato di infedele dichiarazione (sul tema, cfr. DI SIENA, Il fenomeno della fittizia residenza estera nella prospettiva criminale tributaria, in *Il Fisco*, n. 1/2003, 1845). Secondo quanto disposto dal novellato articolo 1, lettera *g-ter*) del citato decreto, infatti, “per «mezzi fraudolenti» si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”. È sostenibile, pertanto, che tale reato si configuri anche con riferimento a soggetti formalmente residenti all'estero qualora questi abbiano assunto delle iniziative idonee a dissimulare la realtà, cioè la sussistenza della residenza in Italia in relazione al mantenimento di legami economici o personali nel territorio dello Stato italiano.

Con riferimento alla fattispecie in esame, i giudici di merito hanno ritenuto che, nelle annualità coinvolte, l'indagato avesse mantenuto in Italia il centro dei propri interessi, in virtù di una serie di “indici che legavano il ricorrente al territorio italiano, con particolare riguardo al versamento di contributi per collaboratori domestici, ai numerosi rapporti finanziari correnti, alla proprietà di autoveicoli e motoveicoli, alla titolarità di immobili ed utenze in Lecce ed a Roma, alle rilevanti spese sostenute (ammontanti sempre a numerose centinaia di migliaia di euro), alla stipula di contratti immobiliari”. Ancora, il Tribunale ha esaminato “la frequentazione degli istituti scolastici da parte dei figli del ricorrente, verificandone i periodi effettivi e controllando al riguardo anche i timbri di ingresso ed uscita dagli Emirati Arabi; analoga dettagliata verifica, inoltre, è contenuta nell'ordinanza quanto ai periodi di formale residenza all'estero degli stessi familiari”.

Avverso tale ordinanza del Tribunale del Riesame di Lecce il contribuente ha presentato ricorso in Cassazione, deducendo l'inosservanza e l'erronea applicazione dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 e dell'art. 321 c.p.p.

Secondo il contribuente, il Tribunale non avrebbe adeguatamente valutato l'ampia documentazione fornita, dalla quale risulterebbe che egli, negli anni oggetto di accertamento, avrebbe stabilito negli Emirati Arabi Uniti il centro dei propri interessi vitali, lì trasferendosi anche la moglie ed i figli, che avrebbero pure ottenuto il passaporto dalle autorità locali. Il contribuente ha dimostrato di disporre di un'abitazione negli Emirati Arabi, di un autoveicolo con patente di guida rilasciata dallo stesso Stato, nonché di essere ivi iscritto ad un esclusivo circolo privato. E ancora, in quanto calciatore professionista, negli anni di interesse egli avrebbe svolto la propria attività professionale negli Emirati, alle dipendenze di una società sportiva con sede in Abu Dhabi, con la costante presenza sul posto per partecipare agli allenamenti, ai ritiri della squadra e alle varie competizioni.

Il contribuente ha eccepito, inoltre, che il Tribunale non avrebbe tenuto nel debito conto quanto disposto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra l'Italia e gli Emirati Arabi, la quale – riprendendo il Modello OCSE di Convenzione – indica quali criteri debbano essere adottati per risolvere eventuali casi di doppia residenza fiscale (c.d. *dual residence*).

Le norme convenzionali vengono in rilievo laddove due Stati considerino lo stesso soggetto come residente nel proprio territorio, assoggettandolo ad una tassazione globale sui propri redditi. Tali regole, definite *tie breaker rules*, prevalgono sulla legislazione interna e consentono di stabilire quale Paese debba ritenersi di effettiva residenza del soggetto, e quale debba invece rinunciare al proprio potere impositivo. In particolare, l'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, al paragrafo 1, definisce "residente di uno Stato contraente" qualsiasi persona che, in base alle leggi di tale Stato, è soggetta a imposizione fiscale sulla base del suo domicilio, della sua residenza, del luogo di direzione o di ogni altro criterio avente natura simile. Il paragrafo 2 prevede invece una serie di criteri, elencati in ordine gerarchico, in base ai quali la persona fisica che risulti residente di due Stati contraenti dev'essere considerata residente nello Stato in cui ha un'abitazione permanente, o – qualora abbia un'abitazione in entrambi gli Stati – nello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali), o, in subordine, dove soggiorna stabilmente. Se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, è considerata residente nello Stato di cui ha la nazionalità; laddove neanche questo criterio possa operare, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Orbene, nel caso di specie, il ricorrente, negli anni oggetto di contestazione, soggiornava stabilmente fuori dall'Italia e aveva un'abitazione e i suoi interessi negli Emirati Arabi. Egli ha pertanto sostenuto di doversi considerare, sulla base della normativa convenzionale, residente non più in Italia, bensì negli Emirati Arabi Uniti e ha chiesto di conseguenza alla Corte l'annullamento dell'ordinanza impugnata.

3. Alla luce degli elementi forniti dalle parti, i giudici di legittimità hanno evidenziato innanzitutto che il ricorso presentato dal contribuente di fatto ha riproposto alla Corte le stesse considerazioni di merito già sottoposte ai giudici della cautela, chiedendone un inammissibile, ulteriore esame.

L'art. 325 c.p.p. stabilisce, infatti, che il ricorso in cassazione avverso provvedimenti cautelari reali sia ammissibile soltanto per motivi attinenti alla violazione di legge. A tal proposito la Corte ha chiarito che "nella nozione di 'violazione di legge' rientrano, in particolare, la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente, in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, ma non l'illogicità manifesta, la quale può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico e autonomo motivo di ricorso di cui all'art. 606, lett. e), c.p.p."

Il ricorso presentato dal contribuente "ripropone gli elementi che – nell'ottica difensiva – attesterebbero che l'atleta, tra il 2014 e il 2017, avrebbe tenuto all'estero il centro primario dei propri interessi e delle proprie relazioni, ma con ciò non evidenzia alcuna effettiva violazione di legge ravvisabile nell'ordinanza [impugnata], specie nell'ottica di una motivazione assente o di mera apparenza. Con il ricorso, in sintesi, si lamenta un'errata od insufficiente lettura dei documenti prodotti dalla difesa, con valutazione propria del merito, così però ponendosi l'atto all'esterno del rigoroso alveo di intervento che l'art. 325 c.p.p. consente in materia alla Corte di legittimità."

Con la sentenza in rassegna la Corte ha, pertanto, dichiarato inammissibile il ricorso presentato dal contribuente, in quanto ha ritenuto priva di vizi l'ordinanza con cui il competente Tribunale del riesame aveva applicato la misura del sequestro preventivo delle somme asseritamente evase.

L'ordinanza impugnata – lungi dal presentare il grave vizio motivazionale richiamato – si sviluppa, invero, su un percorso argomentativo del tutto logico, fondato, come si è visto, su molteplici e concreti elementi di indagine tali da riscontrare il *fumus commissi delicti*, vale a dire la circostanza che l'indagato avesse mantenuto, nelle annualità contestate, la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R., con conseguente omessa dichiarazione dei redditi percepiti all'estero.

In particolare, la Cassazione ha messo in rilievo il fatto che il Tribunale del riesame, nell'ordinanza impugnata, abbia evidenziato che gli Emirati Arabi rappresentano un Paese a fiscalità privilegiata, per cui opera la presunzione relativa di residenza in Italia di cui all'art. 2, comma 2-bis, T.U.I.R., in base al quale si considerano fiscalmente residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal D.M. 4 maggio 1999 (c.d. *black list*); presunzione che il contribuente avrebbe

potuto superare, dimostrando la “perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano” e, parallelamente, fornendo la prova “di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato”. Prova che, però, il ricorrente non ha fornito relativamente agli anni in contestazione.

Quanto all’applicabilità, nel caso di specie, dei criteri stabiliti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Italia ed Emirati Arabi, la Corte ha rilevato come – sia davanti ai giudici della cautela, sia nel ricorso in cassazione – il contribuente non abbia dimostrato di aver effettuato il pagamento delle imposte negli Emirati e, dunque, di essere effettivamente soggetto a tassazione nel Paese estero.

È pur vero – ha sottolineato la Corte – che, ai fini dell’applicazione della normativa convenzionale, rileva anche solo il potenziale assoggettamento alla fiscalità dello Stato contraente, “essendo lo scopo delle convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l’attività economica internazionale”. Tuttavia, “nell’ipotesi di un provvedimento cautelare – nel caso di specie, un sequestro – quello che viene in rilievo è il *fumus* del reato, che deve valutarsi anche in concreto in relazione agli esborsi fiscali del ricorrente (o all’estero o in Italia)”. Anche per questo aspetto risulta, dunque, legittima l’ordinanza emessa dal Tribunale del riesame.

4. La questione centrale che emerge dalla lettura della decisione della Corte di Cassazione, come si è visto, è rappresentata dal fatto che è stata ritenuta applicabile la presunzione relativa di residenza di cui all’art. 2, comma 2-*bis*, T.U.I.R.

Quest’ultima norma è stata introdotta al fine di contrastare il fenomeno della cosiddetta «esterovestizione della persona fisica», la quale consiste proprio nella fittizia localizzazione della residenza fiscale in Paesi o territori diversi dall’Italia al fine di sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall’ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, nel contempo, del regime fiscale più favorevole vigente altrove (cfr. CORASANITI G., *Le misure di contrasto ai paradisi fiscali per le imprese e le persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 87 ss.).

Orbene, innanzitutto merita di essere sottolineato il fatto che nella sentenza in esame non si fa espressamente riferimento all’avvenuta cancellazione del contribuente dall’anagrafe della popolazione residente in Italia e alla sua successiva iscrizione nell’anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE). Evidentemente è da ritenersi implicita l’avvenuta cancellazione del contribuente dall’anagrafe della popolazione residente. Com’è noto, infatti, l’iscrizione anagrafica in un comune italiano è un dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini dell’individuazione del soggetto passivo d’imposta, in quanto costituisce una presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia. Laddove fosse avvenuta tale iscrizione anagrafica e il contribuente non ne avesse in seguito richiesto la cancellazione, non si sarebbe posto, pertanto, il problema di fornire elementi probatori atti a dimostrare la natura fittizia del suo trasferimento all’estero, posto che al contribuente sarebbe stata preclusa ogni possibilità di provarne la natura effettiva.

Occorre osservare, inoltre, che il ricorrente non era presumibilmente iscritto all’AIRE, in quanto tale registro è riservato ai soli cittadini italiani che si cancellano dall’anagrafe della popolazione residente e si trasferiscono all’estero. Per quel che ci risulta, il soggetto in questione ha cittadinanza montenegrina. Non vi sarebbero, pertanto, i presupposti né per l’iscrizione all’AIRE, né per l’applicazione dell’art. 2, comma 2-*bis*, T.U.I.R., posto che l’inversione dell’onere della prova ivi previsto si applica esclusivamente ai “cittadini italiani cancellati dall’anagrafe della popolazione residente” che si siano trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

Assunto ciò, già sul piano della contestazione amministrativa/tributaria, non sarebbe possibile pretendere che l’atleta dimostri la natura effettiva del suo trasferimento all’estero, bensì l’Amministrazione finanziaria dovrebbe provare che il contribuente, negli anni oggetto di accertamento, abbia mantenuto in Italia la propria dimora abituale ovvero la sede principale dei suoi affari ed interessi per la maggior parte del periodo d’imposta.

Invero, scorrendo la sentenza, sembra che l’Amministrazione non si sia limitata ad avvalersi della presunzione di cui all’art. 2, comma 2-*bis*, T.U.I.R. per affermare la residenza fiscale in Italia del con-

tribuyente e legittimare la pretesa impositiva nei suoi confronti. Sono stati, infatti, prospettati molteplici e concreti elementi probatori tali da far emergere il legame del ricorrente con il territorio dello Stato italiano negli anni oggetto di accertamento. In questa misura, è sostenibile che, anche laddove risultasse esclusa l'applicabilità nel caso di specie dell'art. 2, comma 2-bis, T.U.I.R., l'atto impositivo notificato al contribuente non sarebbe da considerare illegittimo perché privo di un adeguato supporto probatorio.

Sul piano penale, la Cassazione, nel valutare la legittimità dell'ordinanza impugnata dal contribuente, ha riportato nella sentenza il complesso ed articolato percorso motivazionale del Giudice del riesame, ritenuto dalla Corte "frutto di una diffusa verifica del materiale istruttorio in atti, all'esito della quale il Tribunale – con argomento non censurabile – ha concluso per la sussistenza del *fumus* del delitto contestato, assumendo che il ricorrente avesse mantenuto effettivo e sostanziale domicilio in Italia per almeno 183 giorni in ciascuno degli anni coinvolti, sì da doversi confermare l'ipotesi accusatoria di cui all'art. 4, D. Lgs. n. 74 del 2000, nei termini dell'omessa dichiarazione dei redditi percepiti negli Emirati Arabi Uniti".

La sentenza in rassegna risulta, invero, in linea con un orientamento ormai consolidato secondo cui le presunzioni tributarie, pur non potendo assurgere ad elemento di prova diretta del fatto di reato, possono comunque operare in sede di giudizio cautelare quale elemento sufficiente a corroborare la sussistenza del *fumus commissi delicti* e, di conseguenza, legittimare l'adozione della misura cautelare reale.

La Corte di Cassazione, sia pur con riferimento al problema specifico della quantificazione dell'imposta effettivamente dovuta da effettuare in sede penale, ha in più occasioni ribadito che le presunzioni tributarie, pur essendo fonti di innesco del procedimento penale, degradano in tale sede a meri indizi di evasione fiscale da valutare insieme ad altri riscontri, secondo il prudente apprezzamento del giudice, al fine di ritenere provata la condotta evasiva (Cass. n. 15899/2016; Cass. n. 26196/2019). Esse, quindi, isolatamente considerate, non possono costituire fonte di prova della commissione del reato; per assurgere a dignità di prova dovranno trovare un riscontro oggettivo in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti (Cass. n. 36915/2020).

Le presunzioni legali tributarie possono, tuttavia, essere utilizzate nell'ambito del giudizio cautelare finalizzato al sequestro preventivo per giustificare la misura da adottare (Cass. n. 38142/2016; Cass. n. 26724/2018; Cass. n. 44562/2018). In proposito va ricordato, infatti, che "in tema di sequestro preventivo non è necessario valutare la sussistenza di gravi indizi di colpevolezza a carico della persona nei cui confronti è operato il sequestro, essendo sufficiente che sussista il *fumus commissi delicti*, vale a dire l'astratta sussumibilità in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato" (Cass. n. 35659/2018).

5. Alla luce di queste considerazioni, è ipotizzabile che nel caso di specie, sebbene la Corte di Cassazione abbia ammesso la legittimità del provvedimento adottato in sede cautelare sulla base degli elementi – anche di natura presuntiva – forniti dalle parti, il giudice penale, in sede di merito, non giunga a pronunciare la sentenza di condanna e a disporre la confisca dei beni del contribuente. Innanzitutto poiché, come detto, in sede di giudizio di merito le presunzioni tributarie non assumono valenza probatoria – semmai indiziaria – e, pertanto, spetterà al Pubblico Ministero fornire le prove per dimostrare la residenza fiscale in Italia del contribuente, senza potersi avvalere dell'inversione dell'onere della prova di cui all'art. 2, comma 2-bis, T.U.I.R. È infatti principio innato al processo penale quello per cui compete sempre all'accusa provare l'integrazione sotto il profilo oggettivo e soggettivo della fattispecie criminosa, a nulla rilevando una diversa disciplina dell'onere probatorio, che non potrà mai incombere sull'imputato (MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi: profili critici e ipotesi ricostruttive*, Roma, 2008). In secondo luogo, la stessa Corte ha messo in evidenza il fatto che le norme convenzionali trovano applicazione al fine di risolvere i casi di c.d. doppia residenza *a prescindere* dall'effettivo pagamento delle imposte nel Paese estero da parte del contribuente.

Nella pronuncia in esame non è stata riconosciuta l'applicabilità in concreto dei criteri stabiliti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e gli Emirati Arabi in quanto, dovendosi valutare la legittimità di un provvedimento cautelare, quello che viene in rilievo è il *fumus* del reato, la cui sussistenza dev'essere verificata anche in concreto in relazione agli esborsi fiscali del ricorrente.

Superata la fase cautelare, però, le norme convenzionali tornano ad assumere piena rilevanza e si è visto come, sulla base dei criteri stabiliti dalla Convenzione – i quali prevalgono rispetto a quelli stabiliti dalla normativa interna –, il contribuente sia da considerarsi fiscalmente residente negli Emirati Arabi, e non già in Italia. Non vi sarebbero, dunque, i presupposti per la configurabilità del reato di cui all'art. 4, D. Lgs. n. 74 del 2000, non essendo tenuto il contribuente, in quanto non residente, a dichiarare in Italia i redditi posseduti all'estero.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARGINELLI P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 148
- BUCCISANO A., *Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "neo-residenti"*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 25
- CARACCIOLI I., *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'esterovestizione: preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 104
- CERRATO M., *La rilevanza del Commentario OCSE a fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 11
- CONTRINO A. – DOMINICI R., *Condoni e residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corr. trib.*, 2010, n. 7
- CORASANITI G., *Le misure di contrasto ai paradisi fiscali per le imprese e le persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 87
- DENARO M., *Commette dichiarazione infedele chi trasferisce fittiziamente la residenza in un Paese Black List*, in *Il fisco*, 2020, 4277
- DI SIENA M., *Il fenomeno della fittizia residenza estera nella prospettiva criminale tributaria*, in *Il Fisco*, 2003, 1845
- MAISTO G., *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime tributario privilegiato*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 51
- MARIANETTI G., *Decisivo il domicilio nella determinazione della residenza fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2013, 3738
- MARINI G., *La residenza delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 1099
- MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999
- MASTELLONE P., *L'utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 451
- MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi: profili critici e ipotesi ricostruttive*, Roma, 2008
- PEDDIS F., *Considerazioni sugli effetti dell'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero nel trasferimento della residenza fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 339
- PICOTTI M., *Sulla rilevanza delle presunzioni tributarie nel procedimento cautelare reale e nell'accertamento del fatto di reato*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 1

VIII – L'IRPEF

Il commentatore televisivo non è “artista” e non ha “base fissa” nei locali dell’emittente televisiva

The tv reporter is not an “artiste” and has no “fixed base” in the premises of the broadcasting company

FRANCESCO AVELLA

Abstract

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia attribuisce rilevanza al Commentario al Modello OCSE per inquadrare i redditi percepiti dal commentatore televisivo non residente come redditi da libera professione (Art. 14) e non redditi di artisti e sportivi (Art. 17) ai fini della Convenzione contro le doppie imposizioni. Secondo i giudici, ai fini dell’applicazione dell’Art. 14, gli studi televisivi non costituiscono “base fissa” del commentatore se la sua presenza presso gli stessi si protrae per il tempo strettamente necessario allo svolgimento dell’attività collaborativa concordata, senza potersi avvalere delle strutture e del personale per una propria attività diversa da quella concordata, e sotto un vincolo di esclusiva che gli vieta lo svolgimento in autonomia di una propria attività diversa da quella concordata; pertanto, i connessi redditi da libera professione non sono imponibili in Italia.

Parole chiave: convenzioni contro le doppie imposizioni, artisti e sportivi, artista della televisione, commentatore, base fissa

Abstract

The Regional Tax Court of Lombardy acknowledges that the Commentary on the OECD Model is significant to classify the income received by a non-resident tv reporter, as income from independent personal services (Art. 14) rather than income of artistes and athletes (Art. 17), for the purposes of Double Taxation Conventions. According to the judges, for the purposes of applying Art. 14, the premises of the broadcasting company do not constitute a “fixed base” of the reporter, if his presence there is for the time strictly necessary to carry out the agreed activity, without being him able to make use of the structures and staff for his own business other than that agreed, and under an exclusivity constraint that prohibits him from independently carrying on his own business other than that agreed; therefore, related income from independent personal services is not taxable in Italy.

Keywords: double taxation conventions, artistes and sportsmen, television artiste, reporter, fixed base

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il commentatore televisivo non è “artista” ai fini convenzionali. - **3.** Gli studi televisivi non costituiscono “base fissa” del commentatore ai fini convenzionali.

1. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia torna ad occuparsi del trattamento dei compensi percepiti in Italia da un commentatore televisivo non residente ai fini delle imposte sui redditi, consolidando l’orientamento – favorevole al contribuente – già espresso nelle sue precedenti sentenze n. 5332 del 23 dicembre 2019 e n. 1946 del 3 maggio 2019 (a commento della più risalente pronuncia si veda G. Gavelli - P. Arginelli, *Gli studi tv non sono «base fissa» per l’ex calciatore residente all’estero*, *IlSole24Ore* del 24 giugno 2019).

La controversia nasceva da una verifica condotta nei confronti di una emittente televisiva italiana, sfociata in vari avvisi di accertamento per omesse ritenute *ex art. 25*, comma 2, Dpr 600/1973, sui compensi corrisposti a un commentatore televisivo fiscalmente residente nel Regno Unito. Dal testo della sentenza, si desume che l'Agenzia delle entrate contestava l'imponibilità di tali compensi in Italia, nel presupposto che essi rientrassero nell'ambito applicativo dell'Art. 17 della Convenzione Italia-Regno Unito quali redditi ritratti da prestazioni personali esercitate in qualità di artista (nello specifico, artista della televisione). Secondo tale disposizione, infatti, i redditi da prestazioni personali rese da un residente del Regno Unito in qualità di artista sono imponibili in Italia nella misura in cui esse sono esercitate nel territorio dello Stato.

In seconda battuta, ove si fosse giudicato non applicabile l'Art. 17 al caso di specie, l'Agenzia delle entrate riteneva comunque imponibili in Italia tali compensi ai sensi dell'Art. 14 della Convenzione, considerando gli studi televisivi alla stregua di una "base fissa" in Italia del commentatore televisivo. Secondo tale disposizione – che può assumere rilevanza soltanto ove non sia applicabile l'Art. 17 – i redditi che un residente del Regno Unito ritrae dall'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto nel Regno Unito, a meno che egli non disponga abitualmente in Italia di una base fissa per l'esercizio della sua attività; se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili in Italia unicamente nella misura in cui sono attribuibili alla stessa.

2. Secondo i giudici della Ctr Lombardia, l'Art. 17 della Convenzione non è applicabile alle prestazioni televisive rese in qualità di commentatore.

I giudici attribuiscono rilevanza decisiva, per giungere a tale conclusione, al Commentario all'Art. 17 del Modello OCSE di convenzione sui redditi e sul capitale, in particolare alle indicazioni contenute al paragrafo 9.1 in cui "viene riportato proprio un caso analogo a quello in esame e si esclude che l'attività di commentatore possa essere parificata ad un'attività artistica o sportiva disciplinata dall'art. 17".

In tale paragrafo del Commentario si afferma infatti che "*Merely reporting or commenting on an entertainment or sports event in which the reporter does not himself participate is not an activity of an entertainer or sportsperson acting as such. Thus, for instance, the fee that a former or injured sportsperson would earn for offering comments during the broadcast of a sports event in which that person does not participate would not be covered by Article 17*".

Come detto, i giudici lombardi attribuiscono carattere dirimente al Commentario OCSE, sottolineando la sua rilevanza: "Considerato che si discute dell'applicazione di una norma di diritto internazionale, questo Collegio ritiene che l'art. 17 debba essere interpretato secondo le linee guida del Commentario, tanto più che l'importanza di detto documento, quale strumento per l'interpretazione delle norme contenute nella Convenzione, è stata più volte ammessa dalla stessa Amministrazione finanziaria (cfr. ad esempio Ris. 26.9.2013, n. 61/E, Cir. 3.5.2013, n. 12/E, Cir. 5.6.2012, n. 21/E, Cir. 15.12.2010, n. 58/E: in detti atti vi è l'espresso richiamo al predetto Commentario come linea guida per l'interpretazione ed applicazione della Convenzione). Anche la Corte di Cassazione, in diverse occasioni ha ritenuto detto Commentario 'un modello che può ispirare gli Stati membri nella conclusione di convenzioni bilaterali' (Cass. n. 23984/2016; Cass. n. 3889/2008; Cass. 17206/2006)".

I giudici lombardi rimarcano poi la contraddittorietà delle argomentazioni dell'Agenzia delle entrate, che nelle sue difese dapprima afferma che il Commentario OCSE è una "guida comunemente accettata per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni dei trattati vigenti", salvo poi disattenderlo in quanto non sarebbe "chiara la natura giuridica" e preferirgli la Nota 5095/2011 del Ministero del Lavoro che qualificerebbe come artistica l'attività di commentatore sportivo.

Per i motivi sopra esposti, invece, la Ctr Lombardia preferisce il Commentario OCSE alla Nota del Ministero del Lavoro e quindi conclude per l'inapplicabilità dell'Art. 17.

Le conclusioni raggiunte dalla Ctr Lombardia sembrano condivisibili e da accogliere con favore. Particolarmente apprezzabile è il fatto che i giudici lombardi abbiano esplicitato, nell'*incipit* della loro argomentazione, di essere giunti a preferire il Commentario OCSE "considerato che si discute dell'applicazione di una norma di diritto internazionale".

Tale approccio è conforme all'Art. 3(2) della Convenzione e più in generale ai principi internazionali sull'interpretazione dei trattati. La dottrina internazionale e italiana è infatti essenzialmente concorde nell'includere il Commentario OCSE nel contesto di cui all'Art. 3(2) delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ai fini dell'interpretazione di termini non definiti (quali sono, nel caso di specie, i termini “artista” e “artista della televisione”), e riconosce la rilevanza del Commentario anche alla luce dei principi internazionali sull'interpretazione dei trattati contenuti agli artt. 31-33 della Convenzione di Vienna sulla Legge dei Trattati del 1969 (sebbene sia divisa tra chi ritiene che esso faccia parte del contesto di cui all'art. 31, commi 1 e 2, ovvero sia uno strumento di cui all'art. 31, commi 3 e 4 o sia, piuttosto, uno strumento interpretativo supplementare di cui all'art. 32 della medesima Convenzione, con riflessi più o meno marcati sulla sua rilevanza interpretativa).

In Italia, la Suprema Corte ha affermato che il Commentario OCSE non può essere considerato uno strumento giuridico vincolante, ma costituisce comunque una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE e un elemento di conferma di una interpretazione assunta *prima facie* in base al testo (sentenze 10 luglio 2020, n. 14756, 5 febbraio 2020, n. 2617, 24 novembre 2016, n. 23984 e 28 luglio 2006, n. 17206). La Suprema Corte ha peraltro attribuito valore interpretativo al Commentario OCSE in svariati precedenti (*ex multis*, Cass. 32842 del 19 dicembre 2018, in tema di royalties; Cass. 7 settembre 2018, n. 21865, in materia di redditi percepiti all'estero dagli artisti; Cass. 10 novembre 2017, n. 26638, in tema di residenza fiscale delle persone fisiche; Cass. 4576 del 22 febbraio 2017 in tema di stabile organizzazione).

L'interpretazione dei giudici lombardi appare apprezzabile anche nel merito. Per l'interpretazione dell'Art. 17 della Convenzione deve aversi riguardo anche per la versione in lingua inglese in cui si fa uso dei termini “*entertainer*” e “*television artiste*” (nella versione in lingua italiana si fa uso invece, come detto, dei termini “artista” e “artista della televisione”). Così facendo, l'interpretazione che meglio riconcilia i due testi è quella che richiede una prestazione artistica connotata da una componente di intrattenimento (*entertainment*) ed esibizione (*performance*), che è propria soltanto di coloro che prendono parte direttamente all'evento (cfr. i paragrafi 3 e 4 del Commentario all'Art. 17) e non del commentatore, che non partecipa all'evento ma soltanto alla sua cronaca. Come rimarcato già nel 2002 dalla *Tax Court of Canada* nel caso *Thomas F. Cheek v. Her Majesty the Queen*, sentenza del 31 gennaio 2002, il commentatore descrive esclusivamente le attività dei giocatori e i fans seguono la trasmissione non per ascoltare il commento, ma per assistere alle prestazioni sportive dei giocatori e sentirle descrivere dal commentatore; di conseguenza, il commentatore non è il *performer* e il compenso che percepisce non può farsi rientrare nell'Art. 17 della Convenzione.

3. L'analisi dei giudici lombardi si concentra poi sull'Art. 14 della Convenzione, in base al quale i redditi ritratti dall'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente sono imponibili in Italia nella misura in cui sono attribuibili ad una “base fissa” del contribuente in Italia.

Ebbene, secondo i giudici della Ctr Lombardia gli studi televisivi non costituiscono base fissa del commentatore e pertanto i compensi non sono imponibili in Italia.

I giudici lombardi richiamano ancora una volta il Commentario OCSE per giungere ad affermare che il concetto di base fissa è assimilato a quello di stabile organizzazione, “i cui elementi costituiscono quello materiale ed oggettivo della ‘sede fissa di affari’ e quello dinamico dell'esercizio ‘in tutto o in parte della sua attività’ (Cass. 32389/2019; Cass. 11429/2019; Cass. 28059/2017)”. Secondo i giudici lombardi, in particolare, i locali dell'emittente tv non costituivano base fissa del commentatore, in quanto (i) la sua presenza era contestuale alla sua partecipazione al relativo programma televisivo ed era limitata al tempo strettamente necessario per lo svolgimento dell'attività richiesta dall'emittente tv, (ii) al di fuori degli orari in cui andavano in onda i programmi sportivi, egli non si avvaleva della struttura, di un ufficio, di personale, di linee telefoniche dedicate o d'altro, (iii) egli non aveva autonomia di scelta del programma e/o della partita, in quanto era sempre l'emittente tv a decidere e (iv) sussisteva una clausola di esclusiva e non concorrenza nel contratto di collaborazione, in base alla quale egli non poteva ricevere clienti negli studi televisivi né poteva rilasciare interviste ad altri operatori televisivi.

Le motivazioni addotte dai giudici appaiono in linea con l'art. 162 del TUIR, che reca la definizione interna di stabile organizzazione, e con i principi elaborati dall'OCSE nel Commentario all'Art. 5 del Modello di convenzione. Viene in rilievo, in particolare, il paragrafo 12 del Commentario all'Art. 5, secondo cui: “*the mere presence of an enterprise at a particular location does not necessarily mean that that location is at the disposal of that enterprise. Whether a location may be considered to be at the disposal of an enterprise in such a way that it may constitute a “place of business through which the business of [that] enterprise is wholly or partly carried on” will depend on that enterprise having the effective power to use that location as well as the extent of the presence of the enterprise at that location and the activities that it performs there. (...) This will not be the case, however, where the enterprise’s presence at a location is so intermittent or incidental that the location cannot be considered a place of business of the enterprise (e.g. where employees of an enterprise have access to the premises of associated enterprises which they often visit but without working in these premises for an extended period of time)*”. Costituiscono, in altri termini, elementi determinanti per escludere la “base fissa”, la limitata presenza del commentatore presso gli studi televisivi sia in termini qualitativi che in termini quantitativi.

La ricostruzione della Ctr Lombardia pare inoltre in linea con la recente prassi dell’Agenzia delle entrate: nella risposta all’istanza di interpello n. 352 del 29 agosto 2019, affrontando il caso di un insegnante residente in Germania titolare di una cattedra presso una Università italiana, l’Agenzia ha similmente ritenuto che i locali dell’Università non costituiscono “base fissa” dell’insegnante se allo stesso non viene messo a disposizione un ufficio in modo stabile nel quale possa esercitare una propria attività.

In un recente arresto, tuttavia, la Suprema Corte parrebbe essersi appiattita su un’analisi di tipo oggettivo. Secondo l’ordinanza n. 31447 del 5 dicembre 2018, il concetto di base fissa si intenderebbe in “accezione descrivente il puro e semplice oggettivo utilizzo di uno spazio stabilmente adibito a quell’esercizio”. Deve però evidenziarsi che il caso affrontato dai giudici di legittimità presenta una sostanziale differenza rispetto al caso del commentatore televisivo: il contribuente, fiscalmente residente in Svizzera, era proprietario in Italia di un immobile e ne aveva locato una porzione a terzi, ragione per cui vantava un diritto di proprietà su locali situati in Italia, parte dei quali non erano stati concessi in godimento a nessun altro e dei quali conservava quindi, almeno in principio, la piena disponibilità (sebbene dovesse poi essere provato che utilizzava tali locali per conseguire il reddito da attività professionale, cosa che non si evince dalla Ordinanza). Ciò differisce in maniera sostanziale dal caso del commentatore televisivo rispetto ai locali dell’emittente televisiva, dei quali non ha la disponibilità nemmeno in astratto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CORDEWENER A., *Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons*, in MAISTO G. (a cura di), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, IBFD, 2016, 105 ss.

MOLENAAR D. – TENORE M. – VANN M., *OECD - Red Card Article 17?*, 66 *Bull. Intl. Taxn.* 3 (2012), Journals IBFD

JUAN Y LEDESMA A., *International - The Artistes and Sportsmen’s Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come To Stop Counting Stars in the Sky?*, 52 *Eur. Taxn.* 2/3 (2012), Journals IBFD

PAROLINI A., *Riflessioni critiche sulla tassazione dei compensi percepiti da non residenti per prestazioni artistiche o professionali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2001, IV, 6 ss.

PAROLINI A., *Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Mode*, in MAISTO G. (a cura di), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, IBFD, 2016, 55 ss.

SASSEVILLE J., *The 2014 Changes to Article 17 of the OECD Model Tax Convention*, in MAISTO G. (a cura di), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, IBFD, 2016, 85 ss.

La contestazione della residenza fiscale in Italia ai cantanti con attività internazionale e la tassazione dei compensi per diritti discografici

The contestation of the tax residence in Italy to the singers working at international level and the taxation of the fees on recording rights

(commento a/notes to Cass. Civ., sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21696)

FEDERICA CAMPANELLA

Abstract

Il caso esaminato nella sentenza in commento, che ha coinvolto un noto cantautore italiano, mette in luce rilevanti questioni concernenti la tassazione dei redditi realizzati da cantanti operanti a livello internazionale, laddove venga accertata la natura fittizia della loro residenza all'estero.

Muovendo dall'esame delle problematiche legate all'individuazione della residenza fiscale effettiva, intendiamo soffermarci sulle criticità della qualificazione giuridica dei compensi percepiti a vario titolo dai cantanti, con particolare riguardo all'imponibilità ai fini IRAP e IVA dei compensi per i diritti discografici.

Parole chiave: residenza fiscale, emigrazione fittizia, Convenzioni contro le doppie imposizioni, qualificazione giuridica dei redditi, compensi per diritti discografici

Abstract

The case examined in this judgment, which involved a well-known Italian singer-songwriter, highlights relevant issues concerning the taxation of the income made by singers working at international level, where the fictitious nature of their residence abroad is ascertained.

Moving from the examination of the issues related to the identification of the effective tax residence, we intend to focus on the criticalities of the legal qualification of the remuneration received for various reasons by singers, with particular regard to the taxability for IRAP and VAT purposes of the fees on recording rights.

Key words: tax residence, fictitious emigration, conventions against double taxation, legal qualification of income; copyright, fees on recording rights

SOMMARIO: 1. Il caso in esame. – 2. L'individuazione della residenza fiscale: la normativa interna. – 3. (segue): l'applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni ai c.d. "uk non-domiciled tax residents". – 4. La differente qualificazioni giuridiche dei redditi conseguiti dai cantanti. – 5. La specifica questione dell'imponibilità ai fini IRPEF, IVA e IRAP dei compensi per i diritti discografici. – 6. Considerazioni conclusive.

1. La sentenza della Cassazione n. 21696/2020 – insieme alle coeve sentenze n. 21694/2020 e n. 21695/2020 di identico contenuto motivazionale e relative a precedenti periodi di imposta – pone fine al risalente contenzioso tributario che ha coinvolto un noto cantautore italiano, al quale l'Agenzia delle

entrate di Latina aveva contestato l'omessa presentazione, in Italia, delle dichiarazioni IRPEF, IVA e IRAP per gli anni 2006, 2007 e 2008, sul presupposto del suo assoggettamento agli obblighi tributari previsti per le persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio italiano.

Il Fisco, a seguito dell'espletamento di indagini nei confronti del cantautore, ritenne che il formale trasferimento della residenza nel Regno Unito, operato dal contribuente nel corso del 2006, fosse in realtà fittizio. Di conseguenza, venne emesso nei suoi confronti un avviso di accertamento per ciascuna delle annualità contestate, con cui l'Agenzia delle Entrate di Latina recuperava le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP, irrogando le conseguenti sanzioni.

Gli atti di accertamento furono impugnati dall'artista, ma il ricorso venne rigettato e la sentenza della C.T.P. di Latina fu confermata anche dalla C.T.R. Lazio. Il contribuente propose ricorso in Cassazione, esponendo ben ventinove articolati motivi, che fu respinto quasi integralmente.

La pronuncia dei giudici di legittimità va apprezzata per le rilevanti questioni esaminate: si passa da tematiche più "tradizionali", qual è la soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi del cittadino italiano (formalmente) residente all'estero, a questioni più specifiche quali quelle relative alla tassazione dei redditi da diritto d'autore.

Ciò posto, lo scritto si propone innanzitutto di esaminare le problematiche legate all'individuazione della residenza fiscale effettiva del contribuente, il quale, nonostante il formale trasferimento all'estero con contestuale iscrizione all'AIRE, è stato ritenuto residente in Italia avendo ivi mantenuto la sede principale dei propri affari ed interessi sia economici che personali. Successivamente, sarà dedicata particolare attenzione al problema della qualificazione giuridica dei compensi percepiti a vario titolo dal cantante nello svolgimento dell'attività artistica, con particolare riguardo ai compensi per i diritti discografici, su cui si il Fisco ha preteso l'applicazione dell'IRAP e IVA, oltre che dell'IRPEF.

Si segnala, infine, che, in considerazione dell'elevato ammontare delle imposte asseritamente evase dal contribuente, oltre all'instaurato procedimento tributario di accertamento (sfociato poi nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie), si è contestualmente avviato un procedimento penale, conclusosi favorevolmente per l'imputato, essendo stato assolto dal Gup di Latina per insussistenza del fatto.

Tra le questioni esaminate dalla Corte nella sentenza in rassegna, vi è, dunque, anche quella relativa all'efficacia della sentenza penale irrevocabile di assoluzione nel processo tributario, sulla quale, tuttavia, non riteniamo opportuno soffermarci in questa sede. Ed infatti, i giudici di legittimità hanno, sul punto, confermato quell'indirizzo, ormai consolidato, secondo cui la sentenza penale irrevocabile di assoluzione non ha alcuna efficacia vincolante nel processo tributario, sicché essa non comporta l'estinzione del giudizio, rappresentando un documento liberamente valutabile dal giudice tributario per la formazione del suo convincimento (in argomento cfr. MARCHESELLI A., *L'efficacia probatoria nel processo tributario della sentenza di patteggiamento penale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 3, 704).

L'irrevocabilità della sentenza assolutoria penale con formula ampiamente liberatoria "perché il fatto non sussiste" non è, peraltro, suscettibile di determinare l'ineseguibilità delle sanzioni amministrative irrogate dall'Ufficio impositore ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. n. 74/2000, nonostante sia accertata l'identità del "fatto" in relazione agli elementi costitutivi dell'illecito amministrativo tributario e di quello penale. Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale (Cass., n. 6993/2018; Cass., n. 33050/2019), peraltro confermato da una pronuncia depositata successivamente a quella qui annotata (Cass., n. 4439/2021), infatti, il principio europeo del *ne bis in idem* come interpretato dalla nota sentenza della Corte EDU A. e B. vs Norvegia (sent. 15 novembre 2016) consente, comunque, di duplicare i procedimenti, ed eventualmente anche di irrogare una doppia sanzione, qualora essi siano connessi sul piano sostanziale e temporale, al punto tale da potersi considerare come un'unica reazione sanzionatoria dell'ordinamento (per una critica a questo orientamento si veda per tutti 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.).

2. Nell'esaminare la vicenda oggetto di giudizio, occorre preliminarmente accertare se, per le annualità contestate, all'Amministrazione finanziaria fosse preclusa la notifica di un avviso di accertamento

tributario nei confronti del contribuente, avendo questi effettivamente trasferito la propria residenza nel Regno Unito; ovvero se, alla luce degli elementi probatori forniti dal Fisco, possa ritenersi provata l'effettiva residenza fiscale del contribuente in Italia e quindi la piena sussistenza del potere impositivo del Fisco italiano.

Come è noto, la corretta individuazione del luogo di residenza del contribuente assume un'importanza fondamentale al fine di determinare l'*an* e il *quantum* del prelievo tributario, posto che nel nostro sistema fiscale sono previsti differenti metodi di tassazione dei redditi delle persone fisiche a seconda del fatto che questi soggetti siano o meno residenti nel territorio dello Stato italiano. In particolare, mentre le persone fisiche fiscalmente residenti sono soggette a imposizione sui redditi ovunque prodotti, secondo il principio della tassazione del reddito mondiale (*worldwide income taxation*), i non residenti sono tenuti al pagamento dell'imposta unicamente sui redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano ai sensi dell'art. 23 TUIR (principio della territorialità o *source taxation*).

La nozione di residenza fiscale rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche è definita dal legislatore nell'art. 2, comma 2, TUIR, secondo cui “*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*”. Tali requisiti sono alternativi tra loro, per cui sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente nello Stato italiano e sia, dunque, tenuto a dichiarare in Italia tutti i redditi posseduti, indipendentemente dal luogo in cui essi siano stati prodotti.

In particolare, l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente in un comune italiano per la maggior parte del periodo d'imposta costituisce un elemento formale di per sé sufficiente a determinare l'assoggettamento all'IRPEF del soggetto iscritto e sembra comportare una presunzione assoluta di residenza fiscale (Cass., n. 1215/1998; Cass. n. 9319/2006; Cass. n. 677/2015).

Il cittadino italiano che cancella la propria iscrizione anagrafica comunale e si trasferisce all'estero è tenuto alla registrazione presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), che ha, appunto, la funzione di individuare i cittadini non più residenti nel territorio dello Stato. La Corte di Cassazione ha in più occasioni ribadito che, da un punto di vista fiscale, l'iscrizione all'AIRE non costituisce una presunzione assoluta di residenza all'estero (*ex multis*, Cass., n. 961/2015; Cass., n. 9723/2015). L'Amministrazione finanziaria può, dunque, superare il dato formale dimostrando che il contribuente sia fiscalmente residente in Italia in quanto ha ivi mantenuto, per la maggior parte del periodo di imposta, la propria residenza o il proprio domicilio ai sensi del codice civile.

Per la definizione dei concetti di domicilio e di residenza nel territorio dello Stato, l'art. 2, comma 2, TUIR fa espresso rinvio al codice civile. Di conseguenza, sulla base di quanto previsto dall'art. 43 c.c., si considerano residenti nel territorio dello Stato, ai fini dell'imposte sui redditi, le persone fisiche che ivi hanno la sede principale dei propri affari ed interessi (domicilio) o la propria dimora abituale (residenza) per la maggior parte del periodo di imposta.

La residenza civilistica è una situazione di fatto, alla cui individuazione concorrono il fatto oggettivo della stabile permanenza in un luogo e quello soggettivo dell'intenzione di dimorarvi abitualmente. Diversamente, il concetto di “domicilio” non si riferisce ad una condizione di fatto, ma ad una situazione giuridica che prescinde dalla presenza fisica del soggetto ed è, invece, legata alla volontà di individuare un determinato luogo come la sede principale dei propri affari ed interessi.

A tal proposito, la giurisprudenza civilistica – cui si è adeguata la giurisprudenza tributaria – ha precisato che, ai fini dell'individuazione del domicilio, bisogna avere riguardo non solo alla collocazione geografica dei rapporti e degli interessi di natura economico-patrimoniale, ma generalmente a tutti i rapporti inerenti al soggetto; e dunque, anche a quelli familiari, morali e sociali.

Alla luce di ciò, è facile rilevare come l'individuazione del domicilio risulti agevole laddove gli interessi economici e personali del contribuente siano collocati nello stesso luogo. Qualora, invece, il soggetto abbia stabilito la sede principale dei propri affari ed interessi economici in uno Stato diverso da quello in cui ha mantenuto stabili legami affettivi e familiari, occorre stabilire quale dei due aspetti

debba prevalere ai fini dell'individuazione della residenza fiscale. Sul punto, la giurisprudenza ha affermato – salvo qualche isolato caso – la prevalenza della collocazione geografica degli interessi personali del soggetto rispetto agli interessi di natura economico-patrimoniale (Cass., n. 29576/2011; Cass., n. 26638/2017).

Per quanto riguarda gli aspetti probatori, come è noto, spetta innanzitutto all'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire tutti quegli elementi da cui desumere la residenza fiscale italiana dei contribuenti che si siano dichiarati fiscalmente residenti all'estero, fermo restando che questi ultimi hanno l'onere di “prendere posizione” sugli elementi prospettati dal Fisco, nonché di fornirne di nuovi che possono dimostrare l'effettività del trasferimento all'estero.

Orbene, nella fattispecie in esame, i giudici di merito avevano ritenuto che gli elementi addotti dall'Agenzia delle Entrate fossero idonei a provare che la residenza effettiva del contribuente fosse in Italia (e, specificamente, a Latina) e che, nonostante l'avvenuta cancellazione dall'anagrafe italiana e il formale trasferimento a Manchester, nessuna reale variazione fosse stata in concreto apportata con riferimento all'effettivo centro di interessi personali ed economici dell'artista.

In particolare, l'Amministrazione era riuscita a dimostrare la prevalenza dell'attività artistica esercitata dal contribuente in Italia rispetto a quella svolta nel Regno Unito, nonché l'utilizzo di carte di credito – praticamente quotidiano – per acquisti effettuati in Italia. Dalle indagini condotte dall'Ufficio, risultava, inoltre, che il contribuente aveva mantenuto in Italia profondi legami familiari, testimoniati, peraltro, dalla ricostruzione dei numerosi viaggi effettuati dall'artista da e verso Latina.

A fronte di tali elementi, il contribuente aveva messo in luce altre circostanze che avrebbero dimostrato la sua effettiva residenza nel Regno Unito, e specificamente: la locazione di un immobile, poi acquistato; le relative spese condominiali e l'allaccio di utenze; l'abbonamento ad una palestra. Circostanze ritenute dalla C.T.R. del tutto esigue e inidonee a superare quanto dimostrato dall'Ufficio. Secondo il giudice d'appello, il contribuente non era stato, quindi, in grado di fornire una prova contraria con riguardo: ai giorni di presenza fisica in Italia; agli interessi personali (quanto ai legami con la famiglia d'origine, non si è provata l'esistenza di altre relazioni antagoniste o più significative all'estero); agli interessi patrimoniali (sul punto il contribuente si sarebbe limitato ad indicare l'esistenza di altre collaborazioni, molte delle quali non nel Regno Unito, ma in altri Paesi e, dunque, inidonee a depotenziare le circostanze fatte valere dall'Ufficio).

In questa misura, la Cassazione ha ritenuto, per questi profili, sufficientemente motivata la decisione del giudice d'appello, basata su un giudizio globale e, al contempo, specifico, che ha tenuto conto di tutti gli elementi e documenti prodotti dalle parti, sia patrimoniali che personali.

3. Al fine dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente, occorre altresì verificare l'applicabilità delle previsioni contenute nella Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Regno Unito, la quale – riprendendo il Modello OCSE – stabilisce i criteri da adottare per risolvere eventuali casi di doppia residenza fiscale (c.d. *dual residence*).

Le norme convenzionali vengono in rilievo laddove due Stati considerino lo stesso soggetto come residente nel proprio territorio, assoggettandolo ad una tassazione globale sui propri redditi. Tali regole, definite *tie breaker rules*, prevalgono sulla legislazione interna e consentono di stabilire quale Paese debba ritenersi di effettiva residenza del soggetto, e quale debba invece rinunciare al proprio potere impositivo. In particolare, l'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, al paragrafo 1, definisce “*residente di uno Stato contraente*” qualsiasi persona che, in base alle leggi di tale Stato, è ivi soggetta a imposizione fiscale a motivo del suo domicilio, della sua residenza, del luogo di direzione o di ogni altro criterio avente natura similare; precisa, inoltre, che tale espressione non comprende “*le persone che sono imponibili in questo Stato contraente soltanto per i redditi provenienti da fonti ivi situate*”. Il paragrafo 2 prevede invece una serie di criteri, elencati in ordine gerarchico, in base ai quali la persona fisica che risulti residente in due Stati contraenti dev'essere considerata residente nello Stato in cui ha un'abitazione permanente, o – qualora abbia un'abitazione in entrambi gli Stati – nello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali), o, in subordine,

dove soggiorna stabilmente. Se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, è considerata residente nello Stato di cui ha la nazionalità; laddove neanche questo criterio possa operare, le Autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Orbene, nel caso di specie, il contribuente aveva a disposizione un'unica abitazione permanente nel Regno Unito. Per tale ragione, tra i vari motivi di ricorso, è stata denunciata la nullità della sentenza impugnata per aver la C.T.R. ommesso di pronunciarsi sull'eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto il contribuente era da considerarsi comunque residente nel Regno Unito – e non già in Italia – ai sensi della normativa convenzionale.

La Corte di Cassazione non ha, tuttavia, accolto tale motivo di ricorso, ritenendo infondata la denunciata violazione dell'art. 4 della Convenzione Italia/UK. È stato, infatti, messo in evidenza che, negli anni oggetto di accertamento, l'artista beneficiava nel Regno Unito del regime fiscale previsto per i *non domiciled residents*, il quale comporta che la tassazione includa solo i redditi prodotti in loco e, ove sia stata esercitata la relativa opzione, i redditi ivi rimpatriati (c.d. *remittance basis principle*); circostanza, questa, neppure allegata dallo stesso ricorrente.

Alla luce di ciò, il contribuente non poteva essere considerato fiscalmente residente nel Regno Unito ai sensi della Convenzione, posto che – come si è detto – il par. 1 dell'art. 4 espressamente esclude che possano considerarsi residenti di uno Stato contraente le persone tassate in detto Stato unicamente per le fonti ivi situate. Non vi erano, pertanto, i presupposti per l'applicazione dei criteri di risoluzione della doppia residenza previsti dall'art. 4, par. 2 della citata Convenzione; di conseguenza, al fine di individuare la residenza fiscale del contribuente, bisognava applicare i criteri stabiliti dalla normativa interna (art. 2, comma 2, TUIR), in base ai quali – come si è visto – il contribuente era da considerarsi fiscalmente residente in Italia negli oggetti di accertamento, e non già nel Regno Unito.

In ogni caso, la Corte ha sottolineato che, in relazione all'attività artistica in giudizio, fonte effettiva dei redditi in questione, l'intera fattispecie trova una sua specifica regolamentazione nell'art. 17 della Convenzione stessa, il cui par. 1 prevede che *“i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista sono imponibili in detto altro Stato”* (c.d. Stato della fonte); per cui – attesa l'assenza di un'indicazione tale da determinare la potestà impositiva esclusiva di un solo Stato contraente – i proventi sono legittimamente tassati sia nel Paese di esecuzione dell'opera o della prestazione sia nel Paese di residenza dell'artista, salva l'eliminazione dell'effetto della doppia imposizione mediante l'attribuzione di un credito per le imposte pagate all'estero.

4. Una volta appurato che il contribuente era fiscalmente residente nello Stato italiano, si è posto il problema della qualificazione giuridica dei redditi da assoggettare a tassazione in Italia, al fine di individuarne il regime fiscale, non solo ai fini IRPEF, ma anche IRAP ed IVA.

Con riguardo alle imposte sui redditi, la questione si presenta complessa poiché, negli anni in contestazione, l'artista, oltre a percepire redditi di lavoro autonomo in senso stretto, cioè direttamente connessi allo svolgimento di spettacoli canori, percepiva ulteriori compensi riconducibili allo sfruttamento economico della sua immagine; rilevavano, altresì, ingenti introiti a titolo di diritti d'autore. Una parte dei redditi realizzati dal cantante veniva, peraltro, imputata a tre società estere (c.d. *star companies*), le quali appunto fatturavano e incassavano enormi compensi, frutto dei *tour* e delle apparizioni televisive dell'artista.

L'Ufficio, ai fini della ricostruzione del reddito del contribuente, si era così avvalso anche della norma di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, imputando all'artista, quale effettivo possessore, i redditi di cui formalmente risultavano titolari le *star companies*. In proposito, i giudici di merito avevano ritenuto fossero gravi, precisi e concordanti gli elementi posti a sostegno dell'interposizione fittizia, sul rilievo che la totalità o assoluta maggioranza delle attività, del giro d'affari e dei proventi di tali società fossero sovrapponibili a quelli del cantante.

Ciò premesso, e prescindendo per un attimo dal caso in questione, occorre evidenziare che, sul piano generale, i cantanti possono realizzare differenti categorie reddituali IRPEF a seconda del rapporto negoziale, delle tipologie di prestazioni rese, nonché della esistenza di specifici modelli organizzativi.

La disciplina fiscale dei redditi percepiti dai cantanti, infatti, differisce notevolmente a seconda del fatto che le prestazioni siano rese nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato o, al contrario, in virtù di un rapporto negoziale di natura obbligatoria privo del requisito della subordinazione, ovvero ancora nell'esercizio di un'attività d'impresa.

Vi è da dire, però, che l'ipotesi che ricorre più di frequente è quella del cantante professionista che genera redditi di lavoro autonomo, posto che generalmente l'attività è svolta senza vincolo di subordinazione e senza l'ausilio di un apparato organizzativo. Trattandosi, quindi, di attività non radicate in un territorio, nei confronti di questi soggetti, specialmente se di fama internazionale, si possono innestare contestazioni sull'effettivo luogo di residenza fiscale.

Sono, invece, limitati i casi in cui l'attività svolta dal cantante risulti qualificabile sul piano fiscale come attività di lavoro dipendente (si pensi, ad esempio, al corista dipendente di un ente teatrale), ovvero come attività d'impresa, laddove ricorra un'organizzazione imprenditoriale nel cui contesto la prestazione artistica perda il ruolo di elemento prevalente ed, al contrario, assuma preponderante rilevanza l'elemento organizzativo complessivamente considerato (si ipotizzi un cantante che per realizzare sistematicamente eventi musicali da lui condotti prenda stabilmente in locazione un teatro, possieda tutta la strumentazione tecnica necessaria, si doti di un apparato amministrativo per la vendita di biglietti, etc.).

Ed allora, le problematiche di qualificazione del reddito dei cantanti riguardano, principalmente i casi in cui l'attività determini la realizzazione di un reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR.

5. Una volta chiarito il tema della qualificazione giuridica del reddito realizzato dai cantanti, dobbiamo soffermarci su una particolare tipologia di compensi che questi soggetti incassano, su cui si possono innestare, come nel caso di specie, diverse vedute in merito alle modalità di tassazione sempre nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

Si tratta dei compensi per i diritti discografici, i quali possono qualificarsi come redditi derivanti dall'esercizio dell'arte e della professione (e, dunque, come redditi di lavoro autonomo in senso stretto ex art. 53, comma 1, T.U.I.R), ovvero come redditi derivanti dall'utilizzazione economica dell'opera dell'ingegno da parte dell'autore, per i quali l'art. 53, comma 2, lett. b), T.U.I.R, dispone l'equiparazione ai redditi di lavoro autonomo.

La questione assume notevole rilevanza, in quanto per tali tipologie di reddito sono fissate differenti regole di determinazione della base imponibile IRPEF e delle relative addizionali. Più precisamente, l'art. 54, comma 1, TUIR, come è noto, prevede che *“il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione...”*. Per quanto riguarda, invece, la particolare tipologia di redditi di cui all'art. 53, comma 2, lett. b), TUIR, il successivo art. 54, comma 8, stabilisce che tali redditi *“sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni”*.

Si precisa, inoltre, che la qualificazione di tali compensi come reddito di lavoro autonomo in senso stretto, ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR, determina l'imponibilità dei proventi percepiti anche ai fini IVA e IRAP, laddove risultino sussistenti gli ulteriori presupposti impositivi previsti dalla normativa fiscale. Qualora, invece, i redditi percepiti vengano qualificati come redditi derivanti dallo sfruttamento economico dell'opera dell'ingegno ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), TUIR, risulta esclusa la loro imponibilità ai fini IRAP.

Orbene, nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale aveva ritenuto che i compensi per diritti discografici fossero assoggettabili ad IVA e IRAP sul presupposto della loro qualificazione, in virtù del principio di attrazione, come redditi derivanti dall'esercizio dell'arte e della professione, e non già come redditi derivanti dall'utilizzazione economica dell'opera dell'ingegno da parte dell'autore *ex art. 53, comma 2, lett. b), TUIR*.

Il principio di attrazione – seppur applicato di norma con riguardo ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), TUIR, al fine di farli rientrare nell'ambito del reddito di lavoro dipendente o nel reddito di lavoro autonomo a seconda che la prestazione svolta risulti riconducibile, rispettivamente, nell'ambito dei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente ovvero nell'oggetto dell'arte o della professione – può essere in effetti invocato anche per la risoluzione del caso della tassazione dei redditi qualificabili astrattamente quali sfruttamento delle opere di ingegno, qualora siano conseguiti da un soggetto che svolge l'attività professionale.

Nella specie, i compensi per i diritti discografici venivano percepiti dal cantante in relazione ad una prestazione (l'esecuzione dell'opera, poi trasferita su supporto e quindi riprodotta per la vendita) che, comunque, rientrava nell'oggetto dell'attività artistica svolta dal contribuente in via professione e abituale.

Volendo immaginare un'ipotesi in cui tali compensi siano qualificabili come redditi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno da parte dell'autore, per i quali spetta la deduzione forfettaria dei costi *ex art. 54, comma 8, TUIR*, si potrebbe fare riferimento ai cantanti esordienti, i quali generalmente non solo titolari di partita IVA e, appunto, nelle prime fasi della carriera artistica, possono eventualmente esercitare altre attività lavorative, in settori anche molto diversi dalla musica. In tal caso, evidentemente, non opera il principio di attrazione, risultando la prestazione artistica estranea rispetto all'oggetto dell'attività eventualmente esercitata in via principale. Essendo, dunque, i compensi per diritti discografici percepiti dagli artisti esordienti riconducibili nell'ambito della tipologia reddituale di cui all'art. 53, comma 2, lett. b), TUIR, risulterà applicabile la deduzione forfettaria dei costi prevista dall'art. 54, comma 8, TUIR.

Sul punto occorre evidenziare che quest'ultima norma è stata, in effetti, introdotta proprio per semplificare gli adempimenti tributari degli artisti esordienti, nonché per ridurre il carico fiscale che grava su di essi. Ed infatti, molte spese inerenti allo svolgimento dell'attività artistica non sono agevolmente documentabili (specialmente nelle prime fasi della carriera) e d'altra parte le finalità agevolative si riscontrano nella misura in cui l'entità delle spese riferibili alla produzione di tali compensi sono ordinariamente quantificabili in misura inferiore rispetto alla deduzione forfettaria che può raggiungere il 40% per coloro che hanno una età inferiore a 35 anni.

Alla luce di queste considerazioni, appare assolutamente condivisibile la decisione dei giudici di escludere, nel caso in esame, l'applicazione della norma di cui all'art. 54, comma 8, T.U.I.R., qualificando i compensi per i diritti discografici percepiti dall'artista (ormai affermato anche a livello internazionale) come redditi di lavoro autonomo in senso stretto *ex art. 53, comma 1, TUIR* e non già come redditi derivanti dallo sfruttamento economico dell'opera dell'ingegno da parte dell'autore.

Naturalmente, come accennato, l'assoggettamento dei compensi per diritti discografici all'IRAP postula la sussistenza del presupposto impositivo della "autonoma organizzazione" dell'attività artistica svolta; requisito che, nel caso di specie, la C.T.R. aveva ritenuto sussistente alla stregua delle complessive risultanze processuali.

Quanto all'IVA, si rammenta che, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 2, D.P.R. n. 633/1972, le cessioni del diritto d'autore ovvero di "diritti o beni similari" verso corrispettivo costituiscono, in generale, prestazioni di servizi, come tali imponibili. Restano escluse dall'ambito di applicazione del tributo – in quanto non sono considerate prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA – le cessioni dei diritti d'autore in senso stretto, effettuate direttamente dall'autore e dai suoi eredi o legatari, salvo alcune specifiche ipotesi di opere (disegni, opere di architettura e dell'arte cinematografica). Tale esclusione – prevista dall'art. 3, comma 4, lett. a), D.P.R. n. 633/1972 – non riguarda, comunque, le operazioni che interessino "diritti

o beni similari” al diritto d'autore, le quali, se effettuate verso corrispettivo, rimangono imponibili ai fini IVA.

Al proposito, nella sentenza in commento viene precisato che i diritti discografici non sono diritti d'autore in senso stretto, bensì “*diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore*”, per i quali la L. n. 633/1941 prevede una specifica disciplina (pt. 22.3)

Anche sul piano del regime IVA, è previsto un differente trattamento per queste due categorie di diritti, essendo disposta la collocazione “fuori campo” per i soli diritti d'autore in senso stretto (e, come visto, neppure per tutti e sempreché l'operazione sia stata realizzata direttamente dall'artista) e non già per i diritti connessi, la cui cessione resta soggetta alla disciplina ordinaria (pt. 22.6).

I giudici hanno, altresì, ritenuto sussistente, nella specie, il requisito della territorialità ai fini dell'applicazione del tributo. Secondo la regola generale prevista dall'art. 7, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, nel testo applicabile *ratione temporis*, “*le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero...*”. Considerato, dunque, che nella vicenda in giudizio tutte le operazioni in questione erano riferibili al contribuente, di cui la sentenza ha accertato la residenza in Italia per aver il soggetto mantenuto il proprio domicilio nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta, la Corte ha concluso che “*questi era l'unico soggetto passivo tenuto a versare le imposte all'erario, [risultando] irrilevante il criterio, residuale, della residenza (interna) del destinatario prevista dal successivo comma*” (pt. 22.6).

6. In conclusione, la sentenza in commento, come si è visto, mette in luce rilevanti questioni concernenti prima l'individuazione della residenza effettiva degli artisti professionisti operanti a livello internazionale ed in seguito le modalità di tassazione dei redditi realizzati.

La Cassazione ha innanzitutto confermato il proprio consolidato indirizzo secondo cui la cancellazione dall'anagrafe italiana e la contestuale iscrizione all'AIRE non costituiscono elementi sufficienti ad escludere la residenza in Italia del contribuente ai fini delle imposte sui redditi, avvalorando così l'importanza fondamentale del domicilio nel processo di individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche.

Senza dubbio, però, il profilo di maggior interesse della decisione attiene al tema della qualificazione giuridica dei redditi percepiti dall'artista nell'esercizio dell'attività professionale a titolo di compensi per diritti discografici. Si è detto che tali compensi, se effettivamente correlati alla professione svolta, vengono attratti nella sfera dei redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, TUIR e, come tali, risultano imponibili anche ai fini IVA e IRAP; resta esclusa, quindi, la possibilità di beneficiare ai fini IRPEF della deduzione forfettaria prevista dal comma 8 dell'art. 54, che, invece, era stata invocata dal contribuente.

La conclusione cui è giunta la Corte è assolutamente condivisibile poiché contribuisce a dare ragionevolezza al sistema di tassazione dei redditi dei lavoratori autonomi. Occorre, infatti, osservare che gli artisti professionisti avrebbero di fatto la possibilità di “svuotare” il reddito di lavoro autonomo, collocando la gran parte dei proventi percepiti nell'esercizio dell'attività professionale nell'ambito della tipologia di redditi di cui all'art. 53, comma 2, lett. b), TUIR, a differenza degli altri lavoratori autonomi, i cui redditi derivanti dall'esercizio della professione risultano imponibili ai fini IRPEF nella misura ordinaria ex art. 54, comma 1, TUIR.

Non risulterebbe, dunque, coerente riconoscere la deduzione forfettaria delle spese prevista dall'art. 54, comma 8, TUIR in relazione ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno da parte dell'autore, laddove tali proventi siano percepiti in virtù di prestazioni effettivamente rientranti nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo svolta. Ricorrendo tale circostanza, il reddito percepito dovrebbe, pertanto, essere qualificato ai fini IRPEF come reddito di lavoro autonomo in senso stretto e determinato ai sensi dall'art. 54, comma 1, TUIR. Tali somme dovrebbero, inoltre, essere assoggettate ad IVA e concorrere alla formazione della base imponibile IRAP.

Soltanto nei casi in cui tali redditi derivino da prestazioni non rientranti nell'oggetto della attività artistica o professionale, sarebbe possibile applicare la regola di determinazione di cui all'art. 54, comma 8, TUIR.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARGINELLI P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 5, 148 ss.
- BUCCISANO A., *Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "neo-residenti"*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 5, 25 ss.
- CARACCIOLI I., *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'esterovestizione: preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, 104 ss.
- CERRATO M., *La rilevanza del Commentario OCSE a fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, 11 ss.
- DE CAPITANI P., *Le star companies*, in *Dir. e prat. trib. inter.*, vol. XII, 2015, 4
- DI SIENA M., *Il fenomeno della fittizia residenza estera nella prospettiva criminale tributaria*, in *il fisco*, 2003, 1, 1845 ss.
- MARCHESELLI A., *L'efficacia probatoria nel processo tributario della sentenza di patteggiamento penale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 3, 704
- MARIANETTI G., *Decisivo il domicilio nella determinazione della residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 2013, 47, 3738 ss.
- MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999
- MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi: profili critici e ipotesi ricostruttive*, Aracne, 2008
- 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.
- MORETTI M., *Trattati contro le doppie imposizioni: valenza del "Commentario OCSE" ai fini interpretativi e soggetti ammessi a beneficiare delle disposizioni convenzionali in una recente decisione della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 19 agosto 2019
- PEDDIS F., *Considerazioni sugli effetti dell'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero nel trasferimento della residenza fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, 339 ss.
- SALVINI L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2019
- URICCHIO A.F., *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006

Spunti di riflessione in tema di riforma dell'imposizione personale sul reddito e principi costituzionali

Reflections about the personal income taxation reform and constitutional principles

FRANCESCO FARRI

Abstract

Muovendo dall'analisi dei principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale, il presente saggio intende tracciare le coordinate costituzionali all'interno delle quali dovrebbe muoversi la discrezionalità politica del legislatore in materia di riforma dell'imposta personale sul reddito delle persone fisiche in Italia. Si evidenziano, in particolare, le aree per le quali risulta necessario un recupero alla progressività e quelle per le quali, invece, può risultare ragionevole il mantenimento di regimi sostitutivi. Si formulano, infine, alcune riflessioni conclusive sul destino che dovrebbe avere l'imposta personale sul reddito nell'odierna epoca storica e negli odierni sistemi fiscali, anche in rapporto alle imposte sul consumo e alle imposte patrimoniali.

Parole chiave: imposta personale, imposta sul reddito, progressività, redditi fondiari, redditi di natura finanziaria, imposte sul consumo, imposte patrimoniali

Abstract

Starting from the analysis of the principles affirmed by the Italian constitutional jurisprudence, this essay intends to trace the constitutional coordinates within which the political discretion of the legislator should move in the matter of the reform of personal income tax of individuals in Italy. In particular, the author highlights the areas for which recovery of progressiveness is necessary and those for which, on the other hand, it may be reasonable to maintain replacement schemes. Finally, some conclusive reflections are formulated on the destiny that personal income tax should have in today's historical era and today's tax systems, also concerning consumption and property taxes.

Keywords: *personal tax, income tax, progressiveness, land incomes, real estate incomes, financial incomes, consumption tax, property tax*

SOMMARIO: **1.** La crisi dell'IRPEF come imposta personale sul reddito. – **2.** La categoria dei redditi fondiari tra esigenze di superamento dell'imposizione figurativa e di recupero alla progressività dei canoni di locazione. – **3.** La giustificazione, alla luce del complessivo assetto di finanza pubblica, dei regimi forfetari di determinazione dei costi per piccoli lavoratori e piccoli imprenditori. – **4.** I redditi di natura finanziaria tra esigenze di mantenimento dei regimi sostitutivi per i piccoli risparmiatori e di recupero alla progressività dei redditi dei grandi investitori. – **5.** Il regime dei "neo-residenti". – **6.** Prospettive di riforme dell'IRPEF. – **7.** Dalle persone alle cose o dalle cose alle persone? – **8.** Abolizione dell'IRPEF? – **9.** I limitati margini di manovra della riforma dell'IRPEF e l'esigenza di una riforma complessiva del sistema fiscale.

1. La necessità derivante dai principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale e, in particolare, dalla sentenza n. 152/2020, già fatta oggetto di commento, di calibrare tutti gli istituti di finanza pubblica relativi alla persona in maniera coerente con i diritti fondamentali della stessa impone di svolgere alcune considerazioni più ampie sul modello dell'imposta sul reddito come imposta "personale".

La personalità di un tributo si riflette non soltanto sulla necessità che esso valorizzi, nella sua struttura, elementi attinenti alla dimensione personale e familiare del soggetto passivo, ma anche nella necessità che il tributo stesso raccolga nel suo presupposto tutti gli indici di capacità contributiva ascrivibili a un determinato genere (cfr., per la più compiuta definizione, FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, 450 ss.). Tale onnicomprensività, a ben vedere, è condizione affinché gli elementi propriamente personali e familiari del soggetto trovino una valorizzazione nella struttura del tributo stesso ed è, a sua volta, riflesso della finalità generale dell'ordinamento politico che tali forme di tributi è idoneo a imporre validamente (cfr., per tutti, FARRI F., *Sovranità tributaria e nuovi luoghi dell'economia globale*, in Dir. pubbl., 2019, 212 ss.; GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna 2007, 59 ss. e 112 ss.; LUCIANI M., *Costituzione, tributi e mercato*, in Rass. trib., 2012, 831 ss., par. 3).

In questa prospettiva, e in aggiunta a quanto già osservato nel precedente commento in merito alla necessità costituzionale di mantenere un sistema di deduzioni (o detrazioni) volte a valorizzare in modo effettivo le spese necessarie alla soddisfazione dei diritti fondamentali della persona e della sua famiglia, è possibile svolgere le seguenti considerazioni con riferimento all'IRPEF italiana, che si pone come il principale tributo personale del sistema.

Per un primo verso, va osservato che il legislatore ha iniziato a utilizzare il corpo dell'IRPEF come veicolo di agevolazioni che, in verità, con l'imposta personale del reddito delle persone fisiche ben poco hanno a che fare. Si pensi, in particolare, all'introduzione della possibilità valorizzare il credito d'imposta astrattamente corrispondente alla detrazione delle spese corrispondenti all'intervento agevolato a prescindere dalla capienza dell'imposta lorda e a consentire in ogni caso la circolabilità di esso in deroga ai criteri ordinari e, da ultimo, a consentire una detrazione/credito d'imposta per importi superiori alla stessa spesa cui esso riferisce (si pensi al superbonus del 110% di cui all'art. 119 del d.l. n. 34/2020). Si corre così ampiamente al di fuori della funzione sistematica della detrazione dall'IRPEF e la criticità è aumentata dal fatto che, nella maggior parte dei casi, la disciplina sostanziale di tali agevolazioni è di una difficoltà e contorsione estrema, con diversificazioni e discettazioni tecniche la cui utilità appare del tutto sfuggente, dando vita a un *corpus* totalmente avulso dal sistema dell'IRPEF. Appare indubbia la necessità di razionalizzare il sistema sotto questo profilo, eliminando dall'innesto nell'IRPEF meccanismi agevolativi che, in verità, dovrebbero essere attuati mediante strumenti di finanza pubblica erogativa e non mediante detrazioni d'imposta.

Per altro verso, dovrebbero essere limitate le forme di imposizione sostitutiva che erodono la base imponibile dell'IRPEF sottraendo fattispecie imponibili dal concorso al coacervo impositivo IRPEF e assoggettandole a regimi che si pongono, di fatto e al di là del *nomen iuris* che possono assumere, come sostanzialmente sostitutivi dell'IRPEF. Passando in rassegna le principali di esse, è possibile osservare quanto segue.

2. Riguardo alla cd. "cedolare secca" sui redditi fondiari, il discorso da fare è in verità più ampio. È l'intera categoria dei redditi fondiari, o meglio dei redditi fondiari dei fabbricati, a meritare di essere ripensata alla radice: la tassazione figurativa di essi, infatti, introduce elementi di carattere evidentemente patrimoniale nell'ambito dell'imposta sul reddito e, come tale, introduce elementi di irrazionalità nel presupposto che non possono reggere a un serio vaglio di costituzionalità. Né la *fictio iuris* della rendita catastale vale a mitigare tale aspetto, apparendo in verità molto debole la motivazione fornita dalla Corte Costituzionale nella risalente ma longeva sentenza n. 16 del 1965 per cercare di giustificare la compatibilità con il principio di effettività della capacità contributiva. Per un terreno agricolo la naturale fruttuosità può essere razionalmente sostenuta, ferma restando la necessità di razionalizzare l'assetto delle sotto-categorie dei redditi dominicali e dei redditi agrari; non altrettanto vale invece per i fabbri-

cati, in relazione ai quali soltanto l'esercizio di un'attività umana giuridicamente rilevante è suscettibile di trarre reddito dall'immobile.

Circoscritta quindi ai canoni di locazione effettivamente percepiti (per l'opportunità dell'introduzione di un criterio di cassa per l'imposizione dei canoni di locazione cfr. anche CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 5 marzo 2021), la sotto-categoria dei redditi fondiari dei fabbricati non merita comunque di essere espunta dall'IRPEF per essere assoggettata a un'imposta sostitutiva proporzionale qual è la cedolare secca (concorda sul punto CARPENTIERI L., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 19 marzo 2021, pag. 22, la quale evidenzia oltre tutto come la misura in questione sia “costata – in termini di sgravio concesso ai contribuenti che già dichiaravano in progressività il relativo reddito – più di quanto abbia prodotto in termini di gettito da emersione”). Invero, i proventi del mero sfruttamento del patrimonio immobiliare posseduto non meritano di essere trattati in modo più fiscalmente più conveniente rispetto agli altri redditi (in particolare, ai redditi da lavoro), poiché nel quadro dei principi costituzionali il lavoro è un valore prevalente (tanto da esse posto a base dell'art. 1 della Costituzione stessa) e, pertanto, i suoi frutti non possono essere chiamati a concorrere alle pubbliche spese in misura più consistente rispetto ai proventi dello sfruttamento fondiario.

Né misure del genere si prestano a generare effetto di disincentivare la dichiarazione delle locazioni o la locazione degli immobili *tout court*. Sotto il primo profilo, gli strumenti oggi in possesso dell'amministrazione finanziaria permettono con facilità di scovare una simile rudimentale tipologia di evasione (ad esempio, mediante incrocio dei dati proprietari con i dati delle utenze). Sotto il secondo profilo, all'irrelevanza degli immobili non locati ai fini IRPEF deve accompagnarsi un aggravio del prelievo su essi gravante a titolo d'imposta patrimoniale sugli immobili (eccetto, naturalmente, il minimo vitale, ossia la prima casa d'abitazione).

3. Riguardo ai regimi forfetari per i piccoli lavoratori autonomi e imprenditori, il discorso da fare è in parte diverso. È vero, infatti, che essi introducono una disparità di trattamento all'interno della macro-categoria dei redditi derivanti dalla prestazione di attività lavorativa, rispetto in particolare ai redditi di lavoro dipendente. È, tuttavia, altrettanto vero che secondo l'insegnamento di Corte Cost., n. 288/2019, parr. 6.5.4. ss. la valutazione della compatibilità con il principio di cui all'art. 3 Cost. di un trattamento differenziato va effettuata non limitando il vaglio esclusivamente alla norma in sé e per considerata, ma tenendo conto del contesto ordinamentale in cui essa si inserisce (la sentenza è stata commentata, tra gli altri, da DE MITA E., *Capacità contributiva senza propaganda*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 560 ss.).

In questa prospettiva, appare evidente che il sistema di finanza pubblica offre per i lavoratori dipendenti forme di tutela e sostegno del reddito ben maggiori e più effettive di quanto non avvenga per coloro i quali si assumono in proprio il rischio d'impresa o di attività autonoma. Si pensi, da ultimo, al trattamento inevitabilmente peggiore che hanno ricevuto i professionisti rispetto ai dipendenti in punto di ammortizzatori sociali a fronte dell'emergenza sanitaria del 2020. Di ciò appare, non soltanto possibile, ma anche doveroso tener conto nei casi in cui i risultati economici raggiunti dalle cd. “partita IVA” non denotino un consolidamento tale da ritenere ormai superata la fase più critica di possibile incidenza del rischio d'impresa o di attività autonoma.

Per questo motivo, non può considerarsi di per sé irragionevole chiamare a contribuire alle pubbliche spese in misura inferiore chi gravi meno, per altri aspetti, sul sistema di finanza pubblica rispetto ad altre classi di contribuenti, nonostante esigenze di sicurezza sociale che possano ragionevolmente considerarsi analoghe.

Fermo restando ciò, va osservato che sotto il profilo tecnico la modalità preferibile per valorizzare gli aspetti suddetti non appare quella di costituire un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, ma di inglobare i redditi stessi all'interno del sistema IRPEF anche per i piccoli contribuenti, consentendo tuttavia a questi ultimi una determinazione dell'imponibile in tutto o in parte forfetizzata (ad esempio, tramite una forfe-

tizzazione dei costi più marcata di quella attualmente in essere). Se la ricomprensione di questi redditi nel corpo dell'IRPEF determina, inevitabilmente, l'applicazione di un'aliquota progressiva (e, quindi, potenzialmente più elevata di quella di un'imposta sostitutiva), tale ricongiunzione sistematica determina anche la possibilità di avvalersi di tutto il sistema di deduzioni e detrazioni personali dell'IRPEF la cui spettanza in caso di soli redditi assoggettati a imposizione sostitutiva è quanto meno dubbia (cfr., sul punto, FARRI F., *Regime forfetario e detrazioni IRPEF: approssimativa la soluzione fornita dall'Agenzia delle Entrate*, in Riv. telem. dir. trib., 2019, 406 ss.).

4. Altro comparto nel quale vige una forma di imposizione sostitutiva particolarmente penetrante è quello dei redditi di natura finanziaria, intesi come redditi di capitale e redditi diversi derivanti dallo sfruttamento delle potenzialità degli strumenti finanziari (ad es. *capital gains*). L'evoluzione storica della materia ha condotto a un progressivo estraniamento dal regime della dichiarazione e, quindi, dal circuito della progressività: il processo è culminato con la mini-riforma dei commi 999 ss. dell'art. 1 della l. n. 205/2017, eliminando l'obbligo di avvalimento del regime dichiarativo anche per i redditi derivanti da partecipazioni qualificate e generalizzando la misura del 26% per l'imposizione su tale tipologia di redditi (con alcune giustificate eccezioni, come ad esempio l'imposizione sugli interessi dei titoli del debito pubblico, per cui si applica un'aliquota del 12,5% con finalità di incentivazione alla sottoscrizione dei titoli stessi e, quindi, con piena giustificazione sotto il profilo costituzionale e di politica fiscale).

Se la semplificazione normativa è valore in sé certamente positivo, essa non dovrebbe tuttavia mai spingersi fino al punto di livellare situazioni che, in verità, rimangono distinte sotto i profili rilevanti ai fini dei valori giuridici di riferimento (in particolare, rispetto al principio di capacità contributiva).

In questa prospettiva, sembra necessario mantenere una forma di distinzione tra il regime giuridico dei redditi di natura finanziaria percepiti dai piccoli risparmiatori rispetto agli altri.

Per i piccoli risparmiatori, una forma di opzione per regimi semplificati, anche da un punto di vista della gestione degli oneri dichiarativi, appare necessaria quale contemperamento del principio della personalità dell'imposta con quello della tutela del risparmio sancito dall'articolo 47 della Costituzione. Non altrettanto, invece, può dirsi per i grandi investitori. Per essi, infatti, la sottrazione alla curva della progressività dà vita a una forma di travisamento del disegno assiologico previsto dalla carta costituzionale non diversa da quella esposta nel par. 2 per i possessori di redditi da locazione. Massima cura dovrà esservi, naturalmente, nella definizione della platea dei soggetti cui sia consentito l'accesso al regime semplificato, dovendosi a tal fine contemperare valutazioni diversificate, che vanno oltre la stessa distinzione tra detenzione di partecipazioni qualificate e non qualificate sulla quale si imperniava il sistema derivante dalla riforma fiscale di cui al d.lgs. n. 461/1997 recentemente smantellato dalla citata legge finanziaria per il 2018.

In tutta franchezza, non sembra che il discorso in merito alla spiccata volatilità di tale tipologia di redditi sia in grado di giustificare l'arrendevolezza che in genere impera quando si discute di riportare una parte di questi redditi al regime dichiarativo e progressivo e che porta a configurare l'attuale IREPF come un sistema ormai definitivamente "duale". Gli strumenti oggi a disposizione dell'amministrazione finanziaria, e in particolare gli obblighi dichiarativi già esistenti in capo ai contribuenti in merito ai capitali posseduti all'estero, combinati con l'accresciuta pregnanza degli scambi d'informazione tra amministrazioni dei diversi Stati, consente di ritenere che lo Stato sia in grado di verificare con ragionevole semplicità se un contribuente residente possiede capitali all'estero e di assoggettarli a imposizione, in conformità ai principi fissati dalle convenzioni contro le doppie imposizioni e dalla normativa interna, eccetto il caso dei grandi evasori che ricorrono a sempre più lontani paradisi fiscali.

Il maggior problema, semmai, è costituito dai capitali impiegati sulla rete web, ad esempio in criptovalute, ma anche sul punto la necessità di adeguare l'impianto normativo alle novità sostanziali non può indurre ad accettare un'erosione del prelievo che non è giustificata da alcun principio costituzionalmente apprezzabile, né compensata da una effettiva capacità di risoluzione dei problemi che si pongono, ad esempio, in materia di ricchezza gestita mediante strumenti finanziari virtuali.

5. A conclusione della rassegna, deve operarsi riferimento alla necessità di ricondurre al sistema dell'IRPEF i redditi prodotti all'estero dai residenti in Italia. Meccanismi come il regime dei neo-residenti di cui all'art. 24-bis del TUIR sono già di per sé dubbi sotto il profilo della legittimità costituzionale (per un'analisi in chiave positiva cfr. PEVERINI L., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in Riv. dir. trib., 2019, 683 ss.; in chiave negativa cfr. STEVANATO D., *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in Novità fiscali, 2020, 435 ss.): la domanda fondamentale è, in proposito, se sia giusto o meno che chi ha pagato da sempre le imposte in Italia debba pagare, per un reddito prodotto all'estero, molto più di quanto sullo stesso reddito dovrebbe pagare un soggetto che non ha mai versato un euro al fisco italiano. Inoltre, l'opportunità di regimi del genere deve essere fin da subito riscontrata in termini di verifica del risultato cui la relativa introduzione ambiva, ossia se si è o meno verificato il contributo al sistema economico del Paese che l'attrazione di grandi ricchi stranieri auspicava (il dato per cui, al 2018, secondo il rapporto annuale sulle spese fiscali 2020, appena 226 persone hanno aderito al suddetto regime desta delle legittime perplessità sul punto).

Qualora alle due domande precedenti, ma in verità anche soltanto alla prima, la risposta fosse negativa, non vi sarebbe motivo per mantenere regimi di questo genere, a meno che non si voglia definitivamente favorire un trapasso dal sistema della tassazione del reddito mondiale per le persone fisiche residenti a sistemi di tassazione parcellizzati, se del caso anche nel Paese della fonte. In questa prospettiva, tuttavia, va preso atto che la realizzazione del principio di progressività nell'imposta sul reddito risulterebbe ancora più problematica, perché pesantemente menomata per alcune categorie di contribuenti e marcatamente differenziata tra loro senza ragioni costituzionalmente apprezzabili.

6. Dalle considerazioni esposte sopra e nel precedente commento discende che esistono precise direttrici costituzionali entro le quali la configurazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche deve collocarsi. Da ciò consegue che le prospettive di una riforma dell'IRPEF, per certi profili (quali l'individuazione della *tax unit*, la ricomposizione dei regimi sostitutivi, l'eliminazione degli elementi spuri dalla determinazione dell'imponibile e dell'imposta), risultano "a rime obbligate" (per riprendere la nota espressione di CRISAFULLI V., *La Corte costituzionale ha vent'anni*, in Giur. Cost., 1976, I, 1694 ss. e in Occhiocupo N., a cura di, *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale*, Bologna 1978), mentre per altri aspetti (quali la determinazione dell'aliquota, di cui molto si parla) non possono che limitarsi a un *restyling* e aggiornamento – in parte costituzionalmente doveroso (si pensi alla già menzionata questione della configurazione delle deduzioni o detrazioni per oneri costituzionalmente necessari) – degli istituti già esistenti. Non sembra, quindi, appropriato caricare la riforma dell'IRPEF di un potere taumaturgico nei confronti dei problemi di equità ed efficienza che interessano il sistema tributario italiano.

Discostarsi da tali "rime obbligate" causerebbe un ulteriore snaturamento dell'imposta personale sul reddito e solleverebbe la questione se abbia o meno davvero senso il mantenimento di essa.

Se tale scivolamento continuasse, sarebbe infatti inevitabile iniziare a riflettere seriamente su uno scenario post-IRPEF. Se sol si pone mente al fatto che tale imposta è figlia di un disegno maturato oltre mezzo secolo fa, in un contesto economico e giuridico completamente diverso da quello attuale, dovrebbe aversi chiaro che a tale scenario non debba guardarsi come a un'eresia.

Come in ogni momento di rivolgimento dello *status quo*, le alternative essenziali sono, anche nella ipotetica prospettiva di superamento dell'IRPEF, tra una "restaurazione" della situazione precedente e una "rivoluzione" nell'approccio.

7. Nella prima prospettiva, quella conservativa, non è difficile avvedersi che l'attuale spaccettamento dell'IRPEF in una molteplicità di imposte sostitutive dà vita a una situazione non troppo dissimile da quella esistente prima dell'introduzione dell'IRPEF stessa, laddove le varie categorie di reddito erano

assoggettate a imposizione tendenzialmente mediante imposte separate e veniva utilizzata una imposta complementare per rendere progressivo e personale il prelievo.

Tornare a una imposizione cedolare renderebbe, certamente, il sistema più agile in relazione alle sfide poste dalla globalizzazione.

Esso non precluderebbe neppure l'attuazione dei principi costituzionali, potendosi ben concepire l'applicazione di aliquote progressive anche all'interno di ciascuna imposta categoriale e, anzi, consentendosi così anche una più trasparente discriminazione qualitativa dei redditi, tale da assoggettare ad aliquote progressive più basse i redditi corrispondenti a valori oggetto di tutela costituzionale di rango più elevato quali, in particolare, i redditi da lavoro.

Un sistema del genere, tuttavia, segnerebbe un passaggio decisivo nel superamento non soltanto dell'IRPEF, ma della forma dell'imposta personale *tout court*. Tale dato deve far riflettere. Il passaggio del fulcro dell'imposizione dalle persone alle cose non è impedito dai principi costituzionali, che sul punto lasciano discrezionalità al legislatore, fermo restando che nel momento in cui si abbraccia la forma dell'imposta personale essa deve rispettare i canoni specificati nei paragrafi precedenti e, in particolare, nel par. 4.

Eppure, l'imposta personale deve ritenersi ancora oggi lo strumento più idoneo a dar vita alla funzione redistributiva del prelievo e, come tale, non merita di essere abbandonata in un sistema – come quello italiano – in cui tale funzione sia posta a base del disegno costituzionale. Ciò non soltanto perché è nell'imposta personale che si può dar vita più facilmente all'attuazione del principio di progressività: forme di progressività rimangono, infatti, possibili anche per le imposte reali. Ciò è vero soprattutto perché centro del disegno costituzionale italiano è la persona umana, e non i suoi beni; perché centro del progetto solidaristico e redistributivo della Costituzione è la persona nella sua integralità e, correlativamente, la dimensione personale non può rimanere in secondo piano nella delineazione di quegli strumenti che per la realizzazione di tale progetto occorrono quale, in particolare, la leva tributaria; perché, in definitiva, il “*pieno sviluppo della persona umana*” che la funzione redistributiva del prelievo tributario deve concorrere a garantire non può che avere come contraltare il rilievo della dimensione personale nella definizione di quei “*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*” che costituiscono la base etica del fenomeno tributario.

8. In una prospettiva “rivoluzionaria”, invece, l'abolizione dell'IRPEF dovrebbe corrispondere al superamento *tout court* dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o, al limite, a un mantenimento di essa in una forma diversa corrispondente ad esempio a una minima *flat tax* di base ad aliquota ridotta. In corrispondenza di ciò, il concorso alle pubbliche spese delle persone fisiche dovrebbe passare a un sistema incentrato, da un lato, sulla tassazione personale e progressiva del patrimonio complessivo (o, se del caso, a due distinte imposte personali progressive sul patrimonio immobiliare e mobiliare), a sua volta sostitutiva della pleora di imposte patrimoniali reali sul possesso di singoli beni attualmente in essere (IMU, bollo automobilistico, canone radiotelevisivo ecc.) e, dall'altro lato, sulla tassazione del consumo, anche in tal caso preferibilmente mediante un'imposta personale e progressiva sostitutiva dell'attuale imposta sul valore aggiunto (che questi due siano gli ambiti sui quali spostare il baricentro del sistema tributario laddove si ritenga che il sistema dell'IREPF sia “*non più riconducibile ad un modello teorico preciso*” è condiviso anche da ASSONIME, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 19 marzo 2021, pag. 1).

La tassazione del reddito prodotto, d'altronde, non deve ritenersi in sé costituzionalmente imposta quando siano presenti nel sistema altre imposte personali e progressive in grado di attuare il precetto del comma 2 dell'art. 53 Cost., nelle varie forme che la progressività può assumere (essendo, come noto, la modulazione delle aliquote soltanto una delle possibili modalità per rendere progressiva una imposta). Allo stesso tempo, la vigenza del comma 2 dell'art. 53 Cost. impone che le imposte aventi rilevanza sistematica centrale abbiano un effettivo carattere progressivo, per cui all'ipotetico tramonto dell'IRPEF dovrebbe corrispondere l'attribuzione di natura progressiva alle imposte che ne assumerebbero il posto:

la formulazione ampia del comma 2 dell'art. 53 Cost., e la deferenza verso il legislatore che ha sovente mostrato sul punto la Corte Costituzionale (Corte Cost., n. 12/1960, n. 30/1964, n. 128/1966, n. 23/1968, n. 159/1985, n. 263/1994, n. 143/1995), non ne permette una sostanziale *interpretatio abrogans* e, anzi, il diretto collegamento del comma 2 dell'art. 53 con il comma 2 dell'art. 3 (di recente ribadito da Corte Cost., n. 288/2019, par. 6.2.) dovrebbe indurre a riconoscere al principio in questione un carattere centrale nell'assetto dei valori costituzionali.

La principale controindicazione della soluzione qui prospettata, piuttosto, è il rischio che si verifichino per l'imposta generale sul patrimonio e sul consumo le stesse criticità che si sono verificate, nell'imposta sul reddito, per l'IRPEF. Non è difficile immaginare, infatti, che in tempo di globalizzazione spinte centrifughe analoghe a quelle che hanno determinato l'erosione dell'IRPEF interesserebbero, del pari se non a maggior ragione, anche imposte patrimoniali e sul consumo a dimensione personale.

9. Laddove soluzioni “restauratrici” o “rivoluzionarie” del genere di quelle sopra prospettate apparissero provocatorie, sarebbe segno che in definitiva il disegno sotteso all'introduzione dell'IRPEF rimane pur sempre sostanzialmente valido anche nell'attuale contesto.

Rimarrebbe, allora, da comprendere la causa più profonda di quel senso di insoddisfazione che si sta sempre più insinuando nella valutazione del sistema tributario italiano.

Tale senso di insoddisfazione è certamente dovuto, in parte, a una traslazione sul sistema tributario delle inefficienze della finanza pubblica in generale. Seppur errato sotto il profilo giuridico, è inevitabile sotto il profilo psicologico e sociale che il cattivo uso pubblico dei denari richiesti ai contribuenti generi insoddisfazione in questi ultimi verso il sistema nel suo complesso, ivi inclusa la dimensione del prelievo. E un contribuente insoddisfatto diviene un potenziale sostenitore dell'evasione.

Correlativamente, e come in un circolo vizioso, detto senso di disagio è dovuto, in altra e consistente parte, alla mancanza di serenità nei rapporti tra contribuenti e amministrazione. Le inefficienze dell'amministrazione finanziaria, le disparità di trattamento, la refrattarietà all'adozione di un approccio dialogante con i comuni contribuenti, l'imperante incertezza del diritto, sono indubbiamente elementi che incidono molto sulla complessiva insoddisfazione degli Italiani per il sistema fiscale.

Ma se tale senso di disagio è dovuto anche a una percezione di iniquità della configurazione del sistema dei tributi, una riforma fiscale non deve riguardare soltanto l'IRPEF: esso è un tributo centrale per il sistema, ma per le ragioni sopra esposte non consente margini di manovra – e, quindi, correttivi delle sperequazioni del sistema – indefinitamente estesi. Occorre, allora e dopo oltre mezzo secolo dall'ultima vera riforma fiscale ad ampio spettro, aprire una stagione di riforma fiscale a tutto tondo, che abbia il coraggio di guardare al sistema tributario nel suo complesso, e non limitarsi all'ennesima mini-riforma dell'IRPEF.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 19 marzo 2021

CANÈ D., *Riflessioni sulla proposta di una imposta sui redditi incrementali. Anticipazioni di una riforma dell'imposizione sui redditi?*, in Riv. telem. dir. trib., 2020, 775 ss.

CARPENTIERI L., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 19 marzo 2021

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 5 marzo 2021

DE MITA E., *Capacità contributiva senza propaganda*, in Dir. prat. trib., 2020, 560 ss.

DI SIENA M., *Divagazioni sulla riforma fiscale che verrà: fra equivoci mediatici e scarse certezze*, in Riv. telem. dir. trib., 2020, 803 ss.

- FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, 450 ss.
- FARRI F., *Sovranità tributaria e nuovi luoghi dell'economia globale*, in Dir. pubbl., 2019, 153 ss.
- FARRI F., *Regime forfetario e detrazioni IRPEF: approssimativa la soluzione fornita dall'Agenzia delle Entrate*, in Riv. telem. dir. trib., 2019, 406 ss.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna 2007
- LUCIANI M., *Costituzione, tributi e mercato*, in Rass. trib., 2012, 831 ss.
- PEVERINI L., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in Riv. dir. trib., 2019, 683 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in Perrone L. – Berliri C., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli 2006, 151 ss.
- STEVANATO D., *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in *Novità fiscali*, 2020, 435 ss.
- STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna 2016

La riforma dell'ordinamento sportivo e la nuova regolamentazione degli agenti sportivi: le incertezze fiscali sull'inquadramento dei compensi

The new Italian legal framework for sports agents and the tax treatment of the fees paid to them

STEFANO MASSAROTTO

Abstract

La recente riforma della professione di agente sportivo, introdotta in attuazione della legge delega n. 86 del 2019 di riordino dell'ordinamento sportivo, è destinata ad avere un impatto importante soprattutto nel calcio, ponendosi in linea con la cancellazione della *deregulation* introdotta nel 2015 e confermando, quindi, il sistema delle licenze e la presenza del Registro Nazionale degli Agenti Sportivi, già introdotti con la Legge di bilancio 2018. Le nuove disposizioni sono foriere di incertezze interpretative sulla qualificazione – anche fiscale – dell'attività dei procuratori sportivi e sugli obblighi di sostituzione d'imposta dei *clubs*.

Parole chiave: intermediari, procuratori sportivi, società calcistiche

Abstract

Legislative Decree No 37/2021, implementing the State-Law reform on the sports industry, introduces a specific set of rules for sports agents. The Italian reform has confirmed the licensing system introduced by Budget Law 2018 and provides specific guidelines for the representation contract that has to be concluded between agents and/or clubs and/or players. In this article the author deals with the tax treatment of fees paid to sports agents by clubs and players when concluding employment contracts and/or transfer agreements.

Keywords: intermediaries, sports agents, football clubs

SOMMARIO: **1.** Premessa. La nuova professione di agente sportivo nell'ambito della riforma dello sport. - **2.** Uno sguardo al passato: l'agente quale lavoratore autonomo. - **3.** Le novità della Legge di bilancio 2018. - **4.** I dubbi sulla qualificazione (anche fiscale) dell'agente sportivo post D.Lgs. n. 37/2021. - **5.** La trasparenza dei compensi degli agenti: persa l'occasione di risolvere una volta per tutte le contestazioni tra l'Amministrazione finanziaria e i Clubs?

1. Con il D.Lgs. 28 febbraio 2021, n. 37 (in G.U. 18 marzo 2021, n. 67) è stata data attuazione all'art. 6 della legge delega di riforma dell'ordinamento sportivo (L. 8 agosto 2019, n. 86) per il riordino delle disposizioni in materia di “*rappresentanza di atleti e delle società sportive e di accesso alla professione di agente sportivo*”.

L'intervento normativo *de quo* è volto a riformare il Registro Nazionale degli Agenti Sportivi introdotto dalla Legge di bilancio 2018 (cfr. art. 1, comma 373, L. 27 dicembre 2017, n. 205), recando – con norma di rango primario – una nuova disciplina sostanziale della professione di agente sportivo, al fine di garantire l'esercizio unitario di tale funzione su tutto il territorio nazionale ed estendendo l'ambito di operatività della stessa a tutti i contratti di lavoro sportivo e non più, come in precedenza, solo a quelli

di prestazione sportiva professionistica. Viene altresì prevista (cfr. art. 12 D.Lgs. n. 37/2021) l'emanazione, da parte del Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), di un codice etico degli agenti sportivi volto a garantire imparzialità, indipendenza, autonomia, trasparenza e correttezza nell'attività degli agenti sportivi, nonché a dirimere situazioni di conflitto di interessi nei rapporti tra lavoratori sportivi, le società (o associazioni sportive) e gli agenti.

Sebbene la riforma si rivolga a tutte le discipline sportive riconosciute dal CONI e dal Comitato Olimpico Internazionale (CIO), nonché dal Comitato Paralimpico Internazionale (IPC) e dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP), è naturale che la stessa avrà un più diffuso utilizzo – e rilevanza mediatica – nel settore del calcio professionistico: secondo l'ultimo *report* pubblicato dal FIFA *Transfer Matching System*, nel 2020 sono avvenuti a livello mondiale oltre 16 mila trasferimenti di calciatori e, di questi, circa il 20% ha comportato l'intervento di almeno un agente sportivo, con un ammontare complessivo di commissioni pari a oltre 495 milioni di USD (con i *clubs* italiani in vetta alla classifica delle società sportive che hanno fatto il maggior uso dei servizi dei procuratori sportivi, giusto dietro a quelli inglesi).

Orbene, il D.Lgs. n. 37/2021 conferma l'inversione di rotta intrapresa con la Legge di bilancio 2018, che ha cancellato la *deregulation* del 2015 e ripristinato il previgente sistema delle licenze. In quest'ambito, l'art. 3 D.Lgs. n. 37/2021 definisce l'agente sportivo come “*il soggetto che, in esecuzione del contratto di mandato sportivo, mette in contatto due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva riconosciuta (...), fornendo servizi professionali di assistenza, consulenza e mediazione*”.

Questa definizione è fonte di numerose incertezze interpretative sotto il profilo del corretto inquadramento – anche fiscale – dei compensi conseguiti dai procuratori sportivi con conseguenti difficoltà per gli operatori del mercato (squadre, calciatori e agenti).

Ma andiamo con ordine.

2. Risalendo indietro nel tempo, occorre rammentare che, prima del 2018, il “Regolamento Agenti di Calciatori”, nella versione elaborata dalla FIGC nel 2010, subordinava l'esercizio dell'attività di agente al possesso di una licenza rilasciata dalla Federazione Italiana a seguito del superamento di un esame. Successivamente, il “Regolamento per i Servizi di Procuratore Sportivo”, emanato dalla FIGC nel 2015, aveva recepito la c.d. *deregulation* introdotta dalla FIFA con le “*Regulations on working with intermediaries*”, che, nel dichiarato intento di migliorare il quadro dei controlli, aveva eliminato il sistema delle licenze, a fronte di una maggiore trasparenza delle negoziazioni. Inoltre, il Regolamento FIGC nel 2010 qualificava espressamente l'agente sportivo come “*libero professionista*”, ponendo l'accento sull'opera di consulenza o sull'attività di assistenza prestata in favore dello sportivo o della società di calcio (cfr. altresì il disegno di legge A.S. 1737 sulla “*regolamentazione della figura e dell'attività dell'agente sportivo*”, proposto nel 2015 e poi arenatosi nei lavori parlamentari: l'art. 1 disponeva che “*l'agente sportivo è un libero professionista che (...) mette in relazione due o più soggetti (...) per la conclusione o per il trasferimento di un contratto di prestazione sportiva di natura professionistica*”).

Prima della Legge di bilancio 2018 era quindi pacifico che i compensi percepiti dagli agenti sportivi – individualmente e non attraverso veicoli societari – fossero da ricondurre nel novero dei redditi di lavoro autonomo: ciò comportava l'applicazione del principio di cassa e l'applicazione, da parte della società sportiva, della ritenuta a titolo d'acconto del 20% prevista dall'art. 25 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (e a titolo d'imposta del 30% nel caso di percettori non residenti, salva l'applicazione di eventuali disposizioni previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni).

3. Come detto, l'inquadramento dell'agente sportivo è stato radicalmente modificato con la Legge di bilancio 2018, ove è stato previsto che al Registro Nazionale degli Agenti Sportivi deve essere iscritto il soggetto che “*mette in relazione*”, in forza di un contratto redatto per iscritto, “*due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva riconosciuta dal CONI ai fini della conclusione di un contratto di prestazione sportiva di natura professionistica, del trasferimento di tale prestazione o del tesseramento presso una federazione sportiva professionistica*”. In senso analogo si sono poi espressi il successivo DPCM 23 marzo 2018, nonché i regolamenti CONI e FIGC (cfr. ad esempio, il nuovo Regolamento FIGC

Agenti Sportivi approvato in data 4 dicembre 2020 che prevede l'iscrizione al Registro “*per tutti coloro che mettono in relazione due o più soggetti ai fini: i) della conclusione, del rinnovo o della risoluzione di un contratto di prestazione sportiva professionistica di calciatori tesserati presso la FIGC; ii) del trasferimento delle prestazioni sportive di calciatori professionisti presso società sportive affiliate alla FIGC; iii) del tesseramento di calciatori professionisti presso società sportive affiliate alla FIGC*”).

La formulazione normativa richiama *prima facie* la figura del mediatore, definito dall'art. 1754 c.c. come colui che “*mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare*”. Si potrebbe peraltro ritenere che trattasi però di un richiamo solo parziale, in quanto il mediatore non deve essere legato ad alcuna delle parti da “*rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza*”, dovendo attenersi ad un principio di imparzialità che rappresenta l'elemento distintivo di tale figura giuridica; invero, “è dunque configurabile, accanto alla mediazione ordinaria, una mediazione negoziale cosiddetta atipica, fondata su un contratto a prestazioni corrispettive, con riguardo anche ad una soltanto delle parti interessate (c.d. mediazione unilaterale)” (cfr. Cass., SS.UU., sent. 2 agosto 2017, n. 19161).

La Legge di bilancio 2018 fa (o, meglio, faceva) invece riferimento ad una generica attività di intermediazione, attività che costituisce il nucleo comune ad una pluralità di figure giuridiche (mediazione, agenzia, procacciamento d'affari), ciascuna distinta dalle altre in funzione del diverso atteggiarsi dei rapporti contrattuali. La declinazione dell'attività dell'agente sportivo in termini di intermediazione comporterebbe una importante modifica anche del relativo regime fiscale, in quanto si potrebbe ritenere che, per effetto della nuova formulazione normativa, i redditi derivanti dall'attività di agente sportivo, esercitata in forma individuale, debbano essere inquadrati nella categoria dei redditi di impresa e non più nella categoria dei redditi di lavoro autonomo.

Si è infatti rilevato (cfr. LEO M., *Il prezzo nascosto di norme disordinate*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 dicembre 2017; TRETTEL S. - ZAVATTI G., *Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico*, in *il fisco*, 2019, 31, 3076, ss.) che l'attività dell'agente dovrebbe ora essere ricondotta nell'alveo applicativo dell'art. 2195 c.c. - e, dunque, essere qualificata come attività di impresa - quale “*attività intermediazione nella circolazione dei beni*” o “*attività ausiliaria delle precedenti*”. In particolare, l'inquadramento come “*attività intermediazione nella circolazione dei beni*” sarebbe giustificato dal fatto che il contratto di prestazione sportiva è considerato, sia a livello contabile che fiscale (cfr. ris. 19 dicembre 2001, n. 213/E e circ. 20 dicembre 2013, n. 37/E, par. 1.12), un bene strumentale immateriale per le società sportive professionistiche. Da tale inquadramento discenderebbe, ai fini fiscali, l'applicazione delle regole per la determinazione del reddito di impresa di cui capo VI del titolo I del T.U.I.R. (ad esempio, la rilevazione dei componenti positivi e negativi di reddito per competenza anziché per cassa).

Secondo una diversa tesi (TENORE M., *Le modifiche normative e regolamentari in tema di procuratori sportivi e le conseguenze sotto il profilo impositivo*, in *Novità fiscali SUPSI*, 2020, 7, 443 ss.), invece, la qualificazione fiscale in termini di attività di impresa non sarebbe automatica dovendo verificare, caso per caso, se l'attività dell'agente sia effettivamente organizzata come tale. A sostegno di tale conclusione, viene richiamata la risalente ris. 18 giugno 1976, n. 133/E relativa agli agenti teatrali che si occupano del collocamento di complessi artistici, in cui l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che l'attività dell'agente teatrale non potesse essere ricondotta alla “*attività intermediazione nella circolazione dei beni*”, in quanto i complessi artistici svolgono prestazioni di servizi e non cessioni di beni (secondo l'art. 55, T.U.I.R., le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. possono generare, ai fini fiscali, reddito di impresa solo se sussiste una organizzazione in forma di impresa).

Le incertezze interpretative sulla qualificazione dell'attività degli agenti sportivi hanno inoltre importanti ricadute sui *clubs*, nel loro ruolo di sostituti d'imposta.

Infatti, mentre in caso di qualificazione dell'attività dei procuratori come attività di lavoro autonomo troverebbe applicazione la ritenuta a titolo d'acconto del 20% prevista dall'art. 25 D.P.R. n. 600/1973, il successivo art. 25-bis prevede l'applicazione di una diversa misura di ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF (o dell'IRES) sulle “*provvigioni comunque denominate per le prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari*”.

Non è questa la sede per un'analisi del più complesso tema della tassazione dei compensi corrisposti agli agenti sportivi non residenti. Il loro regime impositivo coinvolge infatti differenti regole di territorialità, ex art. 23 T.U.I.R., nonché le disposizioni previste dalla specifica Convenzione contro le doppie imposizioni (ove esistente), che meriterebbero un'attenta analisi anche alla luce delle recenti modifiche recate dal Commentario al Modello OCSE alla definizione di stabile organizzazione, che potrebbero avere valenza anche ai fini dell'interpretazione delle Convenzioni attualmente in vigore (cfr. Commentario, *sub* art. 5, par. 3). Ci riferiamo, in particolare, al nuovo esempio (par. 30) relativo alle attività oggettivamente di breve durata che però esauriscono in sé l'intero *business* dell'impresa non residente e al necessario svolgimento in Italia – in modo effettivo e regolare – dell'attività da parte dell'agente (quantomeno per i cittadini dell'Unione europea) ai fini del riconoscimento nel Registro Nazionale (cfr. la risposta ad interpello n. 354 del 15 settembre 2020 sulle prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero da parte di non residenti). Vale la pena peraltro evidenziare che, in caso di compensi corrisposti ad agenti non residenti, secondo l'art. 25-*bis*, ultimo comma, D.P.R. n. 600/1973, la ritenuta d'acconto si applica solo in presenza di una stabile organizzazione cui vengono corrisposte le provvigioni. Per converso, non sono assoggettabili a ritenuta le provvigioni erogate a soggetti non residenti privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

In quest'ambito, uno degli aspetti critici dell'attività delle società di calcio è rappresentato dal loro ruolo di sostituti d'imposta e quindi dall'acquisizione della idonea documentazione, da parte dei procuratori sportivi non residenti, del possesso dei requisiti per beneficiare dell'eventuale esenzione da imposta in Italia. Ci riferiamo, in particolare, all'eventuale autocertificazione con cui l'agente attesta di non essere residente in Italia (Cfr. circ. min. 26 ottobre 1999, n. 207/E, par. 1.4.), ma soprattutto alla specifica documentazione richiesta per l'applicazione dei benefici previsti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con l'Italia (tra cui un attestato di residenza fiscale rilasciato dall'Amministrazione finanziaria estera nonché un'autocertificazione con cui si dichiara di essere il beneficiario effettivo dei compensi e di non avere una stabile organizzazione nel territorio italiano; cfr. la modulistica di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 10 luglio 2013, prot. n. 2013/84404).

4. Tali profili di incertezza circa l'inquadramento civilistico e fiscale dell'attività del procuratore sportivo parrebbero sussistere anche a seguito di una prima lettura del D.Lgs. n. 37/2021, come evidenziato anche in sede di audizione parlamentare allo schema di decreto legislativo (cfr. l'audizione dell'Associazione Italiana Calciatori e Società (AIACS), la quale ha evidenziato che “*La fattispecie disciplinata dal Decreto de quo, tra l'altro, configura l'attività di agente come una sorta di «mediazione negoziale atipica»*”).

In realtà, sia la legge delega (cfr. art. 6, comma 1, lett. d), L. n. 86/2019) sia il D.Lgs. n. 37/2019 (cfr. art. 1, comma 1) statuiscano chiaramente che quella dell'agente sportivo è una “*professione*”, con ciò, probabilmente, lasciando intendere che quella del procuratore sportivo è una generica attività di consulenza (e non un'attività d'impresa). Inoltre, se è vero che l'art. 3 D.Lgs. n. 37/2021 conferma che l'agente sportivo deve intendersi come il soggetto che “*mette in contatto due o più soggetti*”, dall'altro – laddove viene precisato che la sua attività è riconducibile tra i “*servizi professionali di assistenza, consulenza e mediazione*” – parrebbe riconoscere che l'attività dello stesso non sia sempre riconducibile a quella di un mediatore.

In conclusione, anche alla luce del fatto che il “*contratto di mandato sportivo*” è in realtà una tipologia contrattuale che non trova disciplina nell'ordinamento statale ma nell'ordinamento sportivo (cfr. il Dossier n. 337 del Servizio Studi del Senato in merito all'Atto del Governo n. 226), si potrebbe ritenere che gli istituti di diritto comune (in particolare, quello della rappresentanza) mal si prestano a descrivere tutti i risvolti e i profili della figura dell'agente sportivo. Detto altrimenti, la qualificazione fiscale dell'attività dell'agente sportivo in termini di attività di impresa non dovrebbe essere automatica dovendo verificare, caso per caso, se l'attività dell'agente sia effettivamente organizzata come tale.

5. Infine una ultima considerazione in merito alla nuova regolamentazione dei compensi degli agenti che, dal punto di vista tributario, è particolarmente sentita quantomeno nel mondo del calcio professionistico, come dimostrato dalle numerose contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza (cfr. *ex multis*, CTP Lecce, sez. V, sent. 14 marzo 2018 n. 1058; CTP Milano, sez. VIII, sent. 4 maggio 2016, n. 3880; CTP Genova, sez. IV, sent. 19 ottobre 2017, n. 1300). La tesi del Fisco è nota: l'agente sportivo, pur se formalmente ingaggiato dal *club*, presta sempre la propria attività nell'interesse esclusivo – o comunque prevalente – del calciatore; di talché il *club*, accollandosi l'onere del compenso all'agente, garantirebbe al calciatore un beneficio economico ulteriore rispetto all'emolumento contrattuale. Di qui le numerose contestazioni relative alla riqualificazione dei compensi pagati dai *clubs* agli agenti quali *fringe benefits* in capo agli atleti ed all'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (in capo alle squadre).

È quindi sicuramente apprezzabile la decisa presa di posizione del legislatore che, in continuità con la disciplina regolamentare, ha posto dei presidi volti a garantire la regolarità, la trasparenza e la conformità alla normativa (anche fiscale) dei rapporti economici tra atleti, agenti sportivi e clubs. Viene infatti previsto che:

- il “contratto di mandato sportivo” (cfr. art. 5 D.Lgs. n. 37/2021), deve prevedere espressamente “il compenso dovuto all'agente sportivo”, nonché “le modalità e le condizioni di pagamento” dello stesso, che dovrà essere effettuato esclusivamente “dal soggetto o dai soggetti che hanno stipulato il contratto di mandato con l'agente sportivo” e con “modalità di pagamento tracciabile”;
- il compenso dovuto dall'atleta all'agente può essere posto – finanziariamente – a carico della società sportiva, la quale potrà trattenere tali somme direttamente dalla remunerazione (netta) dovuta all'atleta (cfr. art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 37/2021), assicurandosi così la prova del pagamento dei compensi all'agente da parte dell'atleta (ove dovuti).

Tuttavia, talvolta le contestazioni sono avvenute – e avvengono tutt'ora – senza essere supportate da “un impianto probatorio rigoroso” (come invece richiesto dal “noto” documento dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento – Sezione Grandi Contribuenti – Ufficio Governo – del 23 settembre 2009, prot. n. 137433), ma bensì sulla base di semplici elementi indiziari – quali potrebbero essere eventuali notizie sui *mass media* che lascerebbero intendere l'esistenza di un rapporto di continuità tra agente e calciatore – o anche sulla presunta sovrapposibilità dei ruoli e delle funzioni tra direttore sportivo e agente, con conseguente antieconomicità, per i *clubs*, dell'utilizzo dei servizi dei procuratori sportivi.

In quest'ambito, anche alla luce dell'evoluzione della prassi in altri Paesi (cfr. ad esempio le recenti *guidelines* britanniche EIM01152 pubblicate dall'HMRC in merito ai “*payments to intermediaries*”), occorrerebbe domandarsi se non abbia senso reintrodurre una disposizione normativa simile all'abrogato comma 4-*bis* dell'articolo 51 T.U.I.R. – secondo cui “*Ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1, per gli atleti professionisti si considera altresì il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del 15 per cento, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative*” – il quale, pur con le sue criticità e le sue imperfezioni, aveva il pregio di eliminare in radice qualunque contestazione, sancendo una presunzione assoluta di inerenza fiscale delle prestazioni rese dai procuratori alla sfera giuridica delle società calcistiche in una misura percentuale preponderante, vale a dire l'85%, e in misura pari al 15%, alla sfera giuridica dei calciatori (con conseguente imputazione, a carico di questi ultimi, di un reddito in natura). Con evidente certezza dei rapporti anche economici tra i vari operatori (agenti, calciatori e *clubs*) del mondo del calcio professionistico.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

COLUCCI M. - RAPACCIUOLO D., *Fifa regulations on working with intermediaries*”, in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, vol. XII, 2016, 3, 74 ss.

- FIFA TMS, *Intermediaries in International Transfers 2020*, <https://www.fifatms.com>
- KEA – CDES – EOSE, *Study on sports agents in the European Union*, Novembre 2009, <https://ec.europa.eu/eac/sport/library/studies>
- LEO M., *Il prezzo nascosto di norme disordinate*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 dicembre 2017
- MASSAROTTO S. - A. RIGOTTO A., *Il nuovo registro degli agenti sportivi: incertezze fiscali per gli operatori di calcio mercato*, in *Corr. trib.*, 2018, 26, 2054 ss.
- RUSSO A., *Le partite giuridicamente rilevanti “giocate” introno al mondo del calcio*, in *Boll. Trib.*, 2015, 2, 95 ss.
- SALVINI L., *I fringe benefits degli sportivi professionisti: i compensi corrisposti dalle società di calcio ai procuratori sportivi*, in *Lo sport e il fisco*, collana Il Diritto Tributario, Padova, 2016
- SANTORO L., *La professione di agente sportivo nell'ordinamento italiano a confronto con la normativa federale e il diritto antitrust*, in *Europa e Diritto privato*, 2018, 3, 925 ss.
- TENORE M., *Le modifiche normative e regolamentari in tema di procuratori sportivi e le conseguenze sotto il profilo impositivo*, in *Novità fiscali SUPSI*, 2020, 7, 443 ss.
- TRETTEL S.- G. ZAVATTI G., *Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico*, in *il fisco*, 2019, 31, 3071 ss.
- TRETTEL S., *Il settore dello sport professionistico (e del calcio in particolare) di nuovo sotto i riflettori*, in *il fisco*, 2017, 40, 3815 ss.
- TRETTEL S., *Legge di bilancio 2018 – L'operatore di calcio cambia nuovamente pelle*, in *il fisco*, 2018, 5, 418 ss.

Alcuni chiarimenti sugli effetti della c.d. sanatoria AIRE sul regime degli impatriati

Some explanations on effects of so called “AIRE amnesty” on tax regime for impatriates

(commento a/notes to A.d.E., risposta ad interpello 6 novembre 2020, n. 533, A.d.E., circ. 28 dicembre 2020, n. 33/E)

GIUSEPPE MERCURI

Abstract

Con il Decreto Crescita, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla disciplina dei soggetti che trasferiscono la propria residenza in Italia, ampliando anche le possibilità di accesso al regime agevolato degli impatriati anche per coloro che – per negligenza o per *ignorantia legis* – non avevano provveduto all’iscrizione all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero. Il che ha posto dei dubbi circa la rilevanza di tale modifica ai fini dell’individuazione dei presupposti per accedere al regime fiscale agevolato degli impatriati. La soluzione esegetica proposta recentemente dall’Amministrazione finanziaria muove da una premessa di coordinamento dei vari enunciati, ma non appare del tutto esente da dubbi.

Parole chiave: agevolazioni, residenza, regime fiscale degli impatriati, presupposti

Abstract

With the Growth Decree, the legislator again intervened on the discipline of subjects who transfer their residence to Italy, also expanding the possibilities of access to the lighter regime for impatriates even for those who - through negligence or ignorantia legis - had not provided for the registration in the Registry of Italians residing abroad. This raised doubts about the relevance of this change for the purpose of identifying the conditions for accessing the facilitated tax regime for impatriates. The exegetical solution recently proposed by the Tax Administration starts from a premise of coordination of the various statements, but it does not appear entirely free from doubts.

Keywords: tax reliefs, residence, italian tax regime for impatriates, requirements

SOMMARIO: **1.** Introduzione – **2.** L’evoluzione normativa – **3.** I problemi di delimitazione del raggio applicativo della sanatoria AIRE – **4.** La rilevanza della sanatoria secondo l’Agenzia delle Entrate – **5.** Osservazioni critiche – **6.** Conclusioni

1. Secondo la teoria della crescita endogena, l’accumulazione di esperienza generata (c.d. *learning by doing*) e il capitale umano sono fattori idonei a favorire lo sviluppo economico, trattandosi di forme di conoscenza suscettibili di generare nel lungo periodo un tasso di crescita positivo e costante. Più nel dettaglio, la prima ha origine “produttiva” proprio perché emerge sul campo dallo svolgimento dell’attività; la seconda, invece, è una forma di conoscenza c.d. “di istruzione”, essendo frutto dell’apprendimento personale (cfr. ROMER P.M., *Increasing returns and long run growth*, in *Journal of Political Economy*,

1986, 94, 5, 1002-1037; LUCAS R.E., *On the mechanism of economic development*, in *Journal of Monetary Economics*, 1988, 22, 1, 3-42).

È in questa direzione che sembra essere orientata la scelta del legislatore di introdurre agevolazioni fiscali in favore di coloro che hanno lavorato o studiato all'estero e decidono di trasferire la residenza in Italia. Dalla formazione sul campo (prestazione di un'attività di lavoro) e dal grado di apprendimento qualificato (lauree o master di specializzazione) di coloro che hanno maturato esperienze in altri sistemi economici è possibile ritrarre benefici per le nostre imprese e per l'intero sistema economico italiano.

Se tale tendenza è da salutare con favore in linea teorica, non può farsi a meno di censurare l'elevata complessità normativa che risulta dai molteplici interventi additivi o di modifica delle condizioni di accesso, dei criteri applicativi dell'agevolazione e delle norme di diritto intertemporale, cui consegue l'inevitabile disorientamento fra gli operatori del diritto.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello del 6 novembre 2020, n. 533, ha fornito alcuni chiarimenti circa gli effetti della modifica introdotta con l'art. 5 del d.l. n. 34/2019 (d'ora in poi anche "Decreto Crescita") alla luce della c.d. "sanatoria AIRE". Gli argomenti ivi riversati sono stati, dipoi, ribaditi anche nella circolare 28 dicembre 2020, n. 33/E.

Ma prima di scendere nel dettaglio della soluzione adottata, pare appena il caso di riepilogare la disciplina di cui trattasi.

2. La normativa agevolativa è stata introdotta originariamente dall'art. 16 *del* d.lgs. n. 147/2015 al preciso scopo incentivare l'attrazione di "capitale umano" qualificato. E difatti, inizialmente la riduzione forfettaria del reddito si rivolgeva a favore di lavoratori (con funzioni direttive e/o elevata qualificazione o specializzazione) trasferitisi nel territorio dello Stato, i quali (i) non avevano avuto la residenza in Italia nei cinque periodi precedenti; (ii) si impegnavano a rimanere in Italia per un biennio; (iii) svolgevano la propria attività presso un'impresa residente nel territorio dello Stato (a fronte di un rapporto di lavoro in essere con dette imprese o con società controllante o controllata da tale impresa residente); (iv) prestavano siffatta attività "prevalentemente" nel territorio italiano (cfr. MASTELLONE P., *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2020, 43).

Il beneficio in origine consisteva nella riduzione forfettaria del reddito di lavoro dipendente al 70% dell'ammontare del reddito complessivo e, a partire dal 1° gennaio 2017, l'agevolazione è stata estesa anche ai redditi di lavoro autonomo. Dipoi, il limite di esenzione è stato ulteriormente ridotto al 50% (ai sensi dell'art. 1, comma 150, lett. b) della l. n. 232/2016) e, da ultimo, al 30% o al 10% in presenza di alcune circostanze particolari (cfr. art. 5, comma 1, lett. b, c, d del d.l. n. 34/2019).

Con il Decreto Crescita, il legislatore è intervenuto per semplificare i requisiti soggettivi di accesso, richiedendo che l'opzione per tale regime spetti ai lavoratori che (a) trasferiscono la residenza in Italia, purché (b) non siano stati ivi residenti nei due periodi precedenti, (c) si impegnino a rimanere in Italia per almeno due annualità e (d) ricorra la prevalenza dell'attività lavorativa nel territorio italiano (cfr. QUARTANA C. – TIZZANINI G., *Il nuovo volto del regime degli impatriati: dalle "aperture" dell'Amministrazione finanziaria al "Decreto Crescita"*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 5, 2019, pag. 28).

Il beneficio trova applicazione anche ai cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE (con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale), i quali i) siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «continuativamente» un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, oppure ii) abbiano svolto «continuativamente» un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una «specializzazione post lauream». Sul punto, l'Agenzia aveva chiarito che in relazione all'attività di studio (con conseguimento della laurea o di altro titolo *post lauream*), il periodo di permanenza all'estero può essere calcolato in base all'anno accademico, con la conseguenza che un corso di studi di durata biennale integrerebbe tale requisito (cfr. circ. 23 maggio 2017 n. 17/E).

L'agevolazione spetta per cinque annualità, prorogabili per un ulteriore quinquennio per i lavoratori che abbiano figli minori (in specie, con riduzione del reddito al 50% o al 10%, a seconda della circostanza che la prole consti di almeno uno o di almeno tre componenti) o, alternativamente, in caso di acquisto del diritto di proprietà di un immobile in Italia (art. 16, comma 3-*bis* del d.lgs. n. 147/2015, come introdotto dall'art. 5, comma 1, lett. c, del d.l. n. 34/2019).

Le modifiche introdotte con il Decreto Crescita e, successivamente, dal d.l. 124/2019 (c.d. “*Decreto Fiscale*”) hanno dato luogo ad una diversa declinazione temporale del beneficio a seconda del periodo di trasferimento della residenza in Italia (cfr. art. 5, comma 2, d.l. n. 34/2019, dipoi modificato dall'art. 13-*ter* del d.l. 124/2019). E difatti:

- a) se il rientro in Italia è avvenuto nel 2020 (cioè per coloro che si sono trasferiti a partire dal 3 luglio 2019), trova applicazione la nuova disciplina (con riduzione al 30% o, se ricorrono le ulteriori condizioni, al 10% ed con eventuale proroga quinquennale in presenza delle condizioni previste dall'art. 16, comma 3-*bis* del d.lgs. n. 147/2015);
- b) per coloro che abbiano fatto ritorno in Italia entro il 31 dicembre 2019, ma nel periodo compreso fra l'entrata in vigore del Decreto Crescita, ossia fra il 30 aprile e il 2 luglio 2019 (data in cui maturano i 183 giorni necessari ai fini della residenza fiscale per l'annualità 2019 ai sensi dell'art. 2 del TUIR), il beneficio si applica secondo il concorso del 50% del reddito (ossia secondo la disciplina vigente alla data del 31 dicembre 2018). Il limite di esenzione, dipoi, è stato aumentato al 70% anche per costoro (cfr. art. 13-*ter* del d.l. 124/2019, c.d. “*Decreto Fiscale*”), ma a condizione che sia emanato un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze avente ad oggetto i criteri per richiedere l'accesso alle risorse del “*Fondo controesodo*” e fino ad esaurimento delle stesse. Sicché, fino all'emanazione di tale decreto, i contribuenti interessati dovrebbero beneficiare dell'agevolazione nella minore misura del 50% (v. circ. 28 dicembre 2020, n. 33/E; MEF, parere 9 ottobre 2020, prot. 324497) e senza possibilità di avere la proroga al quinquennio successivo al primo. Tuttavia, come è stato reso noto dal Governo in sede di interrogazione parlamentare, il decreto risulta di difficile attuazione sotto un duplice profilo: anzitutto, l'agevolazione – consistendo sostanzialmente in una forma di deduzione – non si presta alla predeterminazione di un tetto di spesa suscettibile di dar luogo ad una eventuale procedura di assegnazione selettiva; in secondo luogo, si rende difficile anche determinare il costo relativo all'agevolazione fiscale del secondo quinquennio, proprio perché – essendo subordinato alla presenza di figli o dell'acquisto in Italia di un'unità immobiliare residenziale da parte del contribuente – si tratta di un costo solo eventuale (cfr. interrogazione parlamentare del 28.07.2020, n. 5-04375).

Un ulteriore profilo di complessità deriva dalla recente legge di bilancio per l'anno 2021 (l. n. 178/2020): e invero, il comma 50 dell'art. 1 (inserendo il comma 2-*bis* all'art. 5 del d.l. n. 34/2019) consente di accedere alla proroga quinquennale del regime agevolato a coloro che abbiano trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e risultino iscritti all'AIRE, purché assolvano al versamento di un importo pari al 10% o al 5% dei redditi agevolati (a seconda del numero di figli minori o a fronte dell'acquisto della proprietà di un immobile in Italia). Sulle modalità applicative dell'opzione si rinvia ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, la novella *de qua* appare di difficile coordinamento con quelle di diritto intertemporale già esistente. E difatti, l'ambito soggettivo della disciplina in esame concerne i soggetti «*diversi da quelli indicati al comma 2 dell'articolo 5*» del d.l. n. 34/2019, ossia coloro che non hanno trasferito la residenza in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019 e a cui spettano le agevolazioni fiscali (riduzione del 70% nel primo quinquennio e, alle condizioni previste, del 50% nel secondo quinquennio) a decorrere dall'anno 2019. Sul punto, secondo il dossier del 28 dicembre 2020 (A.S. 2054/2020, volume I, Sezione I, articolo 1, commi 1-402), i destinatari della norma dunque sembrerebbero essere i soggetti che si sono trasferiti in Italia dopo il 2 luglio 2019 e prima del 1° gennaio 2020. Ma se fosse così, si dovrebbe ritenere che trattasi di contribuenti che avrebbero trasferito la propria residenza a partire dal 2020, non potendo conseguire il periodo minimo di permanenza (ossia almeno 183 giorni) per ottenere la residenza fiscale ai sensi dell'art. 2 del TUIR nell'anno 2019. Tuttavia, per costoro non si pone il problema

dell'emanazione del decreto concernente l'accesso alle risorse del “Fondo controesodo”, atteso che per i soggetti rientrati dal periodo di imposta 2020, il regime agevolato è operativo indipendentemente dall'emanazione del ridetto decreto (così espressamente la circ. 28.12.2020, n. 33/E, p. 13).

Probabilmente l'iniziativa parlamentare è tesa a creare uno strumento alternativo rispetto all'emanazione del decreto ministeriale collegato all'istituzione del “Fondo Controesodo” proprio per consentire il prolungamento quinquennale del beneficio fiscale per coloro che già prima del 2020 fossero in possesso dei requisiti dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 e avessero l'iscrizione all'AIRE. In tal senso, deporrebbe la circostanza che l'emendamento alla legge di bilancio proviene dallo stesso firmatario che ha promosso l'interrogazione parlamentare n. 5-04375, là dove si lamentava la situazione di stallo derivante dalla mancata emanazione del decreto attuativo.

3. Nel medesimo Decreto Crescita, un'importante modifica ha riguardato anche la disciplina intertemporale concernente coloro che – per negligenza oppure per *ignorantia legis* – pur trovandosi all'estero per lavoro o per studio (nel biennio antecedente al trasferimento in Italia) avevano ommesso o tardato di richiedere la cancellazione dal registro dell'Anagrafe della popolazione residente (c.d. A.P.R.) e l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (c.d. AIRE).

E difatti, come anticipato fuggacemente, ai fini dell'individuazione della residenza, trova applicazione l'articolo 2 del TUIR, a mente del quale sono fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nell'anagrafe nazionale della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile (in dottrina v. ARGINELLI P. – CUZZOLARO A., *Osservazioni critiche in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, in Riv. dir. trib., 1, 2019, 8. Più in generale sul trasferimento della residenza, cfr. FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2004, 793 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2000, 54 ss.; MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 116; MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999, 29).

E invero, coloro che stabiliscono la propria dimora abituale all'estero sono tenuti all'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (c.d. “AIRE”, istituita ad opera della l. n. 470/1988). Più nel dettaglio, il cittadino italiano che vuole trasferire la propria residenza all'estero per un periodo superiore a dodici mesi può dichiarare tale trasferimento direttamente al Consolato del Paese di emigrazione, oppure, prima di espatriare, può rendere tale dichiarazione al Comune italiano di residenza. Sotto questo profilo, gli effetti della dichiarazione resa all'ufficio consolare hanno decorrenza dalla data di presentazione della stessa, ove non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il Comune di ultima residenza secondo la vigente legislazione anagrafica (cfr. l'art. 6, comma 9-bis della l. n. 470/1988, A.d.E. risposta 25 giugno 2019, n. 204; A.d.E., circ. 28 dicembre 2020, n. 33/E).

Ciò posto, il Decreto Crescita ha avuto il merito di precisare che il mancato assolvimento dell'obbligo di iscrizione all'AIRE non risulta ostativo al beneficio in presenza delle altre condizioni surricordate, ove il contribuente possa superare il dato formale (l'omessa iscrizione all'AIRE o l'iscrizione per un lasso di tempo inferiore a quello previsto dalla disciplina agevolativa) in base agli elementi sostanziali riconosciuti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini della sussistenza della residenza all'estero.

Secondo la recente circolare 28 dicembre 2020, n. 33/E, si ritiene che la sanatoria possa applicarsi anche ai contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il periodo di imposta 2019, ancorché le disposizioni delimitano testualmente la propria sfera di operatività con riguardo ai soggetti che trasferiscono la residenza a partire dal 2020. E difatti, in tal senso depone la circostanza che (ai sensi del comma 5-ter, secondo periodo dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015) si faccia riferimento anche a coloro che, pur non essendo iscritti all'AIRE, sono «rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019» e siano in grado di dimostrare la sussistenza degli elementi sostanziali richiesti ai fini della residenza all'estero, secondo quanto previsto da una Convenzione contro le doppie imposizioni. In tal caso, l'agevolazione trova applicazione «nel testo vigente al 31 dicembre 2018» in relazione ai periodi d'imposta per i quali

siano stati notificati atti impositivi (non definitivi) nonché per i periodi d'imposta suscettibili di accertamento.

In quest'ultimo caso, una differenza significativa parrebbe sussistere in ordine alla durata della residenza all'estero a seconda che il trasferimento sia avvenuto *ante* o *post* 30 aprile 2019: nella prima ipotesi si dovrebbe dimostrare su base convenzionale la residenza all'estero nei 5 periodi di imposta precedenti al rimpatrio; nel secondo caso (e cioè per i soggetti di cui all'articolo 16 cit. nella versione in vigore dal 1° maggio 2019), sarebbe sufficiente la prova del possesso della residenza estera che sia pari almeno a due periodi di imposta (in tal senso, sembrerebbe potersi leggere la A.d.E., circ. 28 dicembre 2020, n. 33/E, p. 20).

E difatti, ai sensi dell'art. 5, comma 2 del Decreto Crescita, le disposizioni che integrano o modificano il regime degli impatriati (cioè quelle di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d) dell'art. 5 del Decreto Crescita e nel cui novero rientra anche la norma sulla "sanatoria AIRE") «si applicano, a partire dal periodo d'imposta in corso [cioè dall'anno 2019], ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147».

4. Tanto rammentato in generale, con la risposta ad interpello 6 novembre 2020, n. 533, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in relazione agli effetti dell'introduzione della sanatoria rispetto ai presupposti applicativi della norma di agevolazione. Più nel dettaglio, il quesito sollevato dal contribuente appuntavasi sull'ipotizzata circostanza che la c.d. "sanatoria AIRE" potesse aver rimosso il presupposto della residenza biennale all'estero per gli studenti che avessero frequentato un corso *post lauream* per due anni accademici fuori dal territorio italiano. Nella fattispecie concreta posta all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente era recatosi all'estero per lo svolgimento di un *Master in Business and Administration* (MBA) nel corso degli anni 2016 e 2017 ed era rientrato in Italia nel settembre 2017, senza tuttavia integrare i requisiti ai fini della residenza all'estero.

A tale dubbio, l'Agenzia ha rigettato la soluzione prospettata dal contribuente, applicando l'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 nella formulazione vigente al 30 aprile 2019, proprio in ragione dell'art. 5, comma 2 del Decreto Crescita che, come si è detto, limita l'applicabilità delle novità introdotte nel regime degli impatriati a coloro che abbiano trasferito la residenza in Italia dal 30 aprile 2019.

Ciò posto, si considera la circostanza che l'art. 16, comma 2 – nella parte in cui fa riferimento a coloro che hanno svolto continuativamente attività di studio nei precedenti 24 mesi conseguendo una laurea o una specializzazione *post laurea* – non menzioni affatto la necessità che il contribuente/studente debba integrare un periodo di residenza estera. Sul punto, tuttavia, l'Agenzia sembra andare oltre al mero dato letterale, ritenendo di dover estendere il requisito della residenza estera già previsto per i lavoratori (cfr. il primo periodo del comma 2 dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015) per i quali è richiesto un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni.

Secondo il ragionamento seguito dall'Agenzia, posto che lo svolgimento dell'attività deve essere di almeno 24 mesi, si ritiene che la residenza all'estero per due periodi di imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato, permettendo quindi l'accesso al regime agevolativo (conclusione, dipoi e da ultimo ribadita anche dalla circ. 28 dicembre 2020, n. 33/E).

Quanto invece alla "sanatoria AIRE" (di cui al comma 5-ter dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 nella versione vigente per coloro che abbiano trasferito la residenza dal 30 aprile 2019), l'Agenzia esclude che tale norma possa avere l'effetto di incidere sui presupposti applicativi dell'agevolazione e, segnatamente, sul possesso del requisito di residenza all'estero, il quale vale indistintamente per i soggetti di cui al comma 2 dell'art. 16 cit. per i lavoratori e per gli studenti, consentendo di dar prova del possesso della requisito alla stregua di una convezione contro le doppie imposizioni, pur in difetto dell'iscrizione all'AIRE.

Tale posizione, d'ipotesi, è stata confermata anche dalla circolare 28 dicembre 2020, n. 33/E (v. circ. cit., p. 20).

5. La soluzione offerta dall'Amministrazione finanziaria appare parzialmente condivisibile.

E invero, è corretto escludere che la sanatoria possa aver avuto l'effetto di rimuovere il requisito del possesso della residenza, avendo piuttosto una duplice funzione: (i) una di riordino degli elementi essenziali ai fini della fattispecie agevolativa in base al rapporto fra fonti nazionali e convenzionali, per ciò che il comma 5-ter priva di rilevanza il dato formale (i.e. l'omessa o la tardiva iscrizione all'AIRE da parte del contribuente trasferitosi all'estero), essendo possibile dar prova della sussistenza del requisito sostanziale (residenza all'estero) sulla base di quanto previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni; (ii) la seconda funzione è di carattere "procedimentale", in quanto – per ragioni di tutela di certezza nei rapporti giuridici fra i contribuenti e l'Erario – si esclude l'efficacia degli atti notificati (*sub iudice* o, comunque, non definitivi) e si preclude il confezionamento di nuovi in relazione a coloro che risultino residenti all'estero in base alla disciplina pattizia.

Ciò posto, la risposta dell'Agenzia si occupa della sanatoria anche con riguardo ad un contribuente trasferitosi in Italia anteriormente al 30 aprile 2019. Probabilmente la questione non si sarebbe dovuta nemmeno porre alla stregua della norma intertemporale dell'art. 5, comma 2 del Decreto Crescita, là dove si prevede l'applicabilità del comma 5-ter dell'art. 16 solo a coloro che abbiano trasferito la residenza in Italia dal 30 aprile 2019.

Ad ogni modo, pur dovendosi condividere la circostanza che la novella non abbia inciso sui presupposti applicativi dell'agevolazione, non è dato sottacere le criticità del ragionamento in relazione all'esatta individuazione dei requisiti per gli "studenti/specializzati" all'estero.

E invero, già sotto un profilo letterale, il comma 1 dell'art. 16 cit. riferisce il requisito della residenza all'estero (di durata biennale) esclusivamente alla categoria soggettiva dei lavoratori e non anche con riferimento agli studenti (come del resto, viene altresì confermato dalla stessa Agenzia nella risposta ad interpello).

Il comma 2 dell'art. 16 cit. rinvia al primo comma solo in relazione al «criterio di determinazione del reddito» e non già ai presupposti (fra cui, la residenza all'estero), richiedendo in relazione alla categoria soggettiva degli "studenti" di aver svolto «continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream». Ciò quindi sarebbe coerente con la frequentazione di un corso universitario nell'anno accademico, ancorché il contribuente non abbia avuto i requisiti ai fini della sussistenza della residenza all'estero.

Oltre al dato letterale, l'esclusione del requisito della residenza rispetto agli studenti può derivare dalla valorizzazione della mera attività formativa svolta all'estero nel periodo minimo di ventiquattro mesi, prescindendo dall'accertamento dell'ulteriore requisito della residenza. Se questa è la *ratio*, allora si potrebbe riconoscere una ragionevole differenziazione fra le categorie soggettive interessate dall'agevolazione *de qua*, in quanto la categoria degli studenti potrebbe apparire meritevole di maggiore tutela rispetto ai lavoratori (per i quali si richiede anche la residenza all'estero), tenuto conto della situazione di maggior disagio di chi studia all'estero con profitto, magari essendo privi di una stabile autonomia finanziaria.

Una ponderazione siffatta delle circostanze e dei limiti della scelta legislativa dovrebbe, quindi, mettere in discussione la soluzione prospettata dall'Agenzia (nella risposta ad interpello e nella recente circolare) che poggia sulla circostanza che il periodo di svolgimento all'estero dell'attività (i.e. 24 mesi) equivarrebbe *sic et simpliciter* all'estensione del requisito della residenza.

Si pensi al caso della normativa statunitense. Lo studente – avendo svolto i ventiquattro mesi di attività di studio negli USA – supererebbe il "*substantial presence test*", ma potrebbe aver richiesto l'applicazione dell'esenzione prevista dall'*Internal Revenue Code* (section 7701[b][5][D] ed [E]) e dal *Treasury Regulation* (§ 301.7701[b]-3[b][7][iii]) per mantenere lo *status* di non residente ai fini fiscali (ove lo studente dichiara di non voler risiedere permanentemente negli USA, rispetti la normativa sull'immigrazione, non abbia intrapreso alcuna iniziativa per diventare *permanent resident*, soddisfatti i

requisiti di *closer connection* con lo Stato straniero in presenza di talune circostanze significative, quali l'esistenza all'estero della famiglia o di proprietà o della *permanent home* o di organizzazioni di cui il soggetto è membro ecc.).

Tuttavia, i dubbi possono dissolversi se si considera che il comma 3 dell'art. 16 cit. individua l'applicazione del regime agevolato «a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR». Tale dato appare dirimente ai fini dell'individuazione del presupposto. Se è vero che tutte le categorie soggettive annoverate dall'art. 16 in esame (quindi, sia i lavoratori che gli studenti) beneficiano dell'agevolazione dal momento in cui trasferiscono la residenza in Italia, ciò dovrebbe logicamente far ritenere esistente il requisito della residenza all'estero di colui che chiede l'accesso al regime agevolato.

6. Alla luce della disamina della complessa normativa che ci occupa, non si può che accogliere favorevolmente la scelta del legislatore di incentivare il rimpatrio in Italia da parte di lavoratori o di studenti dall'estero e ciò non solo nella prospettiva di rendere maggiormente attrattivo il ritorno di coloro che sono emigrati per ragioni di lavoro o di formazione accademica, ma anche per fare tesoro del *know how* di cui essi sono portatori. Tuttavia, se le intenzioni sono apprezzabili, la stratificazione di interventi legislativi ha dato luogo ad un elevato grado di caoticità e i dubbi interpretativi rimangono molteplici. Sul punto e come visto, la sanatoria AIRE ha risolto solo parzialmente alcuni aspetti, ma ha posto nuovi dubbi.

Pertanto, in una prospettiva *de iure condendo*, sarebbe auspicabile un ponderato riordino della materia, semplificando in particolare i requisiti di accesso per gli studenti e, segnatamente, specificando l'operatività dell'agevolazione in casi di svolgimento dei due anni accademici all'estero, ancorché non sia conseguita la residenza dello Stato straniero. Tuttavia, non sembra essere orientata in questa direzione la recente novella dell'art. 1, comma 50 della legge di bilancio che sarà foriera di ulteriori problemi esegetici di coordinamento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARGINELLI P. – CUZZOLARO A., *Osservazioni critiche in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, in Riv. dir. trib., 1, 2019, 8
- FALSITTA G. MANUALE DI DIRITTO TRIBUTARIO, Padova, 2000, 54 ss.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2004, 793 ss.
- LUCAS R.E., *On the mechanism of economic development*, in Journal of Monetary Economics, 1988, 22, 1, 3-42
- MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999
- MASTELLONE P., *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in Riv. dir. trib., 1, 2020, 40
- MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009
- QUARTANA C. – TIZZANINI G., *Il nuovo volto del regime degli impatriati: dalle "aperture" dell'Amministrazione finanziaria al "Decreto Crescita"*, in Fiscalità e Commercio Internazionale, 5, 2019, 28
- ROMER P.M., *Increasing returns and long run growth*, in Journal of Political Economy, 1986, 94, 5, 1002-1037

Ancora in tema di carried interest: considerazioni critiche a margine della risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 565/2020

Tax treatment of carried interest: notes to ruling no. 565/2020

GIANLUCA STANCATI

Abstract

Nel testo si esamina la recente posizione espressa dell’Amministrazione finanziaria, con la risposta all’interpello n. 565/2020, sul trattamento dei carried interest, cercando di evidenziarne alcuni passaggi critici, relativi sia alla fattispecie “tipizzata” (requisito di *holding period*), che al reiterato contrasto rispetto ai principi sistematici nella specie rilevanti (condivisione del rischio e clausole di *leavership*).

Parole chiave: carried interest, holding period, clausole di leavership

Abstract

The article focuses on recent ruling no. 565/2020 of Italian Revenue Agency concerning the tax treatment of carried interest. The analysis is aimed at highlighting its critical contents in respect to “qualified plans” (holding period), other than recurring conflicts with leading principles relevant at hand (sharing of investment risk and leavership’s arrangements).

Keywords: carried interest, holding period, leavership arrangements

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** La risposta n. 565/2020 - **3.** Piani tipici ed holding period - **4.** Portata della attrazione al reddito di lavoro - **5.** La clausola di *leavership* - **6.** Osservazioni conclusive

1. Con la recente risposta n. 565/2020, l’Agenzia delle Entrate affronta nuovamente il tema della qualificazione dei piani azionari di incentivazione al management che prevedono una quota maggiorata di partecipazione all’utile (*carried interest*), subordinata alla realizzazione di risultati eccedenti una soglia (*hurdle*) posta a garanzia della remunerazione minima degli investitori “principali” [si vedano le risposte nn. 472 del 2019 e 23-55-77 del 2020, nonché le recentissime nn. 407, 435 e 436 del 2020].

Questo intervento offre l’occasione per riprendere alcune considerazioni svolte su Questa Rivista [STANCATI G., *Carried interest e piani di incentivazione “atipici”*: note a margine delle risposte nn. 407 e 435 del 2020, 4 dicembre 2020] ed evidenziare come i limiti della legislazione speciale, in un con i vizi logici della interpretazione di prassi, abbiano dato vita ad un quadro estremamente critico in *subjecta materia*.

2. L’interpello era stato presentato da un manager di un gruppo multinazionale controllato da un fondo di *private equity* in relazione al piano di incentivazione adottato dal gruppo medesimo, con la previsione di tre classi di quote, di cui due destinate ai manager, rispettivamente, in via minoritaria (“*preference*”) e prevalente (“*sweet equity*”).

In seno a detto piano incentivante si rendeva operante un obbligo di cessione, a determinati soggetti e secondo modalità stabilite discrezionalmente dal consiglio di amministrazione, di tutte le quote detenute dai manager, non solo in presenza di un “evento liquidità (*exit*)” relativo alla partecipata (quotazione a mezzo OPA; cessione a terzi; liquidazione), ma altresì in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dei beneficiari (*leavership*).

Rispetto a tali circostanze, non si rinveniva un vero e proprio “vincolo di *lock up*” (obbligo di mantenere la titolarità degli strumenti per un tempo minimo), mentre la determinazione del prezzo di cessione era rimessa all'organo amministrativo dell'emittente in funzione dei principi di “ragionevolezza e buona fede”, ulteriormente declinati per le fattispecie di (i) *good* e (ii) *bad leavership*. Nell'un caso, applicando il *fair value* in proporzione al numero di anni di possesso delle quote; nell'altro, in misura pari al minore tra il costo di acquisto ed il *fair value*.

Rispetto alla disciplina ex art. 60 D.L. n. 50/2017, convertito dalla L. n. 96/2017 - che, come noto, a mo' di presunzione relativa, opera una qualificazione (tra i redditi di capitale o diversi) dei proventi di strumenti finanziari aventi “diritti patrimoniali rafforzati” e detenuti da managers (dipendenti/amministratori) nella veste di co-investitori, al ricorrere di una serie di condizioni che attengono (i) alla misura del co-investimento medesimo, (ii) ai presupposti di maturazione del rendimento e (iii) ad un *holding period* – l'Agenzia preliminarmente rileva che l'istante non è stato in grado di dimostrare la ricorrenza del requisito sub i e che lo stesso avrebbe rappresentato la mancata integrazione di quello sub iii “in quanto il piano di incentivazione non prevede l'obbligo [sic!] per i partecipanti di detenere le quote per un periodo minimo quinquennale, consentendo agli stessi di uscire in qualsiasi momento”.

Avendo quindi ravvisato nella specie la configurabilità di un “piano atipico”, l'Agenzia ne ha valutato le caratteristiche salienti al fine di verificare la sussistenza del (“famoso”) allineamento di interessi tra i manager e gli altri investitori, sotto il profilo di una paritetica condivisione del rischio di impresa.

In merito, si giunge ad un riscontro negativo basato, essenzialmente, su due rilievi.

In primo luogo, ai fini di cui trattasi, si attribuisce valenza (ostativa al suddetto allineamento di interessi) alle summenzionate clausole di *leavership* e, segnatamente, alla circostanza che l'investimento non possa essere mantenuto post cessazione del rapporto di lavoro.

Inoltre, sotto il profilo della remunerazione del “disinvestimento”, il sopradescritto meccanismo viene, per così dire, censurato, sia in quanto agganciato a fattori discrezionali e non anche oggettivi, sia per le connotazioni crescenti e progressive al decorrere del tempo, di guisa che ne deriverebbe un generale legame con la prestazione lavorativa, quale sostanziale integrazione della retribuzione dei beneficiari.

Alla luce delle suesposte considerazioni l'Agenzia conclude che “l'eventuale plusvalenza realizzata, in occasione della cessione delle quote, costituirà reddito di lavoro dipendente e dovrà essere assoggettata a tassazione secondo il disposto dell'art. 51 del Tuir (...) parimenti, eventuali proventi, medio tempo distribuiti e collegati al possesso delle quote (...) saranno da assoggettare alla normale tassazione Irpef prevista per il reddito di lavoro dipendente” [sic!].

3. Per quanto non rappresenti elemento centrale della disamina e sia apparentemente riferito ad una prospettazione dell'istante stesso, innanzitutto, desta perplessità il passaggio, sopra ricordato, che negherebbe la configurabilità del requisito ex art. 60, comma 1, lett. c), D.L. n. 50/2017, in assenza di un “obbligo” in capo ai manager di detenere gli strumenti per un periodo minimo quinquennale.

Come puntualmente rilevato dai primi commentatori [RUGGERO P. – CISTERNINO C., *L'holding period ai fini della tassazione dei carried interest*, in *Norme e Tributi Plus*, Il Sole 24 Ore, 7 dicembre 2020], questa statuizione è – invero, clamorosamente – destituita di fondamento e, oltre a contrastare con il dettame normativo, contraddice quanto chiarito dalla stessa Amministrazione.

Nella specie – in modo non dissimile da quanto previsto per altre discipline – assume rilevanza la situazione giuridico-fattuale della titolarità dello strumento “protratta per un periodo” [cfr. PIAZZA M. - RESNATI C., *Presunzione di qualificazione dei carried interest come redditi di capitale o diversi*, in *il fisco*, 2019, 1413 ss.], a prescindere dall'assunzione di obbligazioni negoziali che ne vincolino temporalmente la cedibilità. Il che è stato da subito chiaro all'Agenzia. Quest'ultima, nella circolare n. 25/E/2017

(par. 3.3.), ha sposato questa impostazione portandola alle “estreme conseguenze”, nel senso di ritenere compatibile con l'applicazione della menzionata disciplina la circostanza che il *carried interest* sia percepito prima del compimento del quinquennio, laddove l'*holding period* maturi successivamente, con effetto assorbente rispetto ai proventi già conseguiti.

4. Altro aspetto che merita qualche considerazione riguarda la portata che la prassi in rassegna attribuisce alla riconducibilità delle remunerazioni finanziarie al reddito di lavoro.

Tale attrazione, a detta dell'Agenzia, opererebbe non solo con riguardo alle “plusvalenze da realizzo”, ma altresì in relazione ai proventi (dividendi) percepiti medio tempore.

Anche in questo caso siamo di fronte ad una presa di posizione *contra legem*, oltre che confliggente con quanto espresso sempre in sede di prassi.

Ed invero la disciplina *de qua* opera una presunzione relativa di qualificazione dei proventi derivanti dagli strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati ed, *inter alia*, ne subordina l'applicabilità al c.d. requisito di postergazione (art. 60 cit., lett c.), vale a dire alla circostanza che la relativa maturazione avvenga solo dopo che tutti i soci/partecipanti abbiano recuperato il capitale investito e realizzato un “rendimento minimo” (*hurdle rate*).

In merito, ancora la circolare n. 25/E/2017, sub par. 3.2, chiarisce che “la distribuzione differita che costituisce condizione di accesso alla presunzione legale di qualificazione del reddito riguarda solo l'extra-rendimento, ovvero la componente finanziaria rafforzata e non anche il rimborso del capitale investito o il pagamento dei normali proventi correlati alle diverse categoria di quote emesse”.

Dunque, se è vero, come è vero, che la presunzione *ex lege* insiste sull'extra-rendimento e che nel caso di specie la conclusione dell'Agenzia dipende soprattutto dalla discrezionalità nella determinazione del prezzo di cessione, è difficile comprendere come e su che basi possa pretendersi di tassare come redditi di lavoro:

- i dividendi ordinari;
- il capital gain fino a concorrenza di una plusvalenza che, comunque e di fatto, risulti congrua rispetto ad “un valore normale di realizzo” [sul punto, cfr. BRUNELLI F. - SANDOLI M., *Carried interest: la rilevanza delle clausole di leavership ai fini della qualificazione reddituale*, in *Dirittobancario.it*, 14 dicembre 2020].

Ma non solo.

L'extra-rendimento stesso, a prescindere dalla sua portata non proporzionale all'investimento, in costanza di quest'ultimo, postula pur sempre l'esistenza di utili distribuibili e dunque consegue ad una effettiva “posizione di rischio” (almeno ove ricorra la suddetta postergazione).

Non si vede, quindi, come una eventuale predeterminazione o determinazione “calibrata” del prezzo di cessione possa influire - “a ritroso” - addirittura sulla qualificazione reddituale di tutte le componenti conseguite medio tempore.

Sarebbe come dire che il fattore (determinazione del prezzo di cessione) che smentisce la condivisione del rischio rispetto all'evento realizzativo “contamina” i precedenti e diversi eventi distributivi che, invece, presuppongono quel rischio e ne sanciscono, *pro tempore*, la gestione fruttuosa.

Parimenti non condivisibile appare, poi, l'affermazione secondo cui “la natura di retribuzione correlata alla prestazione lavorativa del manager non può venir meno in considerazione dell'aleatorietà del provento erogato solo se il fondo o la società genera profitti che superano un “livello minimo di rendimento” (cd. *hurdle rate*), atteso che analoga incertezza sussiste anche per la retribuzione variabile incentivante” (sic!).

Sul punto, non v'è chi non veda che altro è il rendimento finanziario derivante dall'investimento nel capitale di rischio, altro è la componente retributiva variabile che accede ad un diverso rapporto – appunto, quello di lavoro – cui il medesimo concetto di rischio è ontologicamente estraneo.

5. Nel precedente intervento su questa Rivista [STANCATI G., *Carried interest e piani di incentivazione “atipici”*: note a margine delle risposte nn. 407 e 435 del 2020, op. cit.] si è argomentato come,

nell'analisi dei “piani atipici”, quello del mantenimento dell'investimento dopo la cessazione del rapporto di lavoro, a ben vedere, costituisca un falso problema, sia nella prospettiva “storica” del dibattito che ha preceduto l'introduzione della disciplina in commento, che in una visione di più ampio respiro che cerchi risposte nel sistema, non anche nel ricorso empirico a parametri di discutibile rilevanza.

Sullo sfondo resta il vizio di ragionamento che, ad avviso di chi scrive, può rappresentarsi, in modo suggestivo, come la “diluizione” dell'unica condizione determinante (sostanziale condivisione del rischio in vigore dell'investimento) all'interno di una serie di indicatori *ultra legem* che, peraltro, la stessa prassi, dopo averne invocato a più riprese la significatività, sta dimostrando di non governare in modo coerente [per alcune asimmetrie di valutazione rispetto al caso di mantenimento dell'investimento con modulazione dei proventi in funzione del “vesting”, cfr. BRUNELLI F. – SANDOLI M., op. cit.; ANTONINI M. - ZOPPI G., *Carried interest: non tutti condivisibili i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2020, 42, 4023 ss.].

È, senz'altro, questo il caso delle clausole “di *leavership*” rispetto alle quali la più volte richiamata circolare n. 25/E/2017 aveva inizialmente lasciato “ben sperare” riconoscendo che, in presenza delle stesse, la ricorrenza di elementi quali “l'esposizione ad un effettivo rischio di perdita del capitale” può comunque condurre a qualificare i proventi *de quibus* tra i redditi di capitale/diversi.

A questa condivisibile *overture* hanno fatto seguito interventi, quale quello in rassegna, in cui le clausole in discorso sono state valutate negativamente, non solo perché imponevano un disinvestimento, ma anche in ragione del fatto che ne modulavano il provento in funzione del tempo di detenzione (e, quindi, anche della sottostante durata del rapporto: cfr. la risposta n. 407/2020), mentre quest'ultimo aspetto è stato positivamente apprezzato in altre occasioni (risposte nn. 472-482/2019 e 435/2020).

In questo contesto “disorientante” non può che ribadirsi come, di fronte alla centralità dell'allineamento di interessi, la *leavership*, logicamente ed inevitabilmente, debba cedere il passo alla sussistenza del rischio dell'investimento, a prescindere da ogni profilo di dettaglio che ne disciplini il funzionamento, con o senza conservazione dell'investimento medesimo ed in presenza di meccanismi che modulino l'entità della remunerazione in funzione della sua durata [in senso conforme, da ultimo, cfr. BRUNELLI F. – SANDOLI M., op. cit.].

6. A margine di questa breve analisi resta l'impressione di un quadro interpretativo privo di coerenza “interna ed esterna” che, salvo un auspicabile *revirement*, lascia inevitabilmente presagire l'instaurarsi di un contenzioso, dunque la paradossale produzione proprio di quegli effetti che la legislazione speciale del 2017 nelle sue intenzioni intendeva evitare, con buona pace per l'agognata certezza del diritto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI M. - ZOPPI G., *Carried interest: non tutti condivisibili i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2020, 42, 4023 ss.

BRUNELLI F. - SANDOLI M., *Carried interest: la rilevanza delle clausole di leavership ai fini della qualificazione reddituale*, in *Dirittobancario.it*, 14 dicembre 2020

COMMITTERI G.M. - CLAPS P., *L'Agenzia chiarisce le regole per evitare la riqualificazione del carried interest in reddito da lavoro*, in *il fisco*, 2017, 43, 4122 ss.

MARIANETTI G., *Il regime fiscale dei carried interest nella recente prassi amministrativa*, in *La Consulenza del lavoro*, 2020, 12

PIAZZA M. - RESNATI C., *Presunzione di qualificazione dei carried interest come redditi di capitale o diversi*, in *il fisco*, 2019, 1413 ss.

ROSSI L. - AMPOLILLA M., *La normativa sui carried interest: commenti a valle della circolare dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. trib.*, 2018, 413 ss.

RUGGERO P. - CISTERNINO C., *L'holding period ai fini della tassazione dei carried interest*, in *Norme e Tributi Plus*, Il Sole 24 Ore, 7 dicembre 2020

STANCATI G., *Carried interest e piani di incentivazione "atipici": note a margine delle risposte nn. 407 e 435*, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento on line, 4 dicembre 2020

VINCIGUERRA F., *Trattamento fiscale dei carried interest tra evoluzione legislativa ed incertezze interpretative*, in *Corr. trib.*, 2020, 11, 1016 ss.

La risposta a interpello n. 330 dell'11 maggio 2021 in tema di riscatti nella previdenza complementare: profili interpretativi e applicativi in un contesto di inversione tra pronunciamenti di prassi e legislazione sostanziale

The ruling of Italian Revenue Agency n. 330 of May 11, 2021 related to redemptions in supplementary pension: interpretative and applicative questions in a context of inversion between administrative practice and substantive law

FRANCESCO VALLACQUA

Abstract

Nel saggio si esamina il recente intervento in tema di riscatti nella previdenza complementare analizzando, per un verso, le esistenti incertezze interpretative tipiche della normativa, che richiederebbero interventi di razionalizzazione del sistema normativo di settore; e, per altro verso, la valenza sostanziale dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate, che in taluni casi ha preceduto quello del legislatore. Non mancando, infine, di individuare alcune problematiche ancora irrisolte, che richiederebbero un intervento legislativo.

Parole chiave: riscatto previdenza complementare, profili interpretativi, prassi amministrative e legislazione

Abstract

The article focuses the recent ruling of the Italian Revenue Agency concerning the redemptions in supplementary pensions by analysing, on the one hand, the existing interpretative uncertainties typical of the legislation, which would require rationalization of existing regulation and, on the other hand, the substantial value of the intervention of the Revenue Agency, which in some cases precedes that of the legislator. In the end, the author identifies some still unresolved problems, which would require legislative action.

Keywords: redemptions in supplementary pension, interpretative purpose, rulings of the Italian Revenue Agency and legislation

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** La risposta a interpello n. 330 del 2021. - **3.** La soluzione dell'Agenzia delle Entrate. - **4.** Analitica rassegna dei precedenti interpretativi di COVIP e dell'Agenzia delle Entrate. - **5.** La questione del pro-rata anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 218/2019.

1. La risposta ad interpello n. 330 dell'11 maggio 2021 affronta l'annosa questione del rapporto tra prestazioni non pensionistiche per riscatto, fattispecie giuridiche e collegamento con il pro-rata fiscale nella previdenza complementare.

Per esaminare la questione occorre preliminarmente ricordare che i riscatti rientrano tra le c.d. prestazioni non pensionistiche ottenibili dall'iscritto ad un fondo pensione anche prima della maturazione dei requisiti richiesti dal regime obbligatorio di appartenenza. In caso di perdita dei requisiti di partecipazione la disciplina prevede, in particolare, che l'iscritto possa: (a) trasferire la posizione individuale ad altra forma pensionistica complementare; (b) riscattare la posizione individuale; (c) mantenere la posizione individuale accantonata presso il fondo, anche in assenza di contribuzione.

I riscatti possono essere di diversi tipi.

Il riscatto parziale (fino al 50% della posizione individuale maturata) che può essere chiesto in caso di inoccupazione conseguente alla cessazione dell'attività lavorativa compresa tra 12 e 48 mesi o in caso di procedure di mobilità, cassa integrazione guadagni ordinaria o straordinaria. Il riscatto totale è, invece, possibile nel caso in cui il periodo di inoccupazione conseguente alla cessazione dell'attività lavorativa sia superiore a 48 mesi o nel caso di invalidità permanente che comporti la riduzione della capacità di lavoro a meno di un terzo. Oltre alle ipotesi di riscatto totale e parziale, espressamente contemplate dall'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 252/2005, e per le quali è prevista una tassazione particolarmente agevolata ai sensi del comma 4 del medesimo articolo, va tenuta presente la disposizione del successivo comma 5, che prevede un diverso, e meno favorevole, regime di tassazione sulle somme percepite a titolo di riscatto per perdita dei requisiti di partecipazione inerente "cause diverse" da quelle di cui sopra (c.d. riscatto volontario). In merito, le direttive COVIP del 2006 hanno riconosciuto l'ammissibilità a che gli statuti e i regolamenti delle forme pensionistiche complementari contengano previsioni relative alla possibilità di riscatto della posizione in linea con le causali di perdita dei requisiti di partecipazione sin qui ammesse negli statuti e regolamenti medesimi, anche sulla base delle previsioni della contrattazione collettiva (ad esempio, licenziamento dimissioni, ecc.). La disciplina emanata inizialmente dalla COVIP aveva chiarito che il riscatto volontario fosse possibile nelle sole forme collettive. In realtà la situazione si è modificata dopo la L. n. 124/2017 che lo estende anche alle forme individuali (cfr., sul punto, anche circolare COVIP n. 5027 del 2017).

2. La risposta a interpello in commento si occupa del trattamento fiscale del riscatto ex art. 14 D.Lgs. n. 252/2005 esercitato da parte di iscritti a un fondo di previdenza complementare che aderiscono (avvalendosi di una possibilità introdotta dalla legislazione emergenziale) a un accordo collettivo aziendale di incentivo all'esodo in deroga al divieto di licenziamento, ai sensi dell'art. 14, comma 3, D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 ottobre 2020, n. 126.

In particolare, il Fondo istante ha richiesto chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale da applicare al suddetto riscatto, nonché a quello per cause diverse, tenuto conto che la posizione individuale degli iscritti era formata, per un verso, da somme accantonate dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006 e, per altro verso, da somme accantonate dopo il 1° gennaio 2007.

Tale richiesta deriva dal fatto che la disciplina fiscale della previdenza complementare è stata modificata più volte nel corso del tempo e a ciascuna parte di montante si applica la disciplina fiscale pro-tempore corrispondente. E inoltre, il trattamento fiscale delle prestazioni risulta differenziato in ragione del fatto che il percettore sia un "vecchio" o un "nuovo" iscritto alla forma previdenziale (a seconda che risulti già iscritto ad un vecchio fondo alla data del 28 aprile 1993). Da ciò la necessità di calcoli fiscali differenziati sulle diversi componenti di prestazione finale qualora questa sia maturata (per i lavoratori privati) a cavallo dei periodi ante 2001, 2001-2006, 2007 in poi.

3. L'Agenzia ha, innanzitutto, ritenuto il riscatto in questione ammissibile perché richiesto da soggetti che rientrano nella sfera applicativa delle disposizioni poste in deroga a quelle di cui ai commi 1 e 2 del citato art. 14 D.L. n. 104/2020, che, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, prevedono il blocco dei licenziamenti individuali e collettivi per giustificato motivo oggettivo: il riferimento è, in sostanza, al comma 3 del medesimo articolo 14, il quale stabilisce che la suddetta preclusione non opera in caso di accordo collettivo aziendale sindacale di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono a tale accordo, e che a

preddetti lavoratori è comunque riconosciuto il trattamento di cui all'art. 1 D.Lgs. n. 22/2015, e cioè la Nuova prestazione di Assicurazione Sociale per l'Impiego (NASpI).

Ciò chiarito, il riscatto è stato inquadrato tra quelli parziali ex art. 14, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 252/2005, in quanto l'elemento che accomuna le fattispecie dell'art. 14, comma 2, lett. b) è la cessazione del rapporto di lavoro. E infatti, l'Agenzia specifica che *“nel caso in esame, la disponibilità dei lavoratori ad aderire all'accordo collettivo aziendale ex articolo 14, comma 3, del decreto legge n. 104 del 2020 non può essere considerata in modo avulso dal contesto della peculiare procedura attivata, volta a garantire cessazioni del rapporto di lavoro non traumatiche, anche con il riconoscimento di prestazioni di sostegno al reddito (NASpI), e volta, altresì, a gestire gli esuberanti di personale, evitando licenziamenti collettivi”*. Tale interpretazione è coerente con quanto previsto dalla COVIP in tema di esodi incentivati ex art. 4 L. n. 92/2012.

Per effetto di tale inquadramento, la tassazione applicabile al 50% della prestazione va computata come segue.

Tenuto conto della disciplina vigente (artt. 14, comma 4, 23, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005) e della relativa interpretazione da parte dell'Agenzia (cfr. circolare 18 dicembre 2007, n. 70/E, par. 5.4) la tassazione del 50% dovrà avvenire, previa imputazione dei riscatti ai montanti maturati in epoca meno recente e, in seguito, a quelli maturati in epoca più recente nei termini che seguono:

- 1) per i montanti maturati dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006, trova applicazione l'art. 20 Tuir (nel testo vigente fino al 31 dicembre 2006), che prevede l'applicazione del regime di tassazione separata con l'aliquota determinata con gli stessi criteri previsti per il trattamento di fine rapporto (TFR);
- 2) per i montanti maturati a partire dal 1° gennaio 2007, trova applicazione la disposizione di cui all'art. 14, comma 4, D.Lgs. n. 252/2005, che prevede una ritenuta a titolo d'imposta del 15%, riducibile fino al 9% in ragione della anzianità di partecipazione al fondo. In particolare è operata una ritenuta a titolo di imposta con l'aliquota del 15% 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, sul medesimo imponibile di cui all'art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005.

Per l'Agenzia, *“nel caso in cui l'Istante dovesse erogare un ulteriore riscatto per la quota residua di posizione individuale (il restante 50 per cento), detto riscatto, ove nel frattempo non sia intervenuta un'altra causa di riscatto ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 252 del 2005, sarebbe assoggettato al regime fiscale residuale dei riscatti esercitati “per cause diverse” da quelle previste nei predetti commi 2 e 3, ai sensi del successivo comma 5”*.

Così disponendo, ancora una volta l'Agenzia afferma prima del legislatore (come già nella ris. 22 ottobre 2008, n. 399/E) la possibilità di un contemporaneo riscatto parziale e volontario con rispettive tassazioni differenziate.

In particolare, previa imputazione dei montanti dapprima a quelli maturati in epoca meno recente e, in seguito, a quelli maturati in epoca più recente, e ferme le indicazioni fornite con la ris. n. 399/E/2008, per l'ipotesi in cui, nel rispetto dello statuto del fondo istante, il riscatto ulteriore sia contestuale al riscatto parziale esercitato ai sensi dell'art. 14, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 252/2005:

- 1) per i montanti maturati dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006, trova applicazione l'art. 52, comma 1, lett. d-ter), Tuir (nel testo vigente fino al 2006), che prevede l'applicazione del regime ordinario di tassazione per scaglioni di reddito;
- 2) per le somme accantonate dal 1° gennaio 2007, trova applicazione la disposizione di cui all'art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005, che prevede una ritenuta a titolo d'imposta del 23% nei casi di riscatto esercitati per “cause diverse” da quelle indicate nei commi 2 e 3 del medesimo articolo 14.

4. In tema di riscatti un fondamentale ruolo suppletivo è stato svolto dalla COVIP e dall'Agenzia delle Entrate nel colmare spazi lasciati vuoti da disposizioni spesso criptiche e non ben articolate.

Fra i vari chiarimenti meritano di essere segnalate le seguenti statuizioni.

Il riscatto per cassa integrazione guadagni di cui all'art. 14, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 252/05 è consentito, da parte di tutte le forme pensionistiche complementari, in presenza di cessazione dell'attività lavorativa preceduta da Cassa integrazione guadagni indipendentemente dalla durata di questa e quando, pur non intervenendo la cessazione del rapporto di lavoro, vi sia Cassa integrazione guadagni a zero ore della durata di almeno 12 mesi, anche, in questo secondo caso, prima dell'avvenuta maturazione del periodo di 12 mesi di cassa integrazione guadagni, ogni qualvolta risulti definito *ex ante* il periodo di fruizione della cassa integrazione guadagni a zero ore e questo periodo risulti fissato in almeno 12 mesi (COVIP, *Orientamenti interpretativi in merito all'articolo 14, comma 2, lettera b, del d.lgs. n. 252 del 2005*, 28 novembre 2008).

La procedura prevista per fruire delle prestazioni erogate dal Fondo di solidarietà (esodo bancario), di cui al decreto del Ministero del Lavoro n. 158/2000, è equiparabile alla procedura di mobilità, prevista dalla L. n. 223/1991; in ragione di ciò, se è prevista la causale del riscatto volontario *ex art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005*, gli *ex* iscritti al fondo medesimo potranno richiedere, contemporaneamente, il 50% della posizione individuale maturata, a titolo di riscatto per mobilità, e il riscatto per cause diverse del restante 50%, con liquidazione prioritaria del primo (Agenzia delle Entrate, ris. n. 399/E/2008 e ris. n. 30/2004) (1).

In presenza di un affitto di ramo d'azienda non può ritenersi realizzata una situazione di "perdita dei requisiti di partecipazione" e non può attivarsi il riscatto della posizione individuale laddove sussista l'impegno del nuovo datore di lavoro a continuare la contribuzione alla forma pensionistica collettiva cui sono iscritti i lavoratori: in questa ipotesi restano valide le scelte già compiute circa la destinazione del TFR al fondo (COVIP, *Orientamenti Interpretativi in materia di riscatto della posizione individuale ex art. 14, comma 5, del d.lgs. 252/2005*, 17 settembre 2009)

Nel febbraio 2012, in risposta a un quesito, la COVIP ha precisato che le facoltà di riscatto contemplate dall'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 252/2005, possono essere esercitate solo qualora gli eventi ivi previsti (inoccupazione, mobilità, cassa integrazione guadagni e invalidità permanente) si verificano in data successiva a quella dell'iscrizione al fondo pensione, e cioè siano sopravvenuti rispetto all'adesione, purché gli eventi che legittimano l'uscita anticipata, ivi compresa l'invalidità permanente, non si siano ancora verificati al momento dell'adesione, ma superino durante il rapporto di partecipazione.

In relazione alla generica formulazione normativa di cui all'art. 14, comma 5, è possibile prevedere, con riferimento all'ipotesi di perdita dei requisiti di partecipazione da parte dell'iscritto, anche l'opzione del riscatto parziale della posizione individuale, a condizione che il fondo pensione lo espliciti nelle disposizioni statutarie o regolamentari: in tale caso, l'opzione per il riscatto parziale della posizione potrà essere esercitata dall'iscritto finché perdura la condizione legittimante, vale a dire la situazione di perdita dei requisiti di partecipazione (COVIP, *Orientamenti in merito alla possibilità di riscattare*

(1) Gli importi del riscatto per cause diverse saranno assoggettati a tassazione nei seguenti termini: (1) l'importo del riscatto che trova ancora capienza nel montante M1 verrà assoggettato, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 124/1993, a tassazione separata con aliquota determinata con gli stessi criteri previsti per il TFR (qualora si tratti di "vecchi iscritti a vecchi fondi", alle somme riscattate, al netto dei contributi versati dal lavoratore in misura non eccedente il 4% della retribuzione annua, si applica la medesima aliquota del TFR); (2) l'importo imputato al montante M2 sosterà la tassazione ordinaria in quanto le cause che hanno determinato il riscatto non rientrano tra quelle previste dall'art. 20 (nel testo vigente fino al 1° gennaio 2007) per le quali è prevista la tassazione separata; (3) il montante M3 sarà assoggettato ad una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 23%, ai sensi dell'art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005. Il riscatto parziale per mobilità (50% della posizione individuale maturata), di cui all'art. 14, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 252/2005, sosterà il seguente trattamento fiscale: (1) il montante M1 va assoggettato, ai sensi dell'art. 13, comma 9, D.Lgs. n. 124/1993, a tassazione separata con aliquota determinata con gli stessi criteri previsti per il TFR (qualora si tratti di "vecchi iscritti a vecchi fondi", alle somme riscattate, al netto dei contributi versati dal lavoratore in misura non eccedente il 4% della retribuzione annua, si applica la medesima aliquota del TFR); (2) trattandosi di riscatto esercitato per mobilità, anche il montante M2, ai sensi dell'art. 20 Tuir (nel testo vigente fino al 1° gennaio 2007), verrà assoggettato a tassazione separata con aliquota determinata con gli stessi criteri previsti per il TFR; (3) il montante M3 verrà assoggettato ad una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 15% (riducibile al 9% in funzione degli anni di iscrizione al fondo), ai sensi dell'art. 14, comma 4, D.Lgs. n. 252/2005.

parzialmente la posizione individuale ai sensi dell'art. 14, comma 5, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, 29 marzo 2012).

In risposta a un apposito quesito la COVIP ha affermato l'estensione per via interpretativa della necessità del decorso del termine di 12 mesi – prevista dal citato art. 14, comma 2, lett. b) per la sola causale dell'inoccupazione – alla fattispecie della cassa integrazione guadagni (nel documento “*Orientamenti interpretativi in merito all'articolo 14, comma 2, lettera b) del decreto legislativo n. 252/2005 - Riscatto della posizione in caso di Cassa integrazione guadagni*”, adottati il 28 novembre 2008) nel caso di iscritti già assoggettati alla procedura di cassa integrazione guadagni per i dipendenti delle società del gruppo in amministrazione straordinaria, che, in pendenza della procedura di cassa integrazione guadagni, hanno intrapreso nuovi rapporti di lavoro con altre aziende del settore e, a seguito della cessazione anche di questi ultimi, abbiano chiesto il rientro nella procedura di cassa integrazione-

In materia di facoltà esercitabili dall'iscritto, è stato ritenuto che la maturazione di requisiti di accesso alle prestazioni di previdenza complementare da parte dell'aderente precluda allo stesso l'esercizio delle facoltà di riscatto considerate dall'art. 14 D.Lgs. n. 252/2005. Peraltro, un'indicazione nel senso era già stata formulata dalla COVIP nelle *Direttive generali alle forme pensionistiche complementari ai sensi dell'articolo 23, comma 3, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252* (deliberazione del 28 giugno 2006).

Nel 2013 la COVIP ha risposto ad alcuni quesiti sul diritto di riscatto per perdita dei requisiti di partecipazione su base collettiva a un fondo pensione aperto, ex art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005, statuendo che: (a) torna, sia pure dopo un certo lasso di tempo, a beneficiare di un'adesione collettiva al fondo aperto l'iscritto su base collettiva a un fondo aperto che, dopo aver perso i requisiti di partecipazione, non abbia esercitato il riscatto della posizione individuale maturata e che, in virtù di un nuovo rapporto di lavoro, rimanga iscritto allo stesso fondo su base collettiva; (b) può ritenersi realizzata la situazione di perdita dei requisiti di partecipazione al fondo, con conseguente facoltà di riscatto della posizione anche successivamente alla nuova assunzione, l'iscritto che, persi i requisiti di partecipazione al fondo aperto a carattere collettivo, intraprenda una nuova attività lavorativa che prevede l'adesione collettiva a un fondo aperto diverso da quello originario; (c) l'adesione deve continuare a essere considerata come collettiva fintanto che l'aderente non inizia a effettuare versamenti contributivi su base individuale al fondo aperto, nel caso di iscritto che, venuti meno i requisiti di partecipazione alla forma collettiva, prosegua la partecipazione su base individuale presso lo stesso fondo pensione aperto al quale aveva a suo tempo aderito su base collettiva: nella fase intercorrente tra la perdita dei requisiti di partecipazione e l'effettuazione di contribuzioni individuali, l'iscritto potrà esercitare l'opzione del riscatto ex art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005. Laddove l'aderente inizi ad alimentare la posizione con propri versamenti, la condotta deve invece intendersi espressione della volontà di continuare individualmente la partecipazione al fondo .

In relazione alla possibile applicazione dell'art. 14, comma 2 lett. b), D.Lgs. n. 252/2005 ai riscatti della posizione a seguito della cessazione del rapporto di lavoro ex art. 4 L. n. 92/2012 (accordi aziendali di esodo incentivato), la COVIP ha risposto affermativamente sul duplice presupposto che le due fattispecie presentano medesimo presupposto e comportano entrambe la cessazione del rapporto di lavoro e l'erogazione di una prestazione a sostegno del reddito da parte dell'INPS, sottolineando anche l'esistenza nell'ordinamento altre fattispecie analoghe – come il c.d. Fondo esuberi istituito con D.M. n. 158/2000 – che, alla cessazione del rapporto di lavoro dei predetti dipendenti, eroga loro un assegno per un determinato periodo di tempo, allo scopo di sostenerne il reddito prima del pensionamento .

Per i soggetti fiscalmente a carico la COVIP ha ritenuto che, per quanto attiene alla possibilità di esercitare il riscatto della posizione, le causali previste dall'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 252/2005 attingono in prevalenza a situazioni di difficoltà lavorativa (inoccupazione, cassa integrazione, mobilità) dell'aderente lavoratore, status, questo, che può tuttavia ricorrere anche per i soggetti fiscalmente a carico e che dovrà essere verificato di volta in volta. Non è stata invece ritenuta ammissibile la possibilità per i soggetti fiscalmente a carico di chiedere il riscatto per perdita dei requisiti di partecipazione ex art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 252/2005 a seguito dell'uscita dal fondo dell'aderente principale, tenuto anche

conto che l'iscrizione del soggetto fiscalmente a carico, una volta attivata, assume una propria e distinta autonomia (2).

Con riguardo a un fondo preesistente rivolto a professori universitari, sempre COVIP ha precisato che la disposizione del frazionamento del riscatto volontario è applicabile anche ai dipendenti pubblici e che l'accesso alle prestazioni di previdenza complementare da parte dell'aderente preclude allo stesso l'esercizio anche del diritto alle anticipazioni e al trasferimento, con esclusione di quella prevista all'art. 10, comma 7, dello schema di statuto dei fondi chiusi, in base al quale l'aderente che abbia maturato il diritto alla prestazione pensionistica e intenda esercitare tale diritto può trasferire la propria posizione individuale presso altra forma pensionistica complementare, per avvalersi delle condizioni di erogazione della rendita praticate da quest'ultima.

Quanto ai lavoratori posti nella condizione di esodo incentivato di cui all'art. 4 L. n. 92/2012, è stato ritenuto che non abbiano titolo, nel periodo di permanenza di detta situazione, a chiedere l'erogazione del trattamento pensionistico di previdenza complementare ordinario o anticipato (*ex art. 11, comma 4, D.Lgs. n. 252/2005, dei 5 anni*). E ciò perché coloro che aderiscono ai piani di esodo non hanno ancora maturato, come prevede l'art. 11, comma 2, i requisiti di accesso alle prestazioni stabiliti nel regime obbligatorio di appartenenza, che, invece, verranno acquisiti solo successivamente.

Da ultimo, in tema riscatto per mobilità è chiarito che la procedura di mobilità – menzionata dal D.Lgs. n. 252/2005 quale causale per il riscatto parziale – è quella prevista dall'art. 4 L. n. 223/1991, ossia un licenziamento collettivo realizzato in presenza di determinati presupposti, e che risulta a tal fine irrilevante che i lavoratori sottoposti alla predetta procedura beneficino o meno della Nuova prestazione di Assicurazione sociale per l'Impiego (NASpI), sostitutiva dell'indennità di mobilità. Più in generale, è stato rilevato che la sola fruizione della NASpI non rientra tra le causali che danno titolo al riscatto parziale della posizione di previdenza complementare, ai sensi del decreto.

5. Da molti anni il legislatore italiano interviene ripetutamente sul regime fiscale anche in contraddizione con il fine costituzionale previdenzialmente protetto che differenzia i fondi pensione da altre forme di investimento.

Ciò appare evidente ove si parli della tassazione in fase accumulo passata negli anni dall'11%, all'11,50% sino ad arrivare al 20%.

Tale tassazione è però applicata sul maturato e non sul realizzato, scoraggiando l'investimento previdenziale e creando incoerenze anche con il prevalente quadro europeo e rispetto ai i fondi comuni di investimento, per i quali la base imponibile è il realizzato e non già il maturato.

Quanto poi alla tassazione delle prestazioni, risulta permare il complicato sistema del pro-rata, nonché una differenza tra pubblici e privati.

E infatti, mentre i dipendenti pubblici che aderiscono ad un fondo pensione aperto o a un piano individuale di previdenza complementare di investimento scontano la stessa fiscalità dei privati, per i pubblici che aderiscono ad un fondo pensione di comparto l'equiparazione fiscale è avvenuta solo dal 2018: l'art. 1, comma 156, L. n. 205/2017 (Legge di bilancio 2018), ha previsto infatti solo dal 2018 l'applicabilità

(2) COVIP ha anche precisato le cautele che vanno osservate con riferimento alle modalità di esercizio delle citate facoltà da parte dei soggetti fiscalmente a carico minori di età. Per le liquidazioni della posizione individuale, è ritenuta necessaria l'acquisizione dell'autorizzazione del giudice tutelare, in applicazione dell'art. 320 c.c., secondo cui: "*I capitali non possono essere riscossi senza autorizzazione del giudice tutelare, il quale ne determina l'impiego*". In proposito, si reputa che tra gli atti di riscossione di capitali ben può inquadarsi l'esercizio del diritto all'anticipazione, con la quale si smobilizza parte della posizione previdenziale. Ciò vale sia riguardo all'anticipazione per "ulteriori esigenze", che non necessita di alcuna motivazione, sia rispetto alle causali specificamente individuate (spese sanitarie e acquisto o ristrutturazione della prima casa di abitazione). Viceversa la predetta autorizzazione del giudice tutelare non è ritenuta necessaria con riguardo al trasferimento della posizione individuale. Ciò perché, in ragione anche del *favor* con cui il legislatore del D.Lgs. n. 252/2005 ha trattato l'istituto, il passaggio di una posizione individuale da una forma pensionistica a un'altra si atteggia ad atto di gestione ordinaria che mantiene in vita la posizione previdenziale del minore, la quale viene soltanto "spostata" verso un altro fondo.

del regime di tassazione di cui al D.Lgs. n. 252/2005 anche ai dipendenti pubblici. Ne consegue che per essi il pro-rata opera secondo i seguenti scaglioni temporali: (a) ante 2001; (b) 2001-2017; (c) dal 2018 in poi, regime del D.Lgs. n. 252/2005.

A complicare il quadro è intervenuta anche la recente sentenza della Corte Costituzionale 3 ottobre 2019, n. 218 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005, nella parte in cui prevede che il riscatto volontario della posizione individuale da parte dei lavoratori dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni, iscritti ai fondi di previdenza complementare, continui a rimanere assoggettato alla tassazione prevista dalla previgente normativa per la quota maturata nel periodo 1° gennaio 2007-31 dicembre 2017, anziché al regime ordinariamente previsto dal D.Lgs. n. 252/2005. Per effetto della sentenza, con riferimento al riscatto volontario per i montanti maturati nel predetto periodo, trova dunque applicazione anche per i dipendenti pubblici il regime di tassazione previsto per i lavoratori privati dall'art. 14, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 252/2005.

La citata sentenza fa riferimento ai soli montanti maturati, come detto, nel periodo 1° gennaio 2007-31 dicembre 2017, dal momento che con riguardo alle prestazioni di previdenza complementare riferibili ai montanti maturati a decorrere dal 1° gennaio 2018 comunque opera l'art. 1, comma 156, L. n. 205/2017 (Legge di bilancio 2018), che prevede l'applicabilità del regime di tassazione di cui al D.Lgs. n. 252/2005 anche ai dipendenti pubblici.

Secondo la Corte, la previsione dell'art. 23, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005 ha penalizzato i dipendenti pubblici rispetto a quelli privati sebbene le due fattispecie siano sostanzialmente omogenee.

Osserva, infatti, la Corte che la *ratio* del beneficio fiscale riconosciuto a favore dei dipendenti privati che percepiscono tale prestazione – ossia favorire lo sviluppo della previdenza complementare, dando attuazione al sistema dell'art. 38, secondo comma, della Costituzione – è identicamente ravvisabile anche nei confronti di quelli pubblici, determinando una discriminazione che viola il principio dell'eguaglianza tributaria.

Come è stato osservato da Covip nell'ultima relazione per il 2019 *“ancorché la sentenza metta in evidenza che non sono individuabili elementi che giustifichino ragionevolmente una disomogeneità del trattamento fiscale agevolativo tra i dipendenti privati e quelli pubblici, con riferimento a tutte le prestazioni di previdenza complementare, l'oggetto della pronuncia risulta, peraltro, limitato al solo trattamento tributario applicabile al riscatto volontario. La Corte non ha, infatti, esteso la pronuncia di incostituzionalità alle altre norme non espressamente impugnate, riguardanti le disposizioni fiscali previgenti relative ai riscatti cosiddetti «involontari» e alle altre prestazioni, in capitale o rendita, pur potendo avvalersi del potere previsto dall'articolo 27 della Legge 87/1953 che consente alla Corte, nella sentenza di accoglimento, di dichiarare quali sono le altre disposizioni legislative la cui illegittimità deriva come conseguenza dalla decisione adottata. In tal modo, tuttavia, tralasciando di sanare l'adifferenziazione tra dipendenti pubblici e dipendenti privati anche per le altre fattispecie di prestazione di previdenza complementare, la sentenza della Corte non riesce ancora a realizzare la pur auspicata unitarietà del regime fiscale applicabile alle prestazioni di previdenza complementare.”*

Da ultimo è opportuno ricordare la questione posta dal Fondo pensione per i professori e dirigenti della Bocconi sulla applicabilità della dell'art. 1, comma 156, anche ai dipendenti pubblici non contrattualizzati: nella risposta ad interpello n. 956-934/2018 l'Agenzia ha correttamente ritenuto che la norma riguarda tutti i dipendenti pubblici e non solo quelli contrattualizzati, poiché – dal coordinamento degli artt. 1, 2 e 3 D.Lgs. n. 165/2001 – emerge che alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni convivono oggi categorie non contrattualizzate (di cui art. 3 D.Lgs. n. 165/2001), e pubblici impiegati “privatizzati”, e che entrambi rientrano nell'ambito definitorio di cui all'art. 1, comma 2, onde ogni rinvio generico a tale articolo non può che ricomprenderli tutti, e non soltanto quelli contrattualizzati (cfr. CARINGELLA F. - SILVESTRO C. - VALLACQUA F., *Codice del Pubblico impiego*, Roma, 2011, 155)

Anche in questo caso, l'intervento della prassi ha supplito a un vuoto che andava colmato dal legislatore.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BALDARI C., *I fondi pensione. Profili civilistici e tributari*, Milano, 1998
- BESSONE M., *Previdenza complementare*, Torino, 2000
- BRAMBILLA A., *Capire i fondi pensione*, Milano, 2007
- BRUNI R. - SCHIAVO F.P., *Capire e gestire i fondi pensione*, Roma, 1999
- CARINGELLA F. - SILVESTRO C. - VALLACQUA F., *Codice del Pubblico impiego*, Roma, 2011
- CESARI R., *TFR e fondi pensione*, Bologna, 2007
- COVIP, Risposte a quesito aprile 2010, febbraio 2012, agosto 2012, ottobre 2012, febbraio 2013, ottobre 2013, novembre 2013, giugno 2014, settembre 2014, febbraio 2016, dicembre 2016, marzo 2019
- COVIP, *Orientamenti interpretativi in merito all'articolo 14, comma 2, lettera b, del d.lgs. n. 252 del 2005*", adottati con deliberazione del 28 novembre 2008
- COVIP, Orientamenti in merito alla possibilità di riscattare parzialmente la posizione individuale ai sensi dell'art. 14, comma 5, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 del 29 marzo 2012.
- COVIP, Circolare n. 5027 del 26.10. 2017. Ar. 1, c. 38 della Legge 4 agosto 2017, recante modifica al d.lgs. 252/05
- DE BENEDICTIS F., *La nuova disciplina fiscale*, in MARE M. (a cura di), *La previdenza complementare: quale futuro?*, Bologna, 2011
- TURSI A., *La previdenza complementare nel sistema italiano di sicurezza sociale*, Milano, 2001
- VALLACQUA F., *Il trattamento fiscale dei contributi destinati a fondi pensione. Le problematiche connesse all'adesione individuale a FIP per i dipendenti pubblici*, in *Lavoro e previdenza oggi*, 2003, 7, 1169
- VALLACQUA F., *L'adesione alle forme di previdenza complementare per i dipendenti pubblici e le relative problematiche: il caso dell'adesione collettiva a fondi pensione aperti*, in www.ildirittopericoncorsi.it, Roma, 7 aprile 2010
- VALLACQUA F., *La previdenza complementare per i dipendenti pubblici e privati*, Milano, 2012
- ZAMPINI G., *Destinatari e sistema delle fonti*, in BESSONE M. - CARINCI F. (a cura di) *La previdenza complementare*, in *Diritto del lavoro*, Commentario diretto da CARINCI F., Torino, 2004, volume IV

IX - L'IRES

Il bilanciamento tra scopo lucrativo e beneficio comune nelle società benefit: profili fiscali e societari (*)

The balance between profit-making and common benefit in benefit corporation: tax and corporate profiles

ROBERTO CORDEIRO GUERRA – DILETTA LENZI

Abstract

La crescente attenzione delle imprese e dei consumatori per i profili di sostenibilità delle attività produttive sta di fatto determinando un forte incremento nel ricorso al modello della società benefit. Il trattamento dei costi sostenuti in ragione del perseguimento del beneficio comune costituisce, dal punto di vista fiscale, la problematica più interessante e delicata, da affrontare e risolvere tenendo in considerazione per un verso la questione del bilanciamento tra scopi lucrativi ed altruistici e per l'altro i recenti sviluppi della giurisprudenza tributaria in tema di inerenza.

Parole chiave: società benefit, responsabilità sociale società, interessa della società, principio di inerenza

Abstract

The growing interest of companies and consumers for sustainable production activities is actually boosting chase to benefit corporation. Handling costs shouldered to pursue common wealth is the most interesting and delicate issue, from a taxation stand point. This issue has to be faced and solved considering balance between profit and selfless targets, on one side and related recent taxation law development, on the other side.

Keywords: benefit corporations, corporate social responsibility, interest of the Company, requisite of inherence of costs and expenses

SOMMARIO: **1.** Le società benefit nell'ordinamento italiano. - **2.** Società benefit e regime fiscale: uno sguardo d'insieme. - **3.** Recenti sviluppi giurisprudenziali in tema di inerenza dei costi di impresa. - **4.** Le finalità di beneficio comune. - **5.** L'inerenza dei costi attinenti all'attuazione delle finalità altruistiche. - **6.** Brevi osservazioni conclusive.

* Il contributo è frutto di un lavoro comune, tuttavia, i paragrafi 2, 3 e 5 sono da attribuirsi al Prof. Robertp Cordeiro Guerra e i paragrafi 1 e 4 alla Dott.ssa Diletta Lenzi.

1. Con la Legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208) (1) il legislatore, sull'esempio statunitense (2), ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto della "società benefit". Dal 1° gennaio 2016, le società di persone, di capitali e cooperative (3) possono costituirsi come "benefit" modificando l'atto costitutivo al fine di introdurre la previsione di «una o più finalità di beneficio comune», inteso, quest'ultimo, come «il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società benefit, di uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti negativi, su una o più categorie di cui al comma 376» (comma 378, lett. a), L. n. 208/2015), ossia «persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse», quali «lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, pubblica amministrazione e società civile» (così commi 376 e 378, lett. b), L. n. 208/2015) (4).

La società benefit si caratterizza dunque per il fatto di esercitare un'attività economica al fine di perseguire non solo uno scopo mutualistico o lucrativo (a seconda del tipo societario adottato) ma anche una o più specifiche finalità di beneficio comune; nonché per l'adozione di una gestione responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti degli *stakeholders* dell'impresa (comma 376, L. n. 208/2015).

La modificazione dell'oggetto sociale diretta a introdurre le finalità di beneficio comune è requisito sufficiente per la qualificazione di società esistenti come società benefit, e deve essere decisa e attuata secondo le modalità previste dal tipo societario prescelto (5). Ogni volta in cui la modifica statutaria non

-
- (1) Il dibattito legislativo in tema di società benefit ha preso avvio con il disegno di legge A.S. n. 1882, «Disposizioni per la diffusione di società che perseguono il duplice scopo di lucro e di beneficio comune», comunicato alla Presidenza del Senato il 17 aprile 2015; analogo disegno di legge fu presentato alla Camera dei Deputati il 23 settembre 2015 (A.C. n. 3321). La società benefit è stata poi introdotta, ed è oggi regolata, dall'unico art. 1, commi da 376 a 384, L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016).
- (2) L'equivalente della società benefit nasce negli Stati Uniti, su iniziativa dell'ente non-profit "B Lab". Fondato nel 2006, B Lab fu creato con l'obiettivo di costruire una comunità internazionale per la certificazione delle società "BCorp" o "B Corporation"; certificazione condizionata al superamento di un "B Impact Assessment", che permette di identificare le imprese che, su base volontaria, si impegnano a generare un positivo impatto sociale e ambientale, nonché a soddisfare determinati *standards* di trasparenza, responsabilità e sostenibilità. Tale certificazione può essere rilasciata a qualsiasi società, indipendentemente dalla sua natura di "benefit corporation". Parallelamente, B Lab si è fatto principale promotore a livello politico delle proposte di legge in tema di *benefit corporations*, occupandosi anzitutto di predisporre il "Model Benefit Corporation Legislation", che ha ispirato legislazioni quali, ad esempio, quella dello Stato di Washington e la sua "social purpose corporation", introdotta nel 2012. A dieci anni di distanza dall'introduzione della prima legge sulle *benefit corporations* nello Stato del Maryland, nel 2010, trentasette Stati USA hanno adottato, con minime variazioni (anche a livello terminologico, come nel caso dello Stato di Washington), una legge che regola le *benefit corporations*; mentre quattro Stati (Alaska, Georgia, Iowa e Mississippi) hanno attualmente una proposta di legge pendente (maggiori informazioni sono disponibili sul sito-web di B Lab, al link <http://benefitcorp.net/policymakers/state-by-state-status>). Come si avrà modo di vedere nel prosieguo, il legislatore italiano sembra essersi ispirato al *Model Benefit Corporation Legislation* elaborato da B Lab, tranne che per la formulazione del beneficio comune che, nella sua genericità, sembra richiamare la definizione di "general public benefit" prevista dalla "Public Benefit Corporation" dello Stato del Delaware. Sul punto si veda GALLARATI A., *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit. Un'analisi economica e comparata*, in *Contr. impr.*, 2018, 2, 806 ss., in particolare 813-814. Le esperienze statunitensi e italiana hanno poi ispirato la legge introduttiva delle *Sociedades Comerciales de Beneficio e Interés Colectivo (BIC)* in Colombia (L. 8 giugno 2018, n. 1901 e regolamento n. 2046/2019).
- (3) Ai sensi dell'art. 1, comma 377, L. n. 208/2015, può assumere la qualifica di società benefit ogni società regolata dal Libro V, titoli V e VI, del codice civile. Dall'assenza di una preclusione espressa per la costituzione in forma di s.p.a. o s.r.l. unipersonali, deve dedursi che anche queste forme societarie possano assumere la qualifica di società benefit; così anche MOSCO G.D., *Scopo e oggetto nell'impresa sociale e nella società benefit*, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2018, 1, 81 ss., a 84-85, nota 6.
- (4) Sulla società benefit v. ASSONIME, *La disciplina delle società benefit*, circolare 20 giugno 2016, n. 19; CALAGNA F., *La nuova disciplina della "Società Benefit": profili normativi e incertezze applicative*, in *Rivista Diritto Societario*, 2016, 3, 709 ss.; CORSO S., *Le società benefit nell'ordinamento italiano: una nuova "qualifica" tra profit e non-profit*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2016, 5, 995 ss.; LENZI D., *Le società benefit*, in *Giur. comm.*, 2016, 6, I, 894 ss.; LUPOI A., *L'attività delle società benefit*, in *Rivista del notariato*, 2016, 811 ss.; VENTURA L., *Benefit corporation e circolazione di modelli: le "società benefit", un trapianto necessario?*, in *Contr. e impr.*, 2016, 4/5, 1141 ss.
- (5) La modificazione dell'atto costitutivo dovrà poi essere iscritta nel registro delle imprese secondo quanto previsto dal codice civile per ciascun tipo societario (così art. 1, comma 379, L. n. 208/2015). Al riguardo, non sembra sussistere uno specifico dovere di iscrizione nel registro delle imprese della società benefit ulteriore rispetto a quella del tipo societario

sia adottata in modo unanime, sorge la questione della configurabilità del diritto di recesso del socio che non abbia contribuito alla delibera di modificazione dell'atto costitutivo. La L. n. 208/2015 non disciplina espressamente il fenomeno, con la conseguenza che troveranno applicazione le regole previste dal tipo sociale prescelto. Non sono quindi individuabili soluzioni generalizzate, ma si dovrà considerare di volta in volta se la previsione del beneficio comune configuri, in concreto, una causa di recesso (6).

La società che abbia introdotto la previsione del beneficio comune nell'atto costitutivo potrà inserire nella denominazione sociale le parole "società benefit" o la sigla "SB". La modificazione della denominazione sociale è, tuttavia, meramente facoltativa; ciò sia per le società di nuova costituzione sia per le società già esistenti (comma 379, L. n. 208/2015) (7). Con riguardo a società esistenti, in particolare, l'assunzione della qualifica "benefit" non sembra configurare un'ipotesi di trasformazione societaria, ciò in ragione sia della lettera della legge, dalla quale non si evince alcuna indicazione in tal senso, sia del principio di tipicità dei modelli societari (di cui all'art. 2249 c.c.), che non permette di qualificare la società benefit come nuovo tipo (8).

La decisione circa l'adozione della qualifica di società benefit, come detto, è rimessa ai soci in sede di costituzione di società o di modificazione dell'atto costitutivo. Una simile espressione di autonomia non è tuttavia priva di conseguenze sul piano giuridico, incidendo, per espressa volontà del legislatore della riforma, come si dirà a breve, sia sul piano della tutela dei consumatori della società benefit e delle imprese ad essa concorrenti, sia sui doveri degli amministratori della società.

In caso di mancato perseguimento del beneficio comune, la società potrà essere sanzionata dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato per violazione del codice del consumo (D.Lgs. n. 206/2005) e della disciplina in materia di pubblicità ingannevole (D.Lgs. n. 145/2007) (9). La L. n. 208/2015 valorizza le misure di controllo pubblico volte a garantire una comunicazione al mercato veritiera e corretta e, in ultima istanza, a impedire alla società benefit che concretamente non persegua il beneficio comune di godere di vantaggi competitivi rispetto ad altre società (10).

di partenza; così anche BARTOLACELLI A., *Le società benefit: responsabilità sociale in chiaroscuro*, in *Non profit*, 2017, 2, 253 ss., in particolare 276, nota 43.

- (6) La modificazione statutaria che comporti, nei fatti, una variazione sostanziale delle condizioni di rischio dell'investimento del socio potrà dunque integrare l'ipotesi di giusta causa di recesso da società di persone (ex art. 2285 c.c.), laddove queste ultime permettano la modificazione del contratto sociale a maggioranza.
- Nel caso di modificazione dell'oggetto sociale tale da comportare un cambiamento significativo dell'attività della società potrebbe rinvenirsi una causa di recesso da società di capitali, ex artt. 2437, comma 1, lett. a) e 2473, comma 1, c.c. Allo stesso modo, non sembra potersi escludere la configurabilità della causa di recesso da s.p.a. ex art. 2437, comma 1, lett. g), c.c. (modificazioni dello statuto concernenti i diritti di voto o di partecipazione) laddove la modificazione incida, in concreto, sui diritti di partecipazione dei soci ai risultati dell'attività; così STELLA RICHTER M. JR., *Società benefit e società non benefit*, in *Riv. dir. comm.*, 2017, 2, II, 271 ss. In tema di diritto di recesso da società benefit, si veda, inoltre, CORSO S., *Le società benefit nell'ordinamento italiano*, cit., in particolare 1013 ss.
- (7) Sul tema si veda, CATERINO D., *Denominazione e labeling della società benefit, tra marketing "reputazionale" e alterazione delle dinamiche concorrenziali*, in *Giur. comm.*, 2020, 4, I, 787 ss.
- (8) Così, espressamente, ASSONIME, *La disciplina delle società benefit*, cit., 18; CORSO S., *Le società benefit nell'ordinamento italiano*, cit., 1012, nota 65; GALLARATI A., *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit*, cit.; GUIDA P., *La «società benefit» quale nuovo modello societario*, in *Rivista del notariato*, 2018, 2, 501 ss.
- (9) Così, art. 1, comma 384. Si ritiene che, in presenza dei relativi presupposti di legge, possano trovare applicazione anche le tutele previste dagli artt. 2598 e ss. c.c., ciò a fronte di atti di concorrenza sleale. Sul tema, v. CATERINO D., *Denominazione e labeling della società benefit, tra marketing "reputazionale" e alterazione delle dinamiche concorrenziali*, cit., in particolare 803 ss.
- (10) Simili rimedi si pongono a tutela di consumatori (sul punto cfr. STANZIONE D., *Profili ricostruttivi della gestione di società benefit*, in *Rivista del Diritto Commerciale*, 2018, 3, I, 487 ss., in particolare 531) e imprese concorrenti, ma non degli *stakeholders* non finanziari, i quali potranno al più presentare denuncia all'AGCM a fronte del mancato perseguimento del beneficio comune da parte della società benefit. In ogni caso, la fattispecie sanzionabile resta la lesione all'integrità del mercato di riferimento, per mezzo dell'inganno dei consumatori o dello sviamento di clientela a imprese concorrenti, ma non a causa del mancato perseguimento del beneficio comune di per sé considerato. Cfr. DENOZZA F., *La società benefit e le preferenze degli investitori*, in *Dalla benefit corporation alla società benefit*, a cura di DE DONNO B. – VENTURA L., Bari, 2018, 33 ss.

La realizzazione del beneficio comune è compito degli amministratori, i quali sono tenuti ad amministrare la società benefit «*in modo responsabile, sostenibile e trasparente*» nei confronti di tutti gli *stakeholders* (comma 376, L. n. 208/2015), bilanciando «*l'interesse dei soci, il perseguimento delle finalità di beneficio comune e gli interessi delle categorie indicate nel comma 376 (11), conformemente a quanto previsto dallo statuto*» (comma 380, L. n. 208/2015). Rientrano, inoltre, tra gli specifici doveri degli amministratori di società benefit l'individuazione del soggetto o dei soggetti responsabili del perseguimento del beneficio comune (12) e la predisposizione, con cadenza annuale, di una “relazione di impatto” (13), contenente gli obiettivi specifici, le modalità e le azioni attuate per il perseguimento del beneficio comune, nonché una valutazione dell'impatto generato e la descrizione dei nuovi obiettivi funzionali alle finalità di beneficio comune. Gli amministratori restano, ovviamente, comunque obbligati al rispetto dei doveri derivanti dalla disciplina codicistica del tipo societario adottato dalla società benefit.

Il beneficio comune (sul quale si veda anche *infra* par. 4) assurge quindi a rango di parametro di riferimento per valutare l'operato degli amministratori, con una prima conseguenza: nonostante il silenzio della L. n. 208/2015 sul punto, il mancato perseguimento del beneficio comune si ritiene possa configurare giusta causa di revoca degli amministratori (14).

(11) Il comma 376, L. n. 208/2015 include un ampio elenco di *stakeholders*: «*persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse*»; dove per altri portatori di interessi si intendono, ai sensi del comma 378, lett. b), L. n. 208/2015, «*il soggetto o i gruppi di soggetti coinvolti, direttamente o indirettamente, dall'attività delle società di cui al comma 376, quali lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, pubblica amministrazione e società civile*».

(12) L'individuazione del responsabile del beneficio comune sembra rientrare tra le funzioni di gestione in senso lato e, in quanto tale, sembra essere di competenza degli amministratori. Sembra possibile attribuire tale funzione a un amministratore (esecutivo o non esecutivo), al direttore generale, ad altro dipendente o a un consulente esterno. Si vedano sul punto CALAGNA F., *La nuova disciplina della “Società Benefit”: profili normativi e incertezze applicative*, cit., in particolare 717; e BIANCHINI M. - SERTOLI C., *Una ricerca Assonime sulle società benefit. Dati empirici, prassi statutaria e prospettive*, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2018, 1, 201 ss., il cui studio degli statuti di società benefit esistenti al 1° giugno 2018 dimostra come l'ipotesi più diffusa sia proprio l'attribuzione della funzione di responsabile del beneficio comune a un amministratore.

(13) Similmente, nulla è detto in ordine al ruolo dell'eventuale organo di controllo. La questione sembra tuttavia meno problematica: in quanto disciplina speciale, la legge in materia di società benefit non fa venir meno la disciplina codicistica applicabile al tipo societario prescelto. Ne consegue che i “tradizionali” obblighi, doveri e poteri dell'eventuale organo di controllo restano invariati. A questi devono però aggiungersi, in ragione della natura di società benefit, due ulteriori doveri: da un lato, il dovere di valutare la conformità dell'operato degli amministratori rispetto ai nuovi obblighi che la L. n. 208/2015 impone agli stessi, ovvero il perseguimento del beneficio comune così come declinato nello statuto, la nomina del responsabile per il beneficio comune e la predisposizione della relazione d'impatto; dall'altro lato, il dovere di verificare che la predisposizione degli assetti, da parte degli amministratori, sia adeguata a garantire altresì una gestione responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti degli *stakeholders* non finanziari. Sul punto si veda BARTOLACELLI A., *Le società benefit*, cit., in particolare 271.

Il contenuto della relazione è dettagliatamente previsto dalla L. n. 208/2015 al comma 382, nonché dagli allegati alla L. n. 208/2015, nn. 4 e 5, che disciplinano, rispettivamente, le caratteristiche dello standard di valutazione esterno e le aree di valutazione. Lo standard di valutazione deve essere in grado di vagliare, in modo esauriente, le azioni finalizzate a perseguire il beneficio comune. Lo standard deve essere predisposto da un ente indipendente dalla società (ovvero non controllato dalla società o ad essa collegato, né a questa legato da rapporti finanziari tali da generare un conflitto di interessi; cfr. in particolare allegato 4, comma 4 lett. e)), che garantisca la credibilità delle informazioni rilasciate e la trasparenza della propria attività di valutazione. La valutazione di impatto deve necessariamente ricomprendere alcuni ambiti settoriali dettagliatamente descritti nell'allegato 5 (cfr. anche comma 378, lett. d)), tra i quali: la trasparenza e le modalità di governo della società volte a coinvolgere gli *stakeholders* dell'impresa; le relazioni con i dipendenti; l'impatto della società, e dei suoi prodotti o servizi, sull'ambiente naturale; le relazioni con i fornitori e la comunità territoriale nella quale l'impresa si inserisce.

La relazione deve essere allegata al bilancio di esercizio (è discusso se tale relazione possa essere contenuta nella relazione sulla gestione; sul punto si veda BUTTURINI P., *La relazione annuale della società benefit nel sistema del bilancio*, in *Giur. comm.*, 2020, 3, I, 572 ss.) e pubblicata sul sito web della società. È consentito omettere alcuni dati finanziari, se vi sono specifiche esigenze di riservatezza.

(14) Così anche ANGELICI C., *Società benefit*, in *Dalla benefit corporation alla società benefit*, a cura di DE DONNO B. - VENTURA L., Bari, 2018, 19 ss.

È dubbio, invece, se la violazione dei doveri previsti dalla L. n. 208/2015, così come appena esposti – ossia il dovere di amministrare la società in modo da bilanciare i vari interessi, l'individuazione del responsabile del beneficio comune e la redazione della relazione di impatto –, possa in concreto configurare un'ipotesi di responsabilità degli amministratori. In tema di responsabilità degli amministratori, infatti, il comma 381, L. n. 208/2015 rinvia espressamente alla disciplina prevista dal codice civile per il tipo societario adottato. Ciò fa sorgere numerosi dubbi interpretativi principalmente in ragione del fatto che la responsabilità civile degli amministratori presuppone un danno patrimoniale. La disciplina impedisce, infatti, di promuovere un'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori per mancato perseguimento del beneficio comune, qualora tale condotta non abbia cagionato un depauperamento del patrimonio sociale (o del patrimonio del singolo socio o terzo nell'ipotesi di responsabilità *ex art.* 2395 c.c.). Al di fuori dei casi di danno reputazionale o da perdita di opportunità, tuttavia, il mancato perseguimento del beneficio comune potrebbe non generare alcun danno. Si pensi al caso in cui il beneficio sia individuato nella riduzione dell'impatto ambientale negativo dell'impresa: attivare un piano di conversione degli impianti volto a ridurre la capacità inquinante dell'impresa, ad esempio, richiederà un'assunzione di costi da parte della società, con la conseguenza che alla sua mancata attuazione non solo potrebbe non conseguire alcun danno al patrimonio sociale, ma addirittura potrebbe derivarne un risparmio di spesa (15). In ragione delle regole civilistiche in materia di responsabilità degli amministratori, quanto ai presupposti e ai soggetti legittimati ad agire, la responsabilità civile degli amministratori per mancato perseguimento del beneficio comune sembra, dunque, destinata a poter essere contestata solo in ipotesi marginali.

Ad ogni modo, il perseguimento del beneficio comune deve esplicarsi nella complessiva programmazione dell'attività, senza la necessità che rilevi in ogni singola decisione gestoria (16).

2. Tratteggiata la disciplina introduttiva delle società benefit, occorre verificare come essa reagisca in campo fiscale, e dunque se nei confronti di un soggetto che abbia acquisito *ab origine* o a seguito di modifiche statutarie tale veste emergano problemi specifici nell'individuazione o applicazione della normativa tributaria.

La scelta legislativa di non creare un nuovo modello di società, ma piuttosto di declinare all'interno del tipo società lucrativa o mutualistica la *species* benefit comporta un primo rilevante corollario, ossia quello che ai fini impositivi il reddito di tali soggetti è qualificato come reddito d'impresa e determinato secondo le disposizioni del capo II, sez. I, TUIR (*Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti*).

L'art. 83 TUIR detta infatti tale regola con riguardo, tra l'altro, ai soggetti di cui all'art. 73, lettera a), ossia le società per azioni ed in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata e le società cooperative e di mutua assicurazione; e non v'è dubbio, alla stregua di quanto già constatato, che le società benefit mantengano l'appartenenza ad uno di tali tipi sociali. In altre parole, l'assunzione della qualifica di società benefit non ne varia l'inquadramento fiscale, sostanzialmente in parallelo a quanto avviene sul versante civilistico, ove siffatta opzione non determina la perdita del modello di riferimento originario, lucrativo o mutualistico.

(15) Per un'analisi dei doveri e della responsabilità civile degli amministratori di s.p.a. benefit v. PRATAVIERA S., *Società benefit e responsabilità degli amministratori*, in *Riv. soc.*, 2018, 4, 919 ss. e LENZI D., *Le società benefit*, cit. Sulla configurabilità dell'azione di responsabilità da parte dei creditori sociali si veda PALMIERI M., *L'interesse sociale: dallo shareholder value alle società benefit*, in *Banca impresa società*, 2017, 2, 201 ss.; mentre sulla tutela degli *stakeholders* della società benefit, e della configurabilità dell'azione *ex artt.* 2395 c.c. e 2476, co. 6, c.c., per le società di capitali, si vedano ANGELICI C., *ibidem*; DENOZZA F., *La società benefit e le preferenze degli investitori*, cit., in particolare 38 ss.; DENOZZA F. – STABILINI A., *La società benefit nell'era dell'investor capitalism*, in *Rivista Orizzonti del Diritto Commerciale*, 2017, 2; e ROSSI S., *L'impegno multistakeholder della società benefit*, in *Rivista Orizzonti del Diritto Commerciale*, 2017, 2.

(16) Cfr. ANGELICI C., *Società benefit*, cit., 27.

D'altra parte, il legislatore neppure ha ritenuto di introdurre un regime di tassazione agevolata in considerazione della meritevolezza degli scopi altruistici che le società benefit incorporano nel proprio statuto: ad oggi l'unico intervento di stampo agevolativo, seppure di modesta portata applicativa, è il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 50% delle spese sostenute per la trasformazione in società benefit (17).

Così stando le cose, la questione centrale in materia tributaria riguarda il trattamento fiscale delle scelte economiche poste in essere in attuazione degli scopi altruistici (18).

Più precisamente, e già ad un primo approccio, è ovvio che il bilanciamento delle esigenze lucrative con quelle attinenti al perseguimento del beneficio comune potrebbe determinare maggiori costi imputabili – esclusivamente o parzialmente – all'opzione di svolgere l'attività d'impresa in modo sostenibile; con conseguente possibile contestazione in ordine alla loro deducibilità siccome non prettamente finalizzati alla produzione di un utile. Il problema, più in dettaglio, può porsi sia con riferimento alle imposte sui redditi che all'imposta sul valore aggiunto: considerata tuttavia la peculiarità dei termini nei quali la questione si atteggia con riferimento all'IVA, ove il giudizio di inerenza è rivolto alle singole operazioni piuttosto che all'attività nel suo complesso (19), limiteremo la nostra indagine al primo profilo.

3. Viene in considerazione, a tal fine, un tema cruciale della tassazione delle imprese, ossia quello del concetto di inerenza, tradizionalmente oggetto di attenzione in dottrina. Non è possibile, per ragioni di economia della presente indagine, dare conto della ricchezza dei contributi in argomento (20); piuttosto, in modo strettamente strumentale alla soluzione del problema in esame, sembra opportuno prendere le mosse da alcune recenti pronunce della Cassazione che hanno sottoposto a revisione critica la precedente elaborazione giurisprudenziale sul punto, tenendo in considerazione il contributo della dottrina nella progressiva messa a fuoco dell'attuale concetto di inerenza (21).

La decisione che ha aperto ad un nuovo indirizzo ermeneutico è l'ordinanza n. 450 del 2018, il cui ragionamento può essere sintetizzato in tre punti essenziali.

-
- (17) Art. 38-ter (Promozione del sistema delle società benefit) del c.d. Decreto Rilancio (D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni da L. 17 luglio 2020, n. 77): “Per sostenere il rafforzamento, nell'intero territorio nazionale, del sistema delle società benefit, di cui all'articolo 1, commi 376 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è riconosciuto un contributo sotto forma di credito d'imposta nella misura del 50 per cento dei costi di costituzione o trasformazione in società benefit, sostenuti a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto al 31 dicembre 2020. Il credito d'imposta è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo di 7 milioni di euro, che costituisce limite di spesa”.
- (18) In proposito cfr. PROCOPIO M., *Il trattamento tributario dei costi relativi al sostegno alle società benefit*, in *Dir. e prat. trib.*, 2017, 1, 81 ss.
- (19) Cfr. in tal senso GREGGI M., *Principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012, 16.
- (20) Senza pretesa di completezza cfr. NOCERINO O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, Padova, 2020; VICINI RONCHETTI A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Padova, 2016; GIOVANNINI A., *Costo e inerenza in diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 929 ss.; IDEM, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011, 612 ss.; VIGNOLI A., *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari. Riflessioni sull'inerenza nella tassazione 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*, Padova, 2018; BEGHIN M., *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza (“inerenza intrinseca” versus “inerenza estrinseca”)*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 402; PROCOPIO M., *L'inerenza nel sistema delle imposte dirette*, Milano, 2009; TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991.
- (21) L'indirizzo tratteggiato in tali pronunce è stato positivamente valutato da alcuni autori che ne hanno auspicato il mantenimento: cfr. in tal senso FRANSONI G., *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza*, in *Riv. dir. trib.*, Supplemento online, 19 marzo 2018; BORIA P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 10, 767 ss.; VICINI RONCHETTI A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 551; PROCOPIO M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, 1667 ss.

Il primo concerne il fondamento legislativo della clausola dell'inerenza, fino a quel momento individuato dalla prevalente giurisprudenza nell'art. 75, comma 5, TUIR (art. 109, comma 5, nell'attuale versione del TUIR). In realtà – sottolinea la Corte – quest'ultima disposizione si riferisce al diverso e specifico aspetto dell'ineducibilità dei costi relativi a ricavi esenti, e dunque alla necessaria correlazione tra costi deducibili e ricavi imponibili: essa disciplina dunque, un profilo ulteriore e successivo rispetto all'inerenza, che, anzi, è presupposta (i costi per essere deducibili debbono anche, e necessariamente, essere inerenti) ma non definita dalla norma (22).

Il secondo riguarda l'abbandono della definizione della nozione dell'inerenza – in precedenza spostata dalla prevalente giurisprudenza della stessa Corte – formulata «*in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa*» (in termini, Cass., n. 10914/15). Tale orientamento – argomenta la Corte – «*se, da un lato, correla l'inerenza al rapporto tra costi e attività d'impresa (non riducibile, perciò, ad una relazione necessaria del costo con il reddito o con i ricavi), dall'altro pone erroneamente un necessario legame tra il costo e l'attività d'impresa secondo un parametro d'utilità, all'interno di una relazione deterministica che sottende rapporti di causalità*».

Il terzo passaggio – infine – riguarda la distinzione concettuale tra l'inerenza, risolvendosi in un giudizio di tipo qualitativo, e la congruità. L'inerenza – secondo la Corte – deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo. La tesi secondo la quale l'utilità deve essere apprezzata considerando anche la dimensione quantitativa della spesa, per cui un costo potrebbe essere inerente anche solo in parte è dunque errata.

Si tratta di passaggi argomentativi sostanzialmente condivisibili, tant'è che la dottrina non ha mancato di esprimere apprezzamento a tale impianto ricostruttivo (23).

Segnatamente, quanto al primo punto, molti autori avevano da tempo evidenziato che l'inerenza è regola immanente alla nozione di reddito d'impresa e coerente con l'art. 53 della Costituzione (24). Le spese sopportate per l'espletamento dell'attività imprenditoriale – sempreché non connotate da disvalore che ne determini una qualifica legislativa in termini di ineducibilità (25) – devono infatti poter essere dedotte al fine di consentire la tassazione della ricchezza netta effettivamente prodotta ed in quanto tale sicura espressione di attitudine alla contribuzione (26).

In ordine al secondo punto, convincente è il riferimento alla relazione tra costo – o meglio bene o servizio acquistato – e attività d'impresa piuttosto che tra spesa e produzione di ricavi: non tutti i costi sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, ben potendo l'impresa sostenere oneri attinenti

(22) Così testualmente l'ordinanza: «*In proposito va precisato che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75, 5° c., Tuir, che si riferisce invece al diverso principio della ineducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili*».

(23) Secondo FRANSONI G., *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza*, cit., l'ordinanza in commento deve essere salutata con grande favore perché sembra voler decisamente imboccare la strada del superamento complessivo dei consolidati indirizzi del passato ed il «*fatto che l'innovazione sia consapevolmente voluta e apertamente affermata lascia quindi ben sperare sulla possibilità che il nuovo orientamento si radichi e consolidi nel tempo*».

(24) «*L'inerenza dei componenti negativi all'attività d'impresa costituisce una delle regole generali di determinazione del reddito di impresa, discendente dal principio di effettività della capacità contributiva*»: così Tundo, *Dalla composizione delle contraddizioni il carattere "assoluto" del giudizio di inerenza*, in Riv. giur. trib., 2019, 1, 25 ss.

(25) Cfr. in proposito GIOVANNINI A., *Costo e inerenza in diritto tributario*, cit., 929 ss.

(26) BORIA P., *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in Riv. dir. trib., 1992, 413 ha parlato di «*norma senza disposizione*». Sul punto cfr. LUPI R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in Rass. trib., 2004, 6, 1935 ss.; BEGHIN M., *Prestiti gratuiti ai soci e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di inerenza e sulla regola di deducibilità (pro-rata) degli interessi passivi*, in Riv. dir. trib., 1998, 153; TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. dir. trib., 2002, 5, 437; ZIZZO G., *Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione*, in Rass. trib., 2007, 6, 1789 ss.; DELLA VALLE E., *Ma è proprio vero che gli interessi passivi si deducono a prescindere dall'inerenza*, in Riv. Giur. Trib., 9, 2010, 9, 784 ss.; DEOTTO D., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in Corr. Trib., 16, 2009, 16, 1289; VIGNOLI A., *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, cit., 35.

alla sua attività ma non in grado di recare ad essa un apporto di natura utilitaristica (27). In effetti, tale criterio mal si presta ad essere applicato nel caso di un programma imprenditoriale articolato in plurimi atti ognuno dei quali non necessariamente o esclusivamente vocato alla produzione di proventi: da questo punto di vista, dietro la nuova prospettazione non meramente utilitaristica del concetto di inerenza alligna e traspare la consapevolezza della sempre maggiore attenzione delle imprese alla sostenibilità, da perseguire per l'appunto ascrivendo tra gli obiettivi dell'attività lucrativa un modo di svolgimento della medesima – ivi inclusi i relativi oneri – tale da non riversare esternalità negative sulla collettività.

Quanto infine al terzo profilo, ossia la relazione tra inerenza e congruità, ci pare che la messa a fuoco dei due concetti sia chiara a livello teorico, a prescindere dalla coerenza delle applicazioni pratiche che ne sono state tratte. In proposito, una successiva pronuncia della Cassazione (28) – dopo aver richiamato l'ordinanza n. 450 del 2018 – ha di nuovo precisato che «*esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza un apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità*» (29), parametri che non sono espressione dell'inerenza ma «*costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa*» (30).

Non si tratta di un orientamento consolidato, giacché mentre alcune decisioni lo hanno confermato altre pronunce sembrano non averlo pienamente recepito (31); tuttavia esso rappresenta – al netto di qualche passo indietro – una soddisfacente messa a fuoco degli attuali e condivisibili contorni della nozione di inerenza.

Ebbene, muovendo da essa occorre chiedersi se le finalità altruistiche perseguite in ambito benefit, e per quanto ci riguarda i relativi costi, possano ritenersi correlati all'attività di impresa e dunque inerenti.

Per rispondere in modo appropriato giova approfondire i termini nei quali il rapporto tra finalità altruistiche ed interesse dei soci è stato messo a fuoco nella sede sua propria, ossia quella del diritto societario; acquisiti i risultati di questa indagine sarà possibile farne applicazione in via consequenziale alla tematica più strettamente fiscale.

(27) Nello stesso senso Cass., ordinanza 31 maggio 2018, n. 13882, ove si legge: «*In quanto funzionalmente riferibili all'attività imprenditoriale, sono in tal senso inerenti, secondo un giudizio che deve essere di natura qualitativa e oggettiva parametrato alle regole di mercato, anche costi attinenti ad atti di impresa che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione normale dell'attività stessa, senza correlazione necessaria con ricavi o redditi immediati, mentre non sono inerenti - secondo il medesimo giudizio qualitativo e oggettivo di pertinenza del giudice del merito - le operazioni comportanti costi che, siano o meno idonee a recare vantaggio all'attività imprenditoriale, incrementandone ricavi o redditi (secondo un giudizio utilitaristico e quantitativo precedentemente accolto in giurisprudenza - v. da ultimo Cass. n. 10269/2017), si riferiscano a una sfera non coerente o addirittura estranea all'esercizio dell'impresa*».

(28) Cass., sez. V, 17 luglio 2018, n. 18904: «*“Il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale”, esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità “perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo”*». La pronuncia aggiunge altresì che «*l'introduzione di un concetto, quale quello di utilità, nel principio di inerenza non appare necessario, posto che evoca un rapporto di causalità diretta tra il costo e il vantaggio per l'impresa (vantaggio che non è detto debba esservi), non trova un riscontro in dati normativi positivi e, comunque, non sempre bene si attaglia ad una varietà di sopravvenienze negative (si pensi alle perdite oppure alla penale per inadempimento contrattuale, la cui utilità è stata valutata in considerazione del rafforzamento del vincolo negoziale: Cass. n. 19702 del 27/09/2011; Cass. n. 16561 del 05/07/2017) sì da determinarne una espansione teorica, dai confini non sempre chiari*».

(29) Su questi aspetti cfr. BORIA P., *La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza 'quantitativa' applicabile nella determinazione del reddito d'impresa: luci ed ombre*, in *Giur. comm.*, 2019, II, 333 ss.

(30) Altra ordinanza della Suprema Corte, la n. 26202/2018 (in *Riv. giur. trib.*, 2019, 22 ss. con nota di TUNDO F., *Dalla composizione delle contraddizioni il carattere “assoluto” del giudizio di inerenza*, in *Riv. giur. Trib.*, 2019, 1, 25 ss.) ha ribadito che l'inerenza non può mai caratterizzarsi quale giudizio quantitativo e dunque quale nesso meramente utilitaristico tra il costo e l'attività dell'impresa.

(31) Tra le pronunce non convergenti cfr. Cass. 6 giugno 2018, n. 14579; Cass. ord. 14 giugno 2019, n. 16010; Cass. ord. 24 maggio 2019, n. 14192; Cass. ord. 31 gennaio 2019, n. 2919; Cass. sent. 13 dicembre 2018, n. 32254; Cass. sent. 31 ottobre 2018, n. 27786; Cass. sent. 17 luglio 2018, n. 18904. In dottrina cfr. FERRANTI G., *Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci*, in *il fisco*, 2018, 10, 907 ss.; ANTONINI P., *La Cassazione sull'inerenza predica bene ma razzola male*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2018, 4, 323 ss.

4. Elemento tipico della società benefit è il dovere, posto in capo agli amministratori, di perseguire una o più finalità di beneficio comune.

Tali finalità sono definite in modo ampio dal legislatore (cfr. comma 378, lett. a) e b) e comma 376, L. n. 208/2015); come esaminato al paragrafo 1, il beneficio comune può, infatti, consistere sia nella realizzazione di un impatto positivo sia nella riduzione di un impatto negativo, e può riferirsi a una gamma di beneficiari molto estesa. La sua determinazione in concreto, in sede di costituzione della società o di modificazione dell'atto costitutivo, è rimessa ai soci, i quali sono chiamati a indicare le finalità a cui la società benefit deve orientare il proprio operato (32).

Secondo il testo della norma, tali finalità “altruistiche” devono essere “bilanciate” con l'interesse dei soci, nonché con l'interesse di tutti i possibili *stakeholders* dell'impresa (ovvero «*coloro sui quali l'attività sociale possa avere un impatto*»), comma 377, L. n. 208/2015) (33). Per quanto l'uso del verbo “bilanciare” possa richiamare l'idea di due interessi confliggenti, si ritiene che il beneficio comune non sia finalità “terza”, estranea all'interesse dei soci, ma integri l'interesse stesso della società che è tenuta, in forza della qualifica benefit, a perseguire una pluralità di interessi; pluralità imposta non dall'ordinamento, ma dagli stessi soci in sede di costituzione di società (34).

Le diverse declinazioni di beneficio comune ammesse dal legislatore, tuttavia, attribuiscono agli amministratori il non semplice compito di considerare interessi eterogenei e potenzialmente confliggenti (si pensi, per tutti, all'interesse della comunità territoriale a chiudere impianti industriali inquinanti e a quello dei lavoratori di tali impianti, che non possano essere ricollocati, a mantenere attivo l'impianto così da poter conservare il proprio posto di lavoro). È evidente che la discrezionalità gestoria risulterà conseguentemente ampliata rispetto alle società non benefit, e ciò tanto più quanto genericamente sia definito il beneficio comune nell'atto costitutivo (35).

(32) Ciò si deduce sia dal comma 377, L. n. 208/2015 che prevede che le finalità di beneficio comune siano «*indicate specificatamente nell'oggetto sociale della società benefit*», sia dal comma 379, L. n. 208/2015, secondo cui «*[l]a società benefit, fermo restando quanto previsto nel codice civile, deve indicare, nell'ambito del proprio oggetto sociale, le finalità specifiche di beneficio comune che intende perseguire*».

La genericità della declinazione di beneficio comune – molto diffusa nella prassi, in cui si osserva una tendenza a non specificare le finalità nell'atto costitutivo, limitandosi di contro a riportare letteralmente la formula legislativa – non sembra determinare di per sé l'invalidità dell'atto costitutivo. Certamente, tanto più sarà circoscritto il beneficio comune, tanto più contenuta sarà la discrezionalità degli amministratori. Si vedano, sul punto, DENOZZA F. – STABILINI A., cit., ma anche TOMBARI U., “*Potere*” e “*interessi*” nella grande impresa azionaria, Milano, 2019, 71. Si vedano, inoltre, BIANCHINI M. -SERTOLI C., Una ricerca Assonime sulle società benefit, cit., 211, per una analisi dell'atto costitutivo delle società *benefit* costituite al 1° giugno 2018.

(33) Profilo distinto e ulteriore, tanto che vi è chi ha parlato di bilanciamento “trino”: DENOZZA F., *La società benefit e le preferenze degli investitori*, 45. V. anche GALLARATI A., *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit*, cit., 806 ss.

(34) Cfr. PORTALE G.B., *Diritto societario tedesco e diritto societario italiano in dialogo*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2018, 5, 597 ss.: «*questo accade perché tali società [le società benefit] devono perseguire e contemperare il duplice scopo (luogo soggettivo dei soci e “beneficio comune”) per una libera scelta dei soci, i quali, per le ragioni più diverse, cristallizzano nello statuto la loro volontà di perseguire quel duplice scopo: trovando così una adeguata giustificazione l'attribuzione solo ad essi (e non anche agli stakeholders) della legittimazione a revocare i Vorstandsmitglieder o ad agire per la loro responsabilità*».

I soci di società benefit sono quindi legittimati a determinare l'interesse sociale, con una soluzione che valorizza l'autonomia contrattuale (sono i soci, con il contratto di società, a stabilire il beneficio comune), ammettendo una “auto-restrizione” del perseguimento dello scopo lucrativo. È discusso se ciò sia possibile anche per società non benefit: per tutti MONTALENTI P., *L'interesse sociale: una sintesi*, in *Riv. soc.*, 2018, 2/3, 303 ss.; e TOMBARI U., “*Potere*” e “*interessi*” nella grande impresa azionaria, cit. Si veda, inoltre, CATERINO D., *Denominazione e labeling della società benefit, tra marketing “reputazionale” e alterazione delle dinamiche concorrenziali*, cit., in particolare 797 ss.

(35) Al punto che vi è chi suggerisce, con riferimento alle società benefit, di non parlare tanto di *business judgment rule*, quanto di “*benefit judgment rule*”: STELLA RICHTER JR., *Corporate social responsibility, social enterprise, benefit corporation: magia delle parole?*, in *Vita not.*, 2017, 2, 953 ss. Affronta il tema anche TOMBARI U., *L'organo amministrativo di S.p.a. tra “interessi dei soci” ed “altri interessi”*, in *Riv. soc.*, 2018, 1, 20 ss., sottolineando non solo il problema di quali interessi rilevino, ma altresì in che termini essi rilevino, e come questi si rapportino tra loro. Il bilanciamento di una pluralità di interessi, anche eterogenei tra loro, non è tuttavia tema del tutto estraneo al diritto societario, soprattutto in ordinamenti giuridici quali quello tedesco: sul punto si veda, per tutti, PORTALE G.B., *Diritto societario tedesco e diritto*

L'ambiguità testuale delle norme in esame pone seri dubbi interpretativi e divide la dottrina con riferimento al significato da attribuire alla nozione di “bilanciamento”; a conclusioni fra loro opposte può, infatti, giungersi enfatizzando distinte previsioni di legge.

Dalla valorizzazione del dettato normativo del comma 376, art. 1, L. n. 208/2015 – nel quale si legge che le finalità di beneficio comune sono esercitate «*oltre allo scopo di dividerne gli utili*» (36) – è stata dedotta una sovraordinazione dello scopo lucrativo rispetto al beneficio comune. Quest'ultimo sarebbe dunque legittimo solo a condizione che esso sia funzionale allo scopo lucrativo. Ad avvalorare tale interpretazione vi è la lettera dell'art. 2247 c.c. che, non essendo stato espressamente derogato dalla L. n. 208/2015, si applicherebbe anche alle società benefit. Lo scopo sociale rimarrebbe dunque inalterato e la modificazione statutaria avrebbe il solo, importante, effetto di rendere obbligatorio per gli amministratori il perseguimento del beneficio comune così come individuato dai soci purché, e nei limiti in cui, ciò sia coerente con una strategia lucrativa, quantomeno di lungo periodo (37).

Diversamente vi è chi valorizza i commi 377 e 380, art. 1, L. n. 208/2015 e il concetto di “bilanciamento” ivi richiamato, considerando il perseguimento del beneficio comune come pariordinato rispetto allo scopo lucrativo o mutualistico. Tale orientamento sembra maggiormente coerente con un'interpretazione sistematica della legge introduttiva della società benefit, che nasce espressamente al fine di «*promuovere la costituzione e favorire la diffusione nel nostro ordinamento di società a duplice finalità*» (38). Anche prima dell'introduzione della disciplina della società benefit, inoltre, parte della dottrina già ammetteva la possibilità di includere nello statuto degli elementi ideali senza con ciò contraddire la natura lucrativa della società (39). Al contempo, già si riconosceva agli amministratori il potere di porre in essere atti “altruistici”, purché in via strumentale rispetto al lucro (oggettivo) nel lungo periodo, grazie, ad esempio, al miglioramento della reputazione della società nel mercato (40). Ciò detto, la legge introduttiva della società benefit assume carattere innovativo e non superfluo solo se a tali società si permette di “fare” qualcosa di ulteriore rispetto alle società ordinarie, ossia se con essa i soci possono imporre agli amministratori il dovere di (e dunque ancor prima, possono legittimare gli stessi a) “contenere” il lucro, destinando parte dei ricavi alle attività dirette al perseguimento del beneficio comune, laddove ciò sia funzionale al beneficio comune stesso così come determinato dai soci (41).

societario italiano in dialogo, cit.

- (36) Tale espressione ricomprende non solo lo scopo lucrativo, ma anche lo scopo mutualistico. Ciò sia in ragione della possibilità per una società cooperativa di costituirsi come società benefit (comma 377, dalla L. n. 208/2015), sia perché la formulazione normativa del comma 376, L. n. 208/2015, riprende quella dell'art. 2247 c.c. che ormai pacificamente ricomprende anche lo scopo mutualistico. Le alternative interpretative del comma 376, che tuttavia non sembrano del tutto convincenti a parere di chi scrive, sarebbero, invero, quella volta a leggere una identità tra beneficio comune e scopo mutualistico, oppure che il riferimento al titolo VI, del Libro V del codice civile non sia altro che una svista del legislatore della riforma, non potendosi immaginare la costituzione di società cooperativa in società benefit: è «*assistematico il richiamo alle società cooperative. Queste, infatti, non possono essere collocate all'interno della categoria delle società lucrative di cui all'art. 2247 c.c. e, dunque, non rientrano nella definizione generale di società benefit fornita dal legislatore all'art. 1, comma 376, della legge di stabilità 2016, in quanto caratterizzate da un diverso scopo, quello mutualistico (artt. 2511 e 2515 c.c.)*», così VENTURA L., *Benefit corporation e circolazione di modelli*, cit., 1134.
- (37) Così PALMIERI M., *L'interesse sociale*, cit., ma anche MOSCO G.D., *Scopo e oggetto nell'impresa sociale e nella società benefit*, cit.; e STANZIONE D., *Profili ricostruttivi della gestione di società benefit*, cit.
- (38) Relazione al disegno di legge n. 1882, comunicato il 17 aprile 2015, 2.
- (39) STELLA RICHTER M. JR., *Forma e contenuto dell'atto costitutivo della società per azioni*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da COLOMBO G.E. - PORTALE G.B., vol. 1, Torino, 2004, 165 ss., in particolare 242 ss.
- (40) Così, per tutti, PORTALE G.B., *Diritto societario tedesco e diritto societario italiano in dialogo*, cit.; e TOMBARI U., *L'organo amministrativo di S.p.a. tra “interessi dei soci” ed “altri interessi”*, cit.. Così anche MONTALENTI P., *L'interesse sociale: una sintesi*, cit., secondo cui l'interesse sociale delle società (non benefit) «*deve configurarsi come interesse alla valorizzazione dell'investimento in una prospettiva di lungo termine, nozione certamente elastica ma economicamente determinabile*», 304.
- (41) La questione non è priva di criticità ogni qual volta vi sono soci che non hanno concorso alla decisione di modificazione dell'oggetto sociale per la “trasformazione” in società benefit: come è stato correttamente rilevato, delicatissima è la posizione dei soci di minoranza (su cui, per prima, CORSO S., *Le società benefit nell'ordinamento italiano*, cit.). Problematica è altresì la maggiore discrezionalità gestoria dell'amministratore di società benefit, che rende

Anche per questa seconda interpretazione della disciplina, gli amministratori di società benefit sarebbero dunque obbligati a porre in essere solo (e tutti) gli atti necessari e inerenti al perseguimento dell'oggetto sociale, che ricomprende anche il perseguimento del beneficio comune (42).

L'adesione a un approccio interpretativo piuttosto che a un altro non è questione meramente teorica, ma può avere importanti risvolti a livello pratico. Se è vero che, in molti casi, il perseguimento del beneficio comune può generare anche dei vantaggi economici, permettendo di intercettare quella porzione di mercato di consumatori e investitori (nonché di potenziali partner commerciali) sempre più interessati alla sostenibilità (intesa come sostenibilità ambientale e sociale), vi sono, di contro, casi in cui i risultati sul piano delle finalità di beneficio comune non riescono a raggiungere adeguatamente il mercato e a incidere positivamente sui ricavi, nemmeno nel lungo periodo. In questi casi, l'adesione all'uno o all'altro approccio può legittimare o precludere determinate condotte degli amministratori.

Si pensi, ad esempio, alla società benefit che preveda come beneficio comune la riduzione dell'impatto negativo sull'ambiente naturale e il contenimento delle emissioni di anidride carbonica: secondo il primo approccio interpretativo, che legittima il beneficio comune solo quando funzionale al lucro (quantomeno) nel lungo periodo, la decisione di riconvertire tutti gli impianti industriali, così da renderli più efficienti in termini di emissioni inquinanti, sarà legittima solo se in grado di migliorare la reputazione della società nel mercato e purché a ciò consegua una aspettativa di incremento dei profitti tali da compensare i costi sostenuti. Diversamente, per la seconda linea interpretativa sopra esposta, tale decisione gestoria sarà legittima anche laddove ciò non determini un incremento dei profitti, e quindi anche in una prospettiva di "contenimento" del lucro: in quest'ottica, parte dei ricavi saranno legittimamente sottratti ai soci (per loro stessa volontà, manifestata *ex ante* in sede di costituzione di società benefit o di modificazione dell'atto costitutivo) per essere destinati a vantaggio della società civile, nel rispetto dello specifico beneficio comune come declinato nello statuto. Ciò con l'unico limite di non intaccare la solvibilità della società: agli amministratori di società benefit si applicano pur sempre le regole di diritto comune e dunque sono anch'essi tenuti a predisporre assetti organizzativi, amministrativi e contabili «adeguati alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale» (art. 2086 c.c.) (43) e a rispettare le regole in materia di conservazione del capitale; l'attività esercitata da una società benefit, inoltre, è pur sempre attività di impresa e, come tale, esercitata secondo economicità (*ex art.* 2082 c.c.).

Qualunque sia l'approccio interpretativo prescelto con riferimento al concetto di bilanciamento, tuttavia, si ritiene che il beneficio comune debba essere perseguito nell'esercizio dell'attività d'impresa. Ciò si deduce dall'espressione «*nell'esercizio di una attività economica*», di cui ai commi 376 e 378, L. n. 208/2015. In particolare, il comma 376 definisce le benefit come quelle società «*che nell'esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune (...)*»; e il comma 378, alla lettera a), qualifica il beneficio comune come «*il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società benefit, di uno o più effetti positivi (...)*». Sembra, dunque, ragionevole ritenere che il beneficio comune debba essere realizzato nell'esercizio dell'attività

ancor più difficile l'attivazione in concreto delle tutele attribuite ai soci di minoranza dal codice civile (ad esempio, l'esercizio dell'azione di responsabilità da parte di una minoranza qualificata di soci, *ex art.* 2393-*bis* c.c., o da ciascun socio per le s.r.l. *ex art.* 2476 c.c.; e la denuncia al collegio sindacale *ex art.* 2408 c.c. o al tribunale *ex art.* 2409 c.c.). Il problema non si pone, invece, per le società di persone che non abbiano derogato alla regola dell'unanimità per la modificazione del contratto sociale (*ex art.* 2252 c.c.).

(42) Affine, ma distinto, tema è quello riguardante l'impatto che la legge introduttiva della società benefit eserciterebbe sulle società "non benefit" che vogliono perseguire interessi terzi, o persino introdurre istanze "altruistiche" o di sostenibilità nello statuto. Il punto è se ciò possa ancora oggi verificarsi alla luce della previsione di cui al comma 379, L. n. 208/2015, secondo cui «*le società diverse dalle società benefit, qualora intendano perseguire anche finalità di beneficio comune, sono tenute a modificare l'atto costitutivo o lo statuto (...)*». Il tema esula dall'ambito di questa d'indagine e ci si limita dunque a rinviare alle considerazioni sul punto di STELLA RICHTER M. JR., *Corporate social responsibility, social enterprise, benefit corporation*, cit., in particolare 958-963.

(43) Norma così riformata dal D.Lgs. 12 gennaio 2019, n.14, in vigore dal 16 marzo 2019.

economica, mentre non integrerebbe i requisiti imposti dalla legge la società che affidasse il perseguimento dello stesso ad attività distinta da quella di impresa (44). Questa interpretazione pare quella maggiormente coerente sia con la lettera della norma, sia con un'interpretazione sistematica della disciplina, alla luce della possibilità di compiere atti a titolo gratuito (45) riconosciuta alle società “ordinarie” già prima del 2016. Ad ogni modo, nell'ipotesi in cui il beneficio comune sia perseguito esclusivamente con atti estranei all'attività d'impresa, ciò potrebbe essere sanzionato, come sopra esaminato, solo sul piano della tutela dei consumatori o della concorrenza, laddove tali condotte integrino una violazione del codice di consumo, della disciplina in materia di pubblicità ingannevole, o delle norme in materia di concorrenza sleale.

In conclusione, alla luce delle considerazioni sopra esposte e in ragione degli obiettivi di questa indagine, possono essere individuati alcuni punti fermi:

- 1) le società benefit possono esercitare qualsiasi attività economica e il loro operato non è limitato – diversamente dalle imprese sociali (46) – soltanto ad alcuni settori dell'economia individuati dal legislatore in ragione della loro “meritevolezza”;
- 2) la società permane società lucrativa (o mutualistica): anche secondo la teoria della pariordeinazione, infatti, la società benefit è amministrata al fine di generare utili, che ben possono anche essere distribuiti ai soci sotto forma di dividendi; il lucro è al più “contenuto”, non massimizzato, nel caso in cui ciò sia necessario al perseguimento del beneficio comune secondo i limiti e le interpretazioni sopra esposti;
- 3) il beneficio comune è realizzato nell'esercizio dell'attività economica;
- 4) la realizzazione del beneficio comune si esplica nella complessiva programmazione dell'attività d'impresa.

5. Dal punto di vista fiscale, non v'è dubbio che il perseguimento dello scopo altruistico prescelto dai soci possa (anche se non necessariamente debba) condurre ad una compressione dell'utile; ed altresì che detta compressione possa essere specificamente dovuta non alla diminuzione di ricavi quanto piuttosto al sostenimento di (maggiori) oneri correlati al perseguimento del beneficio comune.

Per capire se siffatti oneri integrino il requisito di inerenza come scolpito dal diritto vivente giova approfondirne la questione proprio muovendo dalle diverse tesi prospettate in dottrina in ordine al bilanciamento tra lucro e beneficio comune, delle quali si è dato conto.

Se si abbraccia l'orientamento secondo il quale il dato positivo impone una sovraordinazione dello scopo lucrativo rispetto al beneficio comune, quest'ultimo risulterà di fatto legittimamente perseguibile solo a condizione di essere coerente, nel lungo periodo, con il programma lucrativo. A guisa di corollario, le spese attinenti al fine altruistico “sottoordinato”, nel rispetto di tale gerarchia, dovranno necessariamente rivestire gli stessi connotati di compatibilità ed equilibrio con la strategia imprenditoriale: così, ad esempio, le maggiori spese imputabili allo svolgimento di un'attività imprenditoriale senza alcuna esternalità negativa sull'ambiente risulteranno allineati al *business purpose* solo se potenzialmente idonee ad intercettare la crescente fetta di consumatori sensibili alla sostenibilità ambientale; o comunque se contenute in una misura tale da non rendere antieconomico il processo produttivo a impatto zero.

(44) Cfr. sul punto, BARTOLACELLI A., *Le società benefit*, cit., p. 261; LENZI D., *Società benefit. La bussola*, in *Il societario*, it, 2019; e LUPOI A., *L'attività delle società benefit*, cit., 831. Diversamente, ammette che il beneficio comune sia realizzato in modo indiretto tramite “mera” erogazione ad enti che si occupino di generare il beneficio comune: GALLARATI A., *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit*, cit., 820.

(45) Sul tema ci si limita a richiamare la pronuncia della Corte di Cassazione, 21 settembre 2015, n. 18449, in *Giur. It.*, 2016, 1151 ss., che con riferimento alla capacità delle società di perfezionare un contratto di donazione, afferma come né lo scopo di lucro né l'oggetto sociale costituiscono un limite alla capacità giuridica delle società, che resta generale, ma essi sono al più un limite ai poteri di gestione e di rappresentanza degli organi sociali. Sul tema, proprio con riferimento specifico alle società benefit, si veda inoltre LUPOI A., *L'attività delle società benefit*, cit., 832.

(46) Così gli artt. 1 e 2, D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112.

In altre parole, i costi della società benefit così concepita, pur essendo attinenti allo scopo altruistico, saranno tendenzialmente in grado di migliorare la reputazione della società e la sua percezione nel mercato, con conseguente aspettativa anche non immediata di incremento dei profitti. Costi siffatti, atteggiandosi come potenziale causa efficiente della produzione di ricavi, non sollevano dubbi anche alla stregua della precedente e più angusta ricostruzione utilitaristica della nozione giurisprudenziale di inerenza.

Più delicato il discorso se ci si muove nell'ottica di una sostanziale pariordinazione tra scopo lucrativo e beneficio comune, che sopra si è connotata come la tesi che pare più coerente con le finalità della legge.

Per questo secondo orientamento la decisione gestoria in punto di spese attinenti al beneficio comune potrà essere assunta anche nella consapevolezza che ciò non determini un incremento dei ricavi, e che dunque parte dei profitti potranno essere legittimamente sottratti ai soci (per loro stessa volontà, manifestata *ex ante* in sede di costituzione di società benefit) per destinarli a vantaggio della società civile, nel rispetto dello specifico beneficio comune come declinato nello statuto.

Sul piano fiscale ci potremo dunque trovare di fronte a spese affrontate per il perseguimento di finalità di beneficio comune che non riescono a raggiungere adeguatamente il mercato e perciò ad incidere positivamente sui ricavi, neanche nel lungo periodo. Si tratta, invero, di una eventualità che considerata la crescente sensibilità del consumatore verso prodotti frutto di attività produttive orientate alla riduzione delle esternalità negative appare piuttosto remota.

Ad ogni buon conto, il *new deal* della giurisprudenza in materia di “inerenza”, del quale si è detto sopra, offre plausibili argomentazioni per qualificare come inerenti anche quelle spese sostenute dall'impresa per il perseguimento del beneficio comune senza che da esse possano derivare, neanche in chiave prospettica, ricavi: la presenza di un nesso di causalità con la produzione di futuri redditi non costituisce più infatti elemento *sine qua non* per la qualificazione del costo come inerente.

Potrebbe tuttavia sorgere il dubbio che costi così connotati non siano riconducibili al programma imprenditoriale, e possano dunque essere reputati ultronei rispetto ad esso, risolvendosi perciò in una forma di consumo della ricchezza prodotta dall'impresa.

A noi pare che tale possibile contestazione di estraneità al perimetro imprenditoriale sia – ad un più attento esame – senz'altro da escludere.

Occorre al riguardo rammentare che anche nell'ottica di coloro che concepiscono la convivenza tra scopo lucrativo e beneficio comune in termini di pariordinazione, restano assodati, proprio nell'ottica di garantirne il bilanciamento, due punti fermi.

Il primo è che secondo quanto emerge dall'art. 1, commi da 376 a 378 L. n. 208/2015, il beneficio comune consiste nel «*perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società benefit, di uno o più effetti positivi*» o nella «*riduzione degli effetti negativi, su una o più categorie di cui al comma 376*». Vuol dire, di conseguenza, che la finalità altruistica deve essere introitata nel modo di svolgimento di quella imprenditoriale e che perciò non rispetterebbe tale requisito la società che affidasse il perseguimento del beneficio comune ad un'attività distinta da quella di impresa.

Il secondo è che la società benefit permane società lucrativa o mutualistica anche secondo la teoria della pariordinazione: essa è pertanto funzionale a generare utili -tutt'al più contenuti o non massimizzati- onde perseguire il beneficio comune, fermo restando il dovere degli amministratori di agire in una cornice di economicità dell'attività d'impresa (*ex art. 2082 c.c.*).

Da questi due punti fermi, che in quanto tali devono improntare le scelte degli amministratori nel perseguimento del beneficio comune, emergono puntuali corollari con riferimento alle relative spese afferenti le finalità altruistiche.

Più precisamente, se lo scopo altruistico è da perseguire nello svolgimento dell'attività economica, esso dovrà necessariamente essere introitato nel modo di svolgimento della medesima attività, e non con atti da essa separati, come ad esempio l'erogazione di denaro a favore di enti che perseguono scopi conformi al beneficio comune prescelto dai soci della benefit.

Non solo. Insieme al dato qualitativo, l'onere dovrà essere compatibile anche in termini quantitativi con la prospettiva del conseguimento di un utile dall'attività imprenditoriale, al fine di mantenere il corretto bilanciamento con lo scopo tipico della categoria – lucrativa o mutualistica – alla quale la società continua ad appartenere.

Ecco allora che la spesa concepita e sostenuta nel rispetto di questi due assunti si inserisce necessariamente e *tout court* nel perseguimento del programma imprenditoriale o mutualistico della società benefit ed è perciò da qualificare come qualitativamente inerente, non rilevando se del caso la mancanza di un nesso utilitaristico con la produzione di ricavi.

In conclusione, sempre che la società sia condotta nel rispetto di quei limiti generalmente condivisi dalle diverse visioni prospettate in dottrina circa il rapporto (servente o pariordinato) tra beneficio comune e finalità lucrativa, le spese affrontate per la soddisfazione dello scopo altruistico risulteranno tendenzialmente inerenti.

Fin qui ci siamo mossi per categorie generali, pervenendo su tali basi ad escludere tendenzialmente la possibilità che la società benefit opti per il perseguimento dello scopo altruistico tramite l'erogazione di fondi a soggetti terzi.

Resta tuttavia da chiedersi se ove ciò avvenga si possa configurare un costo inerente e deducibile in capo alla benefit. Ebbene, sembra a noi che in un caso siffatto è forte il rischio che l'erogazione, in quanto risolvendosi in una modalità di perseguimento dello scopo altruistico non nell'ambito dell'attività economica, ma semplicemente con mezzi provenienti da quest'ultima, non sia ritenuta riconducibile in senso stretto al programma imprenditoriale, e sia da trattare piuttosto dal punto di vista fiscale alla stregua di una qualsiasi erogazione liberale in favore di terzi, deducibile se e nei limiti contemplati da norme ad hoc in ragione della natura e degli scopi dei soggetti destinatari.

6. L'introduzione della tipologia benefit intercetta la crescente sensibilità delle imprese verso lo svolgimento dell'attività in modo sostenibile e la correlata aspirazione a dare uno spessore giuridico a tale vocazione. La scelta dello scopo altruistico e la sua formalizzazione nello statuto cristallizzano l'orientamento dell'impresa verso questa direttiva e di conseguenza determinano la necessità di bilanciare le istanze lucrative con la realizzazione del beneficio comune prescelto dai soci.

Il modo di intendere i termini di questa dialettica e di conseguenza la nozione stessa di bilanciamento è il perno attorno al quale ruota la soluzione delle diverse problematiche che possono presentarsi nella gestione delle società benefit, sia sul terreno della disciplina societaria che su quello fiscale.

Sul primo versante, l'ambiguità del dettato normativo non permette di giungere a interpretazioni univoche circa il rapporto tra il beneficio comune e lo scopo lucrativo o mutualistico: se essi debbano considerarsi come interessi pariordinati o se invece il primo debba essere perseguito in modo strumentale ai secondi. Tuttavia, l'attività esercitata dalla società benefit, così come determinata dai soci nell'oggetto sociale, permane attività d'impresa – ed in quanto tale deve essere orientata a parametri di economicità. Nei limiti sopra esposti, all'attività economica deve inoltre ricondursi il perseguimento del beneficio comune, indipendentemente dall'interpretazione di bilanciamento ritenuta preferibile.

Quanto invece al versante fiscale, decisiva è l'acquisizione che l'implementazione delle finalità altruistiche debba essere realizzata in seno all'attività lucrativa e nel rispetto di essa. Ne deriva che che i costi sopportati per trasformare in senso sostenibile l'attività di impresa integrano a pieno titolo la nozione di inerente qualitativa; nozione che – superata la ricostruzione in termini prettamente utilitaristici – appare come la proiezione in campo fiscale dell'anelito di progressiva inclusione della *Corporate Social Responsibility* nel novero dei valori fondanti della moderna impresa.

D'altra parte, la permanenza delle società benefit nel modello di partenza (lucrativo o mutualistico), contribuisce a spiegare la scelta di non riconoscere loro agevolazioni dal punto di vista dell'imposizione reddituale, né sotto forma di aliquote ridotte né tramite crediti d'imposta.

È vero infatti che il perseguimento di finalità altruistiche integra un comportamento meritevole per le externalità positive che è in grado di riversare sulla collettività; tuttavia la constatazione che tale obiettivo debba essere realizzato in seno all'attività lucrativa e nel rispetto di essa fa sì che tale condotta

virtuosa non necessariamente comprima l'utile o addirittura, se aggancia il mercato, lo aumenti, con conseguente difficoltà a riconoscere il trattamento agevolato e comunque individuarne il parametro di determinazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANGELICI C., *Società benefit*, in *Dalla benefit corporation alla società benefit*, a cura di DE DONNO B. - VENTURA L., Bari, 2018, 19
- ASSONIME, *La disciplina delle società benefit*, circolare 20 giugno 2016, n. 19
- BARTOLACELLI A., *Le società benefit: responsabilità sociale in chiaroscuro*, in *Non profit*, 2017, 2, 253
- BIANCHINI M. - SERTOLI C., Una ricerca Assonime sulle società benefit. Dati empirici, prassi statutaria e prospettive, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2018, 1, 201
- BUTTURINI P., *La relazione annuale della società benefit nel sistema del bilancio*, in *Giur. comm.*, 2020, 3, I, 572
- CALAGNA F., *La nuova disciplina della "Società Benefit": profili normativi e incertezze applicative*, in *Rivista Diritto Societario*, 2016, 3, 709
- CATERINO D., *Denominazione e labeling della società benefit, tra marketing "reputazionale" e alterazione delle dinamiche concorrenziali*, in *Giur. comm.*, 2020, 4, I, 787
- CORSO S., *Le società benefit nell'ordinamento italiano: una nuova "qualifica" tra profit e non-profit*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2016, 5, 995
- DENOZZA F., *La società benefit e le preferenze degli investitori*, in *Dalla benefit corporation alla società benefit*, a cura di DE DONNO B. - VENTURA L., Bari, 2018, 33
- DENOZZA F. - STABILINI A., *La società benefit nell'era dell'investor capitalism*, in *Rivista Orizzonti del Diritto Commerciale*, 2017, 2
- GALLARATI A., *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit. Un'analisi economica e comparata*, in *Contr. impr.*, 2018, 2, 806
- GUIDA P., *La «società benefit» quale nuovo modello societario*, in *Rivista del notariato*, 2018, 2, 501
- LENZI D., *Le società benefit*, in *Giur. comm.*, 2016, 6, I, 894
- LENZI D., *Società benefit. La bussola*, in *Il societario.it*, 2019
- LUPOI A., *L'attività delle società benefit*, in *Rivista del notariato*, 2016, 811
- MONTALENTI P., *L'interesse sociale: una sintesi*, in *Riv. soc.*, 2018, 2/3, 303
- MOSCO G.D., *Scopo e oggetto nell'impresa sociale e nella società benefit*, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2018, 1, 81
- PALMIERI M., *L'interesse sociale: dallo shareholder value alle società benefit*, in *Banca impresa società*, 2017, 2, 201
- PORTALE G.B., *Diritto societario tedesco e diritto societario italiano in dialogo*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2018, 5, 597
- PRATAVIERA S., *Società benefit e responsabilità degli amministratori*, in *Riv. soc.*, 2018, 4, 919
- PROCOPIO M., *Il trattamento tributario dei costi relativi al sostegno alle società benefit*, in *Dir. e prat. trib.*, 2017, 1, 81
- STANZIONE D., *Profili ricostruttivi della gestione di società benefit*, in *Rivista del Diritto Commerciale*, 2018, 3, I, 487
- STELLA RICHTER M. JR., *Società benefit e società non benefit*, in *Riv. dir. comm.*, 2017, 2, II, 271
- STELLA RICHTER M. JR., *Corporate social responsibility, social enterprise, benefit corporation: magia delle parole?*, in *Vita not.*, 2017, 2, 953
- TOMBARI U., *"Potere" e "interessi" nella grande impresa azionaria*, Milano, 2019
- TOMBARI U., *L'organo amministrativo di S.p.a. tra "interessi dei soci" ed "altri interessi"*, in *Riv. soc.*, 2018, 1, 20
- VENTURA L., *Benefit corporation e circolazione di modelli: le "società benefit", un trapianto necessario?*, in *Contr. e impr.*, 2016, 4/5, 1134

La natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti: un quadro generale

The nature of the income produced by professional companies: general reflections

ROSSELLA MICELI

Abstract

Nel quadro normativo nazionale si registra un contrasto interpretativo sulla natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti, che rischia di paralizzare l'utilizzo di uno strumento giuridico di estrema importanza per il mercato globale. Alle società tra professionisti deve essere riferito lo Statuto dell'impresa commerciale che costituisce l'unico assetto giuridico adeguato alla rilevazione della ricchezza prodotta dalle organizzazioni economiche. Il sistema tributario deve prendere atto delle evoluzioni e dotare lo svolgimento delle professioni intellettuali di una disciplina più idonea alla sua valorizzazione.

Parole chiave: società tra professionisti, natura del reddito, la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza di legittimità, lo Statuto dell'impresa e della società commerciale

Abstract

In the domestic legal framework, a relevant contrast on the type of income produced by a professional company (so called Società tra professionisti) has recently emerged, posing the harsh risk to paralyze the use of a legal instrument which is of extreme importance for the global market. Professional companies must be subjected to the Statute of the commercial enterprise which constitutes the only legal structure adequate for the recognition of the wealth produced by economic organizations. The tax system must take note of the current role played by such companies and introduce a more clear and adequate tax discipline for all the intellectual professions.

Keywords: Professional Companies, nature of income, Tax Authorities' position, jurisprudence on legitimacy, the Statute of the company and of the commercial enterprise

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La questione di fondo e le sue implicazioni. - **3.** La posizione consolidata della Amministrazione finanziaria. - **4.** La recente posizione della Suprema Corte. - **5.** Riflessioni per una naturale composizione della questione.

1. Negli ultimi vent'anni il tema della natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti si è periodicamente riproposto nel dibattito all'interno della materia tributaria. Nei tempi più recenti sembrava che la questione fosse definita, ma l'esistenza di nodi irrisolti è latente, come dimostra una recente pronuncia della Corte di Cassazione che riaccende i riflettori sul tema (cfr. Cass. 15 marzo 2021, n. 7407).

L'ammissione delle società tra professionisti è una svolta recente del nostro sistema giuridico. Il diritto civile, con un importante percorso normativo, ha superato il divieto di svolgimento in forma societaria delle professioni protette con l'iscrizione all'Ordine ed ha avviato una nuova era nella quale la società è stata legittimata alla esecuzione di attività di natura professionale (cfr. L. 23 novembre 1939,

n. 1815; Corte Cost. 22 gennaio 1976, n. 17; art. 17 L. 11 febbraio 1994, n. 109 e art. 16 L. 2 febbraio 2001, n. 96; art. 10 L. 23 novembre 1939, n. 183).

Tale evoluzione si è inserita nell'ambito di una fase generale definita "pan societaria" nella quale si è scisso il modulo organizzativo (la società) dall'attività esercitata (l'impresa) e sono state ammesse diverse società senza impresa, rendendo il modello societario uno schema solido ed efficiente per lo svolgimento di diverse attività economiche.

Alla luce di tali evoluzioni nella materia civilistica sono emersi importanti interessi da proteggere e situazioni da regolare legate alle responsabilità, alla tutela dei terzi, alle condizioni di ammissione di società senza un'impresa in senso tradizionale nelle varie fattispecie.

Tale evoluzione, con riferimento soprattutto alle attività professionali, ha toccato punti sensibili della materia tributaria, generando problemi interpretativi.

2. L'ammissione delle società tra professionisti nella materia tributaria incide su questioni risalenti e dalle importanti implicazioni giuridiche.

Sui caratteri dell'attività professionale e sulla natura del reddito dalla stessa prodotto si è infatti definito un percorso teorico, che ha condizionato la costruzione dell'impianto del sistema delle imposte sul reddito.

In tale assetto sono stati fissati principi importanti che hanno riguardato: la centralità del reddito di impresa nella tassazione delle attività economiche, i caratteri identificativi del reddito da lavoro autonomo, la natura imprenditoriale della ricchezza prodotta dalle società commerciali.

Il primo principio da porre in luce attiene al rilievo del reddito di impresa nell'attuale sistema delle imposte dirette.

Le riforme tributarie degli anni '50 e '70 hanno conferito una indiscutibile centralità alla disciplina dell'impresa ed alla determinazione del reddito dalla stessa prodotto, sulla base della acquisita consapevolezza che l'impresa commerciale e le organizzazioni alla stessa preposte avrebbero sostenuto le moderne forme di produzione di ricchezza.

Gradualmente è stato messo a punto un assetto disciplinare oggi definito dalla dottrina "Statuto fiscale dell'impresa commerciale" e qualificato come il *complesso di principi, regole e vincoli, di coerenza e di razionalità impositiva, desumibili dalla disciplina dei singoli tributi (imposte sui redditi, IRAP e IVA) nel cui ambito l'impresa assume rilievo come schema soggettivo di riferimento delle fattispecie imponibili oppure nella qualità di soggetto passivo*" (cfr. FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019, 3).

Lo Statuto dell'impresa costituisce una disciplina analitica e sistematica finalizzata alla comprensione e rilevazione delle diverse componenti di ricchezza che si manifestano nella vita dell'impresa. L'assetto in esame si applica attraverso le scritture contabili e con l'adozione di principi che hanno coniugato i criteri giuridici del bilancio con le discipline extra giuridiche della ragioneria e della contabilità aziendale (cfr. TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 4).

Tale complesso normativo definisce - con la sua logica sostanziale e con i suoi numerosi obblighi formali - un sistema disciplinare che incide sulla quotidiana gestione di ogni attività, individuando i modi e i tempi in cui gli atti giuridici assumono rilevanza fiscale nella realtà operativa per la determinazione dei presupposti di imposta in relazione al dovere di concorso alle spese pubbliche. Allo stesso tempo, il medesimo sistema nella sua totalità garantisce una definizione delle imposte trasparente ed effettivamente rispondente alla reale ricchezza prodotta, in quanto risultato della costante rilevazione dei fatti economici, secondo un quadro di principi molto variegato e tarato sullo svolgimento dell'attività economica.

Il secondo principio importante si è definito nel confine tra la categoria del reddito da lavoro autonomo e quella del reddito di impresa.

La categoria del reddito da lavoro autonomo ha sempre rivestito un carattere residuale e si è sostanzialmente identificata con lo svolgimento delle professioni protette e di attività artistiche o intellettuali che si connotavano per un'autonomia organizzativa e per la personalità delle prestazioni. L'assetto disci-

plinare del reddito da lavoro autonomo è simile a quello dell'impresa in quanto si basa sulla definizione del reddito effettivo e sulla necessaria tenuta delle scritture contabili, ma risulta (rispetto a quest'ultimo) molto semplificato nelle previsioni ed essenziale nei contenuti e nei principi. Nell'ambito della categoria del lavoro autonomo si utilizza, poi, un criterio di imputazione temporale delle componenti di reddito, il principio di cassa, estremamente semplice ed inadeguato a cogliere la varietà delle situazioni economiche, diversamente dal criterio di competenza utilizzato nell'ambito del reddito di impresa.

Con riferimento al confine tra il reddito da lavoro autonomo e quello di impresa le professioni intellettuali hanno rivestito il ruolo storico di “*spartiacque*”, definendo una categoria che oggettivamente veniva qualificata nell'ambito della prima fattispecie (il lavoro autonomo) indipendentemente dalle modalità di svolgimento.

È noto infatti come nella nozione fiscale di impresa commerciale emergano due importanti connotati che hanno - da sempre - differenziato tale nozione da quella civilistica: il concreto svolgimento di una attività di impresa e l'organizzazione in forma di impresa non sono elementi necessari per produrre reddito di impresa (cfr. MICHELI G.A., *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, 297; FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA*, Milano, 1992, 45).

L'organizzazione è irrilevante per le attività che oggettivamente sono imprenditoriali; diversamente l'organizzazione diviene un elemento fondamentale per la qualificazione di attività che non sono di natura oggettivamente imprenditoriale. In particolare, tale ultimo criterio ha rivestito particolare importanza per la qualificazione delle attività di prestazioni di servizi all'interno della categoria del lavoro autonomo o di quella dell'impresa ai fini delle imposte dirette. In tale delimitazione la possibilità di assoggettare agli stessi principi il professionista che svolgeva un'attività protetta (cioè soggetta ad iscrizione ad un Ordine) è stata sempre molto dibattuta e negata dalla dottrina (FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA*, cit., 112).

Al di fuori di tale ultima ipotesi, invece, le dimensioni dell'organizzazione del lavoro individuale sono state determinanti. In altre parole, l'auto-organizzazione – definita da un assetto minimo di mezzi, servente l'attività individuale – ha qualificato la ricchezza prodotta nell'ambito del lavoro autonomo; diversamente un assetto etero-organizzato - ovvero un insieme di persone e di beni che superava (qualitativamente e quantitativamente) il lavoro personale - ha qualificato il reddito prodotto nella sfera dell'impresa (cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 286).

Si desume, quindi, come l'unica categoria di soggetti che era destinata a produrre sempre reddito da lavoro autonomo fossero i professionisti; tutti gli altri prestatori di servizi se dotati di una etero-organizzazione sarebbero stati qualificati come imprenditori.

Il terzo principio fondamentale definito dal nostro sistema giuridico prevede che il reddito prodotto dalle società commerciali, in virtù del principio di attrazione, si qualifichi sempre come reddito di impresa. Le società commerciali sono fisiologicamente soggette allo Statuto fiscale dell'impresa, che - nello specifico - assume il nome di Statuto fiscale delle società commerciali.

In particolare, con riguardo alle società commerciali, si opera un riconoscimento implicito del contratto di società (ovvero della autonomia statutaria dei soggetti) sia in relazione alla sua portata organizzativa (economica e giuridica), sia in relazione al suo valore generale all'interno dell'ordinamento giuridico; tale contratto è espressione di un programma imprenditoriale con riferimento all'attività svolta ed ai beni conferiti (cfr. TASSANI T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, *passim*).

Il suddetto quadro di principi nasceva in un'epoca in cui le società erano in via esclusiva preposte allo svolgimento dell'impresa ed esisteva il divieto di svolgere in forma societaria l'attività professionale.

Il venir meno di tali premesse è la base del dibattito interpretativo sorto nel nostro sistema giuridico.

L'ammissione delle società tra professionisti definisce una fattispecie in cui si registra una organizzazione in forma di impresa per lo svolgimento di una attività professionale.

Secondo il principio di attrazione la società commerciale tra professionisti è soggetta allo Statuto dell'impresa.

Tuttavia le attività professionali (relative a professioni soggette ad iscrizione ad un Ordine) sono sempre state collocate nell'area del lavoro autonomo, a prescindere dalle modalità di svolgimento.

I vecchi problemi e la nuova realtà conducono alle diverse posizioni dell'attuale dibattito.

3. Sin dalla prime ammissioni delle società tra professionisti, l'Amministrazione finanziaria ha sostanzialmente riconosciuto l'applicazione delle norme sul reddito di impresa (cfr. ris. 4 aprile 2006, n. 56/E), ad eccezione del capitolo che si è aperto in ordine alle società tra avvocati regolate dal D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 (cfr. ris. 28 maggio 2003, n. 118/E).

In relazione, infatti, alle fattispecie previste in quest'ultima normativa si è sviluppato un filone autonomo che, sulla base di alcuni argomenti letterali, ha riconosciuto la natura di reddito da lavoro autonomo alla ricchezza prodotta dalle società in esame (cfr. SCHIAVOLIN R., *Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1015).

Le motivazioni di tale posizione erano comprensibili. Nella suddetta legge si istituiva una società tra avvocati che non apparteneva a nessuno dei modelli previsti dal codice civile. Si trattava di una società atipica, caratterizzata da una specifica disciplina che conferiva maggiore rilievo alla natura dell'attività rispetto alla struttura societaria. A tale società veniva così destinata una disciplina *ad hoc* prevista dalla legge e, per quanto non espressamente regolato da quest'ultima, si doveva far riferimento alle disposizioni sulle società in nome collettivo.

Il richiamo a quest'ultimo tipo societario non qualificava in alcun modo la società tra avvocati tra i tipi (di società) in nome collettivo, in quanto il suddetto richiamo serviva soltanto a completare la disciplina della suddetta società negli spazi non regolati dalla specifica normativa. In tale contesto l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che alla società in esame dovesse essere riferita una disciplina molto affine a quelle delle associazioni professionali, in quanto la mancanza dell'assetto delle società tipizzate dal codice civile impediva l'applicazione del principio di attrazione e conseguentemente il fisiologico riferimento a tali entità (atipiche) della normativa sul reddito di impresa.

La posizione è cambiata con l'evoluzione normativa (cfr. L. 12 dicembre 2011, n. 183; L. 31 dicembre 2012, n. 247).

A seguito della L. 12 dicembre 2011, n. 183/2011, si è sancita in via generale la possibilità di creare società secondo i modelli previsti dal codice civile per lo svolgimento della professione intellettuale (in generale) e di avvocato (in particolare).

Con specifico riferimento alle società tra avvocati, l'art. 4-*bis* della successiva L. 31 dicembre 2012, n. 274 ha stabilito la possibilità di creare società tra avvocati sulla base dei tipi societari previsti dalla legge, riportando in tal modo la materia sui binari dei principi generali. In questo momento si consolida la posizione dell'Amministrazione finanziaria che riconosce la natura di reddito di impresa alla ricchezza prodotta dalle società tra professionisti. In tal senso si registrano numerosi interPELLI ed una importante risoluzione resa nel 2018 (cfr. ris. 7 maggio 2018, n. 35/E). Tale ultima interpretazione riguarda proprio la società tra avvocati e la natura del reddito dalla stessa prodotto. L'Agenzia sottolinea che l'esercizio della professione forense svolta in forma societaria costituisce attività di impresa in quanto la forma di impresa prevale sull'attività oggettivamente professionale. Si tratta dell'applicazione dei principi generali del sistema in base ai quali tutte le società commerciali producono redditi di impresa in virtù del principio di attrazione.

4. In una recente pronuncia la Corte di Cassazione affronta il tema del reddito prodotto da una società commerciale tra professionisti ed assume una posizione opposta a quella che sembrava essersi consolidata in seno all'Amministrazione finanziaria (cfr. Cass. 15 marzo 2021, n. 7407). In questa sede la Suprema Corte rileva l'assenza di una previsione legislativa sul punto e di una posizione dell'Amministrazione finanziaria chiara sull'argomento. Alla luce di ciò ritiene necessario individuare una soluzione ermeneutica che definisca il problema.

La Corte di Cassazione esclude l'automatica applicazione della disciplina del reddito di impresa alle società commerciali tra professionisti, rinnegando la disciplina generale e il principio di attrazione.

Ritiene, invece, che la ricchezza prodotta dalla società potrebbe essere qualificata come reddito da lavoro autonomo o come reddito di impresa a seconda delle caratteristiche specifiche presentate dal caso concreto.

Si sancisce, in tal modo, la necessità di verificare i connotati della singola fattispecie, accertando caso per caso se esista o meno un'organizzazione che prevalga sulla personalità delle prestazioni rese attraverso l'effettuazione di un'analisi pari a quella che è stata realizzata nell'ambito dell'IRAP (con riferimento alla nota questione dell'assoggettamento ad imposta dei professionisti) ovvero in relazione ai prestatori di servizi per stabilire la natura della loro attività (di lavoro autonomo o di impresa).

Sulla base di tale valutazione, pertanto, la Suprema Corte ritiene che, nel caso sottoposto alla sua attenzione, non individuando un'organizzazione di mezzi che prevale sull'attività personale dei professionisti, la ricchezza prodotta costituisca un reddito da lavoro autonomo.

La posizione si allontana dalla disciplina generale e si radica dietro un accertamento degli elementi del caso concreto.

Si ritiene, tuttavia, venga effettuato un passo avanti rispetto all'impostazione tradizionale.

Si ammette la possibilità che la società tra professionisti possa produrre reddito di impresa, collegando un'attività professionale alla produzione di ricchezza di natura imprenditoriale. Effettuato tale passaggio non si comprende la resistenza a riconoscere una generale applicabilità dello Statuto dell'impresa a tutte le società tra professionisti.

5. La posizione della Corte di Cassazione rischia di generare incertezza ed instabilità nelle relazioni economiche e nello svolgimento delle attività professionali, compromettendo l'utilizzo di uno strumento, le società tra professionisti, che è destinato al mercato globale.

Un dibattito sulla natura del reddito prodotto da ogni società - al pari della necessità di accertare le condizioni dell'attività - costituiscono elementi complessi nell'attuazione e fuorvianti nella finalità.

Tale valutazione spinge a chiarire alcuni passaggi.

La disciplina riferibile alle società tra professionisti è lo Statuto dell'impresa, secondo il sistema del TUIR ed in base al principio di attrazione. Quest'ultima - oltre ad essere la disciplina prevista dalla legge - è anche quella più adatta alla valutazione della ricchezza prodotta dalle suddette società.

La disciplina del reddito di impresa definisce nella materia tributaria un complesso di disposizioni analitiche ed esaustive per la qualificazione della ricchezza prodotta da organizzazioni che svolgono attività economiche.

La tradizione europea (e soprattutto la produzione in materia di IVA) hanno reso molto labile il confine tra il lavoro autonomo e l'impresa, definendo la materia delle attività economiche rivolte al mercato. A tali attività bisogna destinare una disciplina completa e sistematica, in grado di definire ogni forma di produzione di ricchezza e di rilevarne l'esistenza in un contesto economico evoluto.

La regolamentazione del lavoro autonomo non presenta queste caratteristiche e risulta inadeguata per la qualificazione di ricchezze prodotte da organizzazioni produttive, quali sono le società commerciali; essa costituisce una categoria nata per le attività professionali in una fase storica in cui non era ammessa alcuna organizzazione per il loro svolgimento.

Ricondurre il reddito prodotto da una società alle dinamiche del lavoro autonomo è un passo indietro nella evoluzione giuridica e nel progresso fiscale della tassazione sul reddito.

Si ritiene, pertanto, che le società tra professionisti debbano essere assoggettate allo Statuto dell'impresa, senza alcun tipo di verifica concreta sull'attività svolta. La società, infatti, esprime di per sé una organizzazione giuridica ed economica, formalizzata nell'atto costitutivo, che non necessita di alcuna indagine concreta.

Allo stesso tempo, probabilmente, è giunto il momento di superare definitivamente la necessaria appartenenza alla categoria del lavoro autonomo dell'attività del professionista anche se organizzata in forma di impresa.

Per le stesse ragioni esposte, infatti, non c'è motivo che un soggetto che abbia realizzato una importante organizzazione della propria attività professionale permanga nell'area del lavoro autonomo e non si possa avvalere di una disciplina molto più compiuta (quella dello Statuto dell'impresa) e maggiormente in grado di valorizzarne tutti gli aspetti e di definirne i contenuti.

I tempi sono maturi per comprendere che la disciplina del reddito di impresa non è soltanto la determinazione del reddito dell'imprenditore, ma costituisce uno Statuto articolato, rivolto alle attività organizzate che assumono una vocazione più ampia e che vogliono strutturarsi sul mercato.

Le attività professionali devono essere tutelate da un punto di vista civilistico e non possono essere penalizzate da un punto di vista tributario, riservando loro strumenti non adeguati alla loro crescita economica e giuridica.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 286
FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA*, Milano, 1992
FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'Impresa*, Milano, 2019
FERRI G., *La società tra professionisti*, in *Riv. dir. comm.*, 1972, I, 237
FICARI V., *La società tra avvocati nell'imposizione sul reddito: spunti per una discussione*, in *Rass. trib.*, 2002, 981
FICARI V., *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 1994
MARASÀ G., *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984
MICHELI G.A., *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano 1982, 297
PEDROTTI F., *In tema di "società tra professionisti" di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 61
POLANO M., *Attività commerciale e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994
SALVINI L., *Le attività economiche nelle imposte dirette, nell'IVA e nell'IRAP*, in *Diritto tributario delle attività economiche*, a cura di SALVINI L., Torino, 2019, 3
RESCIGNO M., *Le società tra professionisti*. Milano, 1985, 3
SANTINI G., *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, 153
SCHIAVOLIN R., *Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1015
TASSANI T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007
TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991

X – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Ridefiniti i confini della strumentalità “per natura” degli immobili relativi all’impresa?

Have the boundaries of “in nature” instrumentality for business immovable assets been redefined?

(commento a/notes to: Cass., sez. trib., 1° luglio 2020, n. 13384)

EDGARDO MARCO BARTOLAZZI MENCHETTI

Abstract

La Corte di Cassazione indica che per gli immobili strumentali “per natura”, non sussiste una presunzione di strumentalità oggettiva, richiedendosi comunque l’accertamento, sia pure astratto, del rapporto tra il bene e l’attività aziendale. La pronuncia sembra però soltanto chiarire i confini operativi della disciplina.

Parole chiave: reddito d’impresa, strumentalità, beni immobili strumentali “per natura”

Abstract

The Supreme Court has stated that an objective presumption of instrumentality doesn't exist for “in nature” instrumental immovable assets. It is always required the assessment, even in abstract, of the relationship between the asset and the business' activity. The decision, however, seems to only clarify the discipline's boundaries.

Keywords: business income, instrumentality, “in nature” instrumental immovable assets

SOMMARIO: 1. Contenuto della decisione. - 2. L’individuazione dei beni di impresa. - 3. Caratteri della strumentalità per natura. - 4. Il rapporto tra strumentalità dei beni immobili e produzione di reddito. - 5. Gli effetti concreti della pronuncia. - 6. La strumentalità in caso di impiego esterno dell’immobile. - 7. Verifica conclusiva di coerenza.

1. La Corte di Cassazione si è recentemente pronunciata in merito al contenuto dell’art. 43, comma 2, T.U.I.R., secondo il quale, come noto, si considerano strumentali - “per natura”, secondo formula unanime in uso - e non produttivi di reddito autonomo, i beni immobili relativi ad imprese commerciali che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di utilizzazione diversa da quella di impresa, senza radicali trasformazioni.

I giudici, in particolare, hanno indicato che la norma appena citata non opera un riconoscimento di strumentalità dell’immobile “*a prescindere dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l’attività dell’azienda*”, occorrendo invece in ogni caso “*la prova della funzione strumentale del bene in relazione all’attività dell’azienda*”, elemento che consentirebbe l’accertamento della strumentalità del cespite anche a prescindere dal suo utilizzo diretto.

Sui presupposti concettuali indicati in premessa, la Corte di Cassazione ha escluso la possibilità di computare, nella determinazione del reddito di impresa di una società di capitali, i canoni di leasing relativi ad un immobile ad uso ufficio, censito nella categoria catastale A/10 - dunque compresa tra quelle che secondo l’amministrazione finanziaria identificano gli immobili strumentali per natura (Min. Finan-

ze, ris. 3 febbraio 1989, n. 330; Agenzia delle Entrate, ris. 9 aprile 2004, n. 56/E) - che tuttavia risultava da essa concesso al suo amministratore per utilizzo personale.

I giudici di legittimità hanno infatti rilevato il mancato utilizzo del bene “*nell’esercizio dell’impresa*”, indicando che “*nell’ipotesi in esame dovrebbe parlarsi non di una strumentalità “oggettiva”, bensì di una strumentalità “astratta”, nel senso che deve pur sempre accertarsi il rapporto strumentale tra bene e attività aziendale, potendosi però in concreto prescindere dall’utilizzo diretto del bene, purché in presenza del presupposto dell’insuscettibilità di diversa destinazione*”.

I costi relativi al bene in questione, pertanto, non sono stati ammessi in deduzione, ritenendo il cespite cui si riferivano “*non avente, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegato nell’espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, perché produttivi di reddito autonomo*”.

Si tratta pertanto di capire se e in che modo gli indirizzi espressi dalla decisione rendano necessario riconsiderare i presupposti applicativi e gli effetti della disposizione di cui all’art. 43, comma 2, T.U.I.R.

2. In campo fiscale i beni di impresa sono notoriamente qualificati con riferimento alla relazione funzionale instaurata tra essi e l’attività economica, e dunque avuto riguardo alla loro attitudine a concorrere alla produzione del reddito d’impresa (BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 364; POTITO E., *Il Sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 166; LOGOZZO M., *I beni relativi all’impresa*, in: TE-SAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, I, 1994, 591). Vengono pertanto designati quali beni “relativi all’impresa” quelli che risultano stabilmente destinati all’attività imprenditoriale in quanto oggettivamente idonei a svolgere una propria funzione per il perseguimento dello scopo economico impresso dall’imprenditore alla propria attività (TINELLI G., *Il reddito d’impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 127). Tali beni, in considerazione del nesso funzionale che li lega all’attività economica, sono sottoposti a quella specifica disciplina che forma il c.d. statuto fiscale dell’impresa (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Milano, 2019, 6 ss.; LOGOZZO M., *I beni*, cit., 592), sicché si pone l’esigenza di individuarli con un criterio normativo.

L’art. 65 T.U.I.R. compie quindi una generale valutazione in senso sostanziale, avuto riguardo alla natura dei beni (per quelli oggetto dell’attività e quelli strumentali nonché per i crediti commerciali), mentre per i restanti beni dell’impresa individuale e in specie gli immobili - strumentali o meno - utilizza un criterio formale (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 82), ricavando la loro destinazione funzionale dall’inclusione nell’inventario, ad opera dell’imprenditore, onde distinguerli dal suo patrimonio personale.

Il criterio emergente dalla citata disciplina, pertanto, sebbene fondato in parte su un elemento esclusivamente formale, risulta ricognitivo di scelte di fondo dell’imprenditore circa la destinazione delle diverse componenti del suo patrimonio (come osservato da FEDELE A., *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell’impresa*, in AA.VV., *Il reddito d’impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 780-781).

Tenendo presente che la destinazione di beni all’attività di impresa è considerata un atto strumentale alla realizzazione dell’oggetto dell’impresa medesima, e che tale destinazione risulta pertanto essa stessa un atto di gestione imprenditoriale, alla stregua di quegli atti che siano invece immediatamente realizzativi dell’oggetto dell’impresa (in questi termini FEDELE A., *Considerazioni generali*, cit., 780), il criterio discrezionale assunto sembra essere, in termini più generali, legato alla creazione di un rapporto funzionale tra bene e impresa, quale atto imprenditoriale.

Con riferimento alle società di persone di carattere commerciale, lo stesso art. 65 T.U.I.R. - con criterio esteso alle società di capitali (FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Milano, 2018, 388) - qualifica invece come beni “relativi all’impresa” tutti quelli ad esse appartenenti, e ciò in virtù di una finalizzazione del patrimonio di essi enti, coerente con “l’estrema valorizzazione della forma giuridica rivestita ai fini dell’identificazione della natura della ricchezza prodotta” (TINELLI G. - PARISI F., *Società nel diritto tributario* (voce), in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, 323), la quale ultima sembra del resto fondare, specularmente, anche il principio (evidenziato da FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 81) che, per tali enti, attrae al reddito d’impresa tutti i flussi di ricchezza.

Per le società commerciali è quindi assunto il criterio della “appartenenza” (LOGOZZO M., *I beni*, cit., 612), per effetto del quale si intendono destinati all’attività economica esercitata tutti - e soltanto - i beni sui quali detti enti vantino un titolo giuridico qualificato, tale da attribuirne la “reclamabilità” (l’espressione è di TINELLI G., *Il reddito*, cit. 127-132, ma analoga conclusione in FALSITTA F., *Manuale*, cit., 388). Se si individua, nella stessa acquisizione di tale diritto sul bene, un atto di organizzazione, se ne può quindi trarre che anche con riferimento alle società in parola è comunque un atto di gestione imprenditoriale a fondare l’individuazione dei beni relativi all’impresa.

Tra questi ultimi si distinguono quindi i beni strumentali, caratterizzati da un impiego stabile nel ciclo produttivo e dunque dalla partecipazione duratura all’attività dell’impresa, che ne determinano il coinvolgimento nella produzione dei redditi di più esercizi (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 84; negli stessi termini, LOGOZZO M., *I beni*, cit., 594 nonché, recentemente, CONTRINO A., *La rilevanza impositiva di “proventi” e “oneri” generati da operazioni di “calciomercato”*, in *Riv. Dir. trib.*, 2020, I, 211). Essi sono pertanto individuati “per destinazione”, ossia in quanto effettivamente deputati dall’imprenditore a servire alla funzione produttiva, secondo una verifica da condurre caso per caso (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 84), ma la legge designa come strumentali – “per natura” – determinati immobili, a fronte di particolari caratteristiche costruttive nelle quali la funzionalità ad usi produttivi si manifesta in maniera tangibile, sui quali si incentra il presente discorso.

3. La strumentalità “per natura”, che connota, secondo l’art. 43, comma 2, T.U.I.R. i beni immobili non suscettibili di destinazione diversa da quella utile all’impresa cui sono relativi, è intesa come “oggettiva” sia dall’amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate: ris. n. 56/E/2004 citata e più recentemente, circ. 15 aprile 2008, n. 39/E), che dalla dottrina (PERRONE L., *Antiche e nuove perplessità circa la disciplina tributaria degli immobili strumentali per l’esercizio dell’impresa*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 294), ed è dunque ritenuta foriera di una presunzione legale assoluta (TINELLI G., *Il reddito d’impresa*, cit., 139 e MISCALI M., *I beni immobili strumentali*, in AA.VV., *Il reddito d’impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 148; più di recente, CONTRINO A., *Interruzione temporanea o definitiva dell’utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d’impresa*, in *Rass. Trib.*, 2020, 2, 382 ss.).

Resta infatti fermo che la strumentalità dell’immobile - in tal caso “per destinazione” (per tutti, FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 84) - sussiste per prima cosa ove si dia prova del suo concreto ed esclusivo utilizzo per scopi funzionali all’impresa (come prevede appunto il primo periodo dell’art. 43, comma 2, T.U.I.R.).

In questo, tuttavia, non si evidenzia alcuna specialità della disciplina, rispetto a quanto previsto per la generalità dei beni strumentali, per i quali, infatti, si richiede la prova in concreto della strumentalità, ossia la dimostrazione del loro impiego stabile e della loro partecipazione duratura all’attività di impresa (cfr. FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 84), e così del loro porsi, in definitiva, “quale mezzo a fine per la realizzazione del reddito d’impresa” (FANTOZZI A. - ALDERIGHI M., *La disciplina fiscale della locazione finanziaria*, in AA.VV., *Il Leasing, profili privatistici e tributari*, Milano, 1975, 145), come anche la Corte ricorda ove, richiamando precedenti giurisprudenziali di legittimità, espone la necessità che i beni materiali dell’impresa, per poter essere considerati strumentali, siano “effettivamente utilizzati nell’esercizio dell’impresa”, e i costi ad essi relativi “siano sostenuti in funzione della produzione di ricavi”.

La peculiarità degli immobili “strumentali per natura”, cui si riferisce il secondo periodo del citato comma 2 dell’art. 43, si esplica invece nel fatto che essi, a fronte delle loro proprie caratteristiche oggettive, sono considerati strumentali “a prescindere dall’utilizzazione fattane da parte del possessore (locazione, comodato, nessuna utilizzazione)” (PERRONE L., *Antiche e nuove perplessità*, cit., 294). Queste caratteristiche sono comunque di tipo oggettivo, come risulta anche dal riferimento alle categorie catastali compiuto dall’amministrazione finanziaria, e risultano, in particolare, espressive di una manifesta destinazione produttiva, al punto da richiedere interventi radicali, anche semplicemente amministrativi, in termini di pratiche edilizie (come osserva MISCALI M., *I beni immobili strumentali*, cit., 150), perché

gli immobili in questione possano essere adibiti ad un utilizzo diverso e, in definitiva ad abitazione (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni*, cit., 84).

4. Oggettivo, legato alle caratteristiche funzionali degli immobili, è anche il motivo che nel sistema delle imposte sui redditi ha tradizionalmente portato a considerare i beni immobili strumentali insuscettibili di produrre reddito autonomo. Questa connessione, quantomeno storica, è evidentemente considerata anche dalla Corte di Cassazione, che nel caso in questione esclude infatti in definitiva la deduzione dei costi relativi all'immobile considerato affermando che esso non avrebbe avuto, quale unica destinazione, quella di essere direttamente impiegato nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali (difettando quindi, in concreto, del carattere strumentale) “*perché produttivi di reddito autonomo*”, o meglio dovrebbe dirsi, trattandosi di un caso relativo ad un immobile condotto in locazione finanziaria, in quanto non concorrente alla produzione del reddito derivante dall'attività d'impresa della contribuente.

L'art. 43 T.U.I.R. si trova infatti pur sempre collocato nel capo II del titolo I del D.P.R. n. 917/1986, dedicato ai redditi fondiari, e la sua funzione si rinviene nel fatto che, tradizionalmente, l'immobile con destinazione produttiva, benché apparentemente idoneo, alla stregua degli altri fabbricati, a produrre un reddito immediato ed autonomo, concorre in realtà al “risultato finale” dell'impresa, ossia alla produzione del reddito d'impresa in capo ad essa tassato (CIANI A., *Osservazioni in tema di strumentalità degli immobili*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, 269, analoga la posizione di MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, 351).

La disciplina vigente trova il suo primo antecedente storico nell'art. 5, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3069, disposizione che escludeva la tassazione degli opifici industriali dall'ambito dell'imposta sui fabbricati “*per riservare tale imposizione a quello suo naturale della imposta di ricchezza mobile*” (rel. al Re sul R.D. n. 3069/1923). Tale innovazione avveniva pertanto proprio sul presupposto che i fabbricati ad uso produttivo concorressero a produrre il reddito industriale dell'attività in essi esercitata e non fosse perciò possibile considerarli produttivi di reddito autonomo (accurata ricostruzione storica in MOSCHETTI F., *La tassazione degli immobili strumentali per l'esercizio di imprese commerciali ai fini delle imposte sui redditi*, in *Rass. Trib.*, 1978, I, 53 nonché MISCALI M., *I beni immobili*, cit., 131).

La normativa citata trae peraltro origine da un riconoscimento marcatamente oggettivo delle caratteristiche degli immobili. La stessa si riferiva infatti agli opifici industriali, individuati come fabbricati a destinazione produttiva dotati di peculiari caratteristiche fisicamente distinguibili (*amplius* MOSCHETTI F., *La tassazione*, cit., 53-54), tra cui l'essere muniti di “meccanismi e apparecchi fissi”, la rimozione dei quali avrebbe snaturato “la sostanza della costruzione”. Più in generale, si trattava di fabbricati per i quali era obiettivamente difficile ipotizzare che potessero essere destinati a finalità diverse da quelle strumentali senza apportarvi modifiche materiali, visibili e tali da comprometterne irrimediabilmente la potenzialità produttiva (più ampie indicazioni in FERLAZZO NATOLI L. - PANUCCIO V., *Opificio* (voce) in *Enc. Dir.*, XXX, 393 ss.), e dei quali pertanto, proprio a fronte di tali caratteristiche, poteva presumersi che l'imprenditore avrebbe fatto un utilizzo conforme all'attività economica svolta.

Se quindi quanto si è appena esposto è presupposto alla formulazione dell'odierno art. 43, comma 2, T.U.I.R., sono sempre le oggettive e particolari caratteristiche dei beni strumentali per natura ad aver dato al legislatore un affidamento duplice, tale da rendere superflua l'indagine circa il loro effettivo utilizzo, ossia: in positivo, sul fatto che il bene, essendo per caratteristica deputato solo a funzioni serventi all'attività di impresa, venga ragionevolmente inserito nel circuito produttivo; in negativo, in ordine alla circostanza che esso potrebbe difficilmente, e solo a prezzo di modifiche significative e necessariamente evidenti, essere destinato a finalità estranee a quelle dell'impresa in questione.

5. La considerazione dei caratteri oggettivi degli immobili strumentali “per natura” risulta pertanto alla base della loro disciplina, con la conseguenza che la categoria in discorso non potrebbe essere relegata all'irrelevanza, a meno di accettare che quella espressa dalla Corte di Cassazione sia una *interpreta-*

tio abrogans dell'art. 43, comma 2, T.U.I.R. e della relativa normativa speciale, per ricondurre i cespiti in questione esclusivamente al regime ordinario di strumentalità “per destinazione”.

Va infatti osservato che nel caso in esame l'intervento della Cassazione sembrerebbe mosso da un intento marcatamente antielusivo, mirato ad impedire che la normativa in questione possa consentire facili aggiramenti delle regole ordinarie, più che a rivedere complessivamente la disciplina in discorso.

Nella fattispecie sottoposta al supremo collegio, infatti, l'utilizzo del bene strumentale alle ragioni dell'impresa risultava escluso, dato che la contribuente - per quanto emerge dal testo della decisione - non aveva neppure dedotto l'esistenza di una qualche relazione della concessione del bene all'amministratore con il proprio programma imprenditoriale, limitandosi a sostenere - come nei fatti condiviso dal giudice d'appello - che la sola categoria catastale dell'immobile fosse sufficiente a doverlo considerare in ogni caso strumentale all'attività economica svolta dall'impresa, escludendo anche qualsiasi onere di dimostrare il legame di tale atto concessorio con l'attività imprenditoriale. La suscettibilità dell'immobile di contribuire al progetto di impresa risultava pertanto annichilita dal suo effettivo distacco dal ciclo produttivo (in cui configura la eterodestinazione del bene d'impresa TUNDO F., *L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzati tra inerenza e derivazione*, in *GT- Giurisprudenza Tributaria*, 2019, 888).

Non sembra pertanto errato porre le indicazioni della Corte in rapporto con il principio, precedentemente enucleato e che, per la sua chiarezza, pare utile richiamare, secondo cui, ai fini dell'art. 43, comma 2, T.U.I.R., “*il contribuente è gravato dell'onere di dimostrare, alternativamente, di avere utilizzato l'immobile per l'attività d'impresa o che esso è insuscettibile di una destinazione diversa, da quella strumentale all'attività d'impresa, senza radicali trasformazioni*” (Cass., sez. V, sent. 22 giugno 2018, n. 16546). Principio che risulta ora specificato nel fatto che l'efficacia della presunzione viene condizionata alla specifica, “*sia pure astratta*”, funzionalità dell'immobile, per le sue caratteristiche intrinseche (pur sempre oggettive), all'esercizio della peculiare attività di impresa svolta.

La strumentalità per natura dell'immobile sussisterà pertanto laddove la sua destinazione d'uso - che si ritiene poter essere comunque desunta dalla sola categoria catastale in cui esso è censito - sia coerente con la specifica attività di impresa esercitata dal suo possessore, e quindi il bene rientri in una tipologia tale per cui ne risulti astrattamente possibile l'utilizzo nel perseguimento del progetto imprenditoriale del possessore.

Tale verifica esaurirà comunque l'attività probatoria richiesta al contribuente, sia nel caso in cui il bene sia direttamente utilizzato dal suo possessore, come pure ove esso resti di fatto inutilizzato, come previsto testualmente dall'art. 43 citato, e confermato, anche recentemente, dalla giurisprudenza (Cass., sez. V, sent. 20 febbraio 2020, n. 4417), laddove ha ritenuto che gli immobili in questione mantengano il carattere strumentale anche in detta ipotesi. L'eventualità per cui il bene materiale non venga utilizzato - sia pure temporaneamente - è stata peraltro ritenuta inidonea a privare del carattere strumentale anche i beni che non lo siano “per natura”, consentendo pertanto il computo dei corrispondenti componenti negativi nel reddito d'impresa (Cass., sez. trib., ordd. 18 maggio 2019, n. 10902 e 3 aprile 2019, n. 9252, sulle quali CONTRINO A., *Interruzione temporanea*, cit., 382 e, con riferimento alla seconda delle pronunce citate, TUNDO F., *L'ammortamento*, cit., 886), sicché a maggior ragione deve essere ammessa per i beni in discorso, a fronte della testuale previsione dell'art. 43, comma 2.

6. Più peculiari appaiono invece le conseguenze che possono trarsi in ordine al caso in cui il bene immobile non sia direttamente impiegato nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, e quindi in caso di suo “impiego all'esterno” (così CONTRINO A., *Interruzione temporanea*, cit., 398), mediante locazione o comodato.

Come peraltro va affermandosi - pur in difetto di specifiche disposizioni - anche in via più generale (Cass., sez. trib., ord. 7 novembre 2018, n. 28375, su cui A. CONTRINO A., *Fiscalità dei beni d'impresa concessi in prestito d'uso nell'ambito dell'attività imprenditoriale: la giurisprudenza di legittimità consolida il proprio (ineccepibile) orientamento*), in *Riv. Dir. Trib.*, suppl. online, 12 marzo 2019), la strumentalità del bene (mobile o immobile) all'attività di impresa può realizzarsi anche mediante la sua

concessione a terzi che, evidentemente, prestino in essa una collaborazione, giacché anche in questi casi il cespite partecipa alla realizzazione dell'attività imprenditoriale generatrice del reddito di impresa, alla stregua di qualsiasi altro bene strumentale.

Conseguentemente, laddove il bene immobile strumentale per natura sia concesso a terzi, ove la sua destinazione d'uso sia coerente all'attività di impresa esercitata dal suo possessore, a quest'ultimo spetterà di provare l'esistenza di un rapporto, tra sé ed il concessionario, tale da far astrattamente presumere che l'utilizzo che quest'ultimo possa fare del cespite sia conforme alla realizzazione del programma imprenditoriale del primo. Secondo l'art. 43, comma 2, T.U.I.R., la dimostrazione di questo elemento consentirà di intendere lo stesso bene come strumentale, benché non direttamente utilizzato dal possessore, escludendo la necessità di prova delle concrete modalità con cui il bene stesso venga utilizzato dal concessionario-contributore.

Più problematico sembrerebbe invece considerare strumentale per natura il bene concesso a terzi e da questi non utilizzato, come pure il bene con caratteristiche idonee al perseguimento non dell'attività propria del concedente, ma di quella, accessoria alla prima, svolta dal terzo concessionario. In quest'ultimo caso, tuttavia, dovrebbe restare possibile per il contribuente possessore dell'immobile dimostrare il suo utilizzo concreto, strumentale alla propria attività, fattone dal terzo concessionario.

7. Giungendo alla conclusione, l'impianto della disciplina dei beni immobili strumentali per natura, come sopra esposto e ridefinito, risulta compatibile con gli indirizzi espressi dalla sentenza in commento.

Nel caso considerato, infatti, la strumentalità astratta dell'immobile rispetto all'attività imprenditoriale svolta, che poteva sussistere riguardo all'atto con cui la società ne ha ottenuto la disponibilità (essendo verosimilmente ampi gli spazi di utilizzo di un immobile ad uso ufficio per il perseguimento di scopi imprenditoriali), è risultata in concreto esclusa dalla concessione del cespite a terzi, in quanto avvenuta per scopi estranei a quelli propri dell'impresa, dunque senza che sia stato neppure dedotto l'utilizzo, da parte del terzo, del bene concessogli nell'attuazione del programma imprenditoriale. Quest'ultimo elemento ha dunque portato i giudici ad escludere, correttamente, qualsiasi concorso del bene in leasing alla produzione del reddito d'impresa, ed il computo dei costi ad esso connessi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BARALDI A., *La strumentalità degli immobili locati nelle imposte sul reddito e nella sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, 247
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008
- CARDILLO M., *Beni Strumentali [dir. trib.]* (voce), in *Enc. giur.*, agg.
- CIANI A., *Osservazioni in tema di strumentalità degli immobili*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, II, 265
- CONTRINO A., *Fiscalità dei beni d'impresa concessi in prestito d'uso nell'ambito dell'attività imprenditoriale: la giurisprudenza di legittimità consolida il proprio (ineccepibile) orientamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, suppl. online, 12 marzo 2019
- CONTRINO A., *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d'impresa*, in *Rass. Trib.*, 2020, 2, 382 ss.
- D'AMATI N., *I beni dell'impresa: Categorie normative e disciplina tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1986, 1621
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Padova, 2003
- FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019
- FANTOZZI A. - ALDERIGHI M., *La disciplina fiscale della locazione finanziaria*, in *AA.VV.*, *Il Leasing, profili privatistici e tributari*, Milano, 1975, 101 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Milano, 2018
- FEDELE A., *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell'impresa*, in *AA.VV.*, *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 777 ss.
- FERLAZZO NATOLI L. – PANUCCIO V., *Opificio* (voce) in *Enc. Dir.*, XXX, 378

- GHINASSI S., *La strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari in materia di imposte sul reddito*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 255
- LOGOZZO M., *I beni relativi all'impresa*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.*, diretta da TESAURO F., Torino, I, 1994, 591 ss.
- MENTI F., *Esiste una presunzione assoluta di strumentalità degli immobili appartenenti alle società commerciali?*, in *GT - Giurisprudenza Tributaria*, 2001, 579
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981
- MISCALI M., *I beni immobili strumentali*, in *AA.VV., Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 139 ss.
- MOSCHETTI F., *La tassazione degli immobili strumentali per l'esercizio di imprese commerciali ai fini delle imposte sui redditi*, in *Rass. Trib.*, 1978, I, 49
- PERRONE L., *Antiche e nuove perplessità circa la disciplina tributaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'impresa*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 291
- POTITO E., *Il Sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989
- ROSA S., *Regime dei redditi degli immobili appartenenti a società commerciali nelle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1981, II, 4
- TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 139
- TINELLI G. - PARISI F., *Società nel diritto tributario* (voce), in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, 323
- TREMONTI G., *Appunti sull'imposizione tributaria del reddito di fabbricati "strumentali"*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, II, 191
- TUNDO F., *L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzati tra inerenza e derivazione*, in *GT - Giurisprudenza Tributaria*, 2019, 886

Prime riflessioni sulla Raccomandazione (UE) 2021/801 in materia di impiego delle perdite di periodo sofferte in costanza di pandemia

Preliminary thoughts on Recommendation (EU) 2021/801 regarding the use of income losses suffered during the pandemic

PIER LUCA CARDELLA

Abstract

La Commissione europea, con la Raccomandazione (UE) 2021/801, individua nel riporto all'indietro delle perdite di periodo uno strumento capace di garantire sostegno alle imprese travolte dalla crisi innescata dalla pandemia da COVID-19. Le misure proposte, pur avendo carattere transitorio, possono determinare significative ricadute sul nostro sistema di imposizione sul reddito che, come noto, non conosce l'istituto del riporto all'indietro.

Parole chiave: riporto perdite, crisi da pandemia Covid-19, riporto all'indietro

Abstract

The European Commission, through Recommendation (EU) 2021/801, identifies the losses carry back as a tool able to guarantee support to the enterprises devastated by the crises triggered by COVID-19 pandemic. The proposed measures, although of temporary nature, may have a significant impact on our income tax system which, as known, does not acknowledge the losses carry back.

Keywords: losses carry forward, crises by COVID-19 pandemic, losses carry back

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il profilo funzionale della Raccomandazione ed il suo ambito applicativo - **3.** La compensazione verticale delle perdite nel Testo Unico - **4.** La mancata previsione del riporto all'indietro ed il principio della capacità contributiva - **5.** Brevi cenni conclusivi.

1. Con un interessante documento dello scorso 18 maggio 2021 la Commissione europea interviene sul trattamento delle perdite di periodo raccomandando agli Stati membri l'adozione, in chiave dichiaratamente anticiclica, di misure volte a consentire il loro riporto all'indietro (c.d. *carry backward*).

Brevemente il contenuto della Raccomandazione (UE) 2021/801.

La Commissione prende le mosse dalla condizione di gravissimo disagio economico-finanziario indotta dalla crisi pandemica da COVID-19 e, dopo aver fatto cenno alle varie iniziative adottate per cercare di alleviare l'onere fiscale gravante sulle imprese, rileva che anche le disposizioni in materia di compensazione delle perdite di periodo costituiscono uno strumento di politica fiscale che, sebbene non garantisca benefici finanziari immediati di intensità analoga a quella assicurata dal differimento dei termini di pagamento delle imposte, può essere utilmente preso in considerazione per sostenere l'economia dell'UE e facilitarne la ripresa.

In questa specifica prospettiva il riporto all'indietro delle perdite di periodo viene considerato strumento assai prezioso giacché, comportando "un rimborso delle imposte pagate negli esercizi fiscali

precedenti” (cfr. il quinto considerando), può fornire liquidità aggiuntiva alle imprese di dimensione medio-piccola le quali, secondo la Commissione, hanno minore capacità di “*assorbire o finanziare le perdite*” (cfr., in particolare, il secondo considerando).

La Commissione ricorda quindi che alcuni Stati membri hanno introdotto o hanno annunciato l'introduzione di misure volte a consentire il riporto all'indietro delle perdite (il riferimento inespresso potrebbe essere alla legislazione tedesca che, pur conoscendo già l'istituto del riporto all'indietro, è stata emendata con l'elevazione, quanto alle perdite sofferte nei periodi d'imposta 2020 e 2021, del limite quantitativo al c.d. *carry backward* da un milione di euro a cinque milioni di euro; per ulteriori richiami alle esperienze legislative europee ed extraeuropee maturate nei mesi scorsi ed aventi ad oggetto la disciplina del riporto all'indietro delle perdite, v. STEVANATO D. – A. SBROIAVACCA A., *L'impatto dell'emergenza economica post Covid-19 sui sistemi fiscali*, in AA.VV., *Virus in fabula. Diritti e Istituzioni ai tempi del Covid-19*, a cura di DOLSO G.P. - FERRARA M.D. - ROSSI D., Trieste, 2020, 300 s.), misure queste che, se non adeguatamente coordinate, possono acuire il già rilevante grado di eterogeneità dei vari sistemi di impiego delle perdite con differenze di trattamento che, a loro volta, rischiano di interferire con il corretto funzionamento del Mercato Unico [cfr., ancorché oramai molto datato, il quadro di riferimento fornito dalla proposta di direttiva COM (1984) 404 e le soluzioni ivi individuate per cercare di armonizzare le varie legislazioni nazionali vigenti in *subiecta materia*].

Di qui l'utilità e/o la necessità di una raccomandazione avente ad oggetto il trattamento nazionale delle perdite che, guardando alle migliori prassi sperimentate nei vari Paesi, “*potrebbe contribuire a garantire condizioni di parità per le imprese in tutta l'Unione*” (cfr. l'undicesimo considerando) e ciò in una prospettiva che si appalesa, comunque, di corto respiro.

La Raccomandazione dovrebbe, infatti, applicarsi alle sole perdite sofferte nei periodi d'imposta 2020 e 2021 con possibilità di utilizzarle in compensazione con i redditi prodotti nei periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019; sul piano quantitativo, inoltre ed al precipuo fine di limitare le ripercussioni sui bilanci nazionali, l'importo delle perdite da riportare all'indietro non dovrebbe superare i tre milioni di euro per ciascun periodo d'imposta chiuso in rosso (sulla opportunità di ammettere, in chiave anticiclica ed anche in via transitoria, il riporto all'indietro nel nostro sistema di imposizione sul reddito v., per tutti, CORASANITI G., *Coronavirus tra misure emergenziali di carattere fiscale e proposte per una riforma tributaria*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2020, 47-48, 27, e DELLA VALLE E., *Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario, ne il fisco*, 2020, 16, 1516).

2. Interessante ricordare, onde meglio apprezzare la portata della Raccomandazione (UE) 2021/801, come l'OCSE abbia diramato a distanza di poche settimane dall'esplosione della crisi pandemica un documento con il quale, nel tentativo di individuare possibili linee di azione volte a mitigare l'impatto sulle attività economiche delle eccezionali misure adottate dai vari Governi per contrastare la pandemia, veniva richiamata l'attenzione dei *policymakers* proprio sulla opportunità di rendere più generose le previsioni in materia di riporto all'indietro delle perdite di periodo.

Si legge, in particolare nel documento “*Emergency tax policy responses to the COVID-19 pandemic*” dello scorso 20 marzo 2020, che “*One option is to turn loss-carry forward provisions into a loss-carry backward provision, where businesses could opt to receive a one-off cash payment that equals their accumulated tax losses multiplied by the statutory corporate income tax rate*” (sulle raccomandazioni di fonte OCSE in materia di politica fiscale e contrasto agli effetti economici negativi determinati dallo sviluppo della pandemia, v. BOSCO L. - COLACI P., *Raccomandazioni OCSE per l'emergenza COVID-19 e loro recepimento nei principali Paesi*, *ne il fisco*, 2020, 19, 1853).

Ebbene, anche nella prospettiva dell'OCSE il ritorno sul piano finanziario costituisce l'effetto atteso che, in chiave anticiclica, giustifica l'attenzione riposta sul c.d. *carry backward* e proprio da qui occorre partire per svolgere alcune considerazioni su quello che, a nostro giudizio, è uno dei principali limiti che caratterizza il documento della Commissione qui in commento.

Non è, ovviamente, in discussione l'opportunità e/o la necessità di modificare le disposizioni nazionali aprendo alla possibilità di riportare all'indietro le perdite di periodo, sviluppo questo da salutare con

favore attesa la necessità di implementare modelli capaci di garantire l'assorbimento integrale e tempestivo dei risultati reddituali di segno negativo. Ciò che non convince è, invece, il profilo marcatamente funzionale che anima la Raccomandazione e che finisce con il rendere provvisorio un intervento che, invece, andrebbe immaginato come strutturale.

Carattere provvisorio che è, del resto, confermato dallo sviluppo diacronico della misura proposta dalla Commissione la quale guarda alle sole perdite sofferte nei periodi d'imposta 2020 e 2021 (peraltro con possibilità, quanto al corrente periodo d'imposta, di attribuire rilevanza anche ai risultati reddituali negativi in fieri), perdite da utilizzarsi in compensazione con i redditi prodotti nel 2019 ovvero, e volendo immaginare un intervallo di assorbimento più ampio, nel triennio 2017, 2018 e 2019.

A tale rilievo si può certamente replicare osservando che un intervento così concepito, ancorché di portata anticiclica, sarebbe comunque apprezzabile potendo aprire una breccia nei sistemi di imposizione sul reddito che non conoscono il c.d. *carry backward*, ma sta di fatto che la Commissione, forse memore dei passati insuccessi, si limita a suggerire l'adozione di una misura il cui ciclo di vitale rischia di risolversi, salvo ovviamente differenti e più generose scelte da parte dei legislatori nazionali, nell'arco di pochissimi mesi.

Diverso sarebbe, ovviamente, il discorso da farsi laddove il carattere anticiclico della misura proposta fosse stato, ad esempio, costituito dall'incremento della quota di perdita riportabile all'indietro, sviluppo questo che, tuttavia e diversamente da quanto accade nel nostro Paese, presuppone l'operare a regime del c.d. *carry backward*.

Il profilo funzionale del documento della Commissione alimenta, peraltro, ulteriori dubbi.

Nello stesso si legge, infatti, che il riporto all'indietro delle perdite “*comporta un rimborso delle imposte pagate negli esercizi fiscali precedenti e fornisce liquidità aggiuntiva alle imprese*” (cfr., nuovamente, il quinto considerando). Rasenta quasi l'ovvio rilevare che la produzione di un simile effetto presuppone che nei periodi d'imposta precedenti siano emersi risultati reddituali di segno positivo capaci di garantire l'assorbimento delle perdite sofferte in costanza di pandemia e, almeno stando ai dati economici diffusi dall'ISTAT e relativi al triennio 2017, 2018 e 2019, tale prospettiva appare, quanto al nostro apparato produttivo, non sempre concreta.

Allo specifico fine di garantire un sostegno in termini di liquidità andrebbero allora percorse altre strade che, fermo restando l'obiettivo di “monetizzare” il rilevante stock di perdite prodottosi in costanza di pandemia, dovrebbero prescindere dagli esiti reddituali registratesi in passato evitando così che si alimenti una sorta di spirale viziosa che impedisce la produzione dell'effetto desiderato.

E le strade alternative non mancano davvero. Si potrebbe, ad esempio, pensare alla conversione in credito d'imposta di una quota delle attività per imposte anticipate (c.d. *deferred tax assets*) riferibili alle perdite riportabili in avanti, meccanismo virtuoso che il nostro ordinamento ha già sperimentato con riferimento a specifici ambiti disciplinari (cfr., quanto alle esperienze più recenti, l'art. 44-*bis* D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 giugno 2019, n. 58, e l'art. 1, commi 233 - 243, L. 30 dicembre 2020, n. 178) e che, a differenza del c.d. *carry backward*, non presuppone progressi esiti reddituali di segno positivo.

Per finire due parole sull'individuazione dei soggetti che, sempre secondo la Commissione, potrebbero beneficiare delle eventuali aperture sul fronte del riporto all'indietro.

Anche su questo versante si registrano criticità degne di nota.

Viene, in particolare, in rilievo il riferimento operato nei primi considerando della Raccomandazione alle piccole e medie imprese (PMI) siccome individuate dalla Raccomandazione 2003/361/CE del 6 maggio 2003, soggetti ritenuti dalla Commissione meno capaci “*di assorbire o finanziare le perdite rispetto alle grandi imprese*” (cfr., nuovamente, il secondo considerando).

Ora, a parte una sottile confusione di piani (un conto è, infatti, il sostegno alle imprese in termini di liquidità, altro è l'individuazione di misure capaci di garantire l'utilizzo delle perdite di periodo generatesi in costanza di un ciclo economico gravemente recessivo), sembra improprio e assiomatico, oltretutto foriero di negative conseguenze sul piano del rispetto del principio di eguaglianza, l'assunto secondo cui le grandi imprese possono fare a meno del riporto all'indietro disponendo della capacità “*di assorbire o finanziare le perdite*”.

3. Individuato il profilo funzionale della Raccomandazione e delimitato il suo ambito applicativo, occorre passare ad esaminare le potenziali ricadute sul nostro sistema impositivo di un atto che, pur non avendo carattere vincolante, suggerisce l'adozione di una misura capace di garantire, almeno in potenza, modalità di impiego delle perdite di periodo che appaiono senz'altro conformi al canone di effettività della capacità contributiva.

Da questo punto di vista, e per cercare di contestualizzare correttamente la questione, conviene ricordare che, giusta quanto stabilito dalla prima parte del terzo comma dell'art. 8 Tuir, le perdite sofferte dalle persone fisiche nell'esercizio di imprese commerciali sono computate in diminuzione dai relativi redditi e, per la differenza, nei successivi periodi d'imposta in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi e per l'intero importo che trova capienza in essi. Siamo, in sostanza, al cospetto di un modello di impiego delle perdite basato sulla compensazione verticale con riporto in avanti senza limiti di tempo e restrizione quantitativa all'utilizzo, restrizione che non si applica con riferimento alle perdite generatesi nella fase di avvio di una nuova iniziativa produttiva.

Le perdite sofferte dalle società in nome collettivo ed in accomandita semplice sono, invece, imputate per trasparenza ai soci e possono essere da questi utilizzate secondo uno schema di impiego che è sostanzialmente analogo a quello previsto per gli imprenditori individuali (cfr., in specie, il secondo ed il terzo comma dell'art. 8 Tuir).

Quanto, infine, alle perdite patite dalle società di capitali e dagli enti commerciali residenti giova rammentare che le stesse, sulla scorta di quanto stabilito dalla prima parte del primo comma dell'art. 84 Tuir, possono essere computate in diminuzione dal reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Anche in questo caso l'archetipo di riferimento è costituito dal riporto in avanti senza limiti di tempo con la previsione di una restrizione quantitativa che può essere bypassata solo in presenza di perdite sofferte nella c.d. fase di start-up.

4. Il nostro sistema di imposizione sul reddito non conosce, dunque, il c.d. *carry backward* ossia il riporto all'indietro delle perdite con scomputo dai redditi dei periodi d'imposta precedenti e conseguente riliquidazione delle imposte dovute, circostanza questa che da sempre pone all'attenzione della dottrina rilevanti e, ad oggi, irrisolti problemi di ordine sistematico (sulle criticità collegate alla mancata previsione del riporto all'indietro v., tra gli altri e senza pretesa di esaustività, BEGHIN M. – SCANDIUZZI D., *Sub art. 53*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di FALSITTA G., Padova, 2011, 268; CARDELLA P.L., *La perdita di periodo nel sistema di imposizione sul reddito*, Torino, 2012, 39 ss.; GIOVANARDI A., *Il riporto delle perdite*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta* da TESAURO F., Torino, 1996, 190 s.; TESAURO F., *Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'Ilor*, in *Boll. trib.*, 1988, 6, STIZZA P., *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Padova, 2011, 77 ss., e ZIZZO G., *Profili di incostituzionalità del regime dell'utilizzo delle perdite nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2007, 1990; ID., *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, 936).

Da questo punto di vista è appena il caso di ricordare che il riporto verticale delle perdite introduce una deroga al principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta, deroga motivata dall'esigenza di commisurare il prelievo all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo e di ridurre, al contempo, gli inconvenienti legati alla frammentazione in periodi d'imposta dell'orizzonte temporale entro cui si manifesta il presupposto impositivo. Questo modello, utilizzabile sia in presenza di soggetti che posseggono redditi provenienti da una sola fonte di produzione (come accade per le società di capitali e per gli enti commerciali residenti) che in presenza di soggetti che posseggono redditi provenienti da una pluralità di fonti di produzione (come accade, invece, per le persone fisiche e per gli enti non commerciali residenti), può prevedere tanto il riporto in avanti con compensazione con redditi futuri quanto il riporto all'indietro con compensazione con redditi già prodotti.

Ebbene, la mancata previsione della seconda variante allenta significativamente l'aderenza della disciplina di riferimento al principio della capacità contributiva e ciò per almeno due fondamentali ragioni.

Innanzitutto, perché la frammentazione convenzionale dell'orizzonte temporale entro cui si manifesta il presupposto impositivo dà vita a periodi d'imposta dotati di identica rilevanza logico-concettuale sicché è totalmente arbitrario ritenere che la compensazione possa abbracciare i periodi d'imposta successivi e non anche quelli anteriori.

In secondo luogo, perché esistono dei casi in cui il riporto all'indietro è una delle poche soluzioni, se non l'unica, capace di garantire la tassazione di una capacità contributiva effettiva. Si pensi, ad esempio, al caso della liquidazione volontaria o concorsuale di società (ipotesi in cui, per ovvie ragioni, non sono ipotizzabili periodi successivi a quello in perdita) ovvero, ancora, all'omologo caso del trasferimento della residenza fiscale all'estero con mancata istituzione nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione. E ciò senza considerare che possono darsi delle ipotesi in cui la particolare conformazione della base imponibile rende praticamente impossibile il riassorbimento della perdita nei periodi d'imposta successivi. Si consideri ad esempio il caso, tutt'altro che scolastico, di una cospicua perdita su credito rilevata in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato contabilizzato l'evento reddituale che tale credito ha generato.

Si può, peraltro, assumere che dietro la mancata previsione del c.d. *carry backward* si nasconda la necessità e/o l'opportunità di non mettere a repentaglio le esigenze di rapidità e certezza nella definizione dei rapporti tributari, eventualità questa che si concretizzerebbe laddove fosse possibile rimettere in discussione, mediante la riliquidazione delle imposte dovute in relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in cui si materializza la perdita da riportare all'indietro, obbligazioni tributarie già adempiute (cfr., per un approfondimento sul punto, CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, 36 s.).

Le necessità di assicurare stabilità al rapporto tributario non sembra, tuttavia, costituire ostacolo insormontabile al c.d. *carry backward* non potendosi dimenticare, sotto questo specifico profilo, che il nostro sistema di imposizione sul reddito conosce ipotesi in cui, al verificarsi di determinate circostanze, è espressamente prevista la riliquidazione dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta a fronte del quale è stata già presentata la dichiarazione. È questo, ad esempio, il caso della disciplina recata, in materia di *foreign tax credit*, dal settimo comma dell'art. 165 Tuir a mente del quale, "se l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta" (a commento di tali disposizioni v., per tutti, CONTRINO A., *Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2007, Agg. ***, 232 s., e la circolare dell'Agenzia delle Entrate 5 marzo 2015, n. 9/E).

5. A questo punto, e volendo avviare a conclusione il discorso, sembra utile un cenno agli effetti che potrebbero essere determinati dalla concreta implementazione nel nostro sistema di imposizione sul reddito della soluzione raccomandata dalla Commissione.

Ebbene, l'introduzione di un modello di utilizzo delle perdite basato sul c.d. *carry backward* segnerebbe senz'altro un passo in avanti con l'adozione di una soluzione coerente con il canone di effettività della capacità contributiva e capace di garantire, in una prospettiva di sistema, un equilibrato impiego delle perdite di periodo.

Stride, tuttavia, con tale auspicabile effetto la transitorietà della misura proposta che, se concepita nei termini prefigurati dalla Raccomandazione, pone una pesante ipoteca sulle speranze di una riforma effettivamente capace di dare, in linea con gli auspici tante volte formulati dalla dottrina, piena attuazione ai precetti costituzionali.

E la necessità di concepire soluzioni non solo coerenti con il principio della capacità contributiva, ma anche rispettose del principio di eguaglianza tributaria induce a dubitare della legittimità di una eventuale limitazione del c.d. *carry backward* alle piccole e medie imprese; ed invero, se a situazioni

uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento fiscale diseguale, rischia di essere assolutamente irragionevole l'esclusione delle imprese di dimensioni più grandi dal campo di applicazione della misura raccomandata.

Sullo sfondo restano poi due questioni legate all'obiettivo perseguito dal documento recentemente varato dalla Commissione.

Se, come si legge in uno dei primi considerando della Raccomandazione, il riporto all'indietro delle perdite dovrebbe garantire liquidità alle imprese, si deve escludere che tale risultato possa essere conseguito in presenza di soggetti tassati per trasparenza e ciò in considerazione del fatto che, per effetto dell'imputazione, la società trasparente viene privata della disponibilità delle perdite e l'eventuale beneficio finanziario garantito dal c.d. *carry backward* finirebbe con il ridondare, per ovvie ragioni, ad esclusivo vantaggio del socio con buona pace delle esigenze di sostegno finanziario della società che tali perdite ha sofferto.

Da ultimo andrebbe spiegata la coesistenza della previsione del riporto all'indietro che tende a garantire, almeno stando alla lettura della Raccomandazione, un beneficio di ordine finanziario con il limite quantitativo all'utilizzo delle perdite di periodo che, per parte sua ed all'opposto, determina un rallentamento del processo di loro riassorbimento con conseguente appesantimento nella gestione dei flussi di cassa (cfr., sullo specifico punto, DI SIENA M., *Note sparse a margine del rinnovato regime di riporto delle perdite fiscali da parte dei soggetti IRES*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 642).

Viene da chiedersi, in buona sostanza, se abbia senso concepire due misure che, nello stesso contesto storico e con riferimento ai medesimi soggetti passivi, determinano la produzione di effetti finanziari antitetici con significative ricadute sul piano della complessiva razionalità del sistema.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M. – SCANDIUZZI D., *Sub art. 53*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di FALSITTA G., Padova, 2011, 265 ss.

BOSCO L. - COLACI P., *Raccomandazioni OCSE per l'emergenza COVID-19 e loro recepimento nei principali Paesi*, in *il fisco*, 2020, 19, 1853 ss.

CARDELLA P.L., *La perdita di periodo nel sistema di imposizione sul reddito*, Torino, 2012

CONTRINO A., *Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2007, Agg. ***, 204 ss.

CORASANITI G., *Coronavirus tra misure emergenziali di carattere fiscale e proposte per una riforma tributaria*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2020, n. 47-48, 13 ss.

CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996

DELLA VALLE E., *Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario*, in *il fisco*, 2020, 16, 1513 ss.

DI SIENA M., *Note sparse a margine del rinnovato regime di riporto delle perdite fiscali da parte dei soggetti IRES*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 629 ss.

GIOVANARDI A., *Il riporto delle perdite*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 1996, 190 s.

LEO M., *Le modifiche al reddito d'impresa nell'era post-Covid*, in *Corr. trib.*, 2021, 4, 329

STEVANATO D. - SBROIACCA A., *L'impatto dell'emergenza economica post Covid-19 sui sistemi fiscali*, in AA.VV., *Virus in fabula. Diritti e Istituzioni ai tempi del Covid-19*, a cura di DOLSO G.P. - FERRARA M.D. - ROSSI D., Trieste, 2020, 295 ss.

STIZZA P., *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Padova, 2011

TESAURO F., *Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall'imponibile dell'Ilor*, in *Boll. trib.*, 1988, 6

ZIZZO G., *Profili di incostituzionalità del regime dell'utilizzo delle perdite nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2007, 24, 1990

ZIZZO G., *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, 4, 936

Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d'impresa (parte prima)

Critical aspects of the Italian anti-hybrid legislation in the perspective of the business income principles (1st part)

NICOLA CATUCCI – FEDERICO SCIMENES

Abstract

La complessa interazione tra le discipline anti-ibridi di matrice internazionale (OECD BEPS *Project Action 2*), e di matrice unionale (Direttiva UE 2017/952 del Consiglio, 29 maggio 2017, “ATAD II”) con la disciplina “*check-the-box*” di origine statunitense è già da diversi anni oggetto di dibattito dottrinale. Il dibattito sembra però assumere profili critici in presenza di una remunerazione “*cost plus*” nell’ambito di servizi infragruppo, specie nelle giurisdizioni che hanno adottato la disciplina prevista dalla Direttiva (UE) 2017/952. Il presente lavoro ha l’obiettivo, in primo luogo, di descrivere l’interazione cui si è fatto cenno poc’anzi prendendo le mosse da un caso tratto dalla pratica professionale e, in secondo luogo, di illustrare i possibili effetti distorsivi prodotti dalla menzionata interazione alla luce della normativa anti-ibridi domestica

Parole chiave: entità ibride, *check-the-box*, *cost-plus remuneration*, doppia deduzione

Abstract

Tax scholars have been debating for years about the complex interaction between EU anti-hybrid rules (Council Directive EU 2017/952, of May 29, 2017, “ATAD II”) and US “check-the-box” regulations. However, the debate seems to reach a dead end in case of intercompany services remunerated at “cost plus”.

This said, focusing on a real case examined in the professional practice, the present work intends to illustrate some unreasonable effects produced by Italian anti-hybrid legislation.

Keywords: hybrid entities, *check-the-box*, *cost-plus remuneration*, double deduction

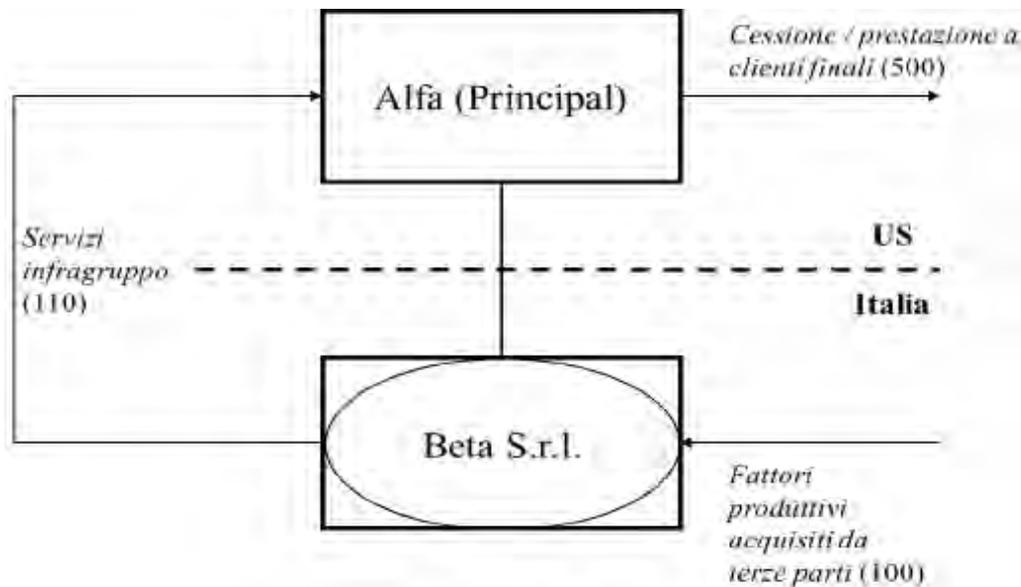
SOMMARIO: **1.** Il caso oggetto di analisi. - **2.** Le “*check-the-box rules*”. - **3.** I “disallineamenti da ibridi” con particolare riguardo al fenomeno della “doppia deduzione” di cui all’art. 6, comma 1, lett. r), n. 8), D.Lgs. n. 142/2018.

1. L’interazione tra la disciplina anti-ibridi di matrice internazionale (BEPS - Action 2) e unionale (Direttiva UE 2017/952 del Consiglio, 29 maggio 2017, di seguito “la Direttiva ATAD II”, attuata nel nostro ordinamento dagli artt. 6 ss. D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142) con la disciplina dell’“*entity classification election*” (più nota come “*check-the-box*”) di origine statunitense presenta alcuni profili di criticità. Tra questi profili vi è l’interazione tra le due predette discipline con situazioni di prestazioni di servizi infragruppo il cui corrispettivo è misurato con il metodo del “*cost plus*”.

Il caso esemplare della suddetta criticità, rappresentato nel presente lavoro, coinvolge la società Alfa, fiscalmente residente negli Stati Uniti, la quale possiede il controllo della società di capitali Beta, società a responsabilità limitata fiscalmente residente in Italia. Come frequente, in forza di un *toll manu-*

facturing agreement (situazioni simili si possono tuttavia presentare anche per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, di marketing, ecc.), l'attività esclusiva svolta da Beta consiste nel processare le materie prime per conto della controllante. La remunerazione della predetta prestazione ("toll") è determinata applicando al costo dei fattori produttivi utilizzati il mark-up del 10% (con il metodo del "cost plus").

Il flusso di prestazioni può essere schematizzato come segue.



Alfa applica alla propria controllata italiana Beta il regime opzionale del "check-the-box", di diritto statunitense, in base al quale i componenti positivi e negativi di reddito realizzati dalla società partecipata residente al di fuori degli Stati Uniti (diversi da quelli infragruppo) sono imputati "per trasparenza" alla società madre residente in USA (sul punto si veda, tra gli altri, SFONDRINI A., *Le partnerships e la trasparenza fiscale*, in AA.VV., *Manuale di Fiscalità Internazionale*, a cura di DRAGONETTI A., Assago, 2016, 1251).

A seguito dell'opzione per il citato regime, la società italiana viene considerata un'"entità ibrida" ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 142/2018. A mente della disposizione appena nominata per "entità ibrida" si intende "qualsiasi entità o accordo che in base alla legislazione di uno Stato è considerato un soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi e i cui componenti positivi e negativi di reddito sono considerati componenti positivi e negativi di reddito di un altro o di altri soggetti passivi a norma delle leggi di un'altra giurisdizione". In altre parole, per "entità ibrida", ai fini del presente lavoro, si intende una società dotata di soggettività passiva per una giurisdizione (nell'esempio, per l'Italia) e priva di soggettività passiva per un'altra giurisdizione (nell'esempio, per gli USA).

Inoltre, poiché i costi sostenuti da Beta (riferiti ai salari dei propri lavoratori e agli altri fattori produttivi) sono deducibili sia in capo a quest'ultima sia in capo ad Alfa (negli USA), dal rapporto tra le due società scaturisce una potenziale "doppia deduzione" ovvero, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 142/2018, "una deduzione dello stesso componente negativo di reddito nella giurisdizione in cui è sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto, ossia la giurisdizione del pagatore e in un'altra giurisdizione, ossia la giurisdizione dell'investitore [...]".

La potenziale doppia deduzione in parola dovrebbe essere, in prima battuta, neutralizzata in virtù del primo periodo dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 142/2018, negando in capo ad Alfa la deduzione dei componenti negativi di reddito sostenuti da Beta (c.d. "primary defensive rule"). Ove questo non avvenisse, la potenziale doppia deduzione in parola dovrebbe essere neutralizzata negando in capo a Beta la deduzione dei componenti negativi di reddito (c.d. "secondary defensive rule") nell'assunto che i

componenti medesimi siano stati già dedotti, ai fini della legislazione statunitense, nella determinazione del reddito di Alfa.

Tuttavia, nel caso di specie, l'applicazione pedissequa della normativa domestica in tema di disallineamento da ibridi potrebbe determinare un effetto distorsivo.

In particolare, sembrerebbe venire ad esistenza una duplicazione impositiva in contrasto, a noi pare, con lo spirito di fondo della disciplina in commento, la quale, se da un lato mira ad eliminare fenomeni di doppia deduzione (o di doppia non imposizione), dall'altro lato non dovrebbe neppure causare duplicazioni impositive.

Detto questo, nei prossimi paragrafi, dopo avere descritto le caratteristiche del regime fiscale statunitense del “*check-the-box*”, nonché illustrato cause ed effetti della distorsione cui si è fatto cenno poc'anzi, si avrà cura di prospettare due possibili soluzioni, l'una di carattere interpretativo e l'altra di tipo prettamente applicativo, volte, rispettivamente, a evitare e a rimuovere la distorsione stessa.

2. Il regime dell’“*entity classification election*” (o, più comunemente, “*check-the-box*”) riveste un ruolo di primo piano negli Stati Uniti e di conseguenza nei Paesi in cui operano le *subsidiary* delle numerose *ultimate parent company* ivi residenti (in tal senso ROSEMBUJ T., *Hybrid Entities Why Not Tax Pass-throughs as Corporations?*, in *Intertax*, 2012, 298-318).

Per la sua peculiare rilevanza ai fini del presente elaborato e per le sue complessità tecniche, una descrizione dei suoi lineamenti è propedeutica rispetto alle considerazioni che saranno effettuate di seguito.

Il regime in parola è stato introdotto nell'ordinamento statunitense nel gennaio 1997 mediante la *Treasury Regulation* §§301.7701 (cfr. *Federal Register*, 61 FR 66584) ed è volto al superamento del c.d. “*Kintner test*”. Questo test imponeva alle società di verificare la ricorrenza di alcuni requisiti per qualificarsi come “*corporations*” (semplificando: come società “*opaque*”) ai fini dell'imposizione sui redditi statunitense.

In particolare, per essere considerate “*corporations*”, le entità costituite in forma associata, svolgenti attività d'impresa con scopo di lucro, erano tenute al rispetto della maggioranza dei seguenti requisiti: 1) continuità dell'attività; 2) amministrazione accentrata; 3) responsabilità per i debiti sociali nei limiti del patrimonio sociale 4) libera circolazione delle interessenze (al riguardo si veda BLOUIN J.L. – KRULL L.K., *Does Organizational Form Affect Firms' Foreign Operations? The Role of “Check-the-Box” on Multinational Tax Planning*, in AA.VV., *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 2014, 107, 1-31). Detto test comportava oneri particolarmente gravosi sia dal punto di vista formale, sia dal punto di vista economico, dal momento che i contribuenti statunitensi erano costretti ad incorrere in significative spese per prestazioni di servizi di consulenza relative al supporto in merito ai problemi di classificazione delle società (cfr. FIELD H.M., *Checking in on Check the box*, *Loyola of Los Angeles Law Review*, 2009, Vol. 42:451).

Il fine perseguito dal “*check-the-box*” è dunque rappresentato dal soddisfacimento di esigenze di semplificazione per i contribuenti statunitensi.

La disciplina “*check-the-box*” racchiude due differenti sotto-discipline di “*entity classification election*”, la prima prevista per le società residenti fiscalmente negli Stati Uniti e l'altra per le società non residenti.

In generale, le entità residenti negli Stati Uniti sono classificate quali “*per se corporation*” (dette anche “*non-eligible entities*”) se in possesso di determinate caratteristiche che avrebbero comunque consentito loro l'automatico superamento del vecchio “*Kintner test*” (tra queste entità troviamo, ad esempio, quelle esercenti attività di impresa in forma associata secondo una legge federale o statale se la legge le descrive o vi si riferisce come “*incorporated*”, “*corporation*”, “*body corporate*” o “*body politic*”; le entità descritte dalla legge come “*joint-stock company*”; istituti assicurativi; istituti bancari; o entità che l'*Internal Revenue Code* tratta fiscalmente come “*corporations*”; in proposito si veda, *Treasury Regulation*, parr. da §§301.7701-2(b)(1) a §§301.7701-2(b)(7)).

Le entità non “*per se corporation*” (o i *trust* per i quali vige una disciplina *ad hoc*) sono trattate dalla legislazione statunitense come “*eligible entities*”. Tali entità sono legittimate a scegliere la propria classificazione in base al par. §§301.7701-3 della *Regulation*. La scelta può essere effettuata tra (1) “*corporation*”; (2) “*partnership*” (in caso di pluralità di soci) e (3) “*disregarded entity*” (in caso di socio unico). Nel caso in cui le entità “*eligible*” non effettuino la predetta scelta, esse sono automaticamente classificate (attraverso le c.d. “*default rules*”): (a) come “*partnership*”, se hanno due o più soci (b) come “*disregarded entity*”, se hanno un socio unico (al riguardo si veda *Treasury Regulation* 301.7701-3(b)(1)).

Venendo ora alle entità non residenti negli Stati Uniti, valgono per queste ultime regole parzialmente diverse da queste viste prima per i soggetti ivi residenti.

Anche in questo caso esistono delle “*per se corporation*”, ovvero entità per cui la “*entity classification*” è svolta *ex officio*. Si tratta di una serie di entità estere enumerate nel paragrafo §§301.7701-2(b)(8)(i) (con delle eccezioni al paragrafo §§301.7701-2(b)(8)(ii), *Treas. Reg.*). Tra le “*per se corporation*” estere secondo il diritto non statunitense si trovano la Società per Azioni italiana o l’*Aktiengesellschaft* tedesca.

Le entità non residenti negli Stati Uniti diverse da quelle descritte come “*per se corporation*” hanno a loro volta la possibilità di esercitare l’opzione per la “*classification election*”.

Le “*default rules*” in questo caso prevedono che un’entità estera sia considerata (i) una “*corporation*” se tutti i suoi soci hanno responsabilità limitata; (ii) una “*partnership*” se ha più soci, di cui almeno uno a responsabilità illimitata; (iii) una “*disregarded entity*”, se ha un unico socio e questi ha responsabilità illimitata (si veda *Treas. Reg.* §§301.7701-3(b)(2)).

Va da sé che società controllate “*disregarded*” diano luogo a flussi di prestazioni e remunerazioni con la controllante altrettanto “*disregarded*”.

Ovviamente, poiché l’applicazione delle “*default rules*” non è vincolante, al ricorrere di determinate caratteristiche (enumerate nei paragrafi da §§301.7701-1 a §§301.7701-3 della *Treasury Regulation*) si potrà scegliere un trattamento alternativo.

Nel caso delle società a responsabilità limitata italiane (come Beta, nell’esempio) si può dunque scegliere il trattamento come “*disregarded entity*” compilando il Modello 8832 dell’IRS (cfr. RIZZO MARULLO F., *La normativa del check the box nel diritto americano e le sue applicazioni*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, 2019, 8-9, 18 ss.).

È evidente che il regime del “*check-the-box*”, concepito dal legislatore statunitense per ragioni di carattere strutturale, ovvero per garantire uno snellimento importante delle procedure di classificazione, anche attraverso il ricorso (non vincolante) a “*default rules*”, conduca talvolta alla costituzione proprio di quelle “entità ibride”, talora sfruttate per una pianificazione fiscale aggressiva (su quest’ultimo punto si veda CIPOLLINA S., *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 2014, 21), che l’OCSE, con i BEPS e, segnatamente, con l’Action Plan 2, si è proposta di ostacolare.

3. Venendo ora alla disciplina di contrasto ai c.d. disallineamenti da ibridi, si nota come l’applicazione della medesima presupponga innanzitutto la presenza di differenze nel trattamento fiscale di un’entità o di uno strumento giuridico nell’ambito dell’ordinamento di due o più giurisdizioni (in dottrina, AICARDI M., *La disciplina domestica di contrasto agli hybrid mismatches arrangements aventi per oggetto strumenti finanziari*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 27, spiega che l’“ibridità” è il prodotto di un’antinomia tra le discipline qualificatorie di una medesima fattispecie di diverse giurisdizioni. In proposito si veda, in generale, anche CIPOLLINA S., *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 2014, 21 ss., par. 6).

Nel caso qui in oggetto la differenza di trattamento fiscale muove dalla circostanza che, mentre ai fini fiscali statunitensi Beta è fiscalmente disconosciuta, quindi non è considerata soggetto passivo di imposta, ai fini delle imposte sui redditi italiane detta società ha autonoma soggettività passiva.

In linea puramente teorica, l'“ibridità” in sé potrebbe non comportare particolari problemi per gli ordinamenti coinvolti. Affinché la disciplina fiscale di cui si discorre trovi applicazione, sarebbe, infatti, necessario che le predette differenze di trattamento fiscale di un'entità o uno strumento siano utilizzate per conseguire una “doppia non imposizione”, oppure un differimento a lungo termine dell'imposizione stessa (in proposito si veda OCSE *“Hybrid mismatch arrangements exploit differences in the tax treatment of an entity or instrument under the laws of two or more tax jurisdictions to achieve double non-taxation, including long-term deferral”*, Executive summary, Final Report, Action 2, 2015), oppure, come nel caso in oggetto e più in particolare, per beneficiare di una “doppia deduzione”.

Dunque è, o dovrebbe essere, lo sfruttamento delle differenze fiscali esistenti nell'ordinamento tributario di diversi Paesi da parte dei contribuenti a comportare la necessità di ripristinare il corretto espletamento della potestà impositiva delle giurisdizioni coinvolte nel meccanismo eliminando tentativi di traslazione dei profitti e di erosione delle basi imponibili. Con questo proposito, tanto in sede OCSE (mediante un intervento c.d. di *soft law* di cui al richiamato BEPS Action 2) quanto in sede UE (attraverso la direttiva UE 2016/1164 del 12 luglio 2016, di seguito “Direttiva ATAD I”, successivamente modificata dalla Direttiva ATAD II) sono stati attuati interventi volti a scongiurare i “disallineamenti da ibridi” – segnatamente i fenomeni di “doppia deduzione” e di “deduzione senza inclusione” – cui si è fatto riferimento sopra (in dottrina, cfr. KOLLRUSS T., *Is ATAD a Black Hole? The Impact on International Tax Planning*, in *European Taxation*, 2019, 377 ss., è stato evidenziato come i suddetti interventi abbiano comunque eliminato del tutto opportunità di pianificazione fiscale fondate su “disallineamenti da ibridi”).

In Italia, la disciplina in materia di “disallineamento da ibridi” è contenuta negli artt. da 6 a 11 del sunnominato D.Lgs. n. 142/2018.

L'art. 6, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 142/2018, include tra i predetti disallineamenti” le c.d. doppie deduzioni, nel cui novero rientra quella relativa al caso in oggetto, definite dalla successiva lett. b), dell'art. 6, come “una deduzione dello stesso componente negativo di reddito nella giurisdizione in cui è sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto, ossia la giurisdizione del pagatore e in un'altra giurisdizione, ossia la giurisdizione dell'investitore”.

Nell'esempio oggetto del presente contributo, sia Beta che Alfa deducono il medesimo componente negativo di reddito (i corrispettivi per i fattori produttivi acquisiti da terze parti).

Il “disallineamento da ibridi” potenzialmente posto in essere nel caso di specie deve, tuttavia, essere valutato alla luce dell'art. 6, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 148/2018, secondo cui “il disallineamento da ibridi si verifica ai sensi dei numeri 6), 7) e 8) della stessa lettera r) solo nel periodo di imposta e nella misura in cui la giurisdizione del pagatore consente la deduzione a fronte di un importo che non rappresenta reddito a doppia inclusione”.

In base alla norma da ultimo riportata, laddove vi è un “reddito a doppia inclusione” la “doppia deduzione” eventualmente venutasi a creare non è considerata un “disallineamento da ibridi”. Ad esempio, ove Beta conseguisse componenti positivi di reddito derivanti da prestazioni di servizi effettuate nei confronti di terze parti, tali componenti positivi, attribuiti ad Alfa in forza al regime fiscale “*check-the-box*”, concorrerebbero a formare il reddito di Alfa unitamente ai componenti negativi di reddito, provenienti da Beta, ad essa attribuite per trasparenza.

Il contemporaneo concorso alla formazione della base imponibile di Alfa sia dei componenti positivi sia dei componenti negativi imputati per trasparenza, escluderebbe l'applicazione della disciplina anti-ibridi e ciò nella misura in cui il saldo tra i componenti positivi e negativi di reddito attribuiti ad Alfa per trasparenza fosse maggiore o uguale a zero. In questo senso depone la “Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi” secondo cui: “i redditi dell'entità ibrida possono essere inclusi come reddito imponibile anche in più di una giurisdizione. Onde tenere conto di questa cosiddetta doppia inclusione dei redditi, la proposta mira a neutralizzare una doppia deduzione solo nella misura in cui gli stessi pagamenti, spese o perdite dedotti in due giurisdizioni superino l'importo dei redditi che possono essere attribuiti alla medesima entità ibrida e che sono inclusi in entrambe le giurisdizioni”.

Tuttavia, Beta non consegue componenti positivi di reddito verso soggetti terzi estranei al gruppo idonei a generare “redditi a doppia inclusione”, ma unicamente componenti positivi verso Alfa (il cui corrispettivo è misurato con il metodo “*cost plus*”), i quali non concorrono a formare il reddito della società statunitense, in quanto considerate “*disregarded*” in applicazione del regime fiscale “*check-the-box*”.

In altri termini, la situazione appena descritta (peraltro frequente nell’ambito dei gruppi multinazionali in cui le *subsidiaries*, collocate all’estero rispetto al Paese di residenza fiscale della casa madre, svolgono solo attività di supporto a quest’ultima senza quindi effettuare operazioni nei confronti di soggetti terzi estranei al gruppo), nella quale ad Alfa sono imputati per trasparenza i componenti negativi di reddito sostenuti da Beta verso soggetti terzi, ma non i componenti positivi conseguiti da quest’ultima società per operazioni infragruppo, potrebbe condurre all’applicazione della disciplina domestica in tema di “disallineamento da ibridi”.

Quanto, invece, al presupposto soggettivo di applicazione della disciplina in commento, esso è ravvisabile nel comma 2, lett. c) dell’art. 6 del D.Lgs. n. 148/2018, il quale prevede che “*un disallineamento è ritenuto un disallineamento da ibridi se si verifica tra imprese associate, tra un soggetto passivo e un’impresa associata, tra la sede centrale e una stabile organizzazione, tra due o più stabili organizzazioni della stessa entità ovvero nell’ambito di un accordo strutturato*”. La disposizione in commento si attaglia evidentemente al nostro esempio: Alfa è la *parent* della *subsidiary* Beta.

Considerato quanto sopra, l’art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018 racchiude una norma tesa a porre rimedio al “disallineamento da ibridi” di cui si discorre.

La norma in parola dispone che “[n]ella misura in cui un disallineamento da ibridi determina una doppia deduzione, la deduzione del componente negativo di reddito è negata in capo al soggetto passivo qualora lo Stato italiano sia lo Stato dell’investitore ovvero qualora sia lo Stato del pagatore e la deduzione del componente negativo di reddito non è negata nello Stato dell’investitore. L’indeducibilità nello Stato dell’investitore deve risultare da una dichiarazione rilasciata dal contribuente ivi residente o localizzato ovvero da altri elementi certi e precisi”.

Calando i concetti espressi nella norma predetta nel caso di specie, è possibile affermare che, poiché Beta deduce, nella determinazione del reddito di impresa ai fini IRES, i componenti negativi di reddito sostenuti verso terzi soggetti, esso è da considerarsi soggetto “pagatore” e quindi lo Stato italiano assume la veste di “Stato del pagatore”. In proposito il Dossier 12 settembre 2018, A.G. 42 “Norme contro le pratiche di elusione fiscale (direttiva ATAD 2)”, ha chiarito che “*ove la componente negativa di reddito (quale, ad esempio, il pagamento di un interesse passivo) risulti deducibile ai fini della determinazione del reddito imponibile di un soggetto passivo, lo Stato italiano viene identificato come lo “Stato del pagatore”*”, mentre “[q]ualora la componente negativa di reddito sostenuta da una stabile organizzazione di un soggetto passivo [italiano] o da un soggetto non residente [in Italia] venga imputata a un soggetto passivo [italiano] e risulti deducibile ai fini della determinazione del suo [ovvero, del soggetto non residente] reddito imponibile, lo Stato italiano è identificabile come lo “Stato dell’investitore””.

Quanto, invece, ad Alfa, essa è da considerarsi “investitore” e, di conseguenza, gli Stati Uniti “Stato dell’investitore” giacché, in quest’ultimo Paese, le “*disregarded entity*” (Beta nel caso di specie) sono assimilabili in tutto e per tutto alle stabili organizzazioni, di talché è come se Alfa avesse in Beta una stabile organizzazione in Italia.

Pertanto, alla luce di quanto sopra illustrato, risultano integrate le caratteristiche di un “disallineamento da ibridi”, così come disciplinato dal D.Lgs. n. 148/2018, di talché sembrerebbe inevitabile l’attivazione (nei confronti di Alfa o, in subordine, nei confronti di Beta) delle menzionate “*defensive rules*” contro le “doppie deduzioni” di cui all’art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AICARDI M., *La disciplina domestica di contrasto agli hybrid mismathes arrangements aventi per oggetto strumenti finanziari*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 3

- ANTONACCHIO F., *Le nuove misure di contrasto a strumenti ed entità ibride adottate in sede di recepimento delle Direttive ATAD*, in *Riv. Guardia Fin.*, 2019, 5
- BLOUIN J. - KRULL L., *Does Organizational Form Affect Firms' Foreign Operations? The Role of "Check-the-Box" on Multinational Tax Planning*, *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 2014, 107
- CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 1, 21 ss.
- FAMÀ F., *Le "entità ibride" tra soggettività passiva convenzionale, utilizzi abusivo/elusivi e transparent entity clause del "Modello OCSE"*, in *Riv. Dir. Trib. on -line*, ottobre 2020
- FIELD H., *Checking in on Check the box*, *Loyola of Los Angeles Law Review*, 2009, Vol. 42
- KOLLRUSS T., *Is ATAD a Black Hole? The Impact on International Tax Planning*, in *European Taxation*, August 2019, 377-381
- LEONE F., *Gli strumenti finanziari ibridi nel Decreto ATAD*, in *Strum. Fin. e fisc.*, 2019, 44
- PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto globale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, 2
- RIZZO MARULLO F., *La normativa del check the box nel diritto americano e le sue applicazioni*, in *Fisc. & Comm. Int.*, 2019, 8-9
- ROSEMBUJ T., *Hybrid Entities Why Not Tax Pass-throughs as Corporations?*, in *Intertax*, 2012, 5
- SENCAR D. - PORCARELLI A., *Disposizioni anti-ibridi: un coordinamento internazionale complesso. L'esempio USA*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, 2020, 5
- SFONDRINI A., *Le partnerships e la trasparenza fiscale*, in DRAGONETTI A., *Manuale di Fiscalità Internazionale*, Assago, 2016
- SUCCIO R., *Corporate inversion: rethinking source and residence rule of taxation?*, in *Riv. trim. Dir. Trib.*, 2016, 2

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d'impresa (parte seconda)

Critical aspects of the Italian anti-hybrid legislation in the perspective of the business income principles (2nd part)

NICOLA CATUCCI – FEDERICO SCIMENES

Abstract

La complessa interazione tra le discipline anti-ibridi di matrice internazionale (OECD BEPS Project Action 2), e di matrice unionale (Direttiva UE 2017/952 del Consiglio, 29 maggio 2017, “ATAD II”) con la disciplina “*check-the-box*” di origine statunitense è già da diversi anni oggetto di dibattito dottrinale. Il dibattito sembra però assumere profili critici in presenza di una remunerazione “*cost plus*” nell’ambito di servizi infragruppo, specie nelle giurisdizioni che hanno adottato la disciplina prevista dalla Direttiva (UE) 2017/952. Prendendo le mosse dagli effetti distorsivi prodotti dalla menzionata interazione in un caso di pratica professionale, illustrati nella prima parte del presente elaborato, si propongono alcuni rimedi volti ad una possibile rimozione dei predetti effetti.

Parole chiave: entità ibride, *check-the-box*, *cost-plus remuneration*, doppia deduzione, interpretazione sistematica, capacità contributiva, elusione fiscale, interpello disapplicativo

Abstract

Tax scholars have been debating for years about the complex interaction between EU anti-hybrid rules (Council Directive EU 2017/952, of May 29, 2017, “ATAD II”) and US “check-the-box” regulations. However, the debate seems to reach a dead end in case of intercompany services remunerated at “cost plus”.

Starting from a summary of distorted effects produced by the mentioned interaction in a professional practice case, exposed in the first part of this paper, we look for possible solutions to the issue in Italian tax law.

Keywords: hybrid entities, *check-the-box*, *cost-plus remuneration*, double deduction, systematic interpretation, ability to pay, tax avoidance, disapplication ruling

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** L’effetto distorsivo creatosi con riferimento al caso in oggetto. - **2.1.** Il primo possibile rimedio: l’interpretazione sistematica della disciplina domestica anti-ibridi. - **2.2.** Il secondo possibile rimedio: l’interpello disapplicativo di cui all’art. 11, comma 2, L. n. 212/2000. - **3.** Conclusioni.

1. Nella prima parte del presente elaborato (*Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d’impresa (Parte prima)*, in questa Rivista, 11 gennaio 2021) si è avuto modo di illustrare un potenziale caso di “disallineamento da ibridi” costituito, in particolare, da una fattispecie di “doppia deduzione” ex art. 6, comma 1, lett. r), n. 8), D.Lgs. n. 148/2018. Nel prosieguo offriamo un’analisi di dettaglio dell’effetto distorsivo generato dalla disciplina anti-ibridi nel caso in discussione e due possibili rimedi.

2. La fattispecie astratta di “doppia deduzione” si ritiene integrata poiché, giova ripeterlo, i costi sostenuti da Beta per l’acquisizione di fattori produttivi (forza lavoro, capitale, etc.) da terzi sono dedotti ai fini della determinazione del reddito di impresa sia dalla stessa Beta (in quanto nella giurisdizione c.d. “del pagatore” ai sensi dell’art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018), sia, per effetto del regime “*check-the-box*”, da Alfa (in quanto nella giurisdizione c.d. “dell’investitore”, ai sensi dell’art. 7, comma 2, D.Lgs. n. 148/2018). Inoltre, Alfa, sempre in applicazione del predetto regime, disconosce l’intero flusso reddituale infragruppo rappresentato dal summenzionato riaddebito di costi, maggiorato del “*mark-up*”, operato da Beta.

Detto questo, in base a una rigida interpretazione letterale dell’art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018, Alfa sarebbe dunque tenuta, come anticipato nella prima parte dell’elaborato, a effettuare una variazione in aumento pari ai costi verso terzi dedotti da Beta (di ammontare pari a 100 nel *flow-chart* riportato nel primo paragrafo della parte prima), oppure, ove Alfa non operasse la suddetta variazione, Beta dovrebbe neutralizzare il disallineamento effettuando la variazione in aumento nel calcolo del proprio reddito imponibile.

A tale proposito, va osservato che, anche in assenza di una siffatta neutralizzazione, il meccanismo del “*check-the-box*” non parrebbe comunque essere di per sé foriero di quelle anomalie che la normativa in tema di disallineamento da ibridi intende contrastare. L’assenza di tali anomalie è più semplicemente riconoscibile mostrando cosa accadrebbe in una situazione in cui Beta fosse stata - per esempio - una società per azioni “*non-eligible*” per il “*check-the-box*”.

In tal caso, il reddito consolidato delle due società risulterebbe essere identico al reddito calcolato per trasparenza. La neutralizzazione, invece, importa un reddito assoggettato a tassazione maggiorato dei costi verso terzi sostenuti da Beta. Paradossalmente, dunque, la trasparenza di Beta comporta uno svantaggio fiscale per Alfa. Algebricamente, quanto sopra esposto può esemplificarsi come segue.

Date le seguenti definizioni:

x = costi verso sostenuti da Beta vs. soggetti esterni al Gruppo

r = mark-up applicato da Alfa per remunerare i costi sostenuti da Beta ai sensi dell’*intercompany service agreement*

z = ricavi di Alfa

si ottiene quanto segue.

Calcolo del reddito di Beta

Costi di Beta = x

Ricavi di Beta = $x \cdot (1+r)$

Reddito di Beta = $x \cdot (1+r) - x = x + rx - x = rx$

Calcolo del reddito di Alfa

Costi di Alfa = $x \cdot (1+r)$

Ricavi di Alfa = z

Reddito di Alfa = $z - x \cdot (1+r)$

Calcolo del reddito consolidato di Alfa e Beta nelle ipotesi di 1) Beta opaca e di 2) Beta trasparente

1 \hat{z} Reddito consolidato ITA+US di Alfa e Beta (opaca):

$$z-x \cdot (1+r) + rx = z-x$$

2 \hat{z} Reddito consolidato ITA+US di Alfa e Beta (trasparente):

$$z-x \cdot (1+r) + x \cdot (1+r) - x = z-x$$

L'effetto distorsivo è costituito dal fatto che, nell'ipotesi di tassazione del reddito "per trasparenza" secondo il regime "check-the-box" (e che comporta l'applicazione della normativa anti-ibridi italiana), sarà assoggettato a tassazione un reddito complessivo maggiore rispetto a quello assoggettato nell'ipotesi in cui Beta fosse stata "opaca" in base alla tassazione sui redditi americana. La differenza tra i due redditi (la "maggiorazione") è pari ai costi verso terzi di Beta, oggetto di neutralizzazione.

Calcolo del reddito consolidato di Alfa e Beta nell'ipotesi di Beta trasparente e di neutralizzazione dell'ibrido

Reddito consolidato ITA+US di Alfa e Beta (neutralizzazione ibrido):

$$z-x+x = z$$

Ove Beta avesse conseguito componenti positivi di reddito verso terzi sufficienti a compensare i costi, la distorsione generata dalla norma non avrebbe avuto luogo.

La distorsione in parola altro non è che una "doppia imposizione" di un reddito pari ai costi sostenuti da Beta per l'acquisizione di fattori produttivi da terzi e si pone in aperta contraddizione proprio con l'Action plan 2 dell'OCSE il quale specifica chiaramente che "The adjustment should be no more than is necessary to neutralise the hybrid mismatch and should result in an outcome that is proportionate and that does not lead to double taxation" (si veda Action 2 - 2015 Final Report, Recommendation 6, par. 200).

Chiaramente, questo principio inteso a limitare le reazioni incongrue degli ordinamenti al cospetto di situazioni di "ibridità", pur essendo informato a un principio generale di proporzionalità, soffre anche di una naturale indeterminatezza nell'esprimere i propri effetti.

La Recommendation 6 dell'Action 2 - 2015 Final Report sugli "hybrid payments" (ossia le fattispecie tra le quali ricade quella in commento nel presente elaborato) sembra esaurire le situazioni in cui gli "adjustment" sarebbero considerati sproporzionati nelle fattispecie in cui si ravvisi un "dual inclusion income" ("reddito a doppia inclusione").

Anche volendo (a nostro parere, erroneamente) propendere conclusivamente per l'opportunità di applicare le "defensive rules" nella fattispecie qui in commento, gli esempi da 6.1 a 6.5 del Final Report (si veda, Action 2 - 2015 Final Report, pp. 310-335) non sembrano idonei a costituire parametro di comparabilità per la fattispecie sin qui descritta, soffermandosi su situazioni apertamente patologiche (si pensi alla contemporanea presenza di "entità ibride", di "ibridi inversi" e di significative differenze temporanee nell'allocatione di componenti di reddito nel paese del pagatore di cui all'Esempio 6.1, o alla presenza di consolidato fiscale e di conseguenti compensazioni intersoggettive delle basi imponibili, negli Esempi da 6.3 a 6.5, o alla situazione in cui il pagatore sia la stabile organizzazione di un "hybrid payer", come nell'Esempio 6.2).

Alla luce di questa breve ricognizione, sembrerebbe pertanto che, per quanto insistente nello scoraggiare possibili distorsioni, l'Action 2 - 2015 Final Report non offra all'interprete che esempi aventi ad oggetto situazioni viziate da finalità così chiaramente elusive da diventare inadatte a essere confrontate

con situazioni più fisiologiche. Dal Final Report, è assente inoltre qualsiasi accenno a forme di mitigazione diverse dalla presenza di “*dual inclusion income*”.

Allo stesso modo, né le istituzioni dell'Unione europea, né il Legislatore italiano, né l'Amministrazione finanziaria hanno ancora fornito ai contribuenti strumenti interpretativi significativamente più avanzati per far fronte all'ambiguità della disciplina, né tantomeno sono state delineate tutele esplicite e preventive per scongiurare il rischio che un'“entità ibrida” diventi fonte di una sorta di “responsabilità oggettiva” di pianificazione fiscale aggressiva.

A questo proposito, è stato già acutamente sottolineato dalla dottrina (si veda AICARDI M., *La disciplina domestica di contrasto agli hybrid mismatches arrangements aventi per oggetto strumenti finanziari*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 3, 49) che “*le reazioni anti-ibridi previste dalla normativa domestica non sembrano prevedere alcuna “gradazione” nella determinazione della misura del disconoscimento della deduzione ovvero dell'inclusione del componente positivo di reddito*”.

Tutto ciò posto, allo scopo di porre rimedio all'effetto distorsivo sopra illustrato si ipotizzano nel seguito due distinte soluzioni.

2.1. Una prima soluzione, volta a rimuovere l'effetto distorsivo descritto nel paragrafo precedente, consiste nel tentare di interpretare in maniera più razionale, ossia più conforme ai principi generali di determinazione del reddito di impresa e del sovraordinato principio costituzionale di capacità contributiva, la vigente disciplina domestica in materia di “disallineamento da ibridi” e, più in particolare, il combinato disposto delle seguenti norme: (i) l'art. 6, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 148/2018, secondo cui il disallineamento da ibridi non si verifica “*nella misura in cui la giurisdizione del pagatore consente la deduzione a fronte di un importo che non rappresenta reddito a doppia inclusione*”, (ii) l'art. 6, comma 1, lett. g), del decreto da ultimo nominato, il quale, nel definire il “reddito a doppia inclusione”, identifica quest'ultimo in “*qualsiasi elemento di reddito incluso a norma delle leggi di entrambe le giurisdizioni in cui si è verificato il disallineamento*” (enfasi aggiunta).

Un primo tentativo di interpretazione conforme ai suddetti principi - in specie al principio, contenuto nell'art. 109, comma 5, primo periodo, TUIR, di correlazione tra componenti negativi di reddito deducibili e componenti positivi di reddito imponibili - potrebbe condurre a sostenere che il ricavo per prestazioni di servizi intercompany conseguito da Beta rilevi alla stregua di elemento di reddito “incluso” ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 148/2018.

Infatti, sebbene la formulazione dell'art. 6, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 148/2018 parrebbe *prima facie* limitare l'applicazione della circostanza esimente alla sola eventualità in cui la stessa tipologia di elemento reddituale sia “inclusa” in entrambe le giurisdizioni interessate, si potrebbe sostenere un'altra tesi: in base ad un'interpretazione sistematica dell'enunciato in parola, la norma da esso ricavabile potrebbe ritenersi idonea a ricomprendere i casi in cui componenti reddituali, positivi e negativi, tra loro correlati, concorrano comunque a formare l'imponibile in entrambe le predette giurisdizioni. In tale caso, infatti, ci si troverebbe al cospetto di una simmetria impositiva tale da escludere quei salti di imposizione che la normativa fiscale anti-ibridi vuole evitare.

In altre parole, nel caso in oggetto, si potrebbe sostenere l'operare della circostanza esimente di cui all'art. 6, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 148/2018 giacché, in capo a Beta concorrerebbero a formare il reddito sia il costo di acquisizione di fattori produttivi sia il corrispondente ricavo per prestazioni di servizi infragruppo e, in capo ad Alfa, concorrerebbero a formare il reddito sia il costo imputato per trasparenza per effetto del regime “*check-the-box*”, sia il corrispondente ricavo per le cessioni/prestazioni nei confronti dei soggetti terzi rispetto al gruppo di imprese.

A ben vedere il componente positivo di reddito conseguito da Beta per la prestazione di servizi infragruppo e il componente positivo di reddito conseguito da Alfa per la cessione dei beni/prestazione di servizi ai clienti finali di Alfa hanno la stessa natura e remunerano il medesimo costo.

Tuttavia, si potrebbe obiettare a questa tesi osservando che le “*defensive rules*”, in quanto norme speciali, dovrebbero prevalere sul generale principio di correlazione costi-ricavi ex art. 109, comma 5, primo periodo, TUIR (implicitamente invocato *supra*).

A questa obiezione si potrebbe, nondimeno, eccepire che le “*defensive rules*”, nel caso di specie, potrebbero, invece, condurre ad effetti, antinomici verso il principio di correlazione, il cui rispetto non voleva di certo essere impedito da parte della normativa anti-ibridi.

Pertanto, assunto che il principio di correlazione costi-ricavi, previsto dall'art. 109, comma 5, primo periodo, TUIR, discenda indirettamente dal requisito di effettività della capacità contributiva, a noi pare ragionevole ritenere che le norme previste nella disciplina anti-ibridi in contrasto con il predetto principio generale di determinazione del reddito di impresa (annoverano il principio di correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili tra i principi generali di determinazione del reddito di impresa, FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 108) si porrebbero, indirettamente, in collisione anche con il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.

Quindi, un'interpretazione costituzionalmente orientata del predetto combinato normativo, contenuto nella disciplina domestica anti-ibridi, indurrebbe a ritenere che, ove il costo sostenuto dal “soggetto passivo” sia giuridicamente ed economicamente correlato ad un componente positivo imponibile, l'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018 non dovrebbe operare.

Tale interpretazione, di carattere sistematico, sarebbe, inoltre, coerente con la citata Action 2, secondo cui “[t]he adjustment should be no more than is necessary to neutralise the hybrid mismatch and should result in an outcome that is proportionate and that does not lead to double taxation” (si veda Action 2 - 2015 Final Report, Recommendation 6, par. 200).

Detto tutto ciò, la soluzione in parola, fondata su di un'interpretazione in chiave sistematica delle norme prima richiamate, sebbene suggestiva, pare, tuttavia, condurre troppo distanti dal tenore letterale delle norme stesse. Ciò che si vuole dire è che dall'argomento sistematico non può derivare un'interpretazione troppo scollegata dall'enunciato normativo, pena la privazione del carattere della predeterminazione e di prevedibilità delle regole applicabili.

Per questa ragione si ritiene, quanto meno allo stadio attuale del percorso interpretativo della disciplina fiscale domestica sui “disallineamenti da ibridi”, maggiormente percorribile, soprattutto sul piano operativo, la soluzione descritta nel prossimo paragrafo.

2.2 Una seconda soluzione volta a rimediare all'effetto distorsivo descritto nel paragrafo precedente è rappresentata dal ricorso all'interpello disapplicativo di cui all'art. 11, comma 2, L. 27 luglio 2000, n. 212.

Attraverso tale strumento, Beta potrebbe richiedere la disapplicazione dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018 argomentando che, nel caso di cui si discorre, non si producano, di fatto, gli effetti elusivi che la norma da ultimo nominata intende evitare.

A questo proposito, va innanzitutto notato come, in dottrina, sia stato avanzato il dubbio se l'interpello c.d. disapplicativo sia riferibile alle sole norme definite dallo stesso legislatore come “antielusive”, ovvero quelle per cui il legislatore ha previsto espressamente l'attivazione dell'interpello disapplicativo (e cioè quelle previste negli artt. 84, 109 e 172 TUIR), o anche ad altre norme, come quella in commento, le quali oggettivamente presentino i caratteri tipici della disposizione “antielusiva” (questo interrogativo e la sua ragionevole risposta sono riscontrabili in DI TANNO T., *Il nuovo interpello disapplicativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 147 ss.).

Detto questo, si ritiene che quelle racchiuse nella disciplina domestica in materia di “disallineamenti da ibridi” presentino senz'altro i caratteri tipici delle norme antielusive e, conformemente alla dottrina da ultimo citata, si è del parere che dette norme possano essere oggetto di richiesta di disapplicazione, ex art. 11, comma 2, L. n. 212/2000, ancorché il legislatore non abbia espressamente previsto tale possibilità.

In secondo luogo, prima di illustrare le motivazioni volte a sostenere che, nel caso qui in oggetto, i contribuenti non hanno posto in essere alcun comportamento elusivo, è necessario fornire la dimostrazione che l'intera disciplina anti-ibridi e, in particolare, l'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018 (norma di cui si dovrebbe chiedere la disapplicazione) sottendano una funzione prettamente antielusiva.

La facoltà di ricorrere all'interpello disapplicativo è infatti subordinata ad alcune preliminari valutazioni da parte del contribuente.

In prima battuta è necessario, come anticipato, verificare di essere al cospetto di norme antielusive attraverso l'individuazione dei relativi caratteri tipici.

Circa i caratteri tipici delle norme antielusive la stessa Agenzia delle Entrate, nella circ. 1° aprile 2016, n. 9/E, ha chiarito che “*Caratteristica indefettibile della norma è che la limitazione prevista dalla disposizione risponda ad una finalità antielusiva di tipo sostanziale, frutto di una valutazione preliminare da parte del legislatore di tendenziale [in corsivo, nel documento originario] ma non sistematica offensività del fatto*”.

Un parametro preliminare di riconoscibilità delle norme antielusive è dunque l'assenza di una sistematica offensività del fatto che esse intendono colpire, il quale solo “tendenzialmente” comporta illegittimi risparmi d'imposta (v. CONTRINO A. – MARCHESELLI A., *Art. 10-bis, L. n. 212/2000 - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*, in GLENDI C. – CONSOLO C. – CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 3-58).

Tale parametro è segnalato da diversi autori (si veda, *ex multis*, TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. Trib.*, 2017, 2, I, 396), secondo cui “*in dottrina si è soliti alludere a queste norme [antielusive, n.d.r.] come a norme particolaristiche che rincorrono, con soluzioni legislative ad hoc, forme di elusione invalse nella prassi*” (la definizione è stata mutuata da CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010, 1724; v., altresì, CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 465 ss.).

Un ulteriore parametro di riconoscibilità delle norme antielusive specifiche lo si evince, implicitamente, dalla lettura dell'art. 11, comma 2, L. n. 212/2000, il quale identifica indirettamente queste ultime in quelle che, “*allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*” (cfr. RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1001 e TARIGO P., *op. cit.*, 396).

Considerato quanto sopra, appurato che le “norme antielusive specifiche” sono quelle volte a contrastare, attraverso specifiche limitazioni, fattispecie abusive tipizzate e caratterizzate da alcuni parametri di riconoscibilità, resta da capire se l'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018 possa essere ricondotto nell'alveo delle norme aventi natura antielusiva e, come tale, essere suscettibile di disapplicazione ai sensi dell'art. 11, comma 2, L. n. 212/2000.

A far propendere per la soluzione positiva militano, in primo luogo, tanto l'acronimo “ATAD”, ossia “Anti Tax Avoidance Directive” che identifica la “ATAD II”, quanto la prima parte del titolo del più volte citato D.Lgs. n. 148/2018, la quale recita “*Attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale*” (in proposito, vale rammentare che, per quanto intuitivo, le rubriche e la *sedes materiae* costituiscono due dei perni dell'interpretazione sistematica secondo autorevolissima dottrina. In proposito, *ex multis*, GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, 298).

Similmente, la natura antielusiva della disciplina domestica in materia di “disallineamento da ibridi”, quindi della norma di cui si discorre, si ricava, inoltre, dalla presenza al loro interno dei summenzionati “parametri di riconoscibilità”.

A questo riguardo, si osserva come deponga a favore della tendenziale offensività degli “ibridi” il loro utilizzo nell'ambito di attività di pianificazione fiscale aggressiva, nonché il fatto che il predetto Action plan 2 dell'OCSE specifici - come già ricordato - che “[t]he adjustment should be no more than is necessary to neutralise the hybrid mismatch and should result in an outcome that is proportionate and that does not lead to double taxation” (si veda Action 2 - 2015 Final Report, Recommendation 6, par. 200).

Fattispecie sempre offensive avrebbero infatti sempre come esito una doppia non-imposizione. La neutralizzazione di un'inevitabile doppia non-imposizione, tuttavia, non potrebbe mai dar luogo a quelle

fattispecie di doppia imposizione che l'OCSE raccomanda di evitare. Le “*defensive rules*”, invero, dovrebbero essere idonee a neutralizzare solo “una” delle due “non-imposizioni”. E la direttiva ATAD II, con il menzionato dodicesimo *considerando* secondo cui “[a]l fine di garantire la proporzionalità è necessario affrontare solo i casi in cui vi è un rischio sostanziale di elusione fiscale attraverso i disallineamenti da ibridi”, riconosce esplicitamente che l'offensività dei disallineamenti non è una caratteristica essenziale, ma accidentale, per quanto invalsa nella prassi (o, dunque, “*tendenziale*”).

Con riferimento al secondo parametro di riconoscibilità, ovvero la limitazione di “*deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*”, non sembra necessario dover specificare l'ovvio in questa sede.

Chiarita, dunque, la natura antielusiva della disciplina fiscale domestica anti-ibridi e, conseguentemente, dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 148/2018 si tratta ora di comprendere se, nel caso qui in oggetto, sussistano le condizioni per ottenere la disapplicazione della norma da ultimo richiamata.

Si tratta, più in particolare, di stabilire se sia possibile fornire la dimostrazione che, nel caso di specie, gli effetti elusivi contrastati dalla norma medesima - ossia una doppia deduzione ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. r.) n. 8), D.Lgs. n. 148/2018 - possano o meno verificarsi (in proposito si veda la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 148/2018 secondo cui “*gli effetti di doppia deduzione [...] avvertiti dalle disposizioni in commento non sono quelli potenziali, bensì quelli effettivamente verificatisi*”, “*l'adozione dell'approccio di un rischio potenziale avrebbe, invece, comportato la negazione immediata della deduzione di componenti negativi di reddito con la conseguenza di colpire situazioni in cui non si è ancora verificato l'effetto negativo del disallineamento (i.e. la riduzione permanente della base imponibile); ciò avrebbe comportato una reazione dell'ordinamento sproporzionata rispetto al rischio*”).

Come dimostrato al paragrafo 2, non pare che nel caso di specie si verifichi un'erosione della base imponibile di pertinenza delle giurisdizioni coinvolte.

Il ricorso all'interpello disapplicativo sembra, inoltre, coerente con la particolare attenzione al contraddittorio preventivo posta dal legislatore. Nella relazione illustrativa al Decreto ATAD (pag. 37), si legge infatti che “*a fronte di una richiesta di chiarimenti mossa dall'Ufficio, il contribuente potrà, infatti, dimostrare che l'operazione vagliata non fa emergere alcun rischio concreto di [...] disallineamento da ibridi*”.

L'interpello permetterebbe dunque di anticipare il momento di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria, anche in ossequio all'esigenza di proporzionalità a cui il legislatore europeo ha dato peculiare preminenza nel dodicesimo *considerando* della Direttiva “ATAD II”, ove si legge che “[a]l fine di garantire la proporzionalità è necessario affrontare solo i casi in cui vi è un rischio sostanziale di elusione fiscale attraverso i disallineamenti da ibridi” (sulle specifiche questioni di interpretazione del Diritto dell'Unione Europea alla luce dei BEPS, si veda SCHÖN W., *Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*, in *Bulletin For International Taxation*, April/May 2020, 286 ss).

3. Per esigenze di sintesi e organicità non si è potuto approfondire il (problematico) rapporto tra l'abuso del diritto *ex art. 10-bis* e le norme anti-ibridi. Per lo stesso motivo, si sono fornite possibili soluzioni solo di matrice interna. Non si è dunque affrontata una tematizzazione “convenzionale” delle questioni riguardanti i disallineamenti da ibridi, pur trattandosi di una linea di approfondimento di grande attualità (si veda, da ultimo, FAMÀ F., *Le “entità ibride” tra soggettività passiva convenzionale, utilizzi abusivo/elusivi e transparent entity clause del “Modello OCSE”*, in questa Rivista, 12 ottobre 2020).

Sembra comunque astrattamente possibile che un'interpretazione evolutiva di alcune disposizioni della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti possa fornire fecondi spunti all'individuazione di rimedi alla discriminazione “per tipo sociale” e “per regime” che la disciplina di contrasto agli ibridi può generare nei confronti di soggetti sottoposti al “*check-the-box*”.

La disciplina di contrasto agli ibridi, benché introdotta da un biennio, presenta ancora numerose ambiguità. L'assenza di un formante giurisprudenziale o di punti di riferimento offerti dalla prassi aggravano una situazione già di per sé segnata dall'incertezza del diritto.

Il presente contributo, pur avendo la limitata ambizione di cercare di offrire risposta a una singola questione di ordine pratico, vorrebbe porsi come stimolo per un intervento interpretativo da parte dell'Agenzia delle Entrate e questo al fine di colmare il vuoto di interpretazioni "ufficiali" a pochi giorni dalla fine del primo anno di applicazione della disciplina anti-ibridi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AICARDI M., *La disciplina domestica di contrasto agli hybrid mismathes arrangements aventi per oggetto strumenti finanziari*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 3, 49
- CATUCCI N., SCIMENES F., *Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d'impresa (Parte prima)*, in questa Rivista, 11 gennaio 2020
- CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010, 7, 1724
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Art. 10-bis, L. n. 212/2000 - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 3-58
- CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2, I, 465 ss.
- DI TANNO T., *Il nuovo interpello disapplicativo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 147 ss.
- FAMÀ F., *Le "entità ibride" tra soggettività passiva convenzionale, utilizzi abusivo/elusivi e transparent entity clause del "Modello OCSE"*, in questa Rivista, 12 ottobre 2020
- FANTOZZI F. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014
- GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, 2011, Milano
- RUSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, I, 1 ss.
- SCHÖN W., *Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*, in *Bulletin For International Taxation*, April/May 2020
- TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. Trib.*, 2017, 2, I, 396 ss.
- TOSI L., *Requisito di effettività*, AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di MOSCHETTI F., Padova, 1998

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Il regime fiscale delle riserve di rivalutazione alla luce dei recenti orientamenti dell'Amministrazione finanziaria

Tax regime of step-up net equity reserves in the Italian Tax Authorities' recent opinions

ELENA FIORINA

Abstract

La risposta ad un interpello non pubblicato ci offre l'occasione per una riflessione sul regime fiscale delle riserve di rivalutazione. Il presente contributo intende analizzare infatti tale regime e valutare la legittimità della tesi dell'Amministrazione finanziaria volta a ravvisare un presupposto impositivo nel caso di utilizzazione di tali riserve per scopi diversi dalla distribuzione o attribuzione ai soci o partecipanti.

Parole chiave: riserve di rivalutazione, riserve in sospensione di imposta, ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta a seguito di fusione o scissione, art. 13 della L. n. 342/2000

Abstract

An unpublished tax ruling deals with the tax regime of step-up net equity reserves. This paper analyses this regime and evaluates the solution given by the tax authority in the ruling, which affirms the taxability in case of use of such reserves for aims that differ from profit distribution or allocation to business partners and participants.

Keywords: *step-up net equity reserves, reserves under tax suspension, reestablishment of reserves under tax suspension after mergers or spin-offs, art. 13 of law no. 342/2000*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La risposta all'interpello in commento. - **3.** Il saldo attivo di rivalutazione di cui all'art. 13 della Legge n. 342/2000 e l'interpretazione della disposizione da ultimo nominata - **3.1.** L'argomento letterale. - **3.2.** L'argomento sistematico. - **3.3.** L'argomento fondato sull'interpretazione "adeguatrice" dell'art. 13, Legge n. 342/2000. - **4.** Alcune precedenti posizioni dell'Amministrazione finanziaria poste a base della risposta all'interpello non pubblicato qui in commento. - **5.** Le riserve in sospensione di imposta e le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali. Conclusioni.

1. Nel presente lavoro si vuole analizzare il regime fiscale delle riserve iscritte in bilancio in contropartita di rivalutazioni di beni patrimoniali e valutare la legittimità o meno della tesi dell'Amministrazione finanziaria, espressa in un documento di prassi non pubblicato, volta ad includere tra le fattispecie impositive l'utilizzo di tali riserve per scopi diversi dalla distribuzione ai soci.

2. Il caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, nel documento di prassi cui si è fatto cenno nel paragrafo precedente, attiene ad un'operazione di scissione totale c.d. inversa della società Alfa a favore delle sue partecipate (Beta e Gamma). Alle società beneficiarie sono trasferiti,

per effetto della scissione, elementi attivi e passivi della società scissa, ivi comprese le partecipazioni nel proprio capitale. Alla società beneficiaria Beta è, in particolare, trasferito un bene immobile precedentemente rivalutato ai sensi dell'art. 15 D.L. n. 185/2008. Si noti, inoltre, come le beneficiarie Beta e Gamma, per effetto dell'annullamento della propria partecipazione, evidenzino, rispettivamente, un avanzo e un disavanzo di scissione.

Posto che nel patrimonio netto contabile della società scissa figura la riserva istituita a fronte della sunnominata rivalutazione, annoverabile tra quelle c.d. in sospensione di imposta in quanto non oggetto di affrancamento, il contribuente ha formulato all'Amministrazione finanziaria i seguenti due quesiti: (i) se la riserva in questione debba "seguire" l'immobile alla luce di quanto previsto dall'art. 173, comma 9, TUIR, oppure se essa sia da attribuire alle due beneficiarie in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile ricevute, (ii) se quella di cui si discorre sia o meno qualificabile, ai fini fiscali, alla stregua di "riserva tassata solo in caso di distribuzione" da ricostituire, in occasione dell'operazione di scissione, in base alle condizioni e ai limiti di cui all'art. 172, comma 5, TUIR.

In relazione al primo quesito, l'Amministrazione finanziaria, in linea con il proprio precedente orientamento, ha rimarcato, in estrema sintesi, come l'art. 173, comma 9, prima parte, TUIR, preveda la ricostituzione nel bilancio delle società beneficiarie delle riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa in proporzione alle quote di patrimonio netto assegnate. Tuttavia, ove la sospensione d'imposta dipenda da eventi riguardanti specifici elementi patrimoniali della società scissa, le predette riserve devono essere ricostituite dalle beneficiarie destinatarie di tali elementi. Ebbene, poiché nel caso in esame il periodo di sorveglianza previsto dall'art. 15, comma 21, D.L. n. 185/2008, entro il quale rideterminare le plusvalenze e minusvalenze fiscali nel caso di realizzo dei beni rivalutati, è scaduto, le vicende della riserva in esame risultano indipendenti da quelle relative all'immobile oggetto di rivalutazione. Sulla base di questa considerazione viene correttamente affermato che la riserva di rivalutazione possa essere attribuita alle beneficiarie in base ad un criterio proporzionale (in tal senso si veda anche Risposta ad interpello n. 97 del 17 marzo 2020, Risposta ad interpello n. 98/E del 26 luglio 2017).

Ciò premesso, lascia invece perplessi la risposta al secondo quesito formulato dal contribuente istante rispetto al quale l'Amministrazione finanziaria afferma che la riserva ex art. 15 D.L. n. 185/2008 non è qualificabile come riserva in sospensione di imposta tassabile solo in caso di distribuzione, non condividendo la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, per i seguenti motivi: (i) il combinato disposto dell'art. 15, comma 18, D.L. n. 185/2008 e dell'art. 13, comma 1, L. n. 342/2000, i quali prevedono, rispettivamente, l'imputazione del saldo attivo di rivalutazione a capitale sociale o in una riserva speciale designata "*con esclusione di ogni diversa utilizzazione, che ai fini fiscali costituisce una riserva in sospensione di imposta*" e l'imputazione del saldo attivo di rivalutazione al capitale sociale, ovvero in un'apposita riserva "*con esclusione di ogni diversa utilizzazione*"; (ii) precedenti posizioni dell'Agenzia delle Entrate, tra cui la ris. 1° marzo 2005, n. 32/E ove viene affermato che "*dal punto di vista fiscale ogni utilizzo*" della riserva di rivalutazione ex art. 13 L. n. 342/2000 "*a fini diversi da quelli previsti dalla norma determina il realizzarsi del presupposto impositivo*" (nel caso di specie si trattava della copertura del disavanzo da annullamento di azioni proprie in sede di riduzione volontaria del capitale sociale di una società).

Alla luce di tali motivazioni l'Amministrazione finanziaria ha considerato la riserva di rivalutazione in esame non annoverabile tra quelle tassabili solo in caso di distribuzione "*essendo ben possibile che il relativo presupposto impositivo si verifichi (in capo alla società) anche in circostanze diverse dall'attribuzione*" ai soci "*ossia per utilizzi diversi dalla copertura perdite e senza il rispetto delle formalità indicate nel secondo e terzo comma dell'art. 2445 c.c.*". L'Amministrazione stessa ha poi citato a sostegno della propria tesi, a titolo esemplificativo, la Risposta ad interpello n. 316 del 24 luglio 2019, avente ad oggetto l'utilizzo di una riserva di rivalutazione ex art. 15 D.L. n. 185/2008 a copertura di un disavanzo di fusione imputato a patrimonio netto.

Ciò posto, non si ritiene di poter condividere la tesi espressa dall'Amministrazione finanziaria e ciò in forza di un'interpretazione dell'art. 13 L. n. 342/2000 fondata sull'argomento letterale, sistematico e in base a Costituzione.

3. – 3.1. Vale la pena rammentare come l'art. 13 L. n. 342/2000 preveda nei primi tre commi quanto segue: **(i)** il saldo attivo risultante dalla rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata “*con esclusione di ogni diversa utilizzazione*” (comma 1), **(ii)** la riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 c.c. e in caso di utilizzo della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria (comma 2) e **(iii)** se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti (comma 3).

Si vuole notare come i primi due commi della disposizione in parola definiscano, in linea con le precedenti leggi di rivalutazione, il regime civilistico del saldo attivo di rivalutazione, stabilendo quanto segue: (i) l'assunzione, da parte del predetto saldo attivo, dello stesso regime vincolistico assegnato al capitale sociale (ii) nell'ipotesi di utilizzo della riserva di rivalutazione a copertura perdite, la possibilità di distribuire utili solo previa reintegrazione o riduzione, con delibera dell'assemblea straordinaria, della riserva stessa. Il comma 3 del citato art. 13 contempla, invece, il regime fiscale attribuibile alla riserva di cui si discorre disponendone il concorso alla formazione del reddito, della società e dei soci o partecipanti, in caso di attribuzione a questi ultimi (cfr. ASSONIME, circ. 27 febbraio 2001, n. 13; LIBURDI D. - SIRONI M., *La tassazione in capo ai soci e alla società delle riserve in sospensione di imposta*, in *il fisco*, 2020, 8, 721 ss.; ZIZZO G., *Utilizzo del saldo di rivalutazione: la chiarezza legislativa non ferma le divagazioni interpretative*, in *Corr. trib.*, 2019, 10, 841 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, 2013, 327-328). Si aggiunga che la medesima Amministrazione finanziaria, in riferimento alla riserva di rivalutazione di cui si discorre, ha avuto più volte modo, nel corso degli anni, di chiarire che “*ai fini fiscali (...) il saldo attivo costituisce una riserva in sospensione di imposta tassato, ai sensi dell'art. 13 della legge 342 del 2000, in caso di distribuzione*” senza mai ipotizzare eventi impositivi ulteriori (cfr., tra tutte, circ. n. 27 aprile 2017, 14/E; circ. 4 giugno 2014, n. 13/E; circ. 19 marzo 2009, n. 11/E).

3.2. Posto quanto sopra, avendo riguardo ad altre norme aventi ad oggetto la disciplina delle riserve in sospensione di imposta soggette a tassazione anche in casi diversi dalla distribuzione, si nota come le formulazioni lessicali utilizzate siano completamente differenti da quelle adottate dal legislatore nella disposizione qui in oggetto. Ciò lascerebbe intendere che, anche sul piano sistematico, l'interpretazione prospettata dall'Amministrazione finanziaria non colga nel segno.

In particolare, si vuole fare riferimento a quelle disposizioni volte a prevedere i presupposti impositivi di riserve di patrimonio netto fiscalmente qualificate “in sospensione di imposta”. Si pensi, in proposito, all'art. 15, comma 10, D.L. n. 429/1982, il quale stabiliva che la posta costituita per le finalità sancite dal decreto “*concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta e nella misura in cui sia comunque utilizzato*”, nonché all'art. 33, comma 9, L. n. 413/1991, il cui fondo, allo stesso modo, “*concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta e nella misura in cui sia comunque utilizzato*”. Da tali disposizioni emerge chiaramente che quando il legislatore ha voluto attribuire rilevanza fiscale a “qualsiasi” forma di utilizzo di una determinata posta ha di fatto adottato locuzioni lessicali specifiche e chiare. Così come quando il legislatore ha inteso stabilire che costituiva presupposto impositivo (e quindi causa di tassazione in capo alla società) l'utilizzo di riserve per scopi diversi dalla copertura perdite lo ha chiaramente espresso nella relativa norma (cfr. art. 55TUIR, non più vigente).

Ebbene, è di immediata evidenza che nell'art. 13 L. n. 342/2000 sia individuato e individuabile un solo presupposto impositivo dato, giova ripeterlo, dalla sola distribuzione o attribuzione del saldo di rivalutazione ai soci o partecipanti.

Inoltre, dal confronto, su base sistematica, tra l'art. 13 L. n. 342/2000 e le disposizioni di precedenti leggi di rivalutazione – in specie quelle prevista dalla L. n. 408/1990 e dalla L. n. 413/1991, nelle quali,

con riferimento al regime civilistico e fiscale del saldo attivo di rivalutazione, si trovano disposizioni lessicalmente identiche a quella dell'art. 13 qui di interesse (cfr., rispettivamente, l'art. 4 L. n. 408/1990 e l'art. 26 L. n. 413/1991) – emergono ulteriori elementi volti a supportare la tesi qui sostenuta. Invero, nella circ. 4 dicembre 1995, n. 310/E/III-6-1175 interpretativa dell'art. 22, D.L. n. 41/1995 in materia di affrancamento dei fondi in sospensione di imposta, è la stessa Amministrazione finanziaria a ravvisare, anche se in via solo indiretta, il presupposto impositivo dei saldi attivi di rivalutazione citati (i.e. L. n. 408/1990 e L. n. 413/1991) unicamente nella distribuzioni ai soci dei saldi stessi (nello stesso senso si veda ASSONIME, circ. 12 giugno 2006, n. 23, 34 e circ. 14 luglio 2009, n. 30, 48-49, ove si occupano delle conseguenze dell'affrancamento della riserva di rivalutazione).

3.3. In linea generale va notato che il regime civilistico e fiscale attribuibile alle riserve di patrimonio netto non può che derivare dalla relativa legislazione che ne definisce vincoli e presupposti impositivi, i quali possono trovare fonte di legittimazione solo nella legge e ciò in virtù del principio della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione. Il significato della norma costituzionale è chiaro: attribuisce le scelte di politica tributaria al solo legislatore ordinario sottraendole al potere dell'esecutivo, ma anche della stessa Amministrazione finanziaria, garantendo così l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria intesa come assenza di discrezionalità amministrativa sull'*an* e sul *quantum debeatur*. Ebbene, alla luce di questo principio, ci sembra di poter concludere che l'Amministrazione finanziaria in sede interpretativa non ha la facoltà di adeguare la norma ad interpretazioni che “creano” un presupposto impositivo che il legislatore non ha previsto (cfr. MARONGIU G., *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3631 ss.).

4. Si vuole rimarcare come la risposta all'interpello oggetto di commento ponga a fondamento della propria interpretazione due precedenti risposte ad interpello dell'Agenzia delle Entrate precedentemente pubblicate (segnatamente la Risposta ad interpello n. 32/E/2005 e la Risposta ad interpello n. 316/2019) riguardanti, tuttavia, fattispecie diverse e che giungono a conclusioni attinenti casi diversi aventi nulla a che vedere con la questione della ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta in occasione di operazioni straordinarie neutrali, quali fusioni e scissioni. Infatti, le due pronunce muovono dal medesimo equivoco concernente il significato da attribuire alla locuzione “*con esclusione di ogni diversa utilizzazione*”, dal quale fanno discendere il principio secondo cui ogni utilizzo delle riserve di rivalutazione, diverso da quello espressamente previsto dalla norma, determina il presupposto impositivo. In maggiore dettaglio, l'Agenzia delle Entrate, nei summenzionati documenti di prassi, è giunta sostanzialmente ad affermare che l'utilizzo delle riserve di rivalutazione a copertura di perdite non “formalmente” di esercizio sarebbe idoneo a dar luogo alla tassazione delle stesse (e che il contribuente in ogni caso avrebbe potuto utilizzare in compensazione altre riserve disponibili).

Tale posizione si pone in linea con una sentenza della Corte di Cassazione (8 marzo 2017, n. 5943) nella quale i supremi giudici ritengono, in linea con l'interpretazione letterale da noi avanzata, come i primi tre commi del citato art. 13, contemplino “*le ipotesi e le modalità di riduzione della riserva da rivalutazione, prevedendo che la stessa possa essere ridotta per attribuzione ai soci (terzo comma) con le modalità di cui all'art. 2445 cod. civ. (dettato in materia di riduzione del capitale sociale), oppure può andare a coprire le perdite, ma in tale caso non può farsi luogo alla distribuzione di utili se non dopo che la riserva sia stata reintegrata o proporzionalmente ridotta (secondo comma). Il terzo comma – che disciplina l'aspetto fiscale della utilizzazione della riserva di rivalutazione – stabilisce, inoltre, che costituisce reddito imponibile della società e dei soci solo il saldo attivo attribuito ai soci o partecipanti*”. Tuttavia, sorprendentemente, i giudici proseguono affermando che l'utilizzo delle riserve di rivalutazione a copertura di perdite non sia soggetto a tassazione solo nell'ipotesi che le perdite coperte si qualificano come “*perdite di esercizio, ovvero quelle riferite ad un risultato economico negativo relativo ad un periodo di tempo predeterminato (esercizio sociale) e non la perdita derivante da una singola operazione*”, rappresentata, nel caso analizzato dalla Suprema Corte, dal disavanzo di fusione.

Questa conclusione, comune tanto alla citata sentenza quanto ai documenti di prassi menzionati, non è condivisibile sotto diversi profili, tra cui il fatto che il disavanzo di fusione può ben esprimere perdite pregresse della società incorporata e che nei casi prospettati non si determinava alcuna attribuzione o arricchimento per i soci. In ogni caso, va anche aggiunto che detta posizione era figlia di fattispecie in cui quantomeno una “diminuzione patrimoniale” si realizzava, essendo la riserva di rivalutazione “consumata” a fronte di un differenziale negativo di patrimonio netto. Diversamente, nel caso dell’interpello non pubblicato in commento, nessuna diminuzione patrimoniale è ravvisabile e, quindi, a maggior ragione, non ha fondamento la posizione assunta dall’Amministrazione finanziaria (per taluni contributi che si occupano in modo maggiormente compiuto di criticare le due risposte dell’Amministrazione finanziaria, tra l’altro da noi condivisi, cfr. BRIOLINI E. - GERARDI G., *L’impiego del saldo attivo di rivalutazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 45, 3461 ss.; ZIZZO G., *Utilizzo del saldo di rivalutazione: la chiarezza legislativa non ferma le divagazioni interpretative*, in *Corr. trib.*, 2019, 10, 841 ss.; CATENI M. - VIAL E., *Spunti di riflessione sui risvolti fiscali connessi all’utilizzo della riserva di rivalutazione monetaria*, in *il fisco*, 2006, 21, 3245 ss.; MONARCA P., *Utilizzo delle riserve di rivalutazione monetaria*, in *Corr. trib.*, 2005, 15, 1221 ss.; ASSONIME, circ. 5 marzo 2021, n. 6, 26).

5. Se è vero, come sostenuto *supra*, che le riserve di rivalutazione traenti origine dal citato art. 13 L. n. 342/2000 sono riserve in sospensione di imposta moderata, in caso di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali, quali fusioni o scissioni, le stesse andranno ricostituite in capo alla società risultante dalla fusione, ovvero alle società beneficiarie della scissione, solo in presenza e nei limiti dell’avanzo, oppure dell’aumento di capitale eccedente il capitale delle società coinvolte nell’operazione straordinaria, ai sensi, rispettivamente, dell’art. 172, comma 5, e dell’art. 173, comma 9, TUIR. Del resto, questo era stato confermato anche dalla ris. 18 settembre 2001, n. 131/E dove l’Agenzia delle Entrate aveva chiaramente distinto tra “fondi tassabili in ogni caso, qualunque sia la causa che ne ha determinato l’estinzione, e fondi tassabili solo in caso di distribuzione”, annoverando tra questi ultimi proprio le riserve di rivalutazione (nello stesso cfr. ris. 11 gennaio 2001, n. 1/E). L’approccio indicato poc’anzi è peraltro quello seguito, sul piano operativo, nelle operazioni straordinarie effettuate nell’ultimo ventennio e che la risposta all’interpello, sebbene infondata e frutto di un equivoco interpretativo rischia di mettere in discussione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ASSONIME, circ. 27 febbraio 2001, n. 13; circ. 12 giugno 2006, n. 23; circ. 14 luglio 2009, n. 30; circ. 5 marzo 2021, n. 6
- BEGHIN M., *Riserva di rivalutazione: la girandola di basi imponibili non disorienta la Cassazione*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 22 ss.
- BRIOLINI E. - GERARDI G., *L’impiego del saldo attivo di rivalutazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 45, 3461 ss.
- CATENI M. - VIAL E., *Spunti di riflessione sui risvolti fiscali connessi all’utilizzo della riserva di rivalutazione monetaria*, in *il fisco*, 21, 2006, 3245 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, 2013, 327-328
- LIBURDI D. - SIRONI M., *La tassazione in capo ai soci e alla società delle riserve in sospensione di imposta*, in *il fisco*, 2020, 8, 721 ss.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3631 ss.
- MONARCA P., *Utilizzo delle riserve di rivalutazione monetaria*, in *Corr. trib.*, 2005, 15, 1221 ss.
- ZIZZO G., *Utilizzo del saldo di rivalutazione: la chiarezza legislativa non ferma le divagazioni interpretative*, in *Corr. trib.*, 2019, 10, 841 ss.

ELEMENTI POSITIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Il requisito della commercialità per l'accesso al regime pex: riflessioni al margine della recentissima risposta a interpello dell'11 gennaio 2021, n. 33 dell'Agenzia delle Entrate

The exercise of actual commercial activities as a requirement for the pex regime: reflections alongside the latest tax ruling no. 33 of January 11th, 2021

(commento a/notes to: risposta ad interpello 11 gennaio 2021, n. 33)

LUDOVICA AGOVINO

Abstract

Le recenti posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 33 dell'11 gennaio 2021 offrono lo spunto per alcune considerazioni da collocare nel contesto dei requisiti per l'accesso al regime della *participation exemption* di cui all'art. 87 TUIR. Il parere, nello specifico, ha fornito nuovi criteri utili a definire la commercialità di un'impresa ai fini *pex*, ricomprendendo l'esercizio di iniziative di natura legale ed investigativa, finalizzate al recupero di somme investite ed illecitamente sottratte a seguito di una frode, nella categoria delle attività che presentano il requisito indicato alla lett. d) del comma 1 dell'art. 87. La circostanza rende opportuno ripercorrere l'evoluzione interpretativa del requisito della commercialità nei documenti di prassi, con specifica attenzione, inoltre, alle condizioni che possono dar luogo alla disapplicazione del meccanismo di cui al comma 5 del medesimo articolo, in base al quale, nel caso in cui la cessione abbia ad oggetto la partecipazione in una società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nell'assunzione di partecipazioni, i requisiti della residenza e della commercialità vanno verificati in capo alle partecipate indirette

Parole chiave: plusvalenze, participation exemption, commercialità

Abstract

The comment analyses the response to tax ruling no. 33 of January 11th, 2021. It has provided new criteria useful to define the trade-ability of a company for pex purposes, encompassing the exercise of initiatives of legal and investigative nature, aimed at recovering invested sums illegally stolen as a consequence of a fraud, in the category of activities that possess the requisite indicated in lett. d) of paragraph 1 of art. 87.

Keywords: capital gains, participation exemption, exercise of actual commercial activities

SOMMARIO: **1.** La fattispecie oggetto dell'interpello n. 33 dell'11 gennaio 2021 - **2.** La commercialità della partecipata nell'art. 87 TUIR: inquadramento normativo ed evoluzione ermeneutica nei documenti di prassi - **3.** La natura commerciale delle iniziative legali e investigative nelle argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate - **4.** Criticità interpretative e applicative del percorso logico-giuridico adottato: l'assenza di qualsivoglia rilievo al requisito dell'organizzazione. - **5.** (Segue). La mancata indicazione degli elementi costitutivi, in concreto, della struttura operativa

“idonea” all’attività commerciale. - **6.** Considerazioni sull’esclusione della qualifica di holding nel caso concreto e possibili scenari - **7.** Conclusione: la casistica come bussola per gli interpreti.

1. Con l’interpello in esame una società per azioni residente ha richiesto il parere dell’Amministrazione in ordine al corretto trattamento fiscale della minusvalenza derivante dalla cessione della propria partecipazione totalitaria in una società di diritto inglese. Secondo la soluzione prospettata dall’istante, che era nel senso della deducibilità del componente negativo, il regime *pex* sarebbe stato inapplicabile per l’asserita mancanza del requisito dell’esercizio di un’attività commerciale da parte della partecipata, ivi qualificata come società di mera assunzione di partecipazioni.

L’Agenzia ha reso un parere in senso opposto, in primo luogo giudicando inapplicabile al caso concreto il meccanismo del cd. *look through*, perché la partecipata, nel corso del triennio antecedente la data del previsto realizzo, avrebbe perso la qualifica di holding dopo aver proceduto a dismettere tutte le proprie partecipazioni con la sola eccezione di quella, ormai priva di valore economico, in una società statunitense che era stata frodata.

In esito alla disapplicazione del comma 5 dell’art. 87 (a norma del quale: “*Per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell’assunzione di partecipazioni, i requisiti di cui alle lettere c) e d) del comma 1 si riferiscono alle società indirettamente partecipate e si verificano quando tali requisiti sussistono nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante*”) la sussistenza del requisito della commercialità è stata verificata sulla stessa partecipata di diritto inglese, alla quale, come premesso, è stata attribuita la qualifica di impresa commerciale in luogo di quella di società di mera partecipazione.

Tale commercialità, a parer dell’Agenzia, consterebbe nell’essersi adoperata “alacremenente”, tramite azioni legali e iniziative investigative, nel tentativo di recuperare le somme estorte presso i responsabili della frode subita. Di fatto, stando agli eventi rappresentati dalla stessa contribuente, nel periodo triennale di osservazione la società si sarebbe limitata ad intraprendere il contenzioso nello Stato estero e, ottenuta la condanna, avrebbe avviato in Italia una nuova lite giudiziaria per l’esecuzione della sentenza nei confronti di uno dei promotori inadempienti, concludendo al contempo un accordo transattivo con l’altro responsabile.

2. Come richiesto dalla lett. d) del comma 1 dell’art. 87 TUIR, per fruire del beneficio dell’esenzione la partecipazione oggetto di realizzo deve essere relativa ad una partecipata che eserciti un’impresa commerciale secondo la definizione di cui all’art. 55 TUIR; inoltre, conformemente al successivo comma 2, il predetto requisito deve sussistere ininterrottamente dall’inizio del terzo periodo di imposta antecedente al realizzo della plusvalenza.

Il rinvio al contenuto dell’art. 55 TUIR esprime non soltanto il proposito di far riferimento, per il *test* di commercialità, alla nozione “fiscale” di impresa commerciale (più ampia rispetto a quella civilistica dell’art. 2195 c.c.), ma soprattutto l’intento di voler individuare tale caratteristica in ogni attività produttiva di reddito d’impresa. Questo approccio è immediatamente desumibile dai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 36/E/2004: “*L’impresa commerciale, al cui esercizio è subordinata l’applicazione della participation exemption, è individuata sulla base dei criteri di cui all’articolo 55 del nuovo TUIR, con la conseguenza che nel contesto delle disposizioni recate dall’articolo 87 in esame essa coincide con le attività che danno luogo a reddito di impresa e, quindi, rileva secondo una definizione più ampia rispetto a quella civilistica*” (per un approfondimento sul punto cfr. VIGNOLI A. *L’attività commerciale della partecipata nell’interpretazione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 3, 723 ss., nonché, in contesto ricostruttivo più ampio, VIOTTO A., *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazioni*, Torino, 2013, *passim*).

Nei successivi interventi l’Amministrazione, con interpretazione restrittiva, ha inteso escludere la commercialità in diverse ipotesi accomunate dalla circostanza che la partecipata esercitasse l’attività di mera gestione di cespiti materiali e immateriali (v. ris. nn. 152/E/2004, 163/E/2005, 165/E/2005 e

226/E/2009). A margine, occorre ricordare che la lett. d), del comma 1 dell'art. 87 TUIR contiene una presunzione assoluta di non commercialità per le partecipate il cui patrimonio è prevalentemente costituito da immobili diversi da quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa. Ad ogni modo, il principio viene unitariamente declinato nell'ambito della circ. 29 marzo 2013, n. 7/E laddove si precisa che *“il requisito contenuto nell'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR deve ritenersi non sussistente in tutte le ipotesi di attività rivolte alla mera gestione passiva di asset da cui derivi la percezione di passive income”* (sul punto v. anche Cass., sez. civ., 8 maggio 2019, n. 12138).

3. Per quanto di specifico interesse, tale ultimo provvedimento di prassi, il cui contenuto è peraltro richiamato a sostegno della risposta a interpello in commento (e, in precedenza, anche della risposta a interpello n. 502 del 29 novembre 2019), esprime importanti criteri interpretativi e applicativi della lett. d) del comma 1 dell'art. 87 TUIR.

In primo luogo, dopo aver confermato che il requisito della commercialità risulta integrato quando l'attività, ricadendo tra le fattispecie dell'art. 55 TUIR, è produttiva di reddito d'impresa, specifica che, ai fini *pex*, il criterio formale di qualifica del reddito *“costituisce una condizione necessaria ma non sufficiente ad individuare il requisito della commercialità, che va invece definito sulla base di un criterio sostanziale, secondo il quale non tutti i redditi prodotti nell'esercizio d'impresa sono riferibili a un'attività commerciale nel senso richiesto dalla disciplina in esame”*. In aderenza alle finalità del regime di esenzione – che il citato documento di prassi individua nella necessità di favorire la circolazione di complessi patrimoniali funzionali all'esercizio di attività di impresa – l'Agenzia delle Entrate ritiene che la partecipata si qualifichi impresa commerciale quando risulta *“dotata di una struttura operativa idonea alla produzione e/o alla commercializzazione di beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi, ovvero nel caso in cui l'impresa disponga della capacità, anche solo potenziale, di soddisfare la domanda del mercato nei tempi tecnici ragionevolmente previsti in relazione alle specificità dei settori economici di appartenenza”*.

Come premesso, tutte le citate argomentazioni sono richiamate e poste a fondamento della risposta a interpello dell'11 gennaio 2021, n. 33, in esame, ove, in particolare, l'Agenzia sostiene che *“la promozione delle azioni legali e di tutte le iniziative volte al recupero delle somme estorte presso i soggetti artefici della truffa (...) configura, di per sé, esercizio di impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 del TUIR”*. Nel passaggio cruciale, tale conclusione viene inoltre agganciata al rispetto di un principio di effettività, in base al quale, prescindendo dall'esame meramente formale dell'oggetto sociale, la commercialità della partecipata va indagata su un piano sostanziale, guardando all'attività svolta in concreto dalla società ed escludendo che sussista attività d'impresa *“in relazione a mere intenzioni ovvero in relazione all'assolvimento di meri adempimenti formali”* (cfr. Cass., 9 dicembre 1976, n. 4577; v. anche FONTANA F., *Dichiarazione infedele e regime della “participation exemption”*, in *Corr. trib.*, 2015, 1, 67 ss.). Nel caso di specie, ritiene l'Ufficio, le predette iniziative volte a recuperare, ancorché parzialmente, le somme estorte, costituiscono condotte concrete idonee, pertanto, a integrare il requisito della lett. d) del comma 1 dell'art. 87.

4. L'invito a tralasciare i connotati formali di un'attività per badare alle concrete modalità in cui essa viene esercitata è pienamente condivisibile e, peraltro, accolto nelle pronunce della Suprema Corte (cfr. Cass., sent. 13 agosto 2004, n. 15769 e sent. 7 ottobre 2014, n. 41686). Tuttavia, nel caso di specie pare che, proprio nel concreto, non sia stato dato alcun rilievo al dato dell'organizzazione, un fattore che prassi e giurisprudenza hanno, a più riprese, considerato fondamentale per riconoscere un'impresa commerciale (v. circ. n.7/E/2013 secondo cui: *“Risulta determinante, come chiarito in precedenza, che l'impresa disponga di una struttura operativa potenzialmente idonea all'avvio del processo produttivo”*; sull'imprescindibilità dell'elemento organizzativo cfr., *ex multis*, Cass., sent. 25 gennaio 2002, n. 897 e 8 settembre 2005, n. 17927).

In questo contesto, si badi, non ci si riferisce tanto alla presenza di un esteriore apparato aziendale, pur ritenuto determinante dalla Cassazione nella sentenza da ultimo citata, bensì al coordinamento dei

fattori produttivi con metodo e finalità imprenditoriali (cfr. Cass., sent. 4 marzo 2005, n. 4784; v. anche SALVINI L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2020, 4 ss.).

Sul punto si osserva che, nei termini prospettati dalla contribuente, le attività portate avanti nel periodo di osservazione, certamente effettive, sembrano difettare della caratteristica dell'imprenditorialità: le iniziative legali, investigative e contrattuali sono state mosse dall'esigenza di ottenere una reintegrazione patrimoniale, necessaria anche al fine di restituire al socio unico gli ingenti finanziamenti sin lì erogati. E se da un lato, la circostanza della frode subita costituisce un *unicum*, dall'altro le azioni intraprese hanno avuto carattere occasionale e quanto mai specifico.

Nel merito, pare opportuno citare quanto affermato nella risposta a interpello n. 152 del 27 maggio 2020: "*Ai fini del reddito d'impresa, quindi, affinché si configuri l'attività commerciale è necessario che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità "abituale", ancorché non esclusiva*" (...); ad ogni modo, "*Secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la qualifica di imprenditore può essere attribuita anche a chi semplicemente utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. L'esercizio dell'impresa, inoltre, può esaurirsi anche con un singolo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta*" (cfr. ris. nn. 204/E/2002, 273/E/2002, 148/E/2002).

Invero, nella fattispecie in esame, la rilevanza del singolo affare sarebbe stata, forse, un'argomentazione più convincente per avallare la tesi della commercialità: l'assunto avrebbe potuto plausibilmente poggiare sul presupposto che l'insieme degli atti compiuti dalla partecipata, previa ammissione di una loro sufficiente consistenza economica, costituisse un affare particolarmente remunerativo, seppur irripetibile (Cfr. Cass., sent. 29 agosto 1997, n. 8193; Cass., sent. 31 maggio 1986, n. 3690; Cass., sent. 20 gennaio 1973, n. 267).

5. Nondimeno, dal concetto di remuneratività nasce un'ulteriore riflessione in merito alle argomentazioni che fondano la risposta a interpello: pur premettendo che, conformemente ai chiarimenti della circ. n. 7/E/2013, l'impresa commerciale è tale se dispone di una struttura operativa idonea alla produzione e/o alla commercializzazione di beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi, ovvero di soddisfare la domanda del mercato nei tempi tecnici relativi ai settori economici di appartenenza, l'Ufficio omette di indicare quale siano gli elementi che compongono tale struttura nel caso concreto.

La partecipata, avendo mantenuto il requisito di holding sino alla dismissione delle partecipazioni, si era probabilmente avvalsa della precedente struttura organizzativa funzionale alla gestione di titoli partecipativi anche nella successiva fase di contenzioso.

Ebbene se, con uno sforzo interpretativo non del tutto scontato, si individuasse tale apparato nell'impiego di personale e capitale – quest'ultimo peraltro reso disponibile dai continui apporti del socio unico – rimarrebbe da specificare quali siano i fattori che rendono l'insieme delle attività volte al recupero delle somme estorte potenzialmente produttive di ricavi o (*probatio* ancor più complicata) in grado di soddisfare la domanda del mercato.

Infatti, l'ulteriore passaggio necessario, per un richiamo fedele al concetto di impresa commerciale per come fin qui lo conosciamo, sarebbe l'assimilazione del *quantum* ricavato dalle procedure legali e transattive ai ricavi. Eppure, un simile approccio troverebbe ostacolo nella stessa disciplina sul trattamento fiscale delle indennità risarcitorie e nella ristrettezza delle circostanze in cui le stesse, in virtù del cd. "principio di sostituzione", possono assumere la veste di ricavi (oer un approfondimento sul punto, risposta a interpello 6 febbraio 2020, n. 27, in cui si chiarisce che: "*non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (danno emergente)*"; ma si veda anche la ris. 22 aprile 2009, n. 106/E e 7 dicembre 2007, n. 356/E).

6. Ad ogni modo, il giudizio sulla commercialità che abbiamo sin qui esaminato ha avuto direttamente a oggetto la società di cui la contribuente istante intenderebbe cedere la partecipazione, riconosciuta quale holding solo fino al momento della dismissione di tutte le partecipazioni di rilevante peso

economico. L'Agenzia ha ritenuto di far conseguire a quest'ultima circostanza la perdita della qualifica di società di partecipazione, con conseguente impossibilità di verificare il requisito in capo alle sue dirette partecipate.

In merito, la stessa circ. n. 7/E/2013 definisce la previsione contenuta nel comma 5 dell'art. 87 TUIR non disapplicabile in quanto “norma di sistema” e – per la descrizione dei criteri in base ai quali stabilire la prevalenza del valore delle partecipazioni detenute dalla holding – occorre far riferimento al nuovo art. 162-bis TUIR introdotto dal D.Lgs. n. 142/2018. E infatti, ai fini fiscali una holding è tale se supera il test di prevalenza e “l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale.”

Nel caso di specie, nell'ambito della risposta a interpello n. 33/2021, non sono precisati i dati patrimoniali della partecipata che, se considerati, hanno portato all'esclusione e, dal momento che la perdita della qualifica è rimandata genericamente all'inconsistenza economica dell'unica partecipazione rimasta in portafoglio, in questa sede non è possibile fare considerazioni di merito.

Sul punto, tuttavia, in casi come questi ci si domanda se non sarebbe una semplificazione gradita agli interpreti quella di giungere a considerare che anche la mera gestione di partecipazioni, in ottica teleologica, assume una sua veste imprenditoriale. A ben vedere, una società di partecipazione, similmente ad un'impresa che produce beni o presta servizi, mette a frutto il proprio sistema amministrativo che, dotato dei suoi peculiari fattori produttivi, potrebbe caratterizzarla *tout court* come impresa commerciale (sul punto, anche CHIRICHIGNO S., “*Impresa commerciale presupposto della participation exemption*” su *Riv. bim. diritto e pratica op. straord.*, 2013, 2, 78 ss.).

7. In conclusione, se ci si mette dalla prospettiva di prendere il “buono delle cose” (espressione poco giuridica, ma molto efficace), non si può non osservare che, al di là della condivisibilità delle scelte argomentative e delle perplessità che sorgono in merito alla coerenza della soluzione offerta con i principi in essa richiamati, il parere espresso dall'Amministrazione finanziaria nella risposta sin qui commentata, contribuisce a riempire di un nuovo contenuto la nozione di commercialità indicata nell'art. 87 TUIR. Non si può, infatti, disconoscere l'utilità che l'interprete trae dalla soluzione dei casi concreti, sicché, nell'eterogeneità delle casistiche possibili, i contribuenti possano quanto meno orientarsi, prospettandosi *ex ante* quali regimi fiscali andranno applicati in conseguenza delle proprie scelte imprenditoriali

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M., *Conferimento di azienda, cessione delle partecipazioni in PEX ed esercizio dell'attività commerciale della partecipata tra dottrina del Fisco e predeterminazioni normative* (Postilla a Francesco Pedrotti), in *Riv. Dir. Trib.*, 2020, 5, II, 293 ss.

BRUNELLI F., *La participation exemption*, Milano, 2016, cap. 5.

CHIRICHIGNO S., *Impresa commerciale presupposto della participation exemption*, in *Riv. bim. diritto e pratica op. straord.*, 2013, 2, 78 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2020, 432 ss.

FONTANA F., *Dichiarazione infedele e regime della participation exemption*, in *Corr. trib.*, 2015, 1, 67 ss.

PEDROTTI F., *Conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni in Pex fra norme antielusive specifiche sviste interpretative*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2020, II, 275 ss.

SALVINI L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 4 ss.

VIGNOLI A., *L'attività commerciale della partecipata nell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 3, 723 ss.

VIOTTO A., *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazioni*, Torino, 2013, 323-382

ZIZZO G., *Esercizio di impresa commerciale, conferimento di azienda e pex*, in *Rass. trib.*, 2019, 4, 850 ss.

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Il regime fiscale di svalutazioni e perdite su crediti degli intermediari finanziari: un confronto tra i principali approcci europei

Tax Treatment of bad debts and loan losses of financial intermediaries: a comparison between the main European approaches

VERONICA DIANA BRACCIONI

Abstract

L'attuale instabilità e incertezza dovuta al diffondersi della pandemia ha riportato il tema dei *non-performing loans*, che sembrava ormai in via di risoluzione, al centro delle attenzioni e discussioni anche sul fronte istituzionale. La convergenza dei diversi sistemi regolamentari e contabili avvenuta nell'ultimo decennio non si è, tuttavia, ancora tradotta in una normativa fiscale europea condivisa relativamente alla deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti; inoltre, sul piano dei singoli Paesi, tale normativa risulta spesso finalizzata a minimizzare le deduzioni per ragioni di gettito piuttosto che a tenere conto delle effettive necessità degli enti creditizi.

Parole chiave: crediti deteriorati, non-performing loans, deducibilità, perdite su crediti

Abstract

The actual situation of uncertainty and instability, due to the spread of the pandemic, has brought non-performing loans issue, which seemed to be almost resolved, back in the center of Governments' attention. The convergence of regulatory and accounting systems, occurred in the European Union during the last decade, has not yet turned into a European common legislation with reference to bad debts and loans losses; moreover, as regard single Countries, this legislation is often focused on minimizing deductions for tax revenues purposes and not on the real necessities of the credit institutions.

Keywords: bad debts, non-performing loans, deducibility, loan losses

SOMMARIO: **1.** Introduzione: le misure adottate dall'UE per far fronte al comune problema dei *non-performing loans*. - **2.** Brevi cenni sull'evoluzione storica della disciplina italiana delle svalutazioni e perdite su crediti e il passaggio dallo *specific provisions approach* al *general provisions approach*. - **3.** *Specific provisions approach*: l'esempio del Portogallo. - **4.** La Spagna e il *general provisions approach*. - **5.** La Francia: esempio di un *general provisions approach* "attenuato". - **6.** Conclusioni.

1. I crediti deteriorati sono stati recentemente definiti come la "bomba a orologeria" del sistema bancario (BAIN&COMPANY 2020, *How banks can defuse the Nonperforming loan time bomb*). L'espressione è certamente calzante: l'esperienza ha mostrato come i *non-performing loans*, se non gestiti adeguatamente, sia in termini regolamentari e normativi, sia in termini di organizzazione interna degli istituti

bancari, possono diventare una delle principali cause di crisi del settore finanziario, andando a peggiorare condizioni economiche già deboli.

I numerosi fallimenti degli istituti finanziari, anche di rilevanti dimensioni, che si susseguirono durante il periodo della crisi, nonché le evidenti carenze normative che quest'ultima aveva posto in luce, portarono gli Organismi di vigilanza, contabili (quali lo IASB e il FASB) e i legislatori dei vari Paesi a riscrivere, nel corso degli anni, i regolamenti relativi alla prevenzione ed alla gestione del problema dei crediti deteriorati, per evitare che, in futuro, questi potessero tornare ad innescare (o a peggiorare) nuove crisi economiche.

E invero, l'ultimo decennio è stato caratterizzato da importanti novità regolamentari e contabili (si pensi, ad esempio, al Reg. (EU) 575/2013 o al più recente Reg. (EU) 2019/630, e all'introduzione dell'IFRS 9), che hanno consentito, a livello europeo, un deciso miglioramento dei bilanci bancari, precedentemente appesantiti da *non-performing loans* dal valore milionario (cfr. BECCALLI E., *I crediti deteriorati del settore bancario*, in *Bancaria*, 2019, 11; WORLD BANK GROUP, *COVID-19 and Non-Performing Loan Resolution in the Europe and Central Asia region*, Policy Note, December 2020).

La convergenza dei diversi sistemi regolamentari e contabili non si è, tuttavia, ancora tradotta in una normativa fiscale europea condivisa relativamente alla deducibilità delle perdite su crediti, i cui limiti sono stati spesso dettati da una "logica di cassa" (PARISOTTO R. - NOBILI A., *Differite le deduzioni IRES/IRAP per svalutazione crediti e attività immateriali*, in *il fisco*, 2020, 4, 327 ss.; EUROPEAN BANKING COORDINATION "VIENNA" INITIATIVE, *Working Group on NPLs in Central, Eastern and Southeastern Europe*, 2012), senza considerazione degli (elevati) accantonamenti prudenziali richiesti dagli Organismi di Vigilanza per la copertura delle esposizioni deteriorate.

A livello internazionale esistono tre diversi approcci (cfr., per tutti, ABRAHAMSON J., *International Taxation of Banking*, Kluwer Law International, 2020, 133 ss.): *Write-off approach*, per il quale i crediti diventano fiscalmente deducibili solo nel momento in cui vengono dichiarati irrecuperabili e, pertanto, cancellati dal bilancio; *Specific provisions approach*: con tale metodologia, gli accantonamenti relativi a specifici crediti sono totalmente o parzialmente deducibili; - *General provisions approach*: i Paesi che adottano questo approccio consentono la deducibilità, in percentuali prestabilite, anche degli accantonamenti non specifici.

L'ultimo approccio – che è adottato, ad esempio, dall'Italia, dalla Spagna e dalla Germania – è, in realtà, il meno utilizzato, prediligendosi i primi due metodi.

2. Fino al 2013, le banche e gli intermediari finanziari italiani soggiacevano alle stesse vincolanti regole delle imprese industriali: ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, diverse da quelle derivanti da cessioni a titolo oneroso, era infatti necessaria la sussistenza di elementi certi e precisi della perdita su crediti, ex art. 101, comma 5, TUIR, con deducibilità, poi, in più periodi di imposta. La mancata circoscrizione dei concetti di certezza e precisione da parte della normativa e della prassi aveva causato il sorgere di non poche contestazioni, anche irragionevoli, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tali ragioni portarono il Legislatore, prima con la Legge finanziaria 2014 (L. 27 dicembre 2013, n. 147), poi con l'art. 16 D.L. n. 83/2015, convertito dalla L. 6 agosto 2015, n. 132, a riscrivere la disciplina applicabile agli enti creditizi e finanziari (sul tema, PROCOPIO M., *Il nuovo regime tributario delle perdite su crediti nel segno del rafforzamento del principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze di bilancio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 49 ss.; CONTRINO A. - TRIVELLIN M., *La valutazione dei crediti*, in ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, 623 ss.).

In particolare, venne equiparato il trattamento di svalutazioni da valutazione o incasso dei crediti, perdite derivanti dalla *derecognition* dei crediti e perdite derivanti dalla cessione di detti crediti a titolo oneroso, stabilendo che le perdite su crediti verso la clientela sarebbero state deducibili ex art. 106 (e non più ex art. 101) a partire dall'esercizio di contabilizzazione, senza l'obbligo di dimostrare la sussistenza degli elementi certi e precisi (per le problematiche in tema di perdite c.d. da valutazione,

CONTRINO A., *Il passaggio dallo IAS 39 e il seguente ampliamento a talune "perdite valutative" dell'operatività della presunzione legale di sussistenza degli "elementi certi e precisi" ai fini della*

deducibilità, Riv. dir. trib. - Supplemento online, 25 settembre 2019). L'art. 106 TUIR resta, ad oggi, applicabile ai soli crediti verso la clientela; quelli diversi seguono, ai fini della deduzione, le disposizioni di cui all'originario art. 101, comma 5.

La semplificazione operata dal legislatore è notevole. E infatti, dopo un susseguirsi di modifiche della normativa, che hanno visto progressivamente l'aumentare e poi il ridursi delle percentuali e degli esercizi in cui sarebbe stato possibile dedurre le componenti negative, il legislatore ha eliminato molte delle possibili difficoltà in capo alle banche nella determinazione del reddito imponibile, riducendo anche le incertezze applicative e interpretative (cfr., per tutti, LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020, 1941 ss). Inoltre, il diritto alla deducibilità piena ed immediata delle perdite e delle svalutazioni ha permesso agli intermediari finanziari di ridurre la quantità di DTA accumulate nei propri bilanci a causa delle previgenti normative.

Nell'attuale disciplina, ai sensi dell'IFRS 9, inoltre, non vengono poste differenziazioni al regime fiscale in base allo stage in cui si trova il credito (cfr. GARCEA A., *Il Decreto fiscale di raccordo con le novità contabili dell'IFRS 9*, in *Corr. trib.*, 2018, 8, 563-569; per l'evidenziazione di corrispondenze e variazioni tra IAS 39 e IFRS 9, con illustrazione delle relative conseguenze fiscali, v. CONTRINO A. - TRIVELLIN M., *La valutazione dei crediti*, cit., 623 ss.), rendendo possibile, ad esempio, per una banca, dedurre una svalutazione anche prima che il credito si trovi in una situazione di sofferenza o incaglio. Dunque, i minor valori rilevati in sede di rilevazione delle perdite future attese possono considerarsi interamente deducibili nell'esercizio stesso in cui sono rilevate. In conseguenza delle evoluzioni normative dell'art. 106, pertanto, l'Italia è passata dall'applicazione del *specific provisions approach* all'applicazione del *general provisions approach*.

I benefici derivanti dal decreto 2015 sul diritto ad effettuare deduzioni integrali immediate delle svalutazioni e perdite in sede di applicazione dell'IFRS 9, sia ai fini IRES sia IRAP, sono stati tuttavia annullati parzialmente, prima, dalla L. n. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) e, in seguito, dalla L. n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) (cfr. PARISOTTO R. - NOBILI A., *Differite le deduzioni IRES/IRAP per svalutazione crediti e attività immateriali*, cit., 327 ss.).

In particolare, la Legge di bilancio 2019, all'art. 1, commi 1067-1069, ha stabilito che i componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione dell'IFRS 9, per quanto riguarda la rilevazione delle perdite attese future, sono deducibili dalla base imponibile IRES e IRAP per il 10% del loro ammontare nel periodo di imposta di prima adozione dell'IFRS 9 e per il restante 90% in quote costanti nei 9 periodi di imposta successivi. Con la Legge di bilancio 2020, poi, la deducibilità della quota del 10% relativa all'esercizio 2019 è stata differita al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2028, rendendo il 2019 privo di deduzioni per l'applicazione dell'IFRS 9.

3. Lo *specific provisions approach*, come anticipato, non permette la deducibilità delle *general provisions*, ma solo di accantonamenti e svalutazioni relative a specifici crediti *non-performing*, seppure con alcune declinazioni diverse tra uno Stato e un altro.

Tale approccio è, ad esempio, seguito dal Portogallo.

Ai sensi del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, artt. 28.º-A, 28.º-B, possono essere dedotte le perdite relative a crediti derivanti dalla normale attività d'impresa il cui incasso, al termine del periodo di imposta, può considerarsi dubbio. A tale fine, si considerano crediti di dubbia esigibilità quelli in cui il rischio di inesigibilità risulta debitamente giustificato: è necessario infatti che il contribuente fornisca evidenza della perdita (ad esempio, provando che il debitore è sottoposto a procedure concorsuali oppure che i termini di pagamento sono scaduti da più di sei mesi e che sono già state adottate tutte le misure possibili per recuperare gli importi dovuti).

La perdita così generata può, tuttavia, essere portata integralmente in deduzione solo qualora l'inesigibilità del credito sia stata confermata nell'ambito di una procedura concorsuale oppure una volta trascorsi 24 mesi dal termine di pagamento (cfr. VALENTE VIEIRA A., *Portugal - Corporate Taxation sec. I., Country Tax Guides IBFD*, 2021).

Al contrario, i crediti garantiti da assicurazione o ipoteca ovvero dovuti o garantiti dallo Stato, Regioni autonome o Comuni, o dovuti da parti correlate, ovvero ancora i crediti nei confronti di persone fisiche o giuridiche che detengono, direttamente o indirettamente, più del 10% del capitale della società, non sono considerati come crediti di dubbia esigibilità e, pertanto, la relativa perdita di valore non è rilevante ai fini fiscali (art. 28.^o-B, co. 3).

Quanto appena esposto è applicabile sia alle banche e agli altri istituti finanziari, sia ai soggetti diversi dai precedenti. Ai soggetti sottoposti alla vigilanza della Banca del Portogallo, tuttavia, è dedicata una disciplina aggiuntiva (art. 28.^o-C), che permette la deducibilità anche degli accantonamenti finalizzati a coprire specifici rischi di credito e rischi paese (cfr. VALENTE VIEIRA A., *Portugal - Corporate Taxation sec. I., Country Tax Guides IBFD*, 2021), garantendo quindi una normativa più favorevole alle banche (cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Review of Current Practices for Taxation of Financial Instruments, Profits and Remuneration of the Financial Sector*, Taxation papers - Working Paper No. 31, 2012), le quali sono state duramente colpite dal problema dei crediti deteriorati negli anni della crisi.

4. In linea generale, la Spagna non concede la deducibilità delle *general provisions*. Infatti, l'art. 13 della *Ley 27/2014 del 27 novembre - Impuesto sobre Sociedades*, rubricato “*Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales*”, prevede la deducibilità della perdita solo: (i) una volta trascorsi 6 mesi dalla scadenza del termine di pagamento, (ii) se il debitore è stato sottoposto ad una procedura concorsuale, (iii) se il debitore è stato condannato per delitti di distrazione del proprio patrimonio, (iv) qualora il credito sia stato contestato in giudizio (cfr. TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, Torino, 2017, 129 ss.). Tutti casi, quindi, in cui la sofferenza risulta dalla scadenza dei termini o dall'inizio di procedure giudiziarie, a prescindere dal loro esito. Tuttavia, alle banche e agli istituti finanziari l'art. 13 dedica una disposizione specifica ove si stabilisce che “*le circostanze determinanti della deducibilità degli accantonamenti per riduzione di valore dei crediti e altre attività derivanti dalle possibili insolvenze dei debitori degli istituti finanziari e quelle riguardanti l'ammontare delle perdite a copertura del suddetto rischio*” devono essere stabilite da un apposito regolamento.

È stato per ciò emanato il *Real Decreto 683/2017*. Nella sua attuale formulazione, esso prevede la deducibilità degli accantonamenti relativi a “*coberturas específicas*” del rischio di credito risultanti da stime prodotte con metodologie interne. Tuttavia, il Legislatore ha deciso di limitare la deducibilità degli accantonamenti specifici, al massimo, all'importo risultante dall'applicazione delle percentuali contenute nell'allegato IX della *Circular 22 dicembre 2004*, n. 4 del *Banco de España*. Al contrario, non sono deducibili in alcun caso, similmente a quanto previsto nella normativa portoghese, gli stanziamenti relativi a crediti: (i) valutati come operazioni prive di rischio apprezzabile, in accordo con quanto stabilito dall'Allegato IX; (ii) erogati o garantiti ad enti di diritto pubblico, fatta eccezione per quelli oggetto di procedure giudiziarie relative alla loro stessa esistenza o al loro importo; (iii) garantiti, per la parte garantita da garanzie reali, valutate ai sensi dell'Allegato IX; (iv) garantiti da soggetti terzi, identificati come privi di rischio apprezzabile o in possesso di contratti di assicurazione del credito; (v) erogati a società collegate, in accordo con quanto stabilito dall'art. 18 della *Ley 27/2014*, salvo che si trovino in procedure concorsuali e il giudice abbia iniziato la fase di liquidazione; (vi) erogati a partiti politici, sindacati dei lavoratori, associazioni imprenditoriali, ordini professionali salvo che si trovino in procedure concorsuali e il giudice abbia iniziato la fase di liquidazione, oppure che si trovino in altre circostanze, comprovabili e debitamente giustificabili, che evidenzino una minor probabilità di incassare il credito. Inoltre, non sono deducibili gli accantonamenti per la copertura di esposizioni fuori bilancio (v. art. 9, co. 3, *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*; DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA A. - ARROYO ATAZ A., *Spain - Corporate Taxation sec. I., Country Tax Guides IBFD*, 2021).

Per quanto riguarda, invece, le coperture generiche è prevista la deducibilità fino a un importo pari alla cifra risultante dall'applicazione dell'1% sulla variazione complessiva positiva, nel periodo d'imposta, dell'ammontare dei rischi che, secondo i criteri stabiliti nel citato Allegato IX, dovrebbero essere oggetto di coperture generiche, escludendo quelle corrispondenti ai crediti sopra elencati e i titoli

negoziati nei mercati secondari organizzati (v. art. 9, co. 4, *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*; EUROPEAN COMMISSION, *Review of Current Practices for Taxation of Financial Instruments, Profits and Remuneration of the Financial Sector*, cit.). Infine, è concessa la deducibilità degli accantonamenti derivanti dalla perdita di valore dei beni immobili assegnati o incassati come pagamento del credito (v. art. 9, co. 5, *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*).

Relativamente al modello spagnolo, si può pertanto concludere che l'impostazione risulta molto simile a quella italiana nel diversificare il trattamento fiscale delle perdite su crediti del settore creditizio da quello del settore non finanziario. Il primo tuttavia concede, a differenza del secondo, la deducibilità sia delle *specific* sia delle *general provisions*, ma solo entro specifiche percentuali, che invece non sussistono più nell'ordinamento domestico.

5. Sembra utile riportare anche qualche accenno alla normativa francese in materia di accantonamenti per rischi su crediti, in quanto, almeno parzialmente, la tendenza di quest'ordinamento sembra andare in direzione opposta a quello italiano.

Nel 2012, infatti, il Governo francese aveva approvato la costituzione di due tipi di accantonamenti: (i) accantonamenti per rischi relativi a finanziamenti a medio e lungo termine erogati da banche e istituti di credito (*Code général des impôts* (CGI), ann. IV, art. 2 – 3-bis); (ii) accantonamenti destinati a fronteggiare i rischi relativi ai finanziamenti a medio termine che le imprese concedono (CGI, ann. IV, art. 4-bis e 4-ter).

Il primo tipo riguardava esclusivamente le banche e gli istituti di credito, mentre il secondo tutte le società industriali e commerciali.

Ai sensi dell'art. 39-1-5°, comma 15, del CGI, gli istituti bancari o di credito che effettuavano prestiti a medio e lungo termine, nonché società ammesse a svolgere operazioni di credito immobiliare, erano autorizzati a costituire un fondo destinato a fronteggiare i rischi specifici relativi a tali finanziamenti e operazioni, tranne nei casi in cui il rischio fosse trasferito ad un soggetto terzo, diverso dall'ente creditizio. Il fondo era deducibile nel calcolo dell'imposta sulle società.

Le modalità di calcolo e i limiti di questa disposizione erano fissati dall'art. 3-bis dell'allegato IV del CGI. In particolare, sussisteva un doppio limite nel calcolo dell'accantonamento: innanzitutto, l'ammontare complessivo non poteva superare il 5% dell'utile dell'esercizio rilevato a conto economico; inoltre, l'accantonamento complessivo previsto da tale disposizione non poteva superare lo 0,50% dell'importo dei finanziamenti a medio e lungo termine. La base per il calcolo del limite massimo dell'accantonamento complessivo era rappresentata, alla fine di ogni esercizio, dall'ammontare dei crediti come sopra definiti effettivamente erogati e non ancora rimborsati, anche se già scaduti. Inoltre, qualora la banca avesse deciso di accantonare un importo inferiore al limite massimo, tale differenza non poteva essere accantonata o dedotta nell'esercizio successivo. Gli accantonamenti a tale fondo speciale, poi, non potevano cumularsi con il fondo svalutazione e le perdite su crediti di dubbia recuperabilità dovevano essere attribuite in via prioritaria al fondo svalutazione, dovendosi utilizzare il fondo rischi solo nella misura in cui l'ammontare della perdita avesse superato il fondo svalutazione (v. MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, *Provisions réglementées - Provisions pour risques afférents à des opérations de credit*, 2012).

Tuttavia, l'art. 26 della Legge 2013-1278 del 29 dicembre 2013 ha abrogato la disposizione di cui sopra: a partire dagli esercizi chiusi al 31 dicembre 2013, non vi è più stata la possibilità per gli istituti di credito di costituire accantonamenti destinati a fronteggiare rischi relativi a finanziamenti a medio e lungo termine (v. MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, *Provisions réglementées - Provisions pour risques afférents à des opérations de credit*, 2014). E le banche, al pari di tutte le altre imprese, possono adesso effettuare accantonamenti e fondi relativi a "créances douteuses" (ovvero crediti certi nell'esistenza e nell'ammontare ma dal recupero incerto, data la situazione finanziaria del debitore) secondo le regole generali.

La disciplina attuale delle perdite su crediti è la seguente.

Le perdite su crediti sono deducibili, al pari degli altri oneri deducibili (*charges déductibles*), qualora acquistino il carattere di certezza e precisione, come nel nostro ordinamento (cfr., per tutti, TRIVELLIN, M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, cit., 127 ss.). Relativamente alle *créances douteuses*, è possibile dedurre accantonamenti effettuati a fronte di rischi di compromissione della posizione creditoria, dovuti a situazioni specifiche del debitore, seguendo la disciplina generale dettata dal già citato art. 39-1-5° CGI. Quest'ultima prevede che la deducibilità sia soggetta ad alcune condizioni: che l'evento da coprire sia di per sé deducibile; e che il costo – o la perdita – sia precisamente identificato, altamente probabile e relativo ad eventi in corso nel momento in cui l'accantonamento viene iscritto a bilancio (cfr. BURG P., *France - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD*, 2021).

Sono, pertanto, deducibili unicamente gli accantonamenti specifici; tuttavia, si può inserire la Francia tra i Paesi che adottano il *general provision approach*, poiché per le banche è riconosciuto il diritto di effettuare una deduzione relativa agli accantonamenti effettuati per crediti erogati a debitori che si trovano in Paesi a rischio ("*provision pour risque pays*"), la quale è limitata a un valore compreso tra lo 0,5% e il 5% del valore dei crediti detenuti in questi Paesi (cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Review of Current Practices for Taxation of Financial Instruments, Profits and Remuneration of the Financial Sector*, cit.).

Contrariamente all'Italia, in sintesi, la Francia, dopo aver approvato delle misure specifiche per il settore bancario, le ha revocate a soli due anni di distanza, non prevedendo più alcuna particolare agevolazione per il settore bancario.

6. Il trattamento fiscale riservato agli NPL incide sulle modalità di gestione e copertura degli stessi (BANK OF ENGLAND, *Staff Working Paper No. 594 - Non-performing loans: regulatory and accounting treatments of assets*, 2016).

L'eccessivo differimento della deducibilità delle svalutazioni e delle perdite su crediti, a cui abbiamo assistito in Italia nel corso degli ultimi 30 anni, ha portato ad avere enormi quantità di DTA in bilancio, senza un mercato sviluppato di crediti deteriorati tramite il quale poter rapidamente smaltire gli NPL e portare la perdita in deduzione integralmente nello stesso periodo d'imposta in cui essa si era verificata. Ciò è la dimostrazione di come la disciplina fiscale possa influire (negativamente) su un problema già pronunciato e di come, al contrario, una norma più favorevole, quale quella attualmente vigente, abbia in effetti aiutato gli enti finanziari a migliorare la qualità dei crediti iscritti a bilancio.

Sono molti i Paesi che, come si è visto, preferiscono consentire la deducibilità delle perdite e degli accantonamenti solo al verificarsi di determinati eventi, temendo che tali poste negative di bilancio riducano significativamente il reddito imponibile degli istituti di credito e il relativo gettito fiscale. Per prevenire possibili abusi, inoltre, molti Paesi richiedono elementi probatori specifici, quale ad esempio una dichiarazione di fallimento, per comprovare la definitività delle perdite e consentirne la deducibilità: ciò tuttavia crea uno scollamento tra regole fiscali e prassi bancaria, la quale per motivi regolamentari e contabili deve operare svalutazioni gradualmente.

Sarebbe auspicabile un regime fiscale condiviso a livello europeo di integrale deducibilità delle perdite e delle svalutazioni su crediti, come ad esempio quello proposto nel 2011 e poi di nuovo nel 2016 con l'art. 25 del progetto CCTB, rubricato "*Bad debts deductions*", secondo cui sarebbero deducibili sia le *specific* sia le *general provisions*, previo rispetto di alcuni requisiti quanto alle masse di crediti. Una disciplina di tal fatta sarebbe in linea con la nuova definizione di *default* entrata in vigore dal 1° gennaio 2021 e contenuta nell'art. 178 del Reg. UE n. 575/2013, così come integrata dalle Linee Guida EBA (EBA/GL/2016/07) e dal Regolamento delegato UE n. 171/2018 della Commissione Europea del 19 ottobre 2017: con la fissazione di criteri e regole più stringenti in materia di classificazione a default, si è provveduto ad armonizzare a livello europeo la relazione tra ente creditizio e debitore e i requisiti patrimoniali che il primo è tenuto a rispettare.

Un regime europeo sarebbe fondamentale per rafforzare l'unione bancaria e creare una vera integrazione tra istituti finanziari comunitari, creando, anche in questo ambito, un efficiente *level playing field*, alla stessa stregua di quanto si è già realizzato a livello regolamentare.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ABRAHAMSON J., *International Taxation of Banking*, Kluwer Law International, 2020
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Allineata alle regole contabili la deduzione di svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni*, in *il fisco*, 2015, 40, 3821 ss.
- BAIN&COMPANY, *How banks can defuse the Nonperforming loan time bomb*, 30 giugno 2020
- BANK OF ENGLAND, *Staff Working Paper No. 594 - Non-performing loans: regulatory and accounting treatments of assets*, 2016
- BECCALI E., *I crediti deteriorati del settore bancario*, in *Bancaria*, 2019, 11
- BURG P., *France - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD*, 2021
- CONTRINO A., *Il passaggio dallo IAS 39 e il seguente ampliamento a talune "perdite valutative" dell'operatività della presunzione legale di sussistenza degli "elementi certi e precisi" ai fini della deducibilità*, in *Riv. dir. trib. - Supplemento online*, 25 settembre 2019
- CONTRINO A. - M. TRIVELLIN M., *"La valutazione dei crediti"*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, 647-710
- DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA A. - A. ARROYO ATAZ A., *Spain - Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD*, 2021
- DEZZANI F. - DEZZANI L., *Cessione pro soluto dei crediti: quando le perdite sono deducibili?*, in *il fisco*, 2003 43, 6668 ss.
- EUROPEAN COMMISSION, *Review of Current Practices for Taxation of Financial Instruments, Profits and Remuneration of the Financial Sector*, Taxation papers - Working Paper No. 31, 2012
- EUROPEAN BANKING COORDINATION "VIENNA" INITIATIVE, *Working Group on NPLs in Central, Eastern and Southeastern Europe*, 2012;
- GARCEA A., *Il Decreto fiscale di raccordo con le novità contabili dell'IFRS 9*, in *Corr. trib.*, 2018, 8, 563-569
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020
- SABATINI G., *Criticità della disciplina europea in tema di crediti deteriorati*, in *Bancaria*, 2021, 1, 4 ss.
- MAZZAGRECO D., *I rischi e le perdite su crediti nelle imposte dirette*, Roma, 2015
- TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, Torino, 2017
- VALENTE VIEIRA A., *Portugal - Corporate Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD*, 2021
- WORLD BANK GROUP, *COVID-19 and Non-Performing Loan Resolution in the Europe and Central Asia region*, Policy Note, December 2020
- MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, *Real Decreto 683/2017, de 30 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en relación con la cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras*, Boletín Oficial Del Estado, Núm. 156, 1º luglio 2017
- MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, *Provisions réglementées - Provisions pour risques afférents à des opérations de credit*, 2012
- MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, *Provisions réglementées - Provisions pour risques afférents à des opérations de credit*, 2014
- PARISOTTO R. - NOBILI A., *Differite le deduzioni IRES/IRAP per svalutazione crediti e attività immateriali*, in *il fisco*, 2020, 4, 327 ss.
- PROCOPIO M., *Il nuovo regime tributario delle perdite su crediti nel segno del rafforzamento del principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze di bilancio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 49 ss.

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Spigolature in tema di deducibilità delle minusvalenze da cessione “senza corrispettivo” del diritto alla prestazione sportiva e la pericolosa riesumazione dell’art. 53 Cost. per far prevalere la “sostanza economica” nella nuova veste di “concretezza oggettiva”

Gleanings on the deductibility of capital losses deriving from the transfer “without compensation” of the right to professional athletes’ performance

(commento a/notes to Cass., sez. trib., ord. 8 ottobre 2020, n. 21701)

ANGELO CONTRINO

Abstract

Nel saggio si analizza criticamente la recente ordinanza della Corte Suprema di Cassazione che ha riconosciuto la deducibilità delle minusvalenze da cessione senza corrispettivo di calciatori “non svincolati”, nonostante l’irrelevanza della “destinazione a fini extraimprenditoriali” ex art. 101 T.u.i.r., argomentando, per un verso, sull’esistenza di reciprocità di oneri e vantaggi tra le parti negoziali e, per l’altro, sulla rilevanza dell’operazione nella sua “concretezza oggettiva” in un’ottica di attuazione dell’art. 53 Costituzione. Tali argomentazioni sono ritenute inidonee sia singolarmente sia in combinazione fra loro, e, addirittura, in questo secondo caso incompatibili e foriere di distorsioni.

Parole chiave: cessione senza corrispettivo, minusvalenze, destinazione a fini extraimprenditoriali

Abstract

The article critically evaluates a recent Supreme Court decision that acknowledged the deductibility of capital losses from the transfer without compensation of footballers that are still under contract, despite the irrelevancy based on article 101, T.u.i.r., of the destination for extra-entrepreneurial purposes. The Supreme Court argues, on the one hand, that reciprocity of burdens and benefits exists and, on the other hand, that the transaction is relevant from the perspective of the application of article 53 of the Constitution. However, these arguments are not only insufficient both by themselves and in combination with each other, but they are also mutually incompatible and may determine distortions.

Keywords: transfer without compensation, capital losses, destination for extra-entrepreneurial purposes

SOMMARIO: **1.** La questione controversa: deducibilità/indeducibilità delle minusvalenze da cessione senza corrispettivo di calciatori “non svincolati”, stante l’irrelevanza della “destinazione a fini extraimprenditoriali” ex art. 101 T.u.i.r. - **2.** Il problema “a monte”: la possibilità di qualificare la cessione come “non onerosa”, gli opposti orientamenti di giurisprudenza e dottrina, e la conclusione negativa raggiunta in merito dall’ordinanza con riconoscimento conseguente della

deducibilità della minusvalenza. - **3.** Una precisazione preliminare: la qualificazione civilistica del negozio come cessione di contratto non determina l'automatica qualificazione fiscale dei differenziali come plusvalenze e minusvalenze, ciò dipendendo dalla collocazione del diritto nell'attivo dello stato patrimoniale. - **4.** Le due argomentazioni addotte nell'ordinanza a sostegno della "onerosità" della cessione e della conseguente deducibilità della minusvalenza: la reciprocità di oneri e vantaggi tra le parti negoziali e la rilevanza dell'operazione nella sua "concretezza oggettiva" in un'ottica di attuazione dell'art. 53 Cost. - **5.** (Segue). Sulla prima argomentazione che reitera, in sostanza, quella dei precedenti giurisprudenziali nel medesimo senso: la cessione del contratto di prestazioni sportive è concetto distinto e autonomo rispetto al rapporto negoziale oggetto di trasferimento, e non può rendere "oneroso" il negozio "gratuito" che lo veicola. - **6.** (Segue). Sulla seconda argomentazione nuova e *ad adiuvandum*: la valorizzazione della "concretezza oggettiva" dell'operazione mediante il richiamo dell'art. 53 Cost., oltre a essere criticabile in linea di principio, è incompatibile con la "causa concreta" rilevante secondo i canoni civilistici di interpretazione della fattispecie negoziale. - **7.** Le inaccettabili conseguenze della pretesa applicazione diretta dell'art. 53 Cost., in spregio all'art. 23 Cost.: la trasformazione di una minusvalenza da "indeducibile", per volontà del legislatore, in "deducibile", per volontà del giudice, che fa cadere nel vuoto il recente "monito" delle SS.UU. (sent. 28 ottobre 2020, n. 23902) ad abbandonare un siffatto approccio interpretativo sostanzialistico-economico.

1. L'ordinanza in commento affronta la questione – già oggetto di disamina in questa rivista (v. MASSAROTTO S. - ALTOMARE M., *Revirement della Cassazione sulla (in)deducibilità delle minusvalenze da cessioni "a zero" di calciatori*, in questa *Rivista*, 19 aprile 2019) – della deducibilità fiscale delle minusvalenze derivanti dalla cessione senza corrispettivo di calciatori con contratto non ancora giunto in scadenza (c.d. "non svincolati"), posto che nell'ipotesi di trasferimento "a parametro zero" (la cui possibilità si deve alla nota sentenza *Bosman* della Corte di Giustizia 15 dicembre 1995, causa C-415/93, che ha portato all'emanazione del D.L. 20 settembre 1995, n. 485, conv. dalla L. 18 novembre 1996, n. 586, il quale regola ancora oggi lo sport professionistico, con abolizione del diritto alla c.d. "indennità di preparazione e promozione" che le società calcistiche iscrivevano in bilancio alla fine della durata del rapporto con il calciatore) non vi sono "differenziali" rilevanti ai fini civilistici e tributari, in quanto, a fine contratto, i valori civilistico e fiscale del diritto alla prestazione sportiva dovrebbero risultare azzerati dalle quote di ammortamento imputate e dedotte in vigenza del contratto sportivo.

Nel caso in esame il problema della deducibilità fiscale dell'eventuale differenziale negativo si pone perché, a differenza del caso delle cessioni "a titolo oneroso", l'ipotesi di trasferimento "a titolo gratuito" difetta della perfetta simmetria tra le fattispecie che generano plusvalenze imponibili, ai sensi dell'art. 86, comma 1, T.u.i.r., e quelle che per i medesimi beni generano minusvalenze deducibili, ai sensi dell'art. 101, comma 1 (v., per tutti, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino 2019, 113 e 137): la simmetria è stata infatti frantumata pochi anni dopo la riforma dell'IRES del 2003, con l'espunzione dall'elenco delle fattispecie rilevanti della "destinazione a finalità estranea all'esercizio dell'impresa", fattispecie che calamitava tra le minusvalenze deducibili anche quelle derivanti dai trasferimenti di "beni diversi dai beni-merce" effettuati - per l'appunto - senza il pagamento di un corrispettivo.

Questo quadro normativo - che comporta l'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dalle cessioni di beni d'impresa diversi dai beni-merce effettuate non "a titolo oneroso" - costituisce la ragione delle controversie sorte per i casi di cessione di calciatori senza corrispettivo con contratto non ancora scaduto nel caso di emersione di un differenziale negativo sotto il profilo fiscale.

2. Oggetto di disquisizione è, in ispecie, l'effettiva possibilità di qualificare tali trasferimenti come cessioni "non onerose" in ragione del fatto che, pur in assenza di un corrispettivo, la società sportiva

cessionaria assume l'onere del pagamento del compenso del calciatore che viene trasferito, di cui è correlativamente sgravata la società sportiva-cedente.

Per una parte della giurisprudenza di legittimità e della dottrina, il trasferimento in capo alla società acquirente di tale onere sarebbe sufficiente a incardinare la cessione del contratto nella categoria dei contratti “onerosi” in ragione dell'esistenza di vantaggi reciproci per le due parti, donde il manifestarsi di minusvalenze deducibili ai sensi dell'art. 101 T.u.i.r. (cfr., in tale senso, Cass., sez. trib., 25 gennaio 2019, nn. 2144, 2145 e 2146; e per la dottrina, a commento di tali sentenze, MASSAROTTO S. - ALTOMARE M., *Revirement della Cassazione sulla (in)deducibilità delle minusvalenze da cessioni “a zero” di calciatori*, op. cit., i quali a sostegno della soluzione effettuano un'interessante ricognizione della prassi amministrativa relativa a fattispecie analoghe anche nel contesto di tributi diversi dalle imposte sui redditi). Per altra parte, al contrario, la fattispecie sarebbe incasellabile tra i contratti “gratuiti” per l'assenza di un vero e proprio corrispettivo negoziale, stante la mancanza di una controprestazione principale da parte della società cessionaria in relazione all'arricchimento del proprio patrimonio, riferibile al bene immateriale ricevuto (cfr. Cass., sez. trib., 9 gennaio 2019, n. 345 e Cass., sez. trib., 4 aprile 2019, n. 9433; quanto alla dottrina, in sede di commento della prima delle due sentenze, BORIA P., *Irrilevanti le minusvalenze per cessioni senza corrispettivo del contratto di calciatori*, in *GT-Riv. giur.trib.*, 2019, 5, 402 ss. e, nel contesto di una disamina più ampia, CONTRINO A., *Rilevazioni nel bilancio d'esercizio e ricadute sul reddito imponibile delle società sportive dei trasferimenti (onerosi, gratuiti e a parametro zero) di calciatori professionisti*, in *Riv. di diritto sportivo*, 2019, 2, 278 ss.).

La recente ordinanza Cass., 8 ottobre 2020, n. 21701, che si commenta, non ritenendo sussistente una difformità di decisioni sulla questione di diritto per la “unicità” (così testualmente) dei rispettivi precedenti (si menzionano solo Cass., n. 2146/2019 e n. 345/2019), ha deciso a favore della deducibilità delle minusvalenze mediante – si afferma – “*un approccio critico al concetto di onerosità del negozio*”, in specie richiamando (com'era già stato fatto nel citato saggio di MASSAROTTO S. - ALTOMARE M., op. ult. cit.) i casi delle alienazioni delle c.d. *discommodities*, ove il trasferimento è qualificato come vendita anche in caso di prezzo negativo, e delle attribuzioni patrimoniali effettuate negli accordi di separazione fra coniugi, che si colorerebbero di “onerosità” nel contesto della sistemazione solutorio-compensativa più ampia dei rapporti patrimoniali maturati in costanza di matrimonio; e ciò per concludere che “*se, come dovuto, l'operazione viene in conclusione ricondotta nell'alveo della cessione del contratto di cui all'art. 1406 c.c. (...) i costi e i benefici, ossia la cessione dell'esclusiva fruizione delle prestazioni dell'atleta da parte della cedente, e di contro l'obbligazione del versamento del corrispettivo in favore del calciatore assunto dalla cessionaria, costituiscono i termini entro i quali si manifesta l'onerosità del contratto. La circostanza che «l'esclusività» della prestazione non sia stata oggetto di uno specifico corrispettivo non esclude «il costo», ossia il sacrificio, che a seguito di tale cessione dovrà sopportare la cessionaria, così liberando la cedente dalla medesima obbligazione. Al contrario vuol solo significare che, nella libertà di valutazione riservata ai contraenti sulla convenienza del negozio posto in essere, essi hanno ritenuto che il punto di equilibrio, il valore di scambio, sia appunto quello pattuito*”.

Così opinando, si ribadiscono, nella sostanza, le argomentazioni svolte nel trittico di sentenze che per prime hanno concluso a favore della deducibilità delle minusvalenze da cessione di calciatori senza corrispettivo, ove, dopo avere preliminarmente affermato che “*sono contratti a titolo oneroso quelli in cui i vantaggi sono reciproci al pari dei sacrifici, mentre sono atti a titolo gratuito quelli in cui il sacrificio è sopportato solo da un contraente, a vantaggio dell'altro*”, i giudici hanno sancito che, “*nella specie, trattandosi di cessione di contratto «a zero», è vero che la società cessionaria ha il vantaggio di acquistare senza versare il corrispettivo, ma è anche vero che la cessionaria deve corrispondere il compenso all'atleta, mentre la società cedente non dovrà più pagare tale compenso. Pertanto, i vantaggi sono reciproci per entrambi i contraenti, con la possibilità di dedurre le minusvalenze in quanto «realizzate» mediante cessione dei contratti a titolo oneroso*”.

Oltre a ribadire le ragioni per cui, sotto il profilo civilistico, i canoni di interpretazione applicabili alla cessione negoziale in esame inducono a non condividere tale modo di argomentare e concludere, s'intende effettuare, nel prosieguo, alcune chiose a taluni passaggi del percorso argomentativo seguito

nell'ordinanza in commento al fine evitare fraintendimenti sul duplice piano civilistico-contabile e fiscale.

3. Per affrontare e risolvere la questione sottoposta al loro vaglio, i giudici hanno preliminarmente e correttamente qualificato sotto il profilo civilistico il contratto di cessione di un calciatore, dando seguito alla tesi – oramai consolidata nella giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. trib., 2 dicembre 2015, n. 2459; Cass., sez. trib., 9 gennaio 2019, n. 345; Cass., sez. trib., 25 gennaio 2019, nn. 2144, 2145 e 2146; Cass., sez. trib., 4 aprile 2019, n. 9433) – secondo cui il negozio avente a oggetto il trasferimento del diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione del calciatore verso un corrispettivo rientra nello schema tipico della cessione del contratto, *ex art. 1406 c.c.*, dal momento che la società sportiva-cessionaria acquista, con il consenso del calciatore-ceduto, proprio il diritto oggetto del contratto e succede in tutti gli obblighi e i diritti connessi (la paternità della tesi sintetizzata, che è stata sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nella ris. 19 dicembre 2001, n. 213/E e avallata dal Consiglio di Stato nel Parere 11 dicembre 2012, n. 5285, è di GALGANO F., *La compravendita dei calciatori*, in *il fisco*, 2001, 2, 311 ss.).

Da ciò – affermano i giudici – “*consegue che la cessione del contratto, nella quale sia concordato tra le società un corrispettivo per la risoluzione anticipata del rapporto di prestazioni sportive esclusive tra calciatore e società cedente, con trasferimento del primo alla cessionaria, è suscettibile di evidenziare plusvalenze o minusvalenze anche quando si tratti, come nel caso che ci occupa, di accertamenti ai fini Ires, con applicabilità tanto dell'art. 86, comma 1, lett. a) TUIR, quanto dell'art. 101, comma 1, TUIR*”, e la conseguente necessità di accertare “*se (...) possano riconoscersi le minusvalenze anche quando nell'operazione di cessione del contratto le società non abbiano previsto alcun corrispettivo per la risoluzione anticipata del rapporto tra società cedente e atleta professionista*”.

Questa affermazione potrebbe indurre a pensare che: (a) la qualificazione civilistica del negozio di trasferimento come classica cessione di contratto determini l'automatica qualificazione fiscale come plusvalenze e minusvalenze dei proventi e degli oneri derivanti dalla medesima cessione; e che (b) il problema della deducibilità fiscale del “differenziale negativo” derivante dalla predetta cessione sia un problema esistente in ogni caso.

In realtà, non è esattamente così.

E infatti, la qualificazione civilistica del negozio di trasferimento come classica cessione del contratto permette di individuarne l'oggetto nel diritto esclusivo alla prestazione del calciatore, che è un bene immateriale, ancorché atipico, dotato di un'autonoma utilità economica e, in quanto tale, iscrivibile nell'attivo dello stato patrimoniale. Ciò non comporta, tuttavia, la necessitata realizzazione di plusvalenze o minusvalenze in caso di cessione, dipendendo la natura del componente di reddito realizzato dalla specifica collocazione del diritto, che è “bene d'impresa” in senso fiscale, tra le immobilizzazioni immateriali o nell'attivo circolante.

Ora, se è vero che nella generalità dei casi il diritto alla prestazione sportiva va collocato tra le “immobilizzazioni immateriali” – posto che “*il diritto alle prestazioni di un calciatore professionista configura, per la società acquirente del diritto, una posta patrimoniale attiva a carattere pluriennale e di natura immateriale*” (così, in continuità con il passato, la Raccomandazione Contabile n. 1 della FIGC), in conformità alla normativa civilistica (v., in specie, art. 2423-ter, comma 4, c.c.) ed esclude la riconducibilità del costo tra gli “oneri ad utilità pluriennale” (per gli approfondimenti si rinvia ad CONTRINO A., *Rilevazioni nel bilancio d'esercizio e ricadute sul reddito imponibile etc.*, op. cit, par. 3) –, non è possibile bandire, in via di eccezione, l'ipotesi della sua collocazione nell'attivo circolante, ancorché essa non sia contemplata nel modello di bilancio di esercizio predisposto dalla FIGC. E infatti, ai sensi dell'art. 2424-bis, comma 1, c.c., se un calciatore dovesse essere acquistato, ad esempio, a cavallo di due esercizi al fine di valorizzarlo e cederlo a breve, il diritto alle prestazioni sportive dovrà essere allocato – appunto – nell'attivo circolante, non rappresentando un investimento durevole; e ciò a prescindere dalle indicazioni provenienti dalla FIGC, che prevede l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali senza alcuna alternativa, per l'ovvia ragione che le Raccomandazioni contabili di tale Federazione non possono che essere recessive rispetto alla disciplina codicistica.

È evidente che in questo secondo caso, da un lato, il costo di acquisizione del diritto non potrà essere ammortizzato, civilisticamente e fiscalmente, ma dovrà essere imputato per intero nel conto economico dell'esercizio di perfezionamento dell'acquisto; e, dall'altro, la cessione del calciatore genererà – anziché, com'è nel caso di allocazione in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali, una plusvalenza o minusvalenza – un ricavo da rilevare secondo le ordinarie regole di competenza. Ed è consequenziale – affrontando la questione posta sopra sub (b) – che in questo caso non si pone in radice il problema della deducibilità fiscale del “differenziale negativo” derivante dalla predetta cessione: il differenziale positivo o negativo si determinerà, infatti, per contrapposizione tra il costo, deducibile e dedotto, al momento dell'acquisto del diritto e il ricavo, imponibile e tassato, al momento della cessione del medesimo diritto, il quale nel caso di trasferimento “senza corrispettivo”, pur dovendo essere determinato in base al valore normale del diritto medesimo, non potrà essere mai contabilizzato per un valore inferiore a zero.

4. Dopo aver correttamente qualificato sotto il profilo civilistico il contratto di cessione di un calciatore, e affermato altrettanto correttamente – ma con le precisazioni di cui sopra – che nel caso in esame il trasferimento del diritto alla prestazione sportiva era passibile di generare plusvalenze e minusvalenze rilevanti ai sensi degli artt. 86 e 101 T.u.i.r., i giudici della Suprema Corte hanno consequenzialmente affrontato la questione fiscale controversa “*se (...) possano riconoscersi le minusvalenze anche quando nell'operazione di cessione del contratto le società non abbiano previsto alcun corrispettivo per la risoluzione anticipata del rapporto tra società cedente e atleta professionista*”.

Tale questione – come detto in apertura – è stata risolta in senso positivo attraverso un *iter* argomentativo che ricalca, in sostanza, quello delle prime tre sentenze che avevano in precedenza concluso a favore della deducibilità delle minusvalenze da cessione di calciatori senza corrispettivo, ritenendosi che “*la cessione dell'esclusiva fruizione delle prestazioni dell'atleta da parte della cedente, e di contro l'obbligazione del versamento del corrispettivo in favore del calciatore assunto dalla cessionaria, costituiscono i termini entro i quali si manifesta l'onerosità del contratto*”.

L'unica differenza è il richiamo *ad adiuvandum* dell'art. 53 Cost.: si è, in specie, argomentato che “*concentrando l'attenzione sui principi tributari in un'ottica di attuazione dell'art. 53 Cost., se è vero che gli indici di capacità contributiva vanno ricercati in fatti o situazioni economicamente rilevanti, capaci di esprimere una potenzialità economica, l'operazione posta in essere dal contribuente deve essere interpretata alla luce della sua concretezza oggettiva, e ciò al fine di non cadere in pericolose attribuzioni di un qualche rilievo a finalità interiori del contribuente, ad un tempo però assicurando una valutazione economica obiettiva del fatto o della situazione posta in essere. Ebbene, pur nel rispetto, sotto il profilo civilistico, dei canoni di interpretazione applicabili all'operazione di cessione del diritto alla prestazione esclusiva dell'atleta professionista in favore del cessionario, che a sua volta si assume l'obbligo di corrispondere a quest'ultimo il corrispettivo delle prestazioni sportive, l'operazione stessa assume inequivoca natura onerosa sotto il profilo fiscale, come tale riconducibile alla disciplina dell'art. 101 Tuir, ove, come nel caso di specie, ne sia scaturita una minusvalenza*”.

Le due argomentazioni non paiono idonee a sorreggere la conclusione rassegnata, né in combinazione fra loro, com'è stato fatto nell'ordinanza, né in modo isolato, laddove si volesse valorizzare la seconda argomentazione quale elemento di novità rispetto alle precedenti sentenze conformi.

5. (Segue). Quanto alla prima, il rispetto dei canoni civilistici di interpretazione del contratto di cessione del diritto alla prestazione sportiva impone di incentrare il giudizio di onerosità o gratuità del negozio sulla “causa concreta” (v. Cass., SS.UU., 18 marzo 2010, n. 6538), ossia sull'interesse concretamente perseguito dalle parti (e in particolare dal cedente) con la conclusione del negozio, a prescindere dall'esistenza di un rapporto sinallagmatico o corrispettivo.

Se è così – e considerato che nel nostro caso l'interesse perseguito è la circolazione del diritto di utilizzare le prestazioni sportive del calciatore oggetto di trasferimento, senza controprestazione a carico del beneficiario – l'atto di cessione è, e rimane, “a titolo gratuito”, poiché gli oneri a carico del beneficiario, la cui traslazione è un effetto solo indiretto della cessione negoziale, non ne possono far mutare la

natura in atto “a titolo oneroso”: l’esistenza di tali oneri incide, infatti, solo sulla qualificazione dell’atto di trasferimento del calciatore senza corrispettivo come atto “gratuito”, anziché “liberale”, escludendo l’esistenza di una causa donandi.

Al pari delle tre conformi sentenze di legittimità anteriori, l’ordinanza in esame finisce col sovrapporre civilisticamente due piani nettamente distinti, che tali devono rimanere.

Il primo è la cessione del contratto di prestazioni sportive, che è un contratto autonomo; il secondo piano è rappresentato dal rapporto negoziale oggetto della cessione, che è distinto dal primo: quest’ultimo è sì un contratto “oneroso”, ma ciò non incide – e non può incidere – sulla “gratuità” del contratto di cessione attraverso cui esso viene trasferito. Come conferma, peraltro, il fatto che il rapporto giuridico oggetto della cessione gratuita rimane immutato nei suoi elementi oggettivi (i quali possono, poi, essere modificati da società sportiva-acquirente e calciatore), cambiando soltanto il lato soggettivo.

Se è vera questa ricostruzione, e stante l’attuale formulazione dell’art. 101, comma 1, T.u.i.r. la conclusione sul piano fiscale non può che essere l’ineducibilità delle minusvalenze derivanti dalla cessione del calciatore senza il pagamento di alcun corrispettivo da parte della società sportiva acquirente.

E tale conclusione non muta neanche al cospetto dell’art. 53 Cost., invocato *ad adiuvandum* nell’ordinanza in commento, com’è oramai, e purtroppo, d’abitudine in presenza di soluzioni, a questioni fiscali controverse, dai connotati meno interpretativi e più creativi.

6. (Segue). Anche a non indugiare sulla pretesa, diretta applicabilità dell’art. 53 Cost. – il quale si rivolge, invero, al legislatore imponendo vincoli e limiti all’attività di produzione delle norme fiscali nella prospettiva della tutela dei soggetti passivi del dovere tributario (cfr., fra le altre, di recente, Corte Cost., n. 10/2015 e Corte Cost., n. 142/2014, ove la citazione degli altri precedenti in termini) –, è ben evidente che un’applicazione di tal fatta del precetto costituzionale, oramai acriticamente reiterata dalla giurisprudenza di legittimità (salvo quanto si dirà infra), si traduce in una valorizzazione dei fatti in chiave di “sostanza economica”, ampliando impropriamente la sfera applicativa delle norme tributarie con un risultato non dissimile, sia pur da una diversa prospettiva, da quello che era proprio della c.d. interpretazione funzionale, ritenuta storicamente incompatibile con il nostro assetto costituzionale. Non a caso, nell’ordinanza si afferma che *“in un’ottica di attuazione dell’art. 53 Cost., se è vero che gli indici di capacità contributiva vanno ricercati in fatti o situazioni economicamente rilevanti, capaci di esprimere una potenzialità economica, l’operazione posta in essere dal contribuente deve essere interpretata alla luce della sua concretezza oggettiva”*, il che non vuol dir altro che valorizzare l’operazione in base alla sostanza economica (così come accadeva in sede di applicazione del divieto di abuso del diritto giurisprudenziale, radicato nel citato art. 53 Cost., in base all’interpretazione fornita dalle SS.UU. con il noto tritico di sentenze del 2008, prima della codificazione nell’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente), la quale – consentendo l’emersione di complessivi oneri e vantaggi reciproci – porta a qualificare civilisticamente il negozio in senso oneroso.

Il descritto approccio è, tuttavia, incompatibile con una piana e corretta applicazione dei canoni civilistici di interpretazione della fattispecie negoziale in esame, ancorché nell’ordinanza si affermi apoditticamente il contrario (*“Ebbene, pur nel rispetto, sotto il profilo civilistico, dei canoni di interpretazione applicabili all’operazione di cessione del diritto alla prestazione esclusiva dell’atleta professionista in favore del cessionario, che a sua volta si assume l’obbligo di corrispondere a quest’ultimo il corrispettivo delle prestazioni sportive, l’operazione stessa assume inequivoca natura onerosa sotto il profilo fiscale”*).

E infatti, se è vero che la “sostanza economica” della cessione è nel senso dell’esistenza di reciproci oneri e vantaggi per le parti del negozio, è innegabile che il contratto di prestazioni sportive e il rapporto negoziale oggetto di cessione sono cose diverse e separate, e l’onerosità del secondo (che ha come parti la società sportiva titolare dei diritti e l’atleta professionista, e come oggetto la prestazione sportiva contro la retribuzione) non può rendere oneroso anche il primo contratto (che ha come parti le due società sportive, e come oggetto il trasferimento del diritto alla prestazione sportiva da una società all’altra senza corrispettivo alcuno): sotto il profilo giuridico i due piani sono autonomi e distinti, e non possono

essere sovrapposti ancorché una valorizzazione complessiva in termini sostanzialistico-economici comporti oneri e vantaggi per entrambi le parti.

La “causa concreta”, che deve guidare l’interpretazione degli atti negoziali secondo i canoni civilistici, e la “concretezza oggettiva”, che al medesimo fine l’ordinanza invoca in applicazione diretta dell’art. 53 Cost., conducono a risultati antitetici in punto di qualificazione civilistica del contratto, la quale viene addirittura – e paradossalmente –sovertita dal canone esegetico fiscale richiamato, sancendosi una dogmatica prevalenza della “concretezza oggettiva” sulla “causa concreta” che porta a un risultato distorsivo anche dalla stessa prospettiva fiscale: si finisce, infatti, col rendere deducibile dal reddito d’impresa una minusvalenza che per espressa volontà del legislatore non dovrebbe esserlo, posto che – come anticipato in apertura – nell’art. 101 T.u.i.r. la fattispecie della “destinazione a finalità estranea all’esercizio dell’impresa”, che rendeva deducibili le minusvalenze derivanti dal trasferimento senza corrispettivo dei beni d’impresa diversi dai beni merce, è stata scientemente espunta dall’elenco delle ipotesi rilevanti per pacifiche ragioni antiabuso (v., in senso conforme, FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Padova, 2019, 225, e ZIZZO G., La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2018, 398).

7. Emergono ancora una volta le inaccettabili conseguenze sistematiche derivanti dalla pretesa applicazione diretta dell’art. 53 Cost., già diffusamente denunciate in sede di critica alla figura del divieto antiabuso di matrice giurisprudenziale: in base all’art. 23 Cost. – che, per gli insopprimibili profili di consenso al tributo e di certezza del diritto di cui è portatore, non si può *sic et simpliciter* obliterare – è solo il legislatore che stabilisce ciò che è tassabile, sancendo l’imponibilità di un provento e/o l’indeducibilità di un costo, e ciò che non va tassato, sancendo la non imponibilità di un provento e/o la deducibilità di un costo.

Nel caso di specie vi è il paradosso di un negozio obiettivamente “non oneroso” secondo i parametri civilistici di interpretazione che viene civilisticamente qualificato come “oneroso” attraverso il parametro fiscale della “concretezza oggettiva” ex art. 53 Cost., trasformando il “differenziale negativo” generato da “indeducibile”, per volontà del legislatore, in “deducibile”, per volontà del giudice. La tassabilità o meno di un componente reddituale non discende e non può discendere dall’art. 53 Cost., per la ragione indicata all’inizio, ma solo dalla legge ai sensi dell’art. 23 Cost., senza possibilità di sovversione di tale assetto costituzionale mediante approcci interpretativi ispirati a fini di giustizia sostanziale.

Un monito a rispettare l’assetto costituzionale – e, conseguentemente, ad abbandonare l’approccio interpretativo sostanzialistico-economico collegato all’applicazione diretta dell’art. 53 Cost. da parte della giurisprudenza di legittimità – viene dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Nella recente sent. 28 ottobre 2020, n. 23902 (annotata da CONTRINO A., *Vincolo di compensazione urbanistica e tassabilità dell’area ai fini ICI: osservazioni a margine di una recente sentenza delle SS.UU. rilevante anche per l’IMU*, in questa *Rivista*, 5 febbraio 2021), in relazione alla controversa possibilità di assoggettare a ICI il diritto edificatorio compensativo attribuito in ragione del vincolo di inedificabilità assoluta posto su un’area prima edificabile, le SS.UU. hanno chiosato e sancito che, pur essendo indubitabile che “il diritto di edificare altrove, proprio in quanto utilità patrimoniale economicamente apprezzabile, costituisca in effetti un indice di ricchezza e, in definitiva, una manifestazione di capacità contributiva, che può tenere luogo dell’edificabilità soppressa”, è parimenti vero che “la sola espressione di ricchezza e la sola capacità contributiva – colte in natura – non possono bastare, evidentemente a legittimare il prelievo”, poiché, diversamente opinando, “si verrebbe a creare in via interpretativa – e con riguardo ad un’imposta patrimoniale ‘speciale’, in quanto strutturata sul possesso di certi beni soltanto – una fattispecie impositiva altra rispetto a quella concepita dal legislatore”, in particolare, nel caso di specie, estesa a un bene diverso da quelli apertis verbis considerati dalla legge (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BORIA P., *Irrilevanti le minusvalenze per cessioni senza corrispettivo del contratto di calciatori*, in *GT- Riv. giur.trib.*, 2019, 5, 402 ss.
- BUSSOLETTI M., *Art. 2423 ter c.c., Società di capitali. Commentario*, a cura di NICCOLINI G. e STAGNO D'ALCONTRES A., 2, Napoli, 2004, 1003
- CARATOZZOLO M., *Il bilancio d'esercizio*, Milano, 2006, 219
- COLOMBO G.E., *Il bilancio di esercizio. Strutture e valutazioni*, Torino, 1987, 117
- COLOMBO G.E., *Il bilancio di esercizio*, in *Tratt. delle soc. per az.*, diretto da COLOMBO G.E. - PORTALE G.B., vol. 7, tomo I, Torino, 1994, 249
- CONTRINO A., *Rilevazioni nel bilancio d'esercizio e ricadute sul reddito imponibile delle società sportive dei trasferimenti (onerosi, gratuiti e a parametro zero) di calciatori professionisti*, in *Riv. di diritto sportivo*, 2019, 2, 278 ss.
- DE ANGELIS L., *Osservazioni sul momento della rilevazione contabile delle plusvalenze realizzate dalla "cessione" dei calciatori professionisti*, in *Contratto e Impresa*, 2002, 920 ss.
- FANTOZZI A. - LUPI R., *Profili tributari e profili concorsuali*, in *Tratt. delle soc. per az.*, diretto da COLOMBO G.E. - PORTALE G.B., vol. 9, tomo III, Torino, 1993, 31 ss.
- FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 225
- FICARI V. - MASTROIACOVO V. (A CURA DI), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, Torino, 2014
- GALGANO F., *La compravendita dei calciatori*, in *il fisco*, 2001, 2, 311
- INGRAO G., *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle onlus sportive*, in *Rass. trib.*, 2001, 1530
- LUSCHI G. - STANCATI G., *Aspetti fiscali della "cessione di calciatori", con particolare riguardo al regime Irap*, in *Rass. trib.*, 1999, 1742
- MASSAROTTO S. - ALTOMARE M., *Revirement della Cassazione sulla (in)deducibilità delle minusvalenze da cessioni "a zero" di calciatori*, in questa *Rivista*, 19 aprile 2019
- PIZZONIA G., *Le immobilizzazioni immateriali nelle imposte dirette: il caso dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori*, in *Rass. trib.*, 2011, 5, 1217 ss.
- STIZZA P., *Profili fiscali della cessione di calciatori professionisti*, entrambi in UCKMAR V. (a cura di), *Lo Sport e il Fisco*, Padova, 2016, 336 ss.
- STRAMPELLI G., *Del bilancio (Artt. 2423-2435-ter)*, in *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari*, diretto da ABBADESSA P. - PORTALE G.B., tomo I, Milano, 2016, 2166 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino 2019, 113 e 137
- ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2018, 398

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

La deducibilità dall'imposta sui redditi delle società dell'IMU relativa ad immobili strumentali: luci (poche) ed ombre (molte) della recente giurisprudenza costituzionale

The deductibility of IMU on instrumental buildings from corporate income tax: (few) lights and (many) shadows of the recent Italian Constitutional Court jurisprudence

(commento a/notes to Corte Cost., sent. 4 dicembre 2020, n. 262)

FILIPPO PASSAGNOLI

Abstract

La Corte Costituzionale, con sentenza 4 dicembre 2020, n. 262 ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 ("Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale"), norma che prevedeva l'integrale indeducibilità dalle imposte sui redditi dell'IMU sugli immobili strumentali, con riferimento al periodo d'imposta 2012. La Consulta rileva come detto regime si ponga in evidente contrasto con gli artt. 3 e 53 Costituzione, sotto il profilo della violazione dei principi di coerenza e quindi di ragionevolezza. Questo approccio giurisprudenziale, da tempo auspicato, lascia tuttavia irrisolte alcune importanti questioni.

Parole chiave: principi costituzionali, reddito di impresa, oneri fiscali deducibili, imposta municipale unica

Abstract

The Italian Constitutional Court, with decision no. 262 of 4 December 2020, declared the unconstitutionality of art. 14, par. 1, of Legislative Decree no. 23/2011 (Provisions on Municipal Tax Federalism), a rule that provided for the full non-deductibility of IMU on instrumental buildings from income taxes, with reference to the 2012 tax period. The Court notes how this regime is in clear contrast with Articles 3 and 53 of the Italian Constitution, from the point of view of the violation of the principles of consistency and therefore of reasonableness. This Decision, which has long been advocated, nevertheless leaves some important issues unresolved.

Keywords: constitutional principles, business income, deductible tax charges, single municipal tax

SOMMARIO: **1.** La questione sollevata ed i profili di illegittimità. – **2.** Il complesso sviluppo normativo dell'Imposta Municipale Unica. – **3.** La "natura strutturale" della deducibilità dell'IMU dalla base imponibile dell'IRES: il principio di tassazione al netto dei costi. – **4.** La (violata) coerenza interna del tributo. – **5.** Nodi irrisolti e considerazioni critiche.

1. Con ordinanza 2 luglio 2019, la CTP di Milano ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, L. n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014), ai sensi del quale l'imposta municipale propria (IMU) "è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive".

La questione era sorta nel corso di un giudizio promosso da una società, attiva nel settore immobiliare e proprietaria di diverse unità, per il rimborso di parte dell'IRES versata per l'anno 2012. Il rimborso atteneva alla parte corrispondente a quanto pagato a titolo di IMU su fabbricati propri della società, con la precisazione che tale esborso era derivato da immobili strumentali all'attività della stessa.

Secondo la Commissione rimettente, l'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 contrasterebbe:

- i. con l'art. 53 Cost., sotto il profilo dell'effettività della capacità contributiva, in quanto, nel disporre la indeducibilità dell'IMU dall'IRES, farebbe gravare la tassazione su di un reddito d'impresa in parte fittizio, muovendo dal presupposto che la indeducibilità totale o parziale è ammissibile solo con riguardo a costi che presentano elementi di incertezza nell'inerenza o nella determinazione laddove invece la spesa per il pagamento dell'IMU relativa ad immobili strumentali della società deve essere considerata un costo certo ed inerente alla produzione del reddito;
- ii. sempre con l'art. 53 Cost., sotto il profilo del divieto di doppia imposizione, atteso che la società sarebbe costretta a pagare due volte un'imposta in relazione al medesimo presupposto;
- iii. con gli artt. 3 e 53 Cost., con riferimento al principio di coerenza e quindi di ragionevolezza, poiché il regime di indeducibilità, in assenza di una valida causa di giustificazione, non sarebbe coerente con la struttura del presupposto dell'IRES, imposta che si applica "sul reddito complessivo netto";
- iv. ancora, con l'art. 3 Cost., quanto al principio di uguaglianza formale, atteso che il regime di indeducibilità sottopone senza ragione ad una maggiore tassazione le società che si servono di immobili strumentali di proprietà;
- v. con l'art. 41 Cost., avuto riguardo al principio di libertà di iniziativa economica privata, in quanto la norma paralizzerebbe indebitamente la scelta dell'impresa di investire i propri utili nell'acquisto di immobili strumentali.

L'iniziativa della CTP di Milano si pone in scia ad analoghe ordinanze di rimessione (tra le più recenti, CTP Parma n. 271/2018), sospinte, del resto, da una costante riflessione dottrinale che sin dall'introduzione dell'IMU e del citato regime di indeducibilità ne aveva condannato l'evidente irrazionalità (RIZZARDI R., *La futura deducibilità dell'Imu dai redditi di impresa*, in *Corr. Trib.*, 2013, 27, 2127 ss.; RUSSO P. – MENCARELLI E., *Immobili strumentali e deducibilità dell'IMU dall'IRES*, in *Corr. Trib.*, 2018, 36, 2757 ss.; CANÈ D., *Sulla deduzione di imposta da imposta: l'ineducibilità dell'IMU dall'imposta sui redditi delle società davanti alla Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2018, 4, 803 ss.).

2. Occorre premettere che la censurata indeducibilità dell'IMU dall'imponibile IRES si pone all'interno di un complesso sviluppo normativo.

Il tributo è stato in origine previsto nell'ambito del D.Lgs. n. 23/2011 sul federalismo fiscale municipale, attuativo della delega al Governo contenuta nella L. n. 42/2009 (GALLO F., *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 1, 1 ss.; BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012) e diretto a spostare l'asse del prelievo sul comparto immobiliare dallo Stato ai Comuni, in vista del rafforzamento del grado di autonomia finanziaria degli stessi. A tale scopo era stata prevista l'IMU, che rinviava in un unico, nuovo, tributo la precedente imposta comunale sugli immobili (ICI) e vari prelievi relativi ai redditi fondiari. Ai Comuni, cui era destinato l'intero gettito IMU, veniva inoltre attribuita la facoltà di ridurne fino alla metà l'aliquota "nel caso in cui abbia ad oggetto immobili non produttivi di reddito fondiario" ai sensi dell'art. 43 TUIR, "ovvero nel caso in cui abbia ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società" (art. 8, comma 7, D.Lgs. n. 23/2011). Tali disposizioni erano funzionali ad evitare che il nuovo tributo determinasse un incremento della pressione fiscale sulle imprese.

La linearità di questo disegno è stata però tradita dagli interventi normativi successivi. A fronte dell'acuirsi della crisi finanziaria, sull'IMU è stato scaricato gran parte del peso di una manovra emergenziale che, per le imprese, ha finito per aggravare fortemente l'imposizione patrimoniale immobiliare.

Con il D.L. n. 201/2011 (c.d. "salva Italia") è stata disposta l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al 2012. Dopo, con l'art. 1, comma 280, L. n. 228/2012 (Legge di stabilità 2013), il quadro è stato nuovamente modificato, *in peius*: allo Stato è stato attribuito l'intero gettito dovuto sugli immobili ad

uso produttivo, e tale gettito è stato determinato ad aliquota *standard* dello 0,76 per cento, abolendo la possibilità – in precedenza accordata ai Comuni – di dimezzare l'IMU sugli immobili strumentali.

Definito tale assetto, il Legislatore si è presto reso conto dei possibili profili di incompatibilità costituzionale che la disciplina così disegnata finiva per palesare. Già l'art. 1, comma 1, D.L. n. 54/2013 (“Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria...”) affermava la necessità, nelle more di una complessiva riforma fiscale sul patrimonio immobiliare, di *“riconsiderare l'articolazione delle potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale relativa agli immobili utilizzati per attività produttive”*; parimenti, nell'agosto del 2013, il MEF nel documento “Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili” prospettava come un intervento in tema di deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali avrebbe consentito anche *“di superare i problemi di incostituzionalità che l'indeducibilità attualmente prevista può porre sul piano della capacità contributiva”*.

Ciò posto, l'intervento sulla norma oggetto di censura è avvenuto ad opera dell'art. 1, commi 715 e 716, L. n. 147/2013, limitandosi a prevedere la deducibilità parziale – nella misura del 30 per cento – per il periodo di imposta 2013 e del 20 per cento dal 1° gennaio 2014. Hanno fatto seguito ulteriori modifiche legislative, per mezzo delle quali le percentuali sono state via via rimodulate (50 per cento, 60 per cento) per arrivare alla piena deducibilità a partire dal 2022.

3. La descritta evoluzione, nel denotare un quadro normativo poco lineare e asistemico, lascia intravedere come l'indeducibilità dell'IMU ai fini delle imposte erariali sui redditi sia risultata ben presto uno dei temi critici da affrontare nel prelievo tributario. Soprattutto in considerazione del fatto che la deducibilità dell'IMU dall'IRES – come giustamente rileva la Corte in sentenza, par. 3 – riveste “natura strutturale” nella disciplina del reddito d'impresa, in particolare in virtù del generale regime di deducibilità dei tributi dall'IRES e, prima ancora, del principio di tassazione del reddito netto.

Il Legislatore tributario ha infatti individuato quale presupposto dell'imposta sui redditi delle società il possesso di un “reddito complessivo netto” (art. 75, comma 1, TUIR). La tassazione al netto dei costi di produzione non esprime una regola giuridica generale; essa vale però per il reddito d'impresa (e per il reddito di lavoro autonomo) e risale alla disciplina della tassazione in base al bilancio ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, estesa anche alle persone fisiche dalla riforma tributaria degli anni '70, la quale ha stabilito i principi della tassazione e dell'accertamento su base contabile di tutti i redditi d'impresa, così da garantire certezza della misurazione della ricchezza e – dal lato del contribuente – la tassazione di una capacità economica effettiva (relazione On.le Bima, VI Commissione Finanze e Tesoro della Camera, d.d.l. delega per la riforma tributaria, A.C. 1639-A, 22 maggio 1970, 58).

Corollario del principio di tassazione del reddito netto è la regola secondo cui i costi sostenuti dall'impresa devono poter essere dedotti quante volte presentino i requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità, corretta imputazione ed inerenza rispetto all'attività svolta dall'impresa. Da tali principi, e in particolare dal principio di inerenza del costo da portare in deduzione, il Legislatore non può arbitrariamente prescindere, atteso che questi costituiscono il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all'individuazione di quel reddito netto complessivo che il Legislatore stesso ha assunto a presupposto dell'IRES.

Il principio di inerenza si riverbera dunque anche sugli oneri fiscali, in relazione ai quali l'art. 99, comma 1, TUIR sancisce la deducibilità integrale delle imposte dal reddito, stabilendo due sole eccezioni alla regola, conformi del resto al principio di tassazione al netto: i) una attiene alle imposte per le quali è prevista la rivalsa (fra tutte, l'IVA); ii) l'altra riguarda le imposte sui redditi, le quali – costituendo un'erogazione del reddito prodotto – non possono logicamente rientrare tra gli antecedenti causali di questo. Quanto alle altre imposte, il TUIR prevede invece la piena deducibilità, affermando un criterio che, seppur astrattamente derogabile dal Legislatore, non lo è quando vengano in considerazione fattispecie relative ad un tributo che risulta pienamente inerente alla produzione del reddito d'impresa. Difatti – come rileva la Corte, par. 3.1 – l'IMU relativa ai beni strumentali rappresenta un onere certo ed inerente: è un costo necessitato che si atteggia alla stregua di un ordinario fattore di produzione, dal

quale l'imprenditore/società non può sottrarsi. Ne consegue l'esclusione di limiti alla sua deducibilità, venendosi altrimenti a determinare la tassazione di una ricchezza inesistente e, come tale, contraria a capacità contributiva.

4. Posto che tutte le imposte diverse da quelle sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa devono in linea di principio ritenersi deducibili quante volte costituiscano spese inerenti alla produzione del reddito, le eccezioni a tale regola necessitano di essere vagliate attentamente onde verificarne la compatibilità con i parametri costituzionali (SCHIAVOLIN R., *La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità di Ici ed Irap dal reddito d'impresa*, in BEGHIN M. - F. MOSCHETTI F. - SCHIAVOLIN R. - TOSI L., (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 21 ss.). Infatti – osserva la Consulta, par. 3.2 – se da un lato il Legislatore possiede ampia discrezionalità nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (Corte Cost., n. 269/2017), dall'altro “*ciò non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, una volta identificato il presupposto d'imposta*”. In altri termini: una volta scelto il presupposto del tributo, quest'ultimo diviene al tempo stesso il limite e la misura del prelievo, orientando le successive scelte del Legislatore.

Con riferimento all'IRES, dal momento che il Legislatore ha scelto il possesso del “reddito complessivo netto” quale presupposto dell'imposta, optando per la determinazione analitica del reddito, esso non può poi rendere indeducibile un onore fiscale che risulti chiaramente inerente.

Certo, le disposizioni fiscali possono prevedere limiti alla deducibilità dei componenti negativi, così derogando al principio di derivazione del reddito fiscale dal bilancio (e, per esso, al principio di tassazione al netto); tali deroghe, però, devono essere giustificate, rispondere cioè ad interessi meritevoli di tutela (anche di natura extrafiscale), e devono essere proporzionate alle finalità perseguite, pena l'ingiustificata compressione del principio di capacità contributiva finalizzata esclusivamente a “gonfiare” la base imponibile (ZIZZO G., *Abuso di regole volte al “gonfiamento” della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1, 39 ss.; GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016). Così, possibili deroghe possono introdursi ad esempio per evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza, oppure per prevenire fenomeni di elusione od evasione. Fuori da queste ipotesi, è difficile trovare un'adeguata giustificazione che non sia la mera esigenza dello Stato di “far cassa”.

Ciò posto, con riferimento alla deroga di cui al censurato art. 14, comma 1, non appaiono riscontrabili valide giustificazioni alla indeducibilità, in quanto trattasi di un onere che non pone problemi riguardo ai requisiti di inerenza e certezza: la scelta del Legislatore è stata ispirata, evidentemente, dalla necessità di evitare l'effetto di riduzione del gettito ritraibile dalle imposte sui redditi in conseguenza dell'istituzione dell'IMU che, in assenza di una previsione di segno contrario, sarebbe stato considerata certamente deducibile dall'IRES.

Né può costituire una giustificazione all'indeducibilità il carattere – assertedo dall'Avvocatura dello Stato – di “*misura eccezionale e temporanea, per il solo anno 2012*” che essa rivestirebbe, giustificata dalla “*grave crisi economica che il Paese stava attraversando*”. Infatti – osservano i Giudici, par. 3.4 – “*non solo questa Corte ha già precisato che di per sé “la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali” (sentenza n. 288 del 2019), ma tale carattere non è nemmeno propriamente riferibile... alla norma censurata, nella cui struttura l'integrale indeducibilità è stata prevista come permanente e solo accidentalmente, per effetto di discrezionali e successivi interventi del legislatore, è risultata limitata all'anno 2012*”.

La Corte ha dichiarato quindi l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, nella parte in cui prevede l'indeducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'imponibile IRES, per “*riscontrata violazione del principio di coerenza e quindi di ragionevolezza ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.*”. L'impressione, leggendo il *dictum* della Consulta (come rilevato da attenta dottrina: FRANSONI G., *L'indeducibilità dei costi fiscali e la coerenza della disciplina tributaria nella giurisprudenza*

costituzionale, in www.fransoni.it), è che questa fondi il giudizio di ragionevolezza ex art. 3 Cost. sulla coerenza interna del tributo. La scelta del presupposto d'imposta, rispetto alla quale il Legislatore gode degli ampi margini di discrezionalità sopra accennati, condiziona in modo radicale l'assetto dell'istituto normativo nel suo complesso. Ragion per cui le scelte successive alla selezione del presupposto presentano un minor grado di discrezionalità. Con la conseguenza che ove esse siano incoerenti con il presupposto (in specie, la tassazione del reddito netto) si verifica la rottura di quel "vincolo di coerenza interna" (par. 3.2.). E ciò legittima l'intervento della Corte, volto a ristabilirlo. In definitiva, la norma censurata appare priva di una giustificazione razionale, in violazione del principio di non arbitrarietà della legge, come desumibile dalla congiunta considerazione dei principi di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva.

5. La sentenza della Corte reca l'indiscutibile pregio di convalidare – nella specie, in relazione all'IMU su immobili strumentali – il principio di tassazione del reddito netto e, conseguentemente, la regola generale di deducibilità degli oneri fiscali dalla base imponibile IRES.

Detta pronuncia pare destinata, tuttavia, ad avere una scarsa ricaduta sul piano applicativo. Infatti, se in via di principio le sentenze della Consulta eliminano le norme con effetto retroattivo, è vero anche che siffatta retroattività, oltre a poter essere derogata dalla stessa Corte, incontra il limite dei "rapporti giuridici esauriti"

" secondo i principi della storica Cass., Sez. Unite, n. 2786/1989, in tema di ILOR (CARPENTIERI L., *Punti fermi e contrasti giurisprudenziali sul rimborso Ilor per i redditi di lavoro autonomo: considerazioni su alcune recenti sentenze della Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 1989, 2, 1010 ss.; TESAURO F., *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, 1093 ss.).

Nel nostro caso, pertanto, la ripetibilità di quanto corrisposto in base alla norma dichiarata incostituzionale si scontra col breve termine per richiedere l'imposta pagata – che è di 48 mesi dalla data del versamento (art. 38, D.P.R. n. 602/1973) – decorso il quale si è in presenza, appunto, di un "rapporto esaurito". In concreto, pertanto, la pronuncia in commento esplicherà i propri effetti solo nei confronti di quei contribuenti per i quali il contenzioso relativo all'IMU indebitamente versata per il 2012 risulti ancora pendente. Fuori da questa ipotesi, i contribuenti risulteranno privati di una tutela effettiva.

Ciò enfatizza un'ulteriore discrasia del nostro sistema impositivo, da tempo evidenziata in dottrina, che vede negata al contribuente la possibilità di chiedere la ripetizione di quanto indebitamente versato pur a fronte di una causa sopravvenuta (quale dovrebbe essere l'intervenuta incostituzionalità di una norma) del diritto al rimborso. In siffatte ipotesi, sarebbe invece opportuno che il decorso dei termini prendesse avvio da quel fatto – differente e successivo al versamento – che realmente mette il contribuente in condizione di agire per una tutela (MICELI R., *La decorrenza dei termini per l'esercizio dell'azione di rimborso in caso di sopravvenuta (autorevole) interpretazione di una disposizione. In attesa di una svolta decisiva*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2014, 2, 543 ss.).

La portata della sentenza sarebbe stata ben diversa ove la Corte avesse avuto il "coraggio" di estendere, in via consequenziale, l'incostituzionalità alle disposizioni legislative successive (a quella oggetto di censura), che hanno gradualmente riconosciuto la (solo) parziale deducibilità dell'IMU. Riguardo ad esse, invece, la Corte argomenta nel senso che "non sussistano i presupposti di tale estensibilità. Nel descritto percorso, infatti, il legislatore... si è gradualmente corretto – prendendo atto via, via, di esigenze di equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) – fino a giungere alla virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022" (par. 4).

Ora, come è noto, la Corte costituzionale, al fine di salvaguardare la stabilità dei conti pubblici (e quindi evitare lesioni al principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio), si riserva il potere di limitare gli effetti delle proprie declaratorie ai soli rapporti presenti e futuri: basti pensare alla recente esperienza della *Robin Hood Tax* nella pronuncia n. 10 di febbraio 2015 (COCIANI S.F., *L'horror vacui e l'irretroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 2, 12 ss.; MARCHESELLI A., *La incostituzionalità retroattiva della Robin tax: tra violazione dei*

diritti fondamentali, giurisprudenza evolutiva e conflitti giurisdizionali, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, 7, 617 ss.). Tuttavia, la sentenza in commento si discosta nettamente da tale linea d'azione: la Corte, infatti, dopo aver enunciato il principio di integrale deducibilità dell'IMU, e dopo averne fatta applicazione retroattiva al periodo d'imposta del 2012, prende in considerazione le asserite esigenze di equilibrio del bilancio solo con riferimento alle norme successive, concernenti gli anni posteriori al 2012. Ciò, benché queste ultime risultino affette dalla medesima irrazionalità impositiva che la Consulta ha censurato con riguardo al 2012, dal momento che dispongono misure forfetarie di deducibilità del tributo, slegate da qualsiasi calcolo analitico-aziendale. Non è quindi agevole comprendere la coerenza di un ragionamento di tal fatta: o il richiamato principio di cui all'art. 81 Cost. (e, con esso, la irretroattività della sentenza) è tale da investire tutti gli anni pregressi (compreso il 2012), oppure esso, se non rileva per il 2012, sulla base di un semplice argomento *a fortiori*, non può certo rilevare per gli anni successivi. Del resto, questo uso "selettivo" del principio di integrale deducibilità, al contempo affermato e negato dalla Corte, non risulta sorretto da alcuna valida *ratio* giustificativa, per cui la limitazione dello stesso al solo 2012 appare irragionevole ed in sé discriminatoria per il contribuente.

L'auspicio è che in futuro la Corte – proprio nell'esercizio degli ampi poteri di bilanciamento che essa si è ritagliata anche in punto di irretroattività – si attenga, in questa delicata materia, a quei fondamentali canoni di ragionevolezza e coerenza che da decenni ne guidano l'operato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BIMA L., relazione A.C. 1639-A, 22 maggio 1970, VI Commissione Finanze e Tesoro della Camera, d.d.l. delega per la riforma tributaria, 58

BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012

CANÈ D., *Sulla deduzione di imposta da imposta: l'indeducibilità dell'IMU dall'imposta sui redditi delle società davanti alla Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2018, 4, 803 ss.

CARPENTIERI L., *Punti fermi e contrasti giurisprudenziali sul rimborso Ilor per i redditi di lavoro autonomo: considerazioni su alcune recenti sentenze della Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 1989, 2, 1010 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, 223 ss.

COCIANI S.F., *L'horror vacui e l'irretroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 2, 12 ss.

FALSITTA G., *L'imposizione delle imprese in Italia: aspetti giuridici*, in *Boll. Trib.*, 1997, 743 ss.

FANTOZZI A., *La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia tributaria*, in AA.VV., *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario*, Atti del corso per giudici tributari tenuto alla Corte Costituzionale, 6 - 7 giugno 2016, Vicalvi (FR), 2016, 15 ss

FRANSONI G., *L'indeducibilità dei costi fiscali e la coerenza della disciplina tributaria nella giurisprudenza costituzionale*, in www.fransoni.it

GALLO F., *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 1, 1 ss. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016

LUCIANI M., *Il principio dell'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in www.cortecostituzionale.it

LUPI R., *Fiscalità analitica e giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 411 ss.

MARCHESELLI A., *La incostituzionalità retroattiva della Robin tax: tra violazione dei diritti fondamentali, giurisprudenza evolutiva e conflitti giurisdizionali*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, 7, 617 ss.

MICELI R., *La decorrenza dei termini per l'esercizio dell'azione di rimborso in caso di sopravvenuta (autorevole) interpretazione di una disposizione. In attesa di una svolta decisiva*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2014, 2, 543 ss.

MICELI R., *Il divieto di ingiustificato arricchimento e le nuove prospettive del rimborso tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, 4, 421 ss.

RIZZARDI R., *La futura deducibilità dell'Imu dai redditi di impresa*, in *Corr. Trib.*, 2013, 27, 2127 ss.

RUSSO P. - MENCARELLI E., *Immobili strumentali e deducibilità dell'IMU dall'IRES*, in *Corr. Trib.*, 2018, 36, 2757 ss.

SCHIAVOLIN R., *La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità di Ici ed Irap dal reddito d'impresa*, in BEGHIN M. - MOSCHETTI F. - SCHIAVOLIN R. - TOSI L. , (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 21 ss.

TESAURO F., *Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, 1093 ss.

VICINI RONCHETTI A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 2016

ZIZZO G., *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1, 39 ss.

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Considerazioni in tema di antieconomicità e prospect theory

Considerations on economic inefficiency and prospect theory

ADRIANA SALVATI

Abstract

Il contributo esamina i rapporti tra antieconomicità e inerenza dei costi nella giurisprudenza di legittimità e si sofferma sul contenuto incerto del concetto di antieconomicità.

Parole chiave: antieconomicità, inerenza, comportamento

Abstract

The contribution examines the relationship between economic inefficiency and inherence in the jurisprudence and focuses on the uncertain content of the concept of economic inefficiency..

Keywords: economic inefficiency, inherence, behavior

SOMMARIO: **1.** L'ordinanza n. 6368 dell'8 marzo 2021 - **2.** Il tortuoso iter giurisprudenziale dell'antieconomicità - **3.** Sfumature del concetto di antieconomicità: voluntarismo e *prospect theory*

1. Di recente, la Cassazione è tornata a pronunciarsi sulla nota *querelle* sorta in merito al disconoscimento dei costi "antieconomici", affermando il principio per cui sono esclusi dal novero dei costi deducibili solo quelli che si collocano in una sfera estranea all'attività imprenditoriale, dovendosi dare un giudizio di inerenza di carattere qualitativo e non quantitativo.

Nel caso in esame, la ricorrente aveva impugnato un avviso di accertamento con cui venivano recuperati costi per spese di sponsorizzazione ritenuti non inerenti: avrebbero denotato antieconomicità manifesta dei costi sostenuti le spese incongrue rispetto all'attività sponsorizzata (sponsorizzazione di auto di gran turismo) e la genericità degli impegni assunti dallo *sponsee* in relazione alle prestazioni accessorie (disponibilità dei piloti a incontri, accoglienza, partecipazione agli eventi) e agli spazi dedicati al logo riservato allo sponsor.

Le eccezioni poste all'attenzione della Corte, nell'impugnare la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, sono attinenti alla violazione del contraddittorio endoprocedimentale e alla deducibilità dei costi sostenuti.

Focalizzando l'analisi sul profilo relativo alla deducibilità dei costi, di cui al secondo motivo di ricorso, si evidenzia che il ricorrente ha dedotto la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), artt. 108 e 109, e del principio di neutralità dell'IVA, in quanto la Commissione ha ritenuto indeducibili i costi di sponsorizzazione per assenza di certezza solo in quanto attività antieconomiche: ad avviso del ricorrente, il principio di inerenza dei costi si ricava dal reddito di impresa, escludendosi ogni valutazione di utilità o di congruità degli stessi.

La Corte condivide l'eccezione del ricorrente e ribadisce il principio, più volte espresso, di necessaria correlazione del costo non ai ricavi, ma all'attività imprenditoriale nel suo complesso, avuto riguardo all'oggetto dell'impresa (Cfr. Cass. civ., 17 gennaio 2020, n. 902; 15 gennaio 2020, n. 559; 21 novembre 2019, n. 30366; 31 ottobre 2018, n. 27786; 11 gennaio 2018, n. 450): non è rilevante la congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi, occorre piuttosto valutare il nesso di inerenza sotto un profilo qualitativo e non quantitativo. In tale assetto, l'antieconomicità del costo (rispetto al ricavo atteso) degrada a mero elemento sintomatico della carenza di inerenza (si richiamano le pronunce in tema di costi relativi ad attività di carattere preparatorio, quali Cass. civ., 3 ottobre 2018, n. 23994, e di costi strumentali ad attività future e di potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale, come Cass. civ., 31 maggio 2018, n. 13882).

La Corte conclude, quindi, che vanno esclusi dal novero dei costi deducibili solo quelli che si collocano in una sfera estranea all'attività imprenditoriale. Viene allora censurato il giudizio della Commissione tributaria regionale che, pur menzionando il suddetto principio, non lo ha poi applicato correttamente, atteso che il giudizio di non inerenza è stato basato esclusivamente sulla sproporzione del costo assunto rispetto al potenziale ritorno commerciale offerto dalle manifestazioni sponsorizzate, avendo come riferimento la correlazione o corrispondenza tra costi e ricavi e il ritorno dell'investimento, anziché l'estraneità alla concreta attività imprenditoriale. La pronuncia conferma l'infondatezza di quel percorso interpretativo che, valorizzando l'antieconomicità delle scelte del contribuente, ne aveva fatto poi il perno principale per la valutazione dell'inerenza dei costi e consente alcune riflessioni sui principi enunciati.

2. Come noto, l'introduzione del concetto di antieconomicità all'interno del procedimento di accertamento come "sintomo di evasione", in origine, è avvenuta all'interno di un contesto conoscitivo più complesso, volto a dimostrare, anche tramite l'anomalia del comportamento del contribuente, la mendacità dei dati dichiarati. Vale a dire che il comportamento del contribuente era stato valutato, dall'Amministrazione prima e dalla giurisprudenza poi, non di per sé, nell'ottica di sindacare le scelte imprenditoriali, ma come tassello di un quadro complessivo dal quale far emergere l'imponibile non dichiarato (si ricorda *ex plurimis* la nota pronuncia di Cass. civ., 9 febbraio 2001, n. 1821, commentata da LUPI R., *Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale*, in *Rass. trib.*, 2001, 1, 214.).

Successivamente, si è assistito ad una progressiva valorizzazione dell'antieconomicità *sic et simpliciter*, affermatasi estrapolando dalle precedenti pronunce un autonomo principio per cui, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo, sarebbe legittimo l'accertamento induttivo (e questo già con le sentenze Cass. civ., 2 ottobre 2008, n. 24436; 23 gennaio 2008, n. 1409; 15 settembre 2008, n. 23635). Numerosi e variegati sono stati nel tempo gli interventi della giurisprudenza di legittimità in materia di "antieconomicità" e sovente la Cassazione ha manifestato aperture nei confronti dei rilievi dell'Amministrazione, riconoscendo, in molti casi, la possibilità di considerare il comportamento antieconomico (non altrimenti giustificato) del contribuente come presunzione di un comportamento evasivo, idoneo ad integrare gli elementi indiziari connotati da requisiti di gravità, precisione e concordanza, che legittimano l'accertamento analitico induttivo (fra le tante si ricordano Cass. civ., 17 settembre 2001, n. 11645; 3 maggio 2002, n. 6337; 11 gennaio 2008, n. 417; 15 ottobre 2010, n. 21317; 29 luglio 2011, n. 16642). Sul versante specifico dell'inerenza, la giurisprudenza di legittimità si è dapprima allineata ad alcuni orientamenti di prassi che avevano enfatizzato il ruolo dell'antieconomicità per la verifica della certezza dei costi: si fa riferimento alla nota circolare n. 1 del 2008 della Guardia di finanza che sottolineava la possibilità di sindacare, nel corso di un controllo, le scelte imprenditoriali adottate dal contribuente asseritamente antieconomiche e di verificare

la sussistenza del rapporto di causa ed effetto, ovvero del collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto e/o l'attività esercitata dall'impresa. Su tale procedura era intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate che, nella nota n. 55440/2008, aveva segnalato che i comportamenti palesemente antieconomici possono configurarsi sia con l'eccessivo ammontare di componenti negativi di reddito, sia con un'illogica compressione di componenti positivi, sicché, in presenza di una condotta antieconomica il contribuente deve fornirne, sulla base di argomenti adeguati e convincenti, una giustificazione. Seguendo il percorso delineato da questi primi documenti di prassi, diverse pronunce avevano affermato che l'antieconomicità incide sul disconoscimento di un costo, ove questo superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza (tra le più significative nel tempo Cass.civ., 16 novembre 2011, n. 24065; 4 giugno 2014, n. 12502; 27 maggio 2015, n. 10914). In particolare, in tale contesto, la Corte ha fatto sovente riferimento ad una nozione di inerenza che, pur collegando il costo all'attività d'impresa, risultava limitativa rispetto alla realtà economica cui si rapportava, richiedendo la suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, una utilità all'attività d'impresa (v. Cass. civ., 27 maggio 2015, n. 10914; 26 maggio 2017, n. 13300; nonché, con riguardo al concetto di utilità, 11 agosto 2017, n. 20049). In quest'ottica, la Corte ha dato spesso rilievo ad una considerazione "quantitativa" dei costi, in cui l'utilità è stata apprezzata tenuto conto del *quantum* della spesa, con conseguente inclusione nella nozione di inerenza anche dei profili di congruità od (anti)economicità della scelta imprenditoriale.

Nel tempo, tuttavia, il ruolo dell'antieconomicità nel sistema dell'accertamento, con riguardo al principio di inerenza dei costi, è stato ridimensionato, anche se la rilevanza dei comportamenti antieconomici seguita ad essere centrale anche nelle più recenti pronunce in tema di accertamenti induttivi (v. Cass. civ., 13 maggio 2021, n. 12821, che ribadisce che, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di una operazione, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione). Con l'ordinanza n. 450 dell'11 gennaio 2018, la Corte ha riallineato la nozione fiscale di inerenza all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità. L'indirizzo è stato poi riconfermato con l'ordinanza n. 3170 del 9 febbraio 2018, che, più specificamente, ha precisato che esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza un "apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità", parametri che non sono espressione dell'inerenza ma "costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa".

La tesi da ultimo richiamata ha portato ad affermare, con chiarezza, l'unicità del principio di inerenza tanto per le imposte dirette quanto per l'IVA, in coerenza con la disciplina unionale e le decisioni della Corte di Giustizia: il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità. Ecco allora che si afferma in modo chiaro che l'introduzione di un concetto come quello di utilità nel principio di inerenza non appare necessario, posto che evoca un rapporto di causalità diretta tra il costo e il vantaggio per l'impresa (vantaggio che non è detto debba esservi) che non trova un riscontro in dati normativi positivi e, comunque, non sempre bene si attaglia ad una varietà di sopravvenienze negative (Cass. civ., 22 gennaio 2019, n. 1610; 11 novembre 2020, n. 25350).

Emerge, quindi, il corollario del ragionamento: il principio di inerenza esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata e si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo.

La soluzione adottata dalla giurisprudenza è armonica nel sistema dei redditi e in quello dell'IVA e privilegia un approccio interpretativo secondo cui il fondamento del principio di inerenza debba risultare alieno rispetto alla regola sancita dal comma 5, dell'art. 109 T.U.I.R.: in quest'ottica,

vanno riconosciuti tutti quei costi sostenuti nell'ambito della strategia d'impresa intrapresa, non solo quelli direttamente afferenti ai ricavi. E tanto in aderenza ai principi sanciti dalla Corte di Giustizia che non consente di disconoscere la detrazione dei costi per salvaguardare il principio di neutralità dell'IVA, quando si controverta dell'antieconomicità e, quindi, dell'opportunità degli stessi (Corte Giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben e David). La Cassazione ha chiaramente affermato che il diritto alla detrazione può essere negato solo ove sia dimostrato dall'Amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato dall'imprenditore fraudolentemente o abusivamente, mentre in condizioni normali non è consentito all'Amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico (Cass. civ., 3 febbraio 2017, n. 2875 che richiama Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11, Balkan, p. 47, secondo cui non vi sarebbe elusione od evasione fiscale se anche i beni o i servizi fossero forniti a prezzi artificialmente bassi o elevati fra le parti, che godano entrambe del diritto a detrazione IVA, essendo solo a livello del consumatore finale che può ricorrere perdita di gettito fiscale).

In tale percorso, la pronuncia in esame precisa, da ultimo, che il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante, collocandosi su un diverso piano logico e strutturale e intrecciandosi con il profilo dell'onere della prova dell'inerenza del costo, che, secondo la costante giurisprudenza, incombe sul contribuente, mentre spetta all'Amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria (Cass. civ., 26 aprile 2017, n. 10269; 8 ottobre 2014, n. 21184). L'inerenza è un giudizio; la prova deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché il contribuente è 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. Naturalmente, quando l'operazione posta in essere risulti complessa o anche atipica od originale rispetto alle usuali modalità di mercato, tale onere si atteggia in termini parimenti complessi: la qualificazione dell'operazione come atto d'impresa deve tradursi in elementi oggettivi suscettibili di apprezzamento in funzione del giudizio di inerenza. In questa prospettiva appare suscettibile di assumere rilievo anche un giudizio sulla congruità (e antieconomicità) della spesa.

L'antieconomicità del costo, in questa nuova prospettiva, degrada a mero elemento sintomatico della carenza di inerenza: non esiste alcun automatismo (non essendovi alcuna norma in tal senso), né alcun legame logico-concettuale, tra comportamento antieconomico e inerenza dei costi.

3. L'aspetto più problematico della questione finisce per coincidere con l'individuazione della nozione di antieconomicità, o irragionevolezza che dir si voglia, trattandosi di un concetto quasi evanescente, privo di confini certi e soggetto ad interpretazioni di diverso genere. Ed infatti l'incertezza definitoria del concetto di economicità della gestione imprenditoriale, le diverse valutazioni possibili delle scelte in concreto operate, che potrebbero essere suffragate da ragioni differenti dall'ottimizzazione del profitto o dalla copertura di costi nell'immediato, generano ambiti di apprezzamento piuttosto vasti e poliedrici.

Ne consegue che l'assunzione dell'antieconomicità a fondamento delle rettifiche costituisce un'arma a doppio taglio, atteso che la dimostrazione contraria dell'economicità è analogamente ampia e variegata e che le prove o le motivazioni adducibili dal contribuente possono consistere anche in argomenti generici, ma idonei a costituire quanto meno fatti notori (si pensi alla giustificazione di scelte motivate con l'intento di restare sul mercato o conquistarne nuovi

segmenti, pur se in perdita, in attesa di un possibile sviluppo o del passaggio di un contingente periodo critico).

Le scelte imprenditoriali non corrispondono a canoni univoci ed invero, nella molteplicità di forme che caratterizza l'impresa contemporanea, non sempre è chiara la differenza fra impresa e management e delineare chiaramente il comportamento dell'imprenditore secondo parametri oggettivi risulta complesso. Occorre considerare che nel quotidiano dispiegarsi dell'attività economica l'imprenditore è solo uno dei soggetti economici che operano nel sistema immerso nella densa tessitura delle relazioni di mercato, in un *continuum* che lo collega agli altri comprimari dell'economia (cfr. MARSHALL A., *Principles of Economics*, London, 1977, 115 ss). E le scelte operate sono frutto anche delle diverse interazioni con i vari operatori economici.

Si è sostenuto che l'imprenditore è un mediatore di conoscenze, un agente che acquisisce e trasmette informazioni tramite il mercato, la sua caratteristica fondamentale risiede nella sua prontezza nel cogliere gli squilibri del mercato come potenziale fonte di profitto e l'essenza della imprenditorialità si riduce in ultima analisi alla sua funzione di arbitraggio sul mercato (KIRZNER I., *Competition and Entrepreneurship*, Chicago, 1973).

L'aspetto che definisce l'imprenditore è il rischio e l'incertezza e se il rischio è qualcosa di misurabile e valutabile *ex ante* da parte dell'operatore economico, l'incertezza fa riferimento a qualcosa che non è quantificabile, perché implica situazioni nuove e sconosciute ed è dall'incertezza che derivano le più importanti conseguenze dell'organizzazione: “*senza incertezza sembra alquanto improbabile l'emergere dell'impresa*” (COASE R., *La natura dell'impresa*, in AMATORI F. – TONINELLI P.A., *Un'introduzione alla storia d'impresa. Storici ed economisti a confronto*, Milano, 1999, 46 ss).

Le scelte antieconomiche possono essere il frutto di un'assunzione di rischio e dell'errata valutazione dei fatti e delle prospettive in un momento di incertezza.

Già nei primi anni Settanta, Kahneman e Tversky, studiando il modo in cui le persone assumono le loro decisioni in contesti di incertezza radicale, hanno osservato come, nelle situazioni proposte dalla teoria economica, valgono le ipotesi della legge della probabilità secondo cui gli individui scelgono in funzione di una stima probabilistica fatta sull'evento mentre, nelle circostanze in cui regna l'incertezza, essendoci incapacità di valutarle in maniera completa, i soggetti prendono delle “scorciatoie mentali” che semplificano il loro giudizio, ma non sempre portano a intraprendere la strada migliore. Nella psicologia del comportamento, è evidenziato che le persone, nell'elaborare le informazioni e nel prendere le decisioni, tendono a dare un peso più elevato alle piccole probabilità che a quelle grandi, secondo la “legge dei piccoli numeri” e nella *prospect theory* si chiarisce, con una funzione di peso per tradurre le diverse probabilità in decisioni, che le probabilità vengono distorte dai soggetti medesimi, allontanandosi dalla teoria della scelta razionale (KAHNEMAN D. - TVERSKY A., *Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk*, in *Econometrica*, Vol. 47, No. 2., 1979, 263 ss).

Riprendendo poi gli spunti ritraibili dal volontarismo moderno, si può evidenziare che la spinta all'azione è determinata dalla volontà più che dalle dinamiche della ragione, pura o pratica che sia (BLONDEL M., *L'azione. Estratti*, a cura di DURANTE G., Firenze, 1934). Ne consegue che il sindacato su questi errori di valutazioni si rivela labile e privo di ancoraggi certi.

Nel caso esaminato dalla sentenza in esame, la società operava nel settore del pellame e ha scelto di sostenere costi per sponsorizzazione di auto di gran turismo, facendo affidamento sul ritorno pubblicitario collegato a questa tipologia di auto e al relativo pubblico di appassionati, senza considerare il rapporto tra capacità di diffusione pubblicitaria e costi da sopportare anche per prestazioni accessorie come la disponibilità dei piloti a incontri e partecipazione agli eventi. Come noto, la modalità di veicolazione del messaggio promozionale che caratterizza la sponsorizzazione dipende strettamente dal collegamento con l'attività o l'immagine del soggetto sponsorizzato e dall'audience da questi conseguita e nella valutazione imprenditoriale

potrebbe non essere stata efficacemente comparata ai costi effettivi.

La scelta evidentemente è stata il frutto di una spinta volontaristica indipendente da precisi calcoli razionali, probabilmente confidando nella capacità attrattiva dell'attività sponsorizzata: la scelta razionale non guida necessariamente l'imprenditore nell'assunzione di decisioni e l'errore può essere frutto di queste distorsioni.

La connessione tra accertamento e valutazione delle scelte imprenditoriali comporta poi la radicale compromissione della libertà di iniziativa economica e altera il meccanismo di investimento e rischio insito nell'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Coniugando gli aspetti volontaristici sottesi all'esercizio dell'impresa al contenuto della libertà d'iniziativa economica, che consiste non solo nella libertà dell'impresa di decidere se intraprendere un'attività economica, ma anche in quella di organizzarla, si comprende che l'assunto di antieconomicità delle scelte imprenditoriali diviene evanescente. È stata proprio la Corte Costituzionale ad affermare che *“la libertà di organizzazione e di gestione dell'impresa (...) è un elemento della libertà d'iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost.”* (Corte Cost., 22 novembre 1991, n. 420; 8 aprile 1965, n. 30). E tale libertà comprende anche quella di gestire male la propria impresa, di adottare decisioni dettate da imponderabili connessioni con le diverse forze del mercato e da errate valutazioni probabilistiche. In quest'ottica, l'uso dell'antieconomicità delle scelte come perno dell'accertamento potrebbe configurarsi come sanzione impropria per il cattivo esercizio dell'attività imprenditoriale e tramutarsi in una limitazione della libertà di iniziativa economica non contemplata dalla Carta costituzionale.

Ecco allora che il primo ridimensionamento del filone dell'antieconomicità con riguardo alla deducibilità dei costi dovrebbe costituire il primo tassello di un nuovo corso in cui il riscontro di una scelta antieconomica, con tutte le insidie insite nel differenziare l'antieconomicità manifesta da quella *“ragionevole”*, può essere considerata al più un sintomo da valutare insieme ad altri in un quadro complesso in cui non è possibile prescindere da un solido impianto probatorio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CARPENTIERI L., *La libertà di impresa e il fantasma dell'antieconomicità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 21 marzo 2016
- CONSOLO G., *Note sulla deducibilità dal reddito sponsorizzazioni erogate a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 2, 814 ss.
- FARRI F., *Detrazione IVA e antieconomicità del corrispettivo: abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 18 febbraio 2017
- FRANSONI G., *Il sindacato dell'amministrazione sulla “congruità” dei costi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 dicembre 2016
- GREGGI M., *Il requisito dell'obiettiva economicità dell'attività d'impresa nell'accertamento contabile induttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 6, 507
- LUPI R., *Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale*, in *Rass. trib.*, 2001, 1, 214
- PROTO A.M., *Nuove pronunce in tema di antieconomicità del comportamento del contribuente*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2012, 4, 333 ss.
- RUSSO P., *Transfer pricing interno, valore normale e deducibilità delle componenti negative di reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 4, 361
- TUNDO F., *Le insidie dell'antieconomicità stand alone, ovvero: “basta la parola!”*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2021, 4, 321 ss.

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

La deducibilità “strutturale” dell’IMU: la Consulta richiama i canoni di coerenza e ragionevolezza per rimediare agli errori della decretazione d’urgenza

IMU, “structural” deductibility. The Italian Constitutional Court adopts the parameters of coherence and rationality in order to remedy the errors of law-decrees

ALESSIA TOMO

Abstract

Il presente contributo, prendendo le mosse dalla recente pronuncia con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale l’indeducibilità IMU per gli immobili strumentali dall’IRES, mira a evidenziare la pregevolezza delle considerazioni svolte dalla Consulta in una pronuncia che, per quanto attesa, si è rivelata tutt’altro che scontata. Utilizzando i canoni di coerenza e ragionevolezza quali parametri di costituzionalità, il Giudice delle leggi ha fatto emergere, pur in un momento di grave crisi economico-pandemica, le storture di un sistema che da anni aveva mostrato le sue debolezze.

Parole chiave: imposta municipale unica, incostituzionalità, crisi finanziaria, ragionevolezza

Abstract

The present paper briefly analyses the issue pertaining the recent judgment of the Italian Constitutional Court that stated the unconstitutionality of the art. 14, c. 1, of the legislative decree n. 23 of the 14 March 2011, in its first configuration, in the section that stated the impossibility to deduct the payment of the “IMU” (Italian real estate local tax) from the income taxation. The aim is to point out that the Constitutional Court fairly solved a crucial issue, although during a crisis period.

Keywords: real estate local tax, unconstitutionality, economic crisis, rationality principle

SOMMARIO: **1.** Considerazioni introduttive e breve inquadramento normativo. - **2.** L’assist fornito dall’ordinanza di remissione. - **3.** I parametri costituzionali: coerenza e ragionevolezza assorbono gli altri rilievi. - **4.** (segue) Il focus sulla deducibilità strutturale e la differenza con i regimi agevolativi: tra finalità extrafiscali e “beni al sole”. - **5.** L’IMU e gli errori della decretazione d’urgenza. - **6.** Esigenze di bilancio e monito per il legislatore.

1. Nonostante la crisi economico-pandemica in corso, la Corte Costituzionale ha dichiarato l’“attesa” incostituzionalità dell’indeducibilità IMU versata in relazione agli immobili strumentali nella determinazione del reddito imponibile ai fini IRES, dunque della disposizione di cui all’art. 14, comma 1, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, così come modificata dal D.L. n. 201/2011, applicabile *ratione temporis* al solo periodo d’imposta 2012. Su tale pronuncia si era creata una grande aspettativa – soddisfatta – già a far data dalla pubblicazione della rassegna stampa della Consulta nella quale si preannunciava l’adozione della declaratoria di incostituzionalità, all’esito della relativa discussione in Camera di consiglio.

La pronuncia merita particolare attenzione anche perché, come anticipato, sebbene pronunciata in un momento che può essere condivisibilmente ritenuto del tutto “eccezionale”, sembra aver rimediato ad una delle “storture” derivanti dalla decretazione d’urgenza alla quale, forse anche in maniera poco organica, si era fatto ampio ricorso durante la precedente crisi economico-finanziaria e, difatti, riconosciuta come uno dei «guasti del c.d. “federalismo all’italiana”» (ANTONINI L., *Un requiem per il federalismo fiscale*, in *Federalismi.it*, 2016, 16, 4), nonché una delle cause di quel «federalismo fiscale che non c’è», secondo chi autorevolmente, anche richiamando un’espressione schmittiana, ha parlato di «fatale rovescio» (GIOVANNINI A., *Sul federalismo fiscale che non c’è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 6, 1307).

Forse risiedono anche in questo le motivazioni per le quali la Corte non ha ritenuto di estendere il proprio giudizio dichiarando l’incostituzionalità anche con riferimento alle annualità successive al 2012, ricordando tuttavia – *in primis* al legislatore e in maniera quasi “monitoria” – che la totale deducibilità è già in programma a far data dal 2022.

Del resto, proprio il Giudice redattore della sentenza in esame, aveva già autorevolmente evidenziato come «per effetto congiunto delle manovre “anti crisi” degli ultimi anni e di una buona dose di sciattezza legislativa (...) il sistema attuale dell’imposta municipale, che ha completamente travolto l’impianto definito dal d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (...): a) non rispetta il principio di semplificazione (...); b) non rende possibile, per effetto della riserva allo Stato di una rilevante quota dell’IMU (raddoppiata o triplicata rispetto alla vecchia ICI, ma con il paradossale effetto di assegnare ai comuni risorse inferiori a quella), l’accountability che costituisce la giustificazione democratica del decentramento del prelievo tributario (...)» (ANTONINI L., voce “Federalismo fiscale” (dir. cost.), in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 2017, 420).

Si ricorda che la “tormentata” disciplina IMU è stata oggetto di repentini cambiamenti, anche per quanto attiene la specifica previsione dell’“indeducibilità”: il D.L. n. 201/2011, nell’“anticipare” al 2012 l’entrata in vigore dell’imposta comunale (che avrebbe dovuto entrare in vigore nel 2014, in base all’originaria previsione dell’art. 14, D.Lgs. n. 23/2011), aveva previsto espressamente la totale indeducibilità dell’IMU. Il legislatore ordinario, rilevandone (come si approfondirà *infra*) la “problematicità”, aveva poi modificato la previsione con la Legge di stabilità per il 2014, prevedendo una deducibilità del 20 per cento a far data dal periodo d’imposta 2014 e – palesando così il proprio disappunto per l’operato della decretazione d’urgenza – prevedendone l’applicabilità, “retroattivamente” e *in melius*, già per il periodo d’imposta 2013 al 30 per cento. Su questo impianto normativo è poi nuovamente intervenuta la Legge di stabilità 2016, prevedendo la “sostanziale” esenzione dal pagamento dell’IMU per gli immobili accatastati nelle categorie D ed E (superando così, per tali immobili, il riconoscimento della deducibilità dell’IMU) in quanto «assoggettati a un nuovo sistema di determinazione della rendita catastale (cosiddetta stima diretta), che scorporerebbe da essa la considerazione delle componenti funzionali allo specifico processo produttivo, così che l’IMU, calcolata sul valore catastale, non le colpisca» (Così, Corte Cost. n. 163/2019). Per le altre categorie catastali, in virtù del loro “potenziale uso promiscuo”, il legislatore ne aveva legittimato soltanto la deducibilità parziale. I latenti effetti “discriminatori” della disciplina hanno in seguito giustificato ulteriori interventi legislativi: così, con Legge di bilancio 2019, la percentuale di deducibilità è stata innalzata al 40 per cento a far data dal periodo d’imposta 2019, ma questa disposizione non è mai stata realmente applicata, in quanto, nelle more (D.L. n. 34/2019 e Legge di bilancio 2020) la suddetta percentuale è stata ulteriormente modificata salendo al 50 per cento per il periodo d’imposta 2019; al 60 per cento per i periodi d’imposta 2020 e 2021 fino ad arrivare alla deducibilità totale dal periodo d’imposta 2022.

Da questo brevissimo *excursus* normativo ben si comprendono le motivazioni per le quali, in merito all’evoluzione della disciplina brevemente delineata, la Consulta, nella sentenza in esame, ha evidenziato che «La descritta evoluzione, nel denotare un quadro normativo poco lineare e sistematico, lascia in ogni caso intravedere come proprio l’indeducibilità totale dell’IMU ai fini delle imposta erariali sui redditi, dato il forte impatto sul sistema delle imprese, risulta ben presto, per stessa ammissione del legislatore, uno dei temi critici e quindi da riformare». Dopo tutti gli interventi normativi, rimaneva “scoperto” il solo anno 2012 che, pertanto, meritava l’intervento del Giudice delle leggi.

2. La magistrale sentenza della Corte Costituzionale appare aver colto appieno le rilevanti questioni sollevate nell'ordinanza resa nel giudizio *a quo* dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, che, sulla scia di quanto eccepito dal ricorrente, ha evidenziato con estrema chiarezza le criticità della normativa applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame.

Preme ricordare che i dubbi sulla legittimità costituzionale della disposizione censurata non sono nuovi, anzi la questione era già stata sollevata da precedenti ordinanze di rimessione, che, tuttavia, non avevano superato il “preliminare” vaglio di “ammissibilità” dinanzi alla Consulta.

Si ricorda, tra le altre, la recente ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Parma che, sebbene «*particolarmente stringata*» aveva già avuto il «*pregio di porre all'attenzione della Corte (...) una disposizione contrastante con i principi costituzionali*» e, pertanto, sulla cui condivisibilità, quantomeno contenutistica, si era già espressa la dottrina (FARRI F., *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza alla prova della parziale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 2, 59). Tale ordinanza, tuttavia, non aveva superato il vaglio di ammissibilità: la Corte, con sentenza n. 163/2019, evidenziava (tra gli altri aspetti) che il giudizio *a quo* aveva ad oggetto le annualità 2012, 2013 e 2014, ma che il giudice remittente aveva sollevato la questione di costituzionalità con riferimento al solo 2014 (anno in cui era ammessa una deducibilità del 20 per cento) e richiamando come parametro il solo art. 53 Cost., motivo per il quale la Consulta aveva – forse necessariamente – dovuto evidenziare che «*Omettendo di confrontarsi con i regimi normativi relativi ai precedenti periodi d'imposta altrettanto rilevanti nella fattispecie al suo esame, risulta incomprensibile la ragione per la quale egli ritenga incompatibile con il principio di capacità contributiva solo una percentuale di deduzione dell'IMU dall'IRES pari al venti per cento, con ciò indirettamente validando il contenuto dei regimi di deducibilità inerenti agli anni 2012 e 2013*».

Forse già da tale pronuncia, che si era “limitata” a dichiarare l'inammissibilità della questione, traspariva una qualche “apertura” dei Giudici delle leggi, nella quale ha poi fatto breccia l'ordinanza della Commissione ambrosiana che ha avuto il merito di circostanziare con precisione la vicenda così da superare il vaglio della “non manifesta infondatezza”, malgrado quanto argomentato dalla difesa erariale.

In particolare, nella citata ordinanza, dopo un lucido inquadramento della fattispecie, la Commissione sottolinea le motivazioni alla base della “rilevanza della questione” ai fini della decisione del giudizio *a quo*, avente ad oggetto l'impugnazione del diniego tacito all'istanza di rimborso presentata dal contribuente relativamente agli importi asseritamente deducibili dall'IRES dell'IMU pagata nell'anno 2012.

Premesso ciò, il Giudice *a quo* ha evidenziato la “non manifesta infondatezza” della questione, in virtù degli individuati quattro parametri di costituzionalità, che si riassumono brevemente: art. 53 Cost., in quanto la disciplina “impugnata” si pone in contrasto con il parametro dell’“effettività” della capacità contributiva; ancora art. 53 Cost., in quanto la disciplina integrerebbe anche una ipotesi di “doppia imposizione”, notoriamente contrastante con il principio di capacità contributiva, anche secondo quanto ribadito dalla stessa legge delega n. 42/2009, in attuazione della quale è stato adottato il D.Lgs. n. 23/2011; violazione del principio di ragionevolezza di cui agli artt. 3 e 53 Cost., poiché la disposizione censurata contrasterebbe con la, viceversa, ragionevole scelta legislativa in virtù della quale la base imponibile IRES è costituita dal “reddito complessivo netto”; artt. 3 e 41 Cost., il cui combinato disposto risulterebbe violato dalla disposizione in esame in quanto integrerebbe un trattamento discriminatorio che, conseguentemente, violerebbe non solo il principio di uguaglianza formale, ma anche la libertà di iniziativa economica privata, principalmente perché comporterebbe un trattamento differenziato tra chi è proprietario o chi conduce in locazione beni immobili strumentali allo svolgimento dell'attività d'impresa (conferma di ciò deriverebbe anche dalla previsione relativa alla deducibilità della TASI).

3. La Consulta evidenzia che l'evoluzione normativa della “tormentata” disciplina dell'imposta in esame «*lascia intravedere come proprio l'ineducibilità totale dell'IMU ai fini delle imposte erariali sui redditi, dato il forte impatto sul sistema delle imprese, sia risultata ben presto, per stessa ammissione del legislatore, uno dei temi critici e quindi da riformare*».

Concordando con quanto rilevato dal giudice *a quo*, la Corte evidenzia che la deducibilità dell'IMU pagata in relazione agli immobili strumentali dall'imponibile IRES ha natura strutturale, poiché la base imponibile IRES, ai sensi dell'art. 75, comma 1, Tuir è costituita dal "reddito complessivo netto", concetto che si pone in stretta connessione con quel principio di inerenza che, per costante giurisprudenza di legittimità, è un principio che «*si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo*» (ex multis, Cass., sez. V, nn. 1290/2020 e 450/2018). Tale principio, evidenzia la Consulta, si riflette anche nella previsione di cui all'art. 99, comma 1, Tuir che, sotto la eloquente rubrica "Oneri fiscali e contributivi", stabilisce che «*Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento*», prevedendo così, espressamente, che gli oneri fiscali, diversi da quelli derivanti dalle imposte sui redditi, e dunque comprensivi delle imposte patrimoniali, devono essere deducibili (il legislatore ha utilizzato il presente indicativo a tal fine). Pertanto, come evidenziato in dottrina, «*la deducibilità prescinde da valutazioni circa la strumentalità/necessità dell'onere alla produzione del reddito o circa la coerenza della deduzione di un'imposta sul patrimonio dall'imposta sul reddito*» (CANÈ D., *Tributi locali. Sulla deduzione di imposta da imposta: l'indeducibilità dell'IMU dall'imposta sui redditi delle società davanti alla Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2018, 4, 803 ss.).

Sul punto la Corte, esplicitamente richiamando dei propri precedenti, sottolinea che «*il controllo "in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.", si riconduce a un "giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso 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"*» (ex multis, Corte Cost. sentenze nn. 10/2015, 116/2013, 223/2012, 111/1997). Posto che in merito all'IRES il legislatore ha stabilito che "l'imposta si applica sul reddito complessivo netto", una previsione, quale quella in esame, che stabilisca l'indeducibilità di un costo inerente si pone in palese contrasto con i principi di ragionevolezza e coerenza e, dunque, con il parametro di cui all'art. 3 Cost. e all'art. 53 che di quest'ultimo costituisce proiezione in ambito tributario. Se così non fosse, si continuerebbe a perpetrare una insostenibile "discriminazione".

In realtà la tematica potrebbe apparire connessa anche al combinato disposto degli artt. 3 e 41 della Costituzione, difatti condivisibilmente richiamato dal giudice *a quo*. Il trattamento potenzialmente "discriminatorio" che derivava dalla disciplina caduta sotto la scure della Corte, si poneva infatti in contrasto anche con la libertà di iniziativa economica privata poiché, trattando in maniera differente i soggetti proprietari di un immobile strumentale rispetto a quelli che, viceversa, conducono tale immobile solo in locazione (con un canone peraltro regolarmente deducibile), limiterebbe la libertà di espressione economica, così, come evidenzia il giudice *a quo*, «*penalizzando ... le società che hanno scelto – anche in tempi risalenti – di investire parte del proprio capitale o dei propri utili nell'acquisto di immobili strumentali*». Da questo potrebbe discendere una duplice considerazione. Da un lato che, in ipotesi assolutamente patologiche, tale disposizione poteva potenzialmente orientare le scelte degli imprenditori verso comportamenti suscettibili di integrare fattispecie elusive. Dall'altro appare doveroso evidenziare la "disarmonia" di tale disposizione con la normativa in materia di credito d'imposta (il riferimento è alla L. n. 388/2000) che aveva, di contro, incentivato l'investimento delle imprese nell'acquisto di immobili strumentali.

E, ancora, da tale disposizione, sebbene "in percentuale", deriverebbe un diverso trattamento anche rispetto alle ulteriori annualità, per le quali, come evidenziato, il legislatore aveva previsto un trattamento differente. Come anticipato, la Corte non si è pronunciata sul punto, in quanto ritenuto assorbito, ma il rilievo resta di estremo interesse e difatti era già stato acutamente evidenziato dalla dottrina che, all'indomani della citata ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Perugia, rilevava che tale disciplina dava «*corso a un regime in cui gli imprenditori che impiegano fattori produttivi costituiti da beni immobili vengono trattati diversamente dagli imprenditori che impiegano fattori produttivi*

differenti (o che semplicemente sono affittuari anziché proprietari degli immobili in cui operano) senza che a tale diversità di trattamento corrispondano situazioni apprezzabilmente diverse (...)» (FARRI F., *I principi ...*, cit., 73).

Altrettanto “assorbiti” gli ulteriori rilievi di cui all’ordinanza di rimessione relativi al *vulnus* all’elemento della “effettività” che deve caratterizzare la capacità contributiva e al paventato rischio di “doppia imposizione”, sebbene sarebbe stato di tutto rilievo scientifico anche leggere la posizione della Corte in merito.

4. La questione di legittimità della disposizione in esame, secondo quanto argomentato dalla dottrina (in relazione alla citata ordinanza di rimessione della CTP di Parma, ma certamente mutuabile) «è frutto del seguente sillogismo: a) il reddito deve essere tassato al netto dei costi di produzione, perché solo il reddito netto esprime l’effettiva capacità contributiva colpita dall’imposta sul reddito (principio della tassazione al netto dei costi); b) tutte le spese devono essere ammesse in deduzione, nella determinazione del reddito d’impresa imponibile; c) l’IMU, in quanto costo inerente, dev’essere totalmente deducibile» (CANÈ D., *Tributi locali...*, cit., 803 ss.).

La Corte argomenta la sua decisione rilevando che «*La deducibilità dell’IMU dall’imponibile dell’IRES assume natura strutturale*». In tal senso, pertanto, la Corte evidenzia che, a differenza di quanto argomentato dalla difesa erariale, la necessità di dichiarare l’incostituzionalità dell’indeducibilità attiene a questioni strutturali e non integrerebbe una fattispecie agevolativa, proprio perché la deducibilità in questione «*(...) è resa necessaria dall’applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo*», come era stato confermato dalla medesima Corte anche nella recente pronuncia n. 120/2020. Nel caso in esame, si trattava dunque di una “sottrazione” strutturale, necessitata non da esigenze di politica fiscale bensì dal corretto funzionamento del sistema tributario e dai principi che “discendono” dall’art. 53 Cost.

Per avvalorare tale posizione, la Corte, implicitamente richiamando quanto pacifico nella giurisprudenza costituzionale, in virtù della quale «*la previsione di ipotesi di deducibilità e detraibilità ai fini fiscali resta affidata alla discrezionalità del legislatore, la quale “rimane insindacabile nel giudizio di costituzionalità, a meno che non trasmodi in arbitrio”*» (ex multis, Corte Cost. nn. 258/2008 e 373/2008), ricorda che il legislatore può sempre prevedere dei limiti alla deducibilità dei costi, ma queste limitazioni devono trovare giustificazione in valide ragioni a salvaguardia dell’interesse fiscale, ai fini di un corretto bilanciamento di interessi, dunque nel rispetto del principio di proporzionalità e ragionevolezza, altrimenti ci si troverebbe di fronte a quello che è stato definito come un «*abuso di regole volte al “gonfiamento” della base imponibile*» (ZIZZO G., *Abuso di regole volte al “gonfiamento” della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, 39 ss., il quale richiama la autorevole evocazione agli «*estrogeni tributari*» di FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, il quale, a sua volta, ricordava che le motivazioni che spingono il legislatore possono essere ragionevoli se fondate su valide argomentazioni, ovvero irragionevoli se «*dettate dal miope scopo di gonfiare la base imponibile e di ottenere un maggior reddito, costi quel che costi*»). Una “giustificazione ragionevole” può, dunque, risiedere in previsioni volte a scoraggiare fenomeni di evasione o elusione, nella previsione di deduzione di costi «*di dubbia inerenza*» o che richiedano ingenti costi per il relativo accertamento; ma, sul punto, la Corte ribadisce che non era affatto questa la situazione che reggeva l’indeducibilità in esame, poiché, nel caso dell’IMU, imposta patrimoniale reale, i beni oggetto di interesse sono i beni immobili, cosiddetti “beni al sole” «*difficilmente sfruttabili per manovre evasive, elusive o erosive*». Anche sotto tale rilevantissimo profilo, dunque, la Corte condivisibilmente si discosta da quanto evidenziato nella precedente sentenza n. 193/2019, nella quale, la Consulta, quasi avvalorando la decisione legislativa di “escludere” le sole categorie catastali D ed E, aveva – opinabilmente – evidenziato che «*per gli immobili strumentali non rientranti nelle citate categorie catastali, in quanto suscettibili di “uso promiscuo”, strumentale o meno, il valore andrebbe calcolato in modo onnicomprensivo ma temperato dalla deducibilità forfetaria del venti per cento per tener conto dell’eventuale valenza dell’immobile come costo di produzione deducibile*».

E invece, condivisibilmente, sul punto la sentenza in commento, riferendosi alle ipotesi di “deroga” alla deducibilità dei costi, rileva che *«fuori da queste ipotesi le deroghe stentano a trovare adeguata ragione giustificatrice: alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti»*.

5. La Corte costituzionale evidenzia la necessità di dichiarare l'incostituzionalità della disposizione in vigore, *ratione temporis*, per il solo anno 2012, unico anno in cui era “sopravvissuta”, in piena crisi economico-finanziaria. Sul punto, la sentenza in commento dapprima ricalca con grande chiarezza l'*excursus* storico che ha caratterizzato la nascita dell'imposta municipale unica evidenziando che *«la censurata indeducibilità dell'IMU dall'imponibile IRES si pone all'interno di un complesso sviluppo normativo, che ha condotto, ben al di là del fisiologico effetto di un'imposta patrimoniale, all'esito di un particolare aggravio della pressione fiscale a carico delle imprese proprietarie di immobili»*. E difatti, come anticipato, l'imposta in esame, nel suo impianto originario era stata istituita nell'ambito del D.Lgs. n. 23/2011 sul c.d. Federalismo municipale, attuativo della legge delega n. 42/2009, a sua volta attuativo dell'articolo 119 Cost., come riformato all'esito della Riforma del Titolo V (L. cost. n. 3/2001), dunque con l'obiettivo di *«spostare l'asse del prelievo sul comparto immobiliare dallo Stato ai Comuni, in vista degli obiettivi di rafforzare il grado di autonomia finanziaria, di valorizzare il principio di correlazione tra imposizione e funzioni e di semplificare il sistema della finanza locale»*. Tale imposta, unitamente ad una imposta municipale secondaria, avrebbe dovuto entrare in vigore a far data dall'anno 2014, al fine di realizzare quella desiderata *«coincidenza tra la cosa amministrata e la cosa tassata»* che avrebbe consentito l'effettivo passaggio da una “finanza decentrata” ad un più compiuto “federalismo fiscale”.

Tuttavia, è noto che l'applicazione dell'imposta è stata anticipata all'anno 2012 ad opera del D.L. n. 201/2011 (c.d. decreto Salva-Italia), un emblematico esempio di decreto *omnibus*, adottato dal Governo per fronteggiare la grave crisi economica, di origine finanziaria che ha colpito il mondo occidentale dal 2008; crisi che ha condotto all'adozione di stringenti politiche di *austerità* nell'Eurozona dove è stato firmato il c.d. *Fiscal compact* in virtù del quale gli Stati membri hanno dovuto adeguare le proprie previsioni costituzionali in tema di bilancio e debito pubblico e che, in particolare in Italia, ha condotto alla riforma dell'art. 81 Cost. Proprio in quel contesto si è assistito ad un ampio ricorso alla decretazione di urgenza, anche a causa delle forti sollecitazioni provenienti dal Consiglio direttivo della BCE che, con la nota lettera inviata al Governo italiano nel 2011 lo esortava a *«rafforzare la reputazione della sua firma sovrana e il suo impegno alla sostenibilità di bilancio»*, prendendo provvedimenti *«il prima possibile per decreto legge»*. E difatti, proprio con decreto-legge si fece fronte a tale emergenza con *«una contrazione della spesa pubblica e (...) un aumento del prelievo fiscale»* (BILANCIA P., *Il governo dell'economia tra stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista AIC*, 2014, 3, 2).

In merito la Consulta evidenzia difatti che *«La linearità di questo disegno è stata però tradita da una serie di interventi normativi immediatamente successivi che hanno radicalmente trasformato, già dal 2012, l'IMU»*, poiché *«in conseguenza all'acuirsi della grave crisi finanziaria, proprio sull'IMU si è scaricato gran parte del peso di una manovra emergenziale che, soprattutto per le imprese, ha aggravato il livello dell'imposizione patrimoniale sugli immobili e ha, peraltro, anche inciso fortemente sul grado di autonomia finanziaria dei Comuni»*, introducendo una sorta di *«compartecipazione dello Stato su un tributo locale»* (ANTONINI L.), dunque il contrario di quanto previsto dall'art. 119 Cost. Non a caso, non è mancato chi ha autorevolmente rilevato che la crisi economica di quegli anni ha integrato una *«congiuntura storica e politica che non ha favorito l'attuazione del federalismo fiscale»* (ANTONINI L., *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, 2014, 1-2, 18) e ha alimentato una forza centripeta che si è contrapposta alla *«forza centrifuga innescata dalla legge 42»* (URICCHIO A.F., *Equilibrio finanziario e prospettive di riforma della finanza locale tra fiscalità di prossimità e neocentrismo*, in GLENDI C. – CORASANITI G. – CORRADO OLIVA C. – DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., a cura di, *Per un nuovo ordinamento tributario*, Milano, 2019, 286).

L'unico "merito" – per quanto "impopolare" – riconosciuto al c.d. decreto Salva-Italia atteneva alla previsione dell'applicabilità dell'imposta in esame anche alla prima casa, tentando così di rimediare a quell'abolizione dell'ICI sulla prima casa, definita quale «*peccato originale*» (LA SCALA A.E., *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 6, 7), in quanto colmava «*un difetto della precedente versione perché andava a rafforzare il legame tra l'elettore residente e la politica locale, rendendo maggiormente efficace il controllo democratico*» (ancora ANTONINI L., *Un requiem...*, cit., 10). Per il resto, l'"errore" individuato dalla Corte risiede nel fatto che, secondo quanto si legge nella sentenza, con tale decreto-legge «*sono stati introdotti moltiplicatori delle rendite catastali che ne hanno notevolmente incrementato l'incidenza; è stato attribuito allo Stato, pur mantenendo il carattere municipale dell'imposta, metà del gettito su tutti gli immobili, a eccezione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali a uso strumentale*» e difatti, autorevolmente, proprio il redattore della sentenza, già aveva evidenziato come «*da quel momento si è persa ogni linearità di sviluppo in base ai principi fondamentali di ogni federalismo fiscale e il legislatore si è ritrovato nella parte dell' "apprendista stregone" che ha perso letteralmente il controllo della situazione (...)*» (ANTONINI L., *Un requiem...*, cit., 10).

Già nell'anno 2013, come ricordato dalla stessa Consulta, il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, con il documento intitolato "Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili", affrontando il tema della "deducibilità ai fini della determinazione del reddito d'impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive" aveva rilevato che «*Con il passaggio dall'ICI all'IMU, gli immobili di proprietà delle imprese hanno subito un incremento di prelievo, dovuto sia all'aumento delle aliquote e dei coefficienti moltiplicativi applicati alle rendite catastali, sia alla circostanza che l'IMU non ha sostituito le imposte sui redditi che gravano sugli immobili ad uso produttivo (mentre ha sostituito il prelievo IRPEF sui redditi di tutti gli altri immobili non locati)*», pertanto «*Il riferimento alla deducibilità dell'IMU relativa agli immobili utilizzati per attività produttive ai fini della determinazione del reddito di impresa contenuto nell'art. 1 del D.L. n. 54 del 2013, prospetta un intervento che sarebbe in linea con quanto avviene nei principali Paesi europei e, inoltre, consentirebbe di superare i problemi di incostituzionalità che l'indeducibilità attualmente prevista può porre sul piano della capacità contributiva*».

Del resto, sempre nel corso della successiva "decretazione emergenziale" è stato anche eliminato quell'unico effetto positivo dell'imponibilità anche sull'abitazione principale, in virtù del quale è dunque «*saltato il principio «pago, vedo, voto», fondamento del federalismo responsabile*» (CARPENTIERI L. – CERIANI V., *Proposte per una riforma fiscale sostenibile. Work in progress*, in *Astrid Online*, 2020, 52).

Appare singolare osservare che, sebbene le conseguenze siano differenti *ratione materiae*, sembra il medesimo *excursus* della vicenda che ha interessato l'istituto del reclamo-mediazione: introduzione con la decretazione d'urgenza adottata nel corso della crisi finanziaria (D.L. n. 98/2011 e dubbi sulle preponderanti finalità di gettito); intervento legislativo atto a "correggerne le storture"; intervento della Corte Costituzionale che ha dichiarato l'incostituzionalità del solo impianto legislativo "originario" (dunque derivante dalla decretazione d'urgenza).

In ogni caso, tornando all'IMU, si rende necessario evidenziare la condivisibilità della posizione della Corte in merito alla infondatezza dell'eccezione sollevata dalla difesa erariale relativa al carattere di «misura eccezionale e temporanea, per il solo anno 2012» della normativa censurata, che sarebbe stata giustificata dalla «grave crisi economica che il Paese stava attraversando». Sul punto, si legge nella sentenza «*Non solo questa Corte ha già precisato che di per sé «la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali» (sentenza n. 288 del 2019), ma tale carattere non è nemmeno propriamente riferibile – come osserva la parte privata – alla norma censurata, nella cui struttura l'integrale indeducibilità è stata prevista come permanente e solo accidentalmente, per effetto di discrezionali e successivi interventi del legislatore, è risultata limitata all'anno 2012*». Del resto, si ricorda quanto autorevolmente ricordato da chi, nel "condannare" l'abuso della decretazione d'urgenza, ha scritto «*Se particolare deve essere la necessità, se straordinario deve essere il caso, se impellente deve essere l'esigenza, il decreto legge non potrà mai essere utilizzato per istituire un tributo destinato*

a durare, un tributo che connoti, per usare il linguaggio della tradizione, la fiscalità ordinaria» (MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 6, 11007 ss.).

6. Risulta evidente sottolineare il “coraggio” della pronuncia in esame che condivisibilmente ha dichiarato l’incostituzionalità della disposizione censurata, aprendo così le porte a istanze di rimborso in un momento di crisi economico-pandemico, sebbene limitatamente alla sola annualità 2012. Quasi come se tale pronuncia voglia porsi in linea di “continuità” con le recenti iniziative legislative in materia tributaria, di stampo *lato sensu* “agevolative” nei confronti dei soggetti IRES.

Inevitabile considerare che l’attuale momento di crisi avrebbe indotto i più a “scommettere” che la Corte, seguendo la scia di altre pronunce adottate nei più recenti “momenti di crisi” avrebbe modulato gli effetti temporali della sua pronuncia (si pensi per tutte alla celebre sentenza n. 10/2015, con la quale, come autorevolmente evidenziato *«la Corte (...) si è mossa con la mannaia e si è dotata di uno strumento perverso che d’ora innanzi farà valere per ogni questione tributaria»*, DE MITA E., *Il conflitto tra capacità contributiva ed equilibrio finanziario dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2016, 3, 561 ss.) e, invece, per richiamare la nota espressione di ALLORIO E. *«giurisdizione necessitata»*, potrebbe dirsi che qui la decisione è stata “necessitata al contrario”, *pro* contribuente, o, più semplicemente, “giusta”. Al punto tale che sarebbe stato di grande rilievo – perlomeno scientifico – leggere come la Corte avrebbe affrontato il tema dell’incostituzionalità in merito al parametro di cui all’art. 41 Cost., o comunque del combinato disposto tra gli artt. 3 e 41, ritenuto invece assorbito. Del resto forse proprio questa ulteriore riflessione avrebbe potuto far “estendere” il giudizio di incostituzionalità anche alla disciplina delle annualità comprese tra il 2013 e il 2021, in merito alle quali forse permane qualche dubbio. Potrebbe ritenersi che, forse proprio a causa dell’attuale “emergenza”, sia mancato quell’ulteriore “slancio” per estendere gli effetti della pronuncia, invece espressamente – ma anche motivatamente – esclusi dalla Corte, anche in relazione ai principi di cui all’art. 81 Cost..

Sebbene con riferimento a recenti e, per certi versi opinabili, decisioni della Corte è stato rilevato che *«molti casi hanno implicazioni politiche o costituiscono decisioni politiche sia pure a seguito di analisi tecnico-giuridica e sulla base di elementi di razionalità riconducibili alla ragionevolezza. La Corte “motiva ma non spiega”»* (DE MITA E., *Il conflitto...*, cit.), viceversa, nel caso in esame certamente la Corte ha “motivato”.

E, anzi, proprio nel motivare la “mancata estensione”, la sentenza appare condivisibilmente quasi “monitoria”, caratteristica ormai frequente nelle recenti pronunce della Consulta: si ricorda al legislatore, quasi volendo scongiurare che lo stesso possa fare “un passo indietro”, che è già in programma la “promessa” indeducibilità totale, definita come *«virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022»*.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALFANO R., *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell’Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, 328-353
- ANTONINI L., *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d’insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, 1-2/2014, 1-2, 15-47
- ANTONINI L., *Un requiem per il federalismo fiscale*, in *Federalismi.it*, 16/2016, 16, 1-30
- ANTONINI L., voce “*Federalismo fiscale*” (dir. cost.), in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 2017, 409-422
- BILANCIA P., *Il governo dell’economia tra stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista dell’Associazione italiana dei costituzionalisti*, 2014, 3, 1-13
- BUZZACCHI C., *«Capacità contributiva» e «progressività» alla prova dell’equilibrio di bilancio*, in *Osservatorio costituzionale*, 2017, 3, 1-27
- CANÈ D., *Tributi locali. Sulla deduzione di imposta da imposta: l’ineducibilità dell’IMU dall’imposta sui redditi delle società davanti alla Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2018, 4, 803 ss.

- CARPENTIERI L. – CERIANI V., *Proposte per una riforma fiscale sostenibile. Work in progress*, in *Astrid Online*, 2020, 1-68
- DE MITA E., Il conflitto tra capacità contributiva ed equilibrio finanziario dello Stato, in *Rass. trib.*, n. 3/2016, pp. 561 e ss.;
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008;
- FARRI F., *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza alla prova della parziale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 2, 56-78
- FARRI F., *L'ineducibilità parziale dell'IMU dal reddito d'impresa contrasta con l'art. 3 Cost.*, in questa rivista, 30 luglio 2018
- GALLO F., *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1, 3 ss.
- GALLO F., *Il tramonto del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4
- GALLO F., *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019, 86 ss.
- GIOVANNINI A., *Sul federalismo fiscale che non c'è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 6, 1305-1333
- LA SCALA A.E., *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 6, 3-28
- MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 6, 11007 ss.
- MERCURI G., *Sui nuovi sviluppi giurisprudenziali in tema di esenzione IMU relativa all'abitazione principale*, in questa Rivista, 23 novembre 2020
- MORRONE A., voce "Bilanciamento (giustizia costituzionale)", in *Enciclopedia del diritto*, annali, vol. II, Milano, 2008, 185 ss.
- PAPA A., *Regionalismo differenziato e livelli essenziali delle prestazioni*, in AA.VV., *Regionalismo differenziato: un percorso difficile* (Atti del convegno *Regionalismo differenziato opportunità e criticità*, Milano, 8 ottobre 2019), 2019, 63 ss.
- RUOTOLO M., *L'evoluzione delle tecniche decisorie della corte costituzionale nel giudizio in via incidentale. Per un inquadramento dell'ord. n. 207 del 2018 in un nuovo contesto giurisprudenziale*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2019, 2, 644-665
- SALVINI L., *L'IMU nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, 3, 689 ss.
- SALVINI L., voce "Federalismo fiscale" (dir. trib.), in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 2017, 422-435
- URICCHIO A.F., *Equilibrio finanziario e prospettive di riforma della finanza locale tra fiscalità di prossimità e neocentrismo*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Milano, 2019, 271-298
- ZIZZO G., *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, 39 ss.

AGEVOLAZIONI E INCENTIVI

La rilevanza dei singoli componenti di un bene complesso ai fini delle agevolazioni fiscali per l'ammodernamento tecnologico delle imprese

Corporate taxation and tax credits for the technological modernization: the autonomous relevance of the individual components of a complex asset

GIANLUCA SELICATO

Abstract

Il saggio affronta una questione irrisolta nell'applicazione delle agevolazioni fiscali per l'ammodernamento tecnologico delle imprese che è costituito dell'autonoma rilevanza dei singoli componenti di un bene complesso. Le incertezze dovute all'assenza di una puntuale disciplina legislativa sono arginate da giurisprudenza e prassi che offrono indicazioni favorevoli alla valorizzazione del collegamento funzionale e inscindibile delle componenti del bene oggetto dell'agevolazione. Muovendo dagli istituti premiali basati sulla maggiorazione del costo di acquisizione del bene strumentale ai fini del suo ammortamento (super e iper ammortamento), l'analisi si sposta sui più recenti crediti d'imposta della Legge di bilancio per il 2021 e segnala l'importanza di un approccio sistematico che salvaguardi un'applicazione ragionevole del divieto (relativo anziché assoluto) di ammissibilità all'agevolazione dei costi dei fabbricati, delle opere murarie e dei beni aventi coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% annuo.

Parole chiave: agevolazioni, crediti d'imposta, ammodernamento tecnologico, ammortamento dei beni strumentali, component approach, nesso di pertinenzialità

Abstract

The article discusses a common profile of tax reliefs for the technological modernization of businesses which consists of the question, still unresolved, of the autonomous relevance of the individual components of a complex asset. Jurisprudence and administrative acts offer unequivocal elements that make believe decisive the role of the 'functional and inseparable connection' of the components of the asset that is the subject of the benefit. Starting from the relief based on the increase in the cost of acquiring the instrumental asset for the purposes of its fiscal amortization (so called 'super' and 'hyper amortization'), the analysis moves to the most recent tax credits of the Italian budget law for 2021 and warns the necessity of a systematic approach that safeguards a reasonable application of the (relative rather than absolute) prohibition of eligibility to subsidize of costs of buildings, masonry and assets with depreciation coefficients below 6.5% per annum.

Keywords: tax relief, tax credits, technological modernization, amortization of capital goods, component approach, nexus of relevance

SOMMARIO: **1.** Dimensione promozionale del Fisco e investimenti virtuosi delle imprese. – **2.** L'angusto concetto di 'bene strumentale nuovo' nella dimensione applicativa degli ammortamenti 'maggiorati' e delle misure agevolative affini. – **3.** Recenti orientamenti giurisprudenziali sul rilievo della pertinenza funzionale all'impianto, macchinario o attrezzatura di alcune componenti immobili dell'investimento. – **4.** Prassi ministeriale e altri apporti interpretativi sull'indivi-

duazione dei costi agevolabili nell'ammortamento maggiorato dei beni strumentali complessi. – **5.** L'individuazione dei costi inscindibilmente connessi all'acquisizione di beni complessi nella fruizione di agevolazioni affini (credito d'imposta per il Mezzogiorno e nuova Sabatini). – **6.** La riforma dei crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi nel piano "Transizione 4.0." e la rinuncia dell'Agenzia delle entrate all'interlocuzione endo-procedimentale sui profili di ammissibilità delle spese.

1. La crisi economica degli ultimi anni, prima ancora della recente pandemia, ha sostenuto una continua trasformazione dei meccanismi di sostegno degli investimenti virtuosi delle imprese. All'interno di questa categoria si collocano eterogenee misure finanziarie e fiscali che perseguono il consolidamento dei sistemi produttivi, l'accrescimento della competitività e il riposizionamento commerciale in relazione ai mutamenti dell'economia e dei mercati. Le filosofie economiche sottese agli sviluppi del diritto promozionale hanno inizialmente prediletto un approccio incline a coniugare lo sviluppo dell'economia interna con la salvaguardia dei livelli occupazionali; successivamente hanno svalutato la dimensione individualistica dell'impresa all'egida di interessi diffusi quali l'affermazione dei paradigmi dell'economia circolare, lo sviluppo di nuove tecnologie nei settori strategici delle società contemporanee più evolute e, negli ultimi anni, la lotta alla preoccupante accelerazione del cambiamento climatico (cfr. URICCHIO A.F., *Emergenze ambientali e imposizione*, in AA.VV., *La dimensione promozionale del Fisco*, Bari, 2015, 357 ss.).

In disparte ogni considerazione sull'adeguatezza degli strumenti approntati in ambito europeo e nazionale per favorire un tangibile concorso al perseguimento di obiettivi così ambiziosi, si è comunque innestato un processo virtuoso sostenuto dalla graduale conformazione dei nuovi investimenti delle imprese agli obiettivi di breve e medio periodo delle politiche pubbliche, generalmente riflessi nei presupposti per la fruizione delle agevolazioni. I fondi strutturali europei e i programmi operativi strategici nazionali hanno stimolato, da un lato, la ricerca e lo sviluppo tecnologico, dall'altro, la transizione delle imprese verso le c.d. "smart factory", unità di riferimento della "quarta rivoluzione industriale" (nel gergo comune "Industria 4.0.") incentrata sulla promozione dell'automazione a favore di migliori condizioni di lavoro e di nuovi modelli di business e sull'incremento dell'efficienza e della qualità delle produzioni (cfr. BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, in QUATTROCIOCCHI B. - BORIA P., a cura di, *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese*, Napoli, 2020, 21 ss.; URICCHIO A.F., *La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0.*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1041 ss.).

Per quanto sia difficile misurare in termini oggettivi l'influenza delle singole agevolazioni sulle scelte delle imprese, il crescente successo di alcuni istituti fiscali quali l'"iper-ammortamento", il bonus ricerca e sviluppo e il credito d'imposta per le imprese operanti nel Mezzogiorno d'Italia parrebbe premiare lo sforzo di raccordo delle misure promozionali con le esigenze del sistema imprenditoriale. Di contro, l'eccessiva variabilità degli schemi giuridici del diritto promozionale determina frequenti incertezze nella dimensione applicativa degli incentivi le cui principali cause vanno individuate nella difficoltà di regolare la pluralità di situazioni che un tessuto imprenditoriale in continuo fermento esprime e nella tendenza, ormai assestata, di delegare a regolamenti governativi, decreti ministeriali e provvedimenti direttoriali la definizione dei profili procedimentali dei nuovi istituti se non, addirittura, elementi che tangono la dimensione sostanziale dell'incentivo. Altri nodi sono destinati ad emergere nel tentativo di declinare la strategia socio-economica definita a livello politico con le regole di spesa dei fondi europei e, soprattutto, con la stratificata disciplina legislativa e con prassi applicative di istituti già assestati nell'ordinamento dei tributi.

2. Un esempio di tali incertezze, spesso difficili da cogliere nella fase di maturazione delle scelte di investimento, è offerto dall'esperienza applicativa dell'"iper-ammortamento" che prevede un incremento virtuale, ai soli fini dell'ammortamento, del costo sostenuto dalle imprese per l'acquisizione dei

beni strumentali con elevato profilo tecnologico interconnessi ed elencati nell'allegato A alla Legge di bilancio per l'anno 2017 (L. n. 232/2016). Nei suoi schemi legislativi, adesso superati dalla riforma dei crediti d'imposta varata dalla Legge di bilancio per il 2021 (L. n. 178/2020) di cui si dirà a breve, l'incentivo fiscale ricalca la normativa del "super-ammortamento" differenziandosene, tuttavia, nell'ambito oggettivo di applicazione. Gli interventi agevolabili, infatti, sono individuati mediante rinvio a un apposito elenco allegato all'art. 1, comma 9, L. n. 232/2016 che identifica le tipologie di investimento ritenute strategiche per favorire l'attuazione del modello "Industria 4.0.". Ma proprio la scelta di estendere le regole di un'agevolazione concepita a sostegno della sostituzione di singoli beni strumentali ("super-ammortamento") a fattispecie che possono innescare ben più profonde trasformazioni dei processi aziendali ("iper-ammortamento"), a volte basate sull'integrale sostituzione di linee di produzione o di impianti complessi, ha determinato non poche difficoltà. La strategia "Industria 4.0." ha dovuto fare i conti, infatti, con i vincoli contenuti nell'art. 1, commi 93 e 97, L. 28 dicembre 2015, n. 208, che escludono dall'agevolazione sia gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi per i quali il D.M. 31 dicembre 1998 stabilisce coefficienti tabellari inferiori al 6,5 per cento, sia quelli in "fabbricati e costruzioni".

Si tratta di un passaggio nodale dell'istituto promozionale, troppe volte trascurato nell'analisi giuridica eppure destinato ad emergere sempre più frequentemente poiché le trasformazioni più incisive ed astrattamente efficaci dei processi produttivi, su cui puntano gli sviluppi della legislazione fiscale, si avvalgono generalmente dell'integrale sostituzione di impianti o sulla loro radicale trasformazione. Detti impianti, di norma, inglobano varie componenti e richiedono, per la loro installazione e posa in opera, la realizzazione di opere murarie indispensabili ad assicurarne il funzionamento e quindi inscindibilmente connesse alla componente "meccanica". Si pensi, ad esempio, ai plinti di sostegno dei nastri trasportatori o alle piattaforme in cemento armato necessarie al posizionamento dell'impianto all'interno di un sito produttivo.

Ne discende un possibile attrito, soprattutto in sede di controllo, tra il concetto giuridico di "bene strumentale", quello industriale di "impianto", la *ratio-legis* delle nuove agevolazioni e talune espressioni utilizzate da un legislatore inizialmente attento a circoscrivere il beneficio al solo acquisto del bene strumentale. La disciplina-base delle nuove misure promozionali, in questo modo, deve fare i conti con le numerose ipotesi in cui non ha più senso riconoscere un autonomo apprezzamento delle opere (anche murarie) e dei costi strettamente accessori rispetto agli investimenti agevolati. Ma la scelta di attingere schemi giuridici e meccanismi applicativi da un impianto normativo per certi aspetti obsoleto alimenta il rischio che anche le politiche fiscali più ambiziose si imbattano in quell'eccessivo rigore nell'individuazione dell'oggetto dell'agevolazione che talvolta pervade la condotta degli uffici finanziari.

3. Non a caso la Suprema Corte ha dovuto da poco affrontare questo dissidio con alcune importanti pronunce che offrono un compendio interpretativo suscettibile di valorizzare l'elemento teleologico nell'applicazione del (medesimo) impianto normativo del super e dell'iper ammortamento. Ci si riferisce alle coeve sentenze Cass., sez. trib., 30 settembre 2020, nn. 20727, 20728, 20729 e all'ordinanza 5 ottobre 2020, n. 21287, secondo cui, in tema di determinazione della rendita catastale delle pale eoliche, occorre accertare se la torre di sostenimento costituisca macchinario, congegno, attrezzatura o altro impianto "*funzionale al processo produttivo di energia elettrica*" poiché questi ultimi, dal 2016, sono stati espressamente esclusi dal computo catastale ad opera dell'art. 1, comma 21, L. n. 208/2015 (su questi temi cfr. MASTELLONE P., *Deducibili con le aliquote relative ai beni mobili gli ammortamenti degli impianti eolici*, in *G.T. - Riv. Giur. Trib.*, 2019, 6, 538 ss.).

Sono statuizioni di indubbio interesse perché suscettibili di espandere la loro portata al di là della fattispecie affrontata e di definire in modo più chiaro l'ambito oggettivo di applicazione di un insieme sempre più ampio di agevolazioni il cui obiettivo consiste sempre più nell'efficientamento e nella trasformazione di processi produttivi di natura complessa anziché nella mera promozione dell'acquisto di beni strumentali nuovi. È questo il caso, ad esempio, del c.d. "bonus Mezzogiorno", agevolazione prevista dall'art. 1, commi da 98 a 108, della stessa L. n. 208/2015 e adesso prorogata dalla Legge di

bilancio per il 2021, che ha introdotto un credito di imposta a favore degli investimenti nelle strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia. Tenuto conto della fonte europea dei fondi utilizzati a sostegno della misura agevolativa, il comma 99 della Legge di stabilità per il 2016 ha considerato ammissibili i soli investimenti facenti parte di un “progetto di investimento iniziale” come definito all’art. 2, punti 49, 50 e 51, del Regolamento n. 651/2014 della Commissione europea, ovvero quelli relativi all’effettuazione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di investimenti in beni strumentali destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio “assistito”. In questo caso, sempre limitandosi all’enunciato legislativo, l’incentivo è riferito agli “investimenti in macchinari”, “impianti” e “attrezzature varie” e, dunque, non solo a investimenti finalizzati alla sostituzione dei beni per effetto della loro fisiologica obsolescenza.

Emerge inoltre che, pur all’interno di una strategia complessivamente volta a favorire l’ammodernamento e l’adeguamento tecnologico dei processi produttivi aziendali, al punto che è pacificamente ammesso il cumulo del bonus Mezzogiorno con l’iper-ammortamento, il legislatore fa uso di eterogenee espressioni (impianto, bene strumentale, attrezzature, investimento) suscettibili di generare incertezze applicative soprattutto in ordine all’individuazione dei costi ammissibili all’agevolazione.

4. Le più recenti statuizioni della Suprema corte contribuiscono a risolvere tali dubbi rinvigorendo un orientamento coerente con la prassi ministeriale e con gli OIC che inducono ad interpretare il dato legislativo in senso coerente alle finalità perseguite dal legislatore.

Conviene muovere dai chiarimenti resi in ordine alla determinazione del costo agevolabile dai Ministeri coinvolti nel meccanismo di attuazione dell’“iper-ammortamento” che fanno riferimento alla (eventuale) componente immobiliare dell’investimento. Si richiamano, al riguardo, la ris. 15 dicembre 2017, n. 152/E, e il Principio di diritto 1° febbraio 2019, n. 2, entrambi dell’Agenzia delle Entrate, e la circ. Ministero dello Sviluppo economico 23 maggio 2018, n. 177355. Orbene, sul profilo oggettivo dell’investimento e sulla valutazione degli oneri accessori di diretta imputazione, la prassi dell’Amministrazione finanziaria ha fatto espresso richiamo ai principi generali del reddito d’impresa di cui all’art. 110, comma 1, lett. b), Tuir, unitamente ai criteri del Principio contabile OIC 16 (immobilizzazioni materiali), indipendentemente dal *set* di principi contabili adottati dall’impresa. Su quest’ultimo punto, nel Principio di diritto n. 2/2019, anche l’Agenzia delle Entrate ha precisato che l’imputazione degli oneri accessori deve necessariamente collocarsi all’interno del quadro di riferimento dei Principi contabili e delle norme generali di redazione del bilancio. Pertanto, fermo restando il rispetto delle altre previsioni del Principio contabile, i costi saranno capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene (OIC 16, par. 32), ovvero del maggiore tra il valore d’uso (flussi di cassa attesi dall’utilizzo del bene) e il *fair value*.

Dal punto di vista contabile, in accordo al richiamato OIC 16, il valore di un impianto complesso dovrebbe essere scomposto sulla base della natura delle relative componenti, secondo le categorie delle immobilizzazioni materiali individuate dall’art. 2424 c.c., alla voce BII, che distinguono la componente impiantistica da quella dei fabbricati (“1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinario; 3) attrezzature industriali e commerciali; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti”). Nel caso in cui si ravvisi un’unità economico-tecnica, ovvero un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva, con un correlato costo riferito all’intera unità nel suo complesso, dovrebbe essere determinato il valore dei singoli cespiti che la compongono, distinguendo i beni soggetti ad ammortamento (a loro volta suddivisi sulla base della vita utile), da quelli eventualmente non suscettibili di essere ammortizzati (c.d. *component approach*). L’OIC 16 precisa poi - con l’eccezione dei casi in cui ciò non sia praticabile o significativo - che deve calcolarsi separatamente l’ammortamento delle componenti, pertinenze o accessori inclusi in un cespite complesso, quando siano caratterizzate da una diversa vita utile. Ne deriva che, già nella fase dell’iscrizione contabile, il costo storico degli impianti dovrebbe essere valorizzato per componenti secondo natura e durata utile, tenendo conto dello stato d’uso.

L’analisi dei profili fiscali inerenti l’applicazione del c.d. *component approach* risulta maggiormente complessa. A tal riguardo, infatti, si rinvengono solo alcuni, e non sempre conformi, orientamenti della

prassi ministeriale (ris. min. 1° febbraio 1980, n. 162, e 9 febbraio 1985, n. 1285) e della giurisprudenza (Cass. 24 maggio 2013, n. 12924) volti ad accertare il requisito – che qui appare dirimente – dell’*“autonomia tecnico-funzionale”* del componente ovvero, come meglio definito dalla prassi contabile, a verificare la sussistenza di un’unità economico-tecnica del cespite al fine di valutare il coefficiente tabellare di ammortamento. Sul punto Assonime, con la sua circolare n. 20/2014, ha avuto modo di precisare che *“ai fini fiscali, i singoli componenti di un bene complesso assumono rilevanza ai fini dell’ammortamento solo qualora la loro specifica individualità e la loro capacità di contribuire all’attività di impresa in modo autonomo e distinto da altri beni sia acclarata, oltre che dalla loro autonoma iscrizione in bilancio, dalla loro inclusione nelle citate tabelle ministeriali”*.

Proprio in ordine alla disciplina agevolativa dell’iper-ammortamento, nella richiamata prassi sono stati resi alcuni chiarimenti di rilievo che possono così riassumersi:

- a) le *“attrezzature e gli oneri accessori”* sono ammessi al beneficio fiscale, anche se non riconducibili ad alcuna delle categorie dei beni indicati nell’allegato A), *“a patto che costituiscano dotazione ordinaria del bene agevolabile e siano indispensabili per il funzionamento del macchinario”*. La ris. n. 152/2017 ha individuato un limite quantitativo forfetario, pari al 5%, entro il quale si ritiene verificata la circostanza che le attrezzature e gli accessori strettamente necessari al funzionamento del bene dell’allegato A costituiscono *“normale dotazione”* dello stesso. L’impresa avrà comunque facoltà di applicare l’iper-ammortamento anche per l’importo che eccede il 5%, assumendosi, in tal caso, l’onere di dimostrare, in sede di controllo, gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell’agevolazione. Nel citato Principio di diritto n. 2/2019 si richiama detto limite forfetario anche in riferimento ai *“costi di installazione”* e, per analogia, a tutti gli altri oneri accessori all’investimento;
- b) nell’alveo degli *“oneri accessori di diretta imputazione”* possono ritenersi ammissibili anche quelli relativi a *“piccole opere murarie”* necessarie per l’installazione di un macchinario presso il sito aziendale quali, ad esempio, *“quelle relative alla realizzazione del basamento per l’ancoraggio del bene”*. Al riguardo, l’Amministrazione finanziaria ha precisato (cfr. ris. n. 152/E/2017) che per la concreta individuazione dei predetti oneri occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall’impresa. Ha altresì rammentato che la disciplina fiscale dei c.d. *“imbullonati”* ha sostanzialmente limitato la natura immobiliare - oggetto di valutazione catastale col metodo della stima diretta - al suolo, alle costruzioni e agli elementi strutturali connessi al suolo e alle costruzioni, sancendo l’esclusione delle componenti impiantistiche funzionali a uno specifico processo produttivo: con specifico riferimento ai costi relativi alle piccole opere murarie *“si ritiene pertanto che, nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di ‘costruzioni’ ai sensi della disciplina catastale, gli stessi costi possano configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina dell’iper-ammortamento”*;
- c) per quanto attiene l’esclusione dei beni immobili dall’ambito oggettivo di applicazione della disciplina, il Ministero dello Sviluppo economico si è espresso in ordine alla particolare fattispecie dei *“silos di stoccaggio”*. A suo parere, la corretta individuazione degli investimenti in *“fabbricati e costruzioni”* esclusi dall’iper-ammortamento (nonché dal super-ammortamento) dovrebbe muovere, ancora una volta, dai criteri applicabili *“in sede catastale”* per la procedura di attribuzione, mediante stima diretta, della rendita degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E. In particolare, si fa espresso rinvio ai chiarimenti resi dall’Agenzia delle Entrate, Direzione centrale catasto, cartografia e pubblicità immobiliare, nella circ. n. 2/E/2016, nella quale è stato precisato che, alla categoria *“costruzioni”*, afferisce *“... qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate”*. Di contro, sempre a parere del Ministero per lo Sviluppo economico, non sono oggetto di stima catastale e, pertanto, non andrebbero considerate costruzioni *“... quei silos (ovvero qualunque altro genere di contenitori) che costituiscono elementi*

della linea produttiva, attraverso la quale si realizzano i diversi processi di lavorazione (ad esempio, i silos presenti negli impianti di miscelazione, gli atomizzatori tipici dell'industria ceramica, ecc.), così come anche quei silos che possono essere agevolmente rimossi secondo il richiamato principio a valenza generale" (nota 27 aprile 2016, n. 60244 della Direzione centrale catasto dell'Agenzia delle Entrate).

Si tratta di indicazioni coerenti con una ragionevole valorizzazione dell'elemento funzionale nell'applicazione della disciplina agevolativa secondo le peculiarità dello specifico processo produttivo aziendale e in considerazione del differente livello di complessità degli impianti. Diversamente, l'agevolazione dovrebbe considerarsi preordinata all'apprezzamento delle singole componenti impiantistiche in una dimensione atomistica che appare del tutto avulsa dalle scienze ingegneristiche ed economiche che si collocano, invece, alla base delle scelte d'investimento.

5. Anche i concetti di "impianto" e di "nuovo investimento" di cui s'avvale il "bonus Mezzogiorno" suggeriscono di connettere la disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni strumentali con le nozioni dell'ingegneria industriale, la strategia d'impresa e le altre scienze economiche applicate. Non si vedono ragioni, del resto, per sostenere un "doppio binario" nelle regole di attuazione di regimi agevolativi orientati al perseguimento delle medesime finalità attraverso meccanismi di incentivazione che appaiono sostanzialmente omogenei.

Ancora una volta, pertanto, occorre valorizzare le indicazioni della prassi amministrativa che, come si è visto, inducono a considerare agevolabili i beni classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale alle voci B.II.2 (impianti e macchinari) e B.II.3 (attrezzature industriali e commerciali) secondo lo schema previsto dall'art. 2424 c.c. In particolare, il già ricordato principio contabile OIC 16 stabilisce che: (a) la voce "impianti e macchinari" può comprendere impianti generici (ovvero non legati alla tipica attività dell'impresa, come impianti di riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme), impianti specifici legati alle tipiche attività produttive dell'azienda, nonché i macchinari, automatici e non automatici, in grado di svolgere determinate operazioni; (b) la voce "attrezzature industriali e commerciali" può comprendere gli strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad esempio: attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa), così come attrezzatura varia legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, che completa la capacità funzionale di impianti e macchinari, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura (e comprende convenzionalmente gli utensili).

Il concorso delle regole contabili e fiscali all'esatta individuazione dei costi agevolabili era già stato apprezzato, del resto, nella prassi a corredo della "legge Sabatini" e della c.d. "Nuova Sabatini", ulteriori fattispecie agevolative che, prima ancora del bonus Mezzogiorno, promuovevano l'innovazione aziendale mediante nuovi investimenti in macchinari, attrezzature, impianti e beni strumentali ad uso produttivo, con la consueta eccezione delle spese relative a "terreni e fabbricati". Anche in questo caso, infatti, il Ministero per lo Sviluppo economico, deputato all'attuazione dell'incentivo, ha perimetrato l'oggetto dell'agevolazione in base all'elemento funzionale dei costi sostenuti dall'impresa ed ha considerato perciò ammissibili a finanziamento – in quanto strettamente necessari – anche i costi sostenuti per il trasporto e montaggio dei beni, purché unitariamente capitalizzati. Ancora una volta, dunque, la classificazione del costo nella voce B.II.2 ("impianti e macchinari") del bilancio e l'oggettiva strumentalità rispetto all'attività economica e al processo produttivo dell'impresa hanno assunto un valore dirimente ai fini della verifica di eleggibilità degli investimenti a contributo.

Da ultimo, con l'art. 1, comma 21, Legge di stabilità per il 2016, il legislatore ha riconosciuto la necessità di rimarcare le regole di classificazione catastale degli immobili su cui insistono stabilmente impianti correlati al ciclo produttivo ed ha perciò stabilito che: "a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità

e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”.

Risulta dunque evidente la graduale ma sistematica affermazione, sul versante legislativo oltre che su quello interpretativo, del parametro discretivo della pertinenza funzionale e inscindibile delle componenti impiantistiche (e dei loro accessori, nei limiti dell'*id quod plerumque accidit*) allo specifico processo produttivo. Parametro che non può essere apprezzato in modo intermittente a seconda della specifica agevolazione atteso che ciascuna di esse concorre al medesimo fine della promozione dell'innovazione industriale e dell'implementazione di processi più efficienti delle imprese. Del resto, anche la prassi amministrativa successiva all'entrata in vigore della norma appena ricordata, si è evoluta nel senso di distinguere nettamente il trattamento impositivo delle componenti “meramente immobiliari” rispetto a quello riservato alle componenti “impiantistiche”. Più precisamente, nella circ. 30 marzo 2017, n. 4/E (relativa alla c.d. Industria 4.0), redatta congiuntamente dalla Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo economico, si è riconosciuto, *expressis verbis*, sia pure in merito alle centrali fotovoltaiche e eoliche, che “*le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ..., non possano essere considerate ‘beni immobili’ nel senso inteso dalla circolare n. 36/E del 2013 ai fini della determinazione dell’aliquota di ammortamento*”. Di conseguenza: (a) ai costi relativi alla componente immobiliare risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale prevista per i beni immobili; (b) ai costi relativi alla componente impiantistica risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale prevista per i beni mobili. Si assiste, dunque, a un criterio di c.d. “duplice qualificazione dell'impianto”, il quale dovrebbe considerarsi “bene immobile” ove accatastato - ovvero per la parte accatastata - e “bene mobile” nel caso opposto - ovvero per la parte residua.

Ciò detto, anche sul presupposto del limite che la prassi incontra rispetto alle regole, occorre infine rammentare che la Corte di Cassazione, in riferimento all'individuazione dei coefficienti di ammortamento, ha sempre difeso da illegittime ingerenze la chiara volontà del legislatore che, nell'art. 102 Tuir, ha collegato l'ammortamento fiscale al criterio oggettivo della normale durata fisica del bene, all'uopo respingendo gli “*argomenti di pura logica formale*” che sorreggono gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate ed enfatizzando “*le ragioni di ordine sostanziale che presiedono alla diversificazione dei coefficienti di ammortamento dei beni ammortizzabili*” (Cass., sez. I, 12 maggio 1995, n. 5241). Siffatto “*approccio sostanziale*” si rivela coerente non solo con gli orientamenti della giurisprudenza e con il successivo chiarimento del legislatore del 2015 ma, soprattutto, con un'interpretazione costituzionalmente orientata delle percentuali di ammortamento che i titolari di reddito di impresa sono legittimati ad applicare, dovendosi determinare la loro capacità contributiva sulle caratteristiche oggettive dei beni strumentali di cui sopportano i costi (profili specifici suscettibili di assumere rilievo nella fruizione delle agevolazioni fiscali sono affrontati da CONTRINO A., *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 382 ss.).

Di modo che, in estrema sintesi, i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione e per l'installazione di macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti, siano essi riferiti alla progettazione, al trasporto, al montaggio o alle opere murarie non autonomamente accatastabili ma indispensabili al funzionamento dei beni, debbono ritenersi comunque ammissibili al beneficio fiscale poiché inscindibilmente funzionali all'investimento e dunque al nuovo processo produttivo, con i soli limiti del loro ragionevole ed ordinario apprezzamento e dalla loro capitalizzazione.

6. Questo portato interpretativo andrebbe adesso salvaguardato e valorizzato anche nella riforma delle agevolazioni per la c.d. “Transizione 4.0.”, varata con la Legge di bilancio per il 2021 e che, nel sostenere con maggiore vigore gli investimenti delle imprese in “*beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato*”, ha salvaguardato e riproposto l'impostazione di fondo dei precedenti regimi, soprattutto in ordine ai criteri di individuazione dei costi rilevanti nella determinazione dell'agevolazione fiscale. Infatti, al comma 1053 dell'art. 1 L. n. 178/2020, è stata nuovamente

esclusa l'ammissibilità degli investimenti in beni "per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dic. 1988", recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, "stabilisce aliquote inferiori al 6,5 per cento", nonché quella "dei fabbricati e delle costruzioni".

Si tratta, quindi, di misure che non presentano particolari tratti di discontinuità col passato ma la cui disciplina appare, per certi versi, più organica e di più agevole comprensione. Il nuovo credito d'imposta, del resto, è destinato a sostituire, per un arco temporale più ampio e con maggiore stabilità, proprio il "super-ammortamento", l'"iper-ammortamento" e la loro rimodulazione ad opera dell'art. 1, comma 61-65, L. 30 dicembre 2018, n. 145. Rispetto a tali istituti, i nuovi bonus fiscali disciplinati dai commi 1051-1062 dell'art. 1 L. n. 178/2020 prevedono un ambito soggettivo di applicazione più ampio, poiché insensibile alle forme giuridiche d'esercizio dell'attività d'impresa, alle dimensioni aziendali e al meccanismo di determinazione del reddito d'impresa e, dunque, suscettibile di includere anche le imprese agricole; prevedono, altresì, una maggiore intensità dell'agevolazione fiscale e una graduale riduzione della stessa in funzione della rapidità con cui le imprese decideranno di avvalersene. Infatti, sebbene il regime premiale trovi applicazione dal 16 novembre 2020 e fino a tutto il 2022, ovvero fino al 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, la sua intensità varia a seconda dell'epoca di effettuazione delle spese, essendo stati previsti regimi differenziati per quelle sostenute nel periodo 16 novembre 2020 - 31 dicembre 2021 (ovvero 30 giugno 2022, se entro il 31 dicembre 2021 il relativo ordine sia stato accettato e vi sia stato il pagamento dell'acconto pari almeno al 20 per cento), che beneficiano dall'agevolazione più elevata, e per quelle sostenute nel residuo periodo di applicazione delle misure promozionali che danno invece diritto a benefici di minore intensità.

Ulteriori tratti comuni tra i vigenti assetti e le precedenti agevolazioni fiscali si rinvencono nelle previsioni dei commi 1059, 1060 e 1062 dell'art. 1, cit., che stabiliscono, rispettivamente, l'utilizzo (esclusivamente) in compensazione del credito d'imposta ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il già sperimentato meccanismo di "recapture" (cfr. VIOTTO A. - DE STEFANO E., *Iper-ammortamento: irrisolte le criticità su recapture e requisito territoriale*, in *il fisco*, 2019, 12, 1117 ss.) ove i beni agevolati siano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive ubicate all'estero entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della loro entrata in funzione (cfr. FERRANTI G., *La perdita dell'iperammortamento in caso di delocalizzazione dei beni: le questioni da risolvere*, in *il fisco*, 2018, 32, 3112 ss.), ovvero dell'interconnessione di cui al comma 1062, nonché gli oneri documentali interamente attinti dalla precedente disciplina degli ammortamenti maggiorati.

Non è questa la sede per indugiare oltre sui contenuti della riforma dei crediti d'imposta per gli investimenti delle imprese in beni materiali e immateriali nuovi innestata dal piano "Transizione 4.0.", di cui ci si limita ad apprezzare lo sforzo di sistematizzazione degli istituti e di regole fin qui disperse a suffragio di una tendenziale stabilità degli incentivi e della conseguente possibilità, per i potenziali fruitori, di pianificare i propri investimenti. Ma proprio in questa prospettiva risulta indispensabile valorizzare i criteri ermeneutici e le statuizioni giurisprudenziali sull'autonoma rilevanza ai fini fiscali dei singoli componenti dei beni complessi nella fruizione delle agevolazioni, di cui si auspica un maggiore apprezzamento nell'ambito del decreto direttoriale del Ministero dello Sviluppo economico cui il comma 1059 riserva l'adozione del modello di comunicazione per l'accesso al credito d'imposta, la definizione del suo contenuto e delle modalità e dei termini del suo invio in relazione a ciascun periodo d'imposta agevolabile.

L'assegnazione ad un Ministero diverso da quello dell'Economia e delle finanze di un compito così delicato nell'accesso ad un regime fiscale agevolato appare coerente con la più recente tendenza dell'Agenzia delle Entrate di emanciparsi da approfondimenti di natura tecnica sui quali, in precedenza, si assisteva ad un sistematico dialogo tra distinti Ministeri nell'alveo di consolidati meccanismi di *tax compliance* (interpello preventivo). Proprio a tale proposito, infatti, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 23 dicembre 2020, n. 31/E, ha diramato agli uffici finanziari nuove regole per la gestione degli interpellati "che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre Amministrazioni", abbandonando

l'approccio della precedente circ. 16 marzo 2016, n. 5/E, che contemplava l'interlocuzione diretta tra i Ministeri nella fase di inquadramento dei profili 'non fiscali' della questione posta. Nella più recente impostazione, infatti, proprio in riferimento alle istanze di interpello in materia agevolativa "che presuppongono per la loro corretta valutazione conoscenze di natura tecnica, giuridica e/o fattuale, non di competenza dell'Agenzia" fiscale, i quesiti che presuppongano l'accertamento dell'ammissibilità al beneficio fiscale di determinati atti o attività non potranno essere direttamente indirizzati alle Direzioni regionali dell'Amministrazione finanziaria, dovendo piuttosto essere rivolti direttamente alla diversa Autorità competente.

Potrebbe ravvisarsi in ciò un apprezzabile indizio dell'auspicato riconoscimento, anche da parte dell'Agenzia delle Entrate, della prevalenza delle valutazioni tecniche sul "formalismo giuridico" che spesso connota il diritto tributario. In ogni caso, proprio l'intrinseco tecnicismo e i rilevanti riflessi fiscali dell'inquadramento dei singoli componenti di un bene complesso tra quelli inscindibilmente connessi (o meno) al bene strumentale oggetto dell'investimento agevolato inducono ad auspicare l'adozione, da parte del Mise, di criteri inequivoci al riguardo, anche perché agevolmente enucleabili dalla giurisprudenza e dalla prassi di cui s'è detto nei precedenti paragrafi. Solo in questo modo potrà arginarsi il rischio di un depotenziamento dei crediti fiscali e dello sforzo promozionale del Fisco per effetto di divergenze interpretative e di odiose riqualificazioni in sede di controllo che tante volte, nel passato, hanno rischiato di porre in ombra le virtù degli istituti agevolativi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, in QUATTROCIOCCHI B. - BORIA P. (a cura di), *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese*, Napoli, 2020, 21 ss.
- CONTRINO A., *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 382 ss.
- DE DOMINCIS P.D., *Commento all'art. 102*, in TINELLI G. (a cura di) *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 903
- FALSITTA G., *Ammortamenti (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, II, Roma, 1988
- FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 231
- FERRANTI G., *La perdita dell'iperammortamento in caso di delocalizzazione dei beni: le questioni da risolvere, in il fisco*, 2018, 32, 3112 ss.
- MASTELLONE P., *Deducibili con le aliquote relative ai beni mobili gli ammortamenti degli impianti eolici*, in *G.T. - Riv. Giur. Trib.*, 2019, 6, 538 ss.
- URICCHIO A.F., *Emergenze ambientali e imposizione*, in URICCHIO A.F. - AULENTA M. - SELICATO G. (a cura di), *La dimensione promozionale del Fisco*, Bari, 2015, 357 ss.
- URICCHIO A.F., *La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0.*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1041 ss.
- VIOTTO A. - DE STEFANO E., *Iper-ammortamento: irrisolte le criticità su recapture e requisito territoriale*, in *il fisco*, 2019, 12, 1117 ss.

AGEVOLAZIONI E INCENTIVI

Il credito di imposta in ricerca e sviluppo per le imprese che investono nella ricerca universitaria: la condivisione degli obiettivi e la contitolarità del risultato della ricerca per usufruire dell'agevolazione

The R&D tax credit for companies investing in Academic research: the sharing of goals and the co-ownership of the research results to benefit from the fiscal advantage

SOFIA VALENTI

Abstract

Il presente contributo si propone di analizzare, seppure brevemente, le analogie e le differenze strutturali esistenti tra il credito di imposta in ricerca e sviluppo previsto dall'art. 3 D.L. n. 145/2013 e il credito di imposta in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e *design* introdotto dal comma 198, art. 1, della Legge di bilancio 2020. In particolare, dopo avere esaminato, nell'ambito delle spese agevolabili, le spese per contratti di ricerca *extra-muros*, l'attenzione sarà rivolta alla disamina delle caratteristiche necessarie affinché l'impresa finanziatrice di un'attività di ricerca scientifica, inserita nel contesto universitario, possa essere ammessa al beneficio fiscale.

Parole chiave: credito di imposta, ricerca e sviluppo, incentivi, spese *extra-muros*, contratti di ricerca stipulati con le università, comproprietà del risultato

Abstract

This paper aims to briefly analyze the structural similarities and differences existing between the tax credit in research and development as set in article 3 of D.L. n. 145/2013 and the tax credit in research and development, technological innovation and design introduced by paragraph 198, article 1, Legge di bilancio 2020. In particular, in the context of eligible expenses, after the examination of the expenses for extra-muros research contracts, the paper will be focused on the analysis of the necessary characteristics for the company which finance a scientific research activity, within the university context, to be eligible for the tax benefit.

Keywords: Tax credit, R&D, incentives, expenses *extra-muros*, Universities' R&D contracts, Joint oucom

SOMMARIO: **1.** Premessa. Il credito di imposta in ricerca e sviluppo e il credito di imposta in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e *design* analogie e differenze strutturali tra le due fattispecie – **2.** Ambito di analisi: le spese per contratti di ricerca *extra-muros* stipulati con le università – **3.** Il contratto di ricerca, gli aspetti civilistici e fiscali ai fini agevolativi – **4.** Le possibili forme di interrelazione tra il privato finanziatore e le università per lo svolgimento di attività di ricerca – **5.** La titolarità del risultato della ricerca per accedere all'agevolazione. Considerazioni di carattere sistematico – **6.** Conclusioni

1. La Legge di bilancio 2020 ha riconosciuto, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (prorogato fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 dalla Legge di bilancio 2021), un credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in innovazione tecnologica, altre attività innovative e *design*, indicando nei commi da 198 a 208 dell'art. 1 della citata legge le condizioni e le modalità sulla base delle quali l'agevolazione fiscale è riconosciuta. Le norme applicative del "nuovo" credito di imposta sono contenute nel D.M. 26 maggio 2020, nel quale trovano specificazione le attività da ricondurre alle diverse categorie di credito di imposta.

Il legislatore ha così sostituito il precedente istituto, previsto dall'art. 3 D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, con il quale si era introdotta nel nostro Paese una agevolazione sotto forma di credito d'imposta per le imprese che, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico, avessero effettuato investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Si tratta di una agevolazione che si colloca all'interno del Piano Nazionale Impresa 4.0 (adesso Transizione 4.0) e che ha come obiettivo quello di incentivare gli investimenti dei privati in settori innovativi, per migliorare i processi e i prodotti esistenti, e allo stesso tempo garantire la competitività futura delle imprese, sostenendo la ricerca e supportando il perseguimento di politiche aziendali rivolte allo sviluppo di prodotti e tecniche con caratteri di novità.

In termini generali, l'agevolazione in oggetto riguarda la possibilità per le imprese di usufruire di un credito d'imposta in misura differente sulla base del tipo di attività svolta, fino a un tetto massimo, specificato dalla legge, per periodo d'imposta e a condizione che nel medesimo arco temporale siano sostenute delle spese in attività classificabili come ricerca e sviluppo, ovvero come innovazione tecnologica oppure ideazione estetica o *design*.

Il nuovo credito di imposta in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e *design* ha previsto una tripartizione del beneficio mediante l'inserimento di due nuove fattispecie agevolative, non contemplate nella previgente versione.

Accanto al credito di imposta in ricerca e sviluppo, che sul piano definitorio trovava (e trova) fondamento nella comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 e nel Manuale di Frascati dell'OCSE, sono stati inseriti un credito di imposta per lo svolgimento di attività innovative, delineate sulla falsa riga del Manuale di Oslo dell'OCSE, con la previsione di una maggiorazione qualora trattasi di attività volta alla digitalizzazione o al perseguimento di un obiettivo ecosostenibile; e un credito di imposta per le altre attività innovative e di *design*. I due indicati manuali dell'OCSE hanno rappresentato, sin dalla loro pubblicazione, lo strumento interpretativo di eccellenza utilizzato dai Paesi OCSE ai fini della definizione, dell'individuazione e della classificazione rispettivamente delle attività di ricerca e sviluppo, il Manuale di Frascati, e, in materia di innovazione, il Manuale di Oslo.

La nuova agevolazione presenta numerose analogie contenutistiche con la previgente. In particolare, con riferimento alle attività definite come di ricerca e sviluppo ossia le attività di ricerca fondamentale, industriale e lo sviluppo sperimentale e in relazione alle spese agevolabili. Tra queste, come si vedrà nel prosieguo, la nostra attenzione si è rivolta alle spese *extra-muros* derivanti da contratti di ricerca stipulati con soggetti terzi e, in particolare, con le università.

Tali tipologie di spese sono state considerate agevolabili anche nella previgente disciplina del credito di imposta, presentando, tuttavia un regime di applicazione differente rispetto all'attuale, dovuto alle diversità tra le due agevolazioni esistenti dal punto di vista strutturale.

Sotto tale profilo, infatti, le due agevolazioni si presentano in maniera diversificata.

Il beneficio previsto dall'art. 3 D.L. n. 145/2013 prevedeva un credito d'imposta per tutte le imprese che avessero effettuato investimenti in attività di ricerca e sviluppo, in misura pari al 25% o al 50% delle spese sostenute, da calcolarsi sull'eccedenza rispetto alla media delle spese in attività di ricerca e sviluppo realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso, con un limite massimo di 10 milioni di euro per periodo di imposta. Al contrario, il meccanismo applicativo del nuovo credito di imposta in ricerca e sviluppo non è più determinato su base incrementale. Il beneficio consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta in misura pari al 12% (aumentato al 20% dalla Legge di bilancio 2021 per gli investimenti effettuati a decorrere dal 2021) della relativa base di calcolo, considerata al netto delle altre

sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, con un limite massimo di 3 milioni di euro (4 milioni di euro a decorrere dal 2021) per periodo di imposta. Al fine di accedere al beneficio è, inoltre, necessario predisporre apposite certificazioni e relazioni tecniche sulla base delle indicazioni fornite nel dato normativo.

2. Individuati i tratti essenziali della normativa sul credito di imposta in ricerca e sviluppo, nella versione previgente e nell'attuale, l'analisi che il presente contributo si propone di svolgere attiene alle caratteristiche che devono presentare i contratti di ricerca *extra-muros* affinché le spese in ricerca e sviluppo, che da questi derivano, possano essere ammesse al beneficio. In particolare, l'attenzione è rivolta all'ipotesi in cui il soggetto incaricato dall'ente privato dello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo sia l'università.

La scelta di approfondire tale tematica prende avvio dal ruolo sempre più pregnante e strumentale che l'attività di ricerca e di innovazione assumono rispetto ad altre funzioni e interessi, nonché al peso che alle università dovrebbe essere riconosciuto come sede primaria della ricerca (art. 63 D.P.R. n. 382/1980). La ricerca e lo stretto legame che vi è tra questa e l'organizzazione universitaria sono state costantemente evidenziate mediante la promozione diretta o indiretta dello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo nelle sedi universitarie. È nel contesto di promozione indiretta che si ritiene possa porsi il credito di imposta in ricerca e sviluppo per spese derivanti da contratti stipulati con le università. Si interviene, infatti, non tramite un finanziamento diretto alle università per lo svolgimento di tali attività, bensì mediante la previsione di un'agevolazione volta ad orientare l'investimento dei privati nei confronti di uno specifico settore. Ossia verso gli investimenti nelle attività di ricerca all'interno dell'organizzazione universitaria. Tipologia di attività le cui relative spese, come verrà illustrato nel prosieguo, comportano una maggiorazione nel calcolo del credito di imposta spettante. L'istruzione e la ricerca, nel difficile momento storico in cui ci troviamo, sono state espressamente identificate come elementi essenziali per la ripresa del Paese e come tali inserite in una tra le sei missioni del Recovery Plan. Infatti, il potenziamento della ricerca di base e delle grandi infrastrutture di ricerca caratterizzano una delle due componenti della missione, ovvero quella denominata "dalla ricerca all'impresa". Ciò che ci si prefigge è di innalzare il potenziale di crescita del sistema economico facendo leva, in modo sistematico, sugli investimenti in R&S con la finalità di raggiungere un aumento del volume della spesa in tali settori e, conseguentemente, ottenere un più efficace livello di collaborazione tra la base scientifica pubblica e il mondo imprenditoriale.

Da qui, sulla base delle considerazioni svolte, l'occasione per interrogarsi sulle circostanze e sulle condizioni da verificare affinché le tipologie contrattuali, per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, concluse tra università ed enti privati, legittimino questi ultimi a usufruire dell'agevolazione. Conseguentemente, avanzare delle considerazioni sulla efficacia di tale strumento come mezzo per favorire la ricerca in ambito universitario.

Tra le attività riconducibili alla ricerca e allo sviluppo, come definite dall'art. 2 D.M. 26 maggio 2020, sulla base delle indicazioni internazionali in ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale, le spese agevolabili *extra muros* sono disciplinate dalla lett. c) del comma 200 della Legge di bilancio 2020. La citata lett. c) prevede che possano rientrare tra le spese agevolabili le spese sostenute sulla base di contratti di ricerca *extra-muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta. Per ciò che ci occupa, aggiunge che, nel caso di contratti di ricerca stipulati con le università e gli istituti di ricerca aventi sede in Italia, le spese concorrono a formare la base di calcolo su cui applicare il credito di imposta spettante per un importo pari al 150% del suo ammontare.

Anche la previgente disciplina annoverava tra le spese suscettibili di concorrere alla formazione del credito di imposta le spese per contratti *extra-muros*; in particolare, prevedeva la possibilità di fare rientrare tra le spese agevolabili, in misura pari al 50%, le spese riferibili a contratti di ricerca *extra-muros* stipulati con l'università, gli enti di ricerca e organismi equiparati, start-up innovative e Pmi innovative per il diretto svolgimento delle attività ammissibili. Con riferimento alle caratteristiche che

devono possedere i contratti di ricerca stipulati con l'università, ai fini dell'ammissibilità dei relativi costi per concorrere alla fruizione del beneficio, questi devono, da un lato, contenere l'impegno a svolgere, direttamente o indirettamente, attività di ricerca e sviluppo ammissibili. Da altro lato, prevedere che il beneficio degli eventuali risultati di tale attività sia in capo all'impresa committente. Ciò in quanto la misura agevolativa sarebbe rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile sostenendo i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali risultati, assumendosi il rischio per l'attività svolta (Cfr. circ. n. 5/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate).

Fatta tale premessa, i temi su cui occorre soffermarsi, per individuare le caratteristiche che devono presentare i contratti di ricerca stipulati con le università al fine di accedere all'agevolazione, sono principalmente due. In primo luogo, occorre verificare cosa debba intendersi per contratto di ricerca, in secondo luogo, esaminare quali siano le possibili forme di interrelazione università-soggetti privati finanziatori per lo svolgimento dell'attività di ricerca. Sulla base degli esiti di questa analisi proveremo ad avanzare delle considerazioni sulle tipologie contrattuali potenzialmente ammissibili all'agevolazione, nonché sul contenuto che queste devono presentare.

3. Con riferimento alla figura contrattuale del contratto di ricerca, il codice civile non prevede tra le fattispecie tipizzate quella oggetto di analisi.

Volendo rifarsi alle ricostruzioni dottrinali, in generale, tale locuzione ricomprende una vasta categoria di accordi economici sorti in modo spontaneo, mediante i quali un soggetto committente si rivolge a un soggetto "ricercatore" il quale, in assenza di vincolo di subordinazione, pone in essere un'attività di ricerca scientifica e/o tecnologia dietro pagamento di un corrispettivo (CANDIAN A., *Ricerca (contratto di)*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Civile*, XVII, Torino 1998, 521-522). All'interno dei contratti di ricerca vengono generalmente distinte almeno due tecniche negoziali, ossia le commesse di ricerca e i contratti di promozione della ricerca. La differenza tra le due tipologie riguarda principalmente lo scopo contrattuale, in quanto la prima delle indicate fattispecie si caratterizzerebbe per la preminenza dell'interesse del soggetto committente, mentre nella seconda non vi sarebbe un interesse particolare del committente, ma piuttosto un interesse generale della collettività. In ogni caso, indipendentemente dal grado e dalla forma di interesse del soggetto committente, l'affidamento a un soggetto terzo dello svolgimento di attività di ricerca dietro pagamento di un corrispettivo configura di per sé un contratto di ricerca. Non sembra, quindi, necessario un collegamento diretto tra il grado di interesse nel progetto, la spesa/corrispettivo pattuito/ricevuto e il beneficio che può derivare dal risultato della ricerca, purché, tuttavia, vi sia un legame.

Infatti, anche qualora riscontrabile un precipuo interesse del committente, è difficile ritenere non sussistente un interesse del ricercatore all'attività affidatagli, anche solo di arricchimento del proprio bagaglio culturale, ovvero considerare le indagini svolte, indipendentemente dal tema trattato, del tutto indifferenti all'interesse generale. Allo stesso modo, la circostanza di non avere un interesse specifico nel progetto di ricerca non implica l'insussistenza di una finalità per il soggetto committente di conseguimento di nuova conoscenza utilizzabile per lo svolgimento della propria attività. In entrambi i casi vi è un interesse nel progetto e nelle risultanze dell'attività di ricerca, qualora conseguite, che di per sé "giustifica" il pagamento di un corrispettivo. Non si deve dimenticare che tale figura contrattuale si contraddistingue per l'incertezza dei risultati ottenibili, nonché del valore di questi e, pertanto, risulta estremamente difficile individuare una perfetta corrispondenza tra interesse, corrispettivo, prestazione e risultato.

Fatta tale premessa e indipendentemente dalla possibilità di ricondurre il contratto di ricerca allo schema negoziale civilistico dell'appalto (principalmente la dottrina francese RENARD S., *Les contrats de recherche*, in *Aspects juridiques de la recherche scientifique*, Liegi e L'Aja, 1965, 47-49) o del contratto d'opera (UBERTAZZI L. C., *Ricerca (profili privatistici)*, voce in *Novissimo digesto italiano. Appendice di aggiornamento*, vol. VI, Torino, 700-713), questo, stante l'impossibilità di ricomprendere le varie tipologie di contratti di ricerca in uno schema unitario, si presenta come un contratto atipico il cui contenuto viene di volta in volta stabilito dalle parti stipulanti. Pertanto, non sussistendo una forma "tipica" per la sua validità, al di là delle maggiori o minori affinità con l'una o l'altra tipologia contrattuale, si ritie-

ne che la qualificazione di un contratto di ricerca non possa essere effettuata *ex ante*, ma debba essere verificata in concreto, volta per volta, esaminando lo specifico regolamento posto in essere tra le parti.

Non essendo indispensabili, dal punto di vista civilistico, particolari requisiti di forma e di sostanza per la stipula di un contratto di ricerca e la sua validità, ci si potrebbe però chiedere se questi sussistano ai fini dell'agevolazione, qualora detto contratto venga stipulato tra ente privato e università.

Il legislatore fiscale, alla lett. c) definisce il contratto di ricerca a fini del riconoscimento del credito di imposta solo dal punto di vista sostanziale, individuandolo come quel contratto che ha ad oggetto il diretto svolgimento ad opera del commissionario (l'università) di attività di ricerca e sviluppo. Non viene richiesto alcun requisito ulteriore con riferimento, ad esempio, a colui il quale debba essere riconosciuto come soggetto proprietario dei risultati eventualmente riconducibili all'attività di ricerca. Anche il D.M. 26 maggio 2020 attuativo non prevede nulla in merito.

La relazione illustrativa allegata al D.M. 27 maggio 2015, contenente le norme attuative per la previgente versione di credito di imposta, individua tali contratti solo indirettamente definendo le attività di ricerca *extra-muros* come quelle attività commissionate ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, ovvero ad altri soggetti, comprese le start-up innovative.

Dunque si può ritenere che agli effetti del credito di imposta in ricerca e sviluppo, con riferimento ai contratti di ricerca stipulati con l'università, assumano rilievo unicamente il tipo di prestazioni in concreto svolte dal soggetto commissionario e il collegamento di queste con l'investimento nelle attività di ricerca e sviluppo condotte dall'impresa. Unica caratteristica ulteriore può essere eventualmente riscontrata nella circolare dell'Agenzia. Ovvero che debba esservi coincidenza tra soggetto finanziatore e beneficiario dell'attività di ricerca.

4. Posto che la normativa fiscale, ai fini agevolativi, non sembra richiedere specifici requisiti con riferimento alle caratteristiche su cui debba basarsi il rapporto tra ente privato e università per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo occorre analizzare le possibili forme mediante le quali i privati possono contribuire allo svolgimento di tali attività presso le università.

In termini generali queste potrebbero assumere la forma di erogazione liberale a sostegno dell'attività di ricerca, ovvero basarsi su attività contrattuali di ricerca che trovano la loro ragione d'essere nelle convenzioni direttamente stipulate tra soggetto committente e università.

La potenziale riconducibilità del contributo a sostegno della ricerca all'una o all'altra categoria ha importanti conseguenze sul regime fiscale applicabile.

La prima ipotesi prospettata si caratterizza per l'interesse di un soggetto terzo di erogare un contributo al fine di sostenere una determinata attività di ricerca non partecipando, tuttavia, in alcun modo né allo sviluppo di questa né agli eventuali risultati conseguiti. La conformazione di tale finanziamento, orientato a supportare l'attività di ricerca svolta dall'università in assenza di qualsivoglia "corrispettivo" legato allo svolgimento della suddetta attività per il soggetto "sovvenzionatore" fa sì che difficilmente possa configurarsi come contratto di ricerca e che la spesa sostenuta possa, piuttosto, ricondursi nel novero previsto dall'art. 100, D.P.R. n. 917/1986 (Tuir), relativo agli oneri di utilità sociale. In particolare, con riferimento alle erogazioni liberali a favore di università, la Legge finanziaria 2006 ha modificato l'art. 100 Tuir, in tema di erogazioni liberali nei confronti delle università, stabilendo come per le società e gli altri soggetti passivi Ires siano integralmente deducibili dal reddito di impresa le somme versate alle università, fondazioni, enti pubblici di ricerca a titolo di liberalità qualora trattasi di attività finalizzate alla ricerca. La disposizione in esame ha eliminato il limite del 2% del reddito previsto dall'art. 100, comma 2, Tuir. In tale tipologia di erogazioni possono rientrarvi le donazioni, i finanziamenti per borse di studio e per attività di ricerca libera purché non sia previsto alcun corrispettivo per il soggetto committente.

Nella seconda tipologia di attività, le ricerche svolte sulla base di convenzioni appositamente redatte, invece, potrebbero rientrare due diverse categorie. Da un lato, i contratti di ricerca finanziata/contributi di ricerca dei quali fanno parte i contributi che i soggetti terzi possono erogare sotto forma di finanziamento diretto per lo svolgimento delle attività proprie dell'università, inserendosi in un progetto dalle finalità comuni nei quali la presenza di un interesse specifico proprio del soggetto finanziatore non è preminente ma

condiviso con l'università e, dall'altro lato, i contratti di ricerca commissionata. Tale tipologia contrattuale, a differenza della ricerca finanziata, può essere utilizzata al fine di affidare ad un soggetto commissionario lo svolgimento di attività di progettazione e attuazione di ricerche ritenute potenzialmente vantaggiose dal soggetto committente. L'interesse diretto nei confronti dello svolgimento di una specifica attività di ricerca a fronte del finanziamento del progetto svolto dall'università commissionaria caratterizza detta forma contrattuale in cui potremmo ritenere, pertanto, sussistente una vera e propria "corrispettività" tra le prestazioni. Infatti, per ciò che ci occupa, si tratterebbe, in generale, di un contratto con il quale un soggetto terzo commissiona ad un Dipartimento e ad un responsabile scientifico lo svolgimento di una ricerca a carattere scientifico di interesse proprio, sostenendo, anche pro-parte, il costo dell'attività di ricerca.

Definite le caratteristiche essenziali delle possibili forme di finanziamento a beneficio delle attività di ricerca universitarie, cercando di ricondurle, sulla base del grado di interesse del soggetto finanziatore, alle tecniche negoziali individuate con riferimento alla categoria generale del contratto di ricerca di matrice civilistica, della commessa di ricerca e dei contratti di promozione della ricerca, occorre procedere nella nostra indagine. Da un lato, chiedendosi se tra le specifiche tipologie indicate possano esservene alcune rientranti nell'ambito applicativo del credito di imposta in ricerca e sviluppo, da altro lato, qualora ritenute ricomprese, soffermarci su quale forma di sovvenzione alla ricerca consenta di usufruire dell'agevolazione.

La lettera c), come indicato, prevede che possano rientrare tra le spese agevolabili le spese sostenute sulla base di contratti di ricerca *extra-muros* stipulati con l'università, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta.

La circolare dell'Agenzia, seppure riferita al previgente credito di imposta in ricerca e sviluppo, indica che i contratti di ricerca stipulati con le università, debbano prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati dell'attività sia lo stesso soggetto che ha sostenuto le spese per lo svolgimento dell'attività di ricerca e che si avvale dell'agevolazione. Inoltre, continua precisando che non rilevano i costi relativi a contratti con l'università che abbiano come unico fine quello di sovvenzionare l'attività di ricerca svolta da tali soggetti senza che il pagamento delle somme assuma il carattere di corrispettivo.

Si concorda nel ritenere che un certo grado di interesse e conseguentemente di beneficio derivante dal progetto di ricerca e dai risultati di questo debbano sussistere per giustificare l'accesso al credito di imposta per le spese relative alle somme investite nel finanziamento del progetto di ricerca universitario. In questo modo verrebbe garantita la corrispondenza tra interesse e risultati nel progetto, da una parte, e il pagamento di un corrispettivo per lo svolgimento materiale del progetto, da altra parte.

Pertanto, potremmo ritenere potenzialmente ammissibili i costi derivanti da contratti di ricerca finanziata nonché di ricerca commissionata, data la sussistenza, seppure con diverso grado, di un interesse del soggetto committente e di un connesso beneficio; al contrario sarebbero da considerarsi escluse dall'agevolazione le erogazioni liberali poste a sostegno dell'attività di ricerca per l'assenza di un "interesse effettivo" del soggetto erogatore e del sinallagma tra finanziamento e risultato della ricerca.

5. Individuate le fattispecie contrattuali potenzialmente ammissibili al credito di imposta in ricerca e sviluppo per spese *extra muros*, ci si è chiesti quali siano le specifiche attività di ricerca universitaria finanziabili da soggetti terzi e se sia sufficiente, ai fini dell'applicabilità del credito di imposta, la mera contitolarità dei risultati della ricerca, ovvero risulti necessario l'ulteriore requisito della titolarità esclusiva dell'eventuale risultato della ricerca in capo al committente/finanziatore.

Con riferimento alle specifiche attività di ricerca universitaria potenzialmente passibili di svolgimento sulla base di un finanziamento effettuato da un soggetto terzo, non vi sono nella normativa fiscale agevolativa delle precisazioni. L'unica indicazione è che debba trattarsi di attività di ricerca e sviluppo riconducibile alla ricerca fondamentale, alla ricerca applicata e allo sviluppo sperimentale che si basi su contratti di ricerca stipulati tra università ed enti privati. Pertanto, potremmo ipotizzare di considerare rientranti tra le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al beneficio, tutte le attività di ricerca scientifica che trovano la loro legittimazione in un precedente contratto/convenzione stipulato tra l'università e il soggetto investitore, purché questo possa in qualche modo trarre beneficio dall'attività di ricerca e

il finanziamento assumere carattere di corrispettivo. Conseguentemente, possono considerarsi ricomprese come attività di ricerca scientifica agevolabili, rientranti tra le spese *extra-muros*, sussistendone le condizioni, le attività di ricerca che derivano da borse di dottorato di ricerca, da borse di studio di ricerca, da assegni di ricerca e in generale da tutte le forme di svolgimento a vario titolo di attività di ricerca universitaria. Infatti, le attività universitarie di ricerca ben potrebbero essere svolte non soltanto mediante fondi riconducibili alle casse universitarie, ma anche sulla base di una convenzione che vede una collaborazione tra un soggetto privato finanziatore, da un lato, e università/soggetto incaricato dello svolgimento dell'attività di ricerca dall'altro lato.

Indipendentemente dalla modalità con cui il contratto di ricerca si esplica, occorre, tuttavia, ulteriormente chiedersi se, per l'accesso all'agevolazione, il soggetto committente/finanziatore, debba essere l'unico titolare degli eventuali risultati dell'attività di ricerca e sviluppo o meno.

Si ritiene non essere necessaria tale circostanza. Non vi sono previsioni legislative sul tema e nulla osta alla condizione per cui le risultanze dell'attività di ricerca siano condivise e potenzialmente sfruttabili anche dall'organizzazione universitaria che pone in essere materialmente l'attività di ricerca e sviluppo. Non deve dimenticarsi che, nel caso oggetto di analisi, non si tratta di un'attività commissionata ad un altro soggetto privato che può sfruttare le risultanze della ricerca per interesse personale anche in concorrenza con l'ente finanziatore senza averne sostenuto il costo, ma di un'attività commissionata ad un soggetto la cui finalità precipua è quella di arricchimento del sapere della generalità dei consociati.

Le giustificazioni della prospettata ricostruzione sono da ricercare, da un lato, nell'esigenza di coerenza con i principi generali dell'ordinamento e di rispondenza alla *ratio* della norma agevolativa, da altro lato, in una possibile analogia con meccanismi agevolativi "simili".

Infatti, non riconoscere la spettabilità dell'agevolazione a causa della previsione della contitolarità con l'università dei risultati dell'attività di ricerca svolta sarebbe in contrasto con i principi generali dell'ordinamento, nonché lesiva del disposto costituzionale in tema di promozione dello sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica sancita dall'art. 9 della Costituzione. Da ultimo, risulterebbe incoerente con la visione dell'università quale sede primaria della ricerca e con la struttura di base della disciplina giuridica dell'attività di ricerca la quale muove da due poli fondamentali riconducibili alla libertà della ricerca, (art. 33 Cost.), nonché alla necessità di interventi pubblici per la sua promozione e sviluppo (MERLONI F., *Ricerca scientifica (organizzazione e attività)* in *Enc. dir.*, XL, 1989, 393 ss.).

Ritenere, nell'ambito dei contratti di ricerca stipulati con l'università, necessario, ai fini agevolativi, il requisito che il soggetto privato finanziatore sia "l'unico" beneficiario della ricerca andrebbe a limitare oltre misura la promozione della ricerca scientifica propria del credito di imposta e, in particolare, la promozione in ambito universitario. Da un lato, qualora fosse necessaria una titolarità esclusiva e questa non trovasse riconoscimento nella Convenzione stipulata, il privato deciderebbe, probabilmente, per accedere all'agevolazione, di svolgere l'attività di ricerca in proprio o presso diversa struttura, a danno della ricerca universitaria. Da altro lato, qualora l'ente privato venisse riconosciuto come unico beneficiario dell'eventuale ricerca vi sarebbe un potenziale danno per la ricerca e per la collettività.

A ciò si aggiunga che essendo la promozione della ricerca una delle finalità proprie del nostro ordinamento, escludere le università, enti di ricerca privilegiati per il valore aggiunto che la competenza accademica può apportare alla ricerca, dalla possibilità di beneficiare, anche indirettamente, degli eventuali risultati dell'attività di ricerca, solo perché commissionata da soggetti terzi per un proprio personale interesse, risulterebbe certamente in contrasto con i principi fondamentali su cui si fonda l'ordinamento.

Ragioni a sostegno della indicata ricostruzione possono trarsi anche dall'analisi della *ratio* della norma agevolativa. Il credito di imposta in ricerca e sviluppo si colloca all'interno del Piano Industria 4.0 contenente le misure di sostegno dei processi di trasformazione dell'economia poste in essere dai governi europei. In particolare, l'intento che tali misure si prefiggono è quello di utilizzare lo strumento fiscale come mezzo per indirizzare le scelte dei privati nell'investimento in determinati settori ritenuti di maggiore interesse per il progresso e per la collettività. Il sostegno alla ricerca e allo sviluppo si basa proprio sull'esigenza di favorire tali attività incoraggiando, tra le possibili tipologie di investimenti, quelle che possono portare a dei risultati innovativi e che possano farlo nel modo più efficiente possibile.

Da qui, la necessità di dovere ricorrere all'intervento dei privati che si rende essenziale a causa degli ingenti investimenti che spesso stanno alla base dei progetti di ricerca e sviluppo e che, pertanto, data l'onerosità, non potrebbero essere efficacemente portati a termine utilizzando le sole risorse statali. Inoltre, l'intervento statale di orientamento del privato nella scelta dell'investimento, può essere giustificato dal fatto che gli operatori di mercato, non tenendo conto delle esternalità che ricadono su altri operatori economici, potrebbero decidere di intraprendere attività di ricerca a un livello più modesto dal punto di vista della collettività rispetto a quello che potrebbe essere sostenuto per mezzo del supporto pubblico. Pertanto la scelta legislativa di favorire l'investimento e lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo nel territorio nazionale non soltanto per i benefici che può trarre l'impresa, accrescendo la propria competitività ma anche, e soprattutto, per l'utilità che dalla ricerca può trarne la comunità. La *ratio* del credito di imposta in ricerca e sviluppo è da ricercare proprio nella consapevolezza che orientando la scelta dei privati verso questa tipologia di investimenti, gli eventuali risultati positivi derivanti dallo svolgimento dell'attività di ricerca possano andare a beneficio non soltanto del soggetto investitore, per l'utilità intrinseca che può trarne, ma anche della generalità dei consociati.

Inoltre, interrogandosi sulla *ratio* posta a fondamento della maggiorazione per alcune tipologie di spese, questa si potrebbe ritenere ricollegabile all'intento superiore di favorire, oltre che lo svolgimento delle attività di ricerca, l'occupazione giovanile qualificata, nel caso previsto dalla lett. a), comma 200, art. 1, L. n. 160/2019, ovvero l'interrelazione università/privati nel caso che ci occupa. Questo nella consapevolezza che la promozione di forme di sinergia e di collaborazione tra mondo accademico - che, in generale, si contraddistingue per l'alto livello di specializzazione - e imprenditoriale, possa, probabilmente, in misura maggiore rispetto alle altre forme di cooperazione tra soggetti distinti ammesse al beneficio, raggiungere più elevati livelli di progresso nell'ambito della ricerca universitaria.

Riconoscere come sufficiente per l'accesso al beneficio anche la mera contitolarità dei risultati dell'attività di ricerca raggiunti risulta, pertanto, coerente con la finalità della norma agevolativa di rendere più efficiente lo sviluppo di un progetto di ricerca.

Da un lato, l'impresa finanziatrice, potendo usufruire dell'agevolazione sarà più propensa ad investire, e a investire somme più cospicue, a qualunque titolo, nell'attività di ricerca universitaria, seppure debba sussistere un interesse diretto allo svolgimento di questa. Dall'altro lato, l'università potrà ottenere maggiori finanziamenti da parte dei privati senza dovere rinunciare, per ottenere detto finanziamento, agli eventuali risultati dell'attività di ricerca svolta.

Al fine di completare l'analisi si ritiene, inoltre, opportuna una comparazione con un istituto analogo avente finalità incentivanti. Con riferimento ai meccanismi agevolativi simili, accanto al credito di imposta in ricerca e sviluppo, il legislatore, ha introdotto nel nostro ordinamento, sulla falsariga di altri Paesi membri dell'UE, il c.d. *Patent Box*, quale regime agevolato di tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli intangibili. Pur trattandosi di una fattispecie strutturalmente differente dal credito di imposta in ricerca e sviluppo, rappresenta anche essa una delle principali misure introdotte per incentivare le attività di ricerca e sviluppo. In particolare, senza soffermarci sull'istituto richiamato, con riferimento all'elemento soggettivo dell'agevolazione, l'istituto del *Patent box* si potrebbe ritenere, in linea con le normative di altri Paesi Ue, applicabile non solo qualora il brevetto sia nella titolarità della società che lo richiede, ma ammettere al beneficio anche il caso di titolarità di un contratto di licenza o sub-licenza per lo sfruttamento del brevetto, ovvero l'ipotesi in cui questo sia detenuto in comproprietà con un altro soggetto. Infatti, partendo dalle disposizioni interne civilistiche sul tema, è possibile che gli esiti delle ricerche e i brevetti siano condivisi tra più imprese, ammettendo l'art. 6 del Codice della proprietà industriale tale circostanza e rimandando per la relativa disciplina al disposto del codice civile in tema di comunione, in quanto compatibile. Ciò comporta, che, ex art. 1101 cc., i beni si presumano, salvo diverso accordo, di proprietà al 50% di ciascun titolare concorrendo questi nei vantaggi e nei pesi riferibili in proporzione alle rispettive quote.

Passando all'analisi della disciplina fiscale del *Patent box*, il decreto crescita, convertito in L. n. 58/2019, da ultimo intervenuto in materia, non esclude, che i beni parzialmente di proprietà possano avere un'influenza sulla tassazione. Inoltre, con riferimento alle precedenti disposizioni sul tema, non vi

è alcun riferimento espresso all'ipotesi di comproprietà dell'intangibile. La circ. n. 11/E/2016, prevede solamente la rilevanza, ai fini dell'agevolazione, della titolarità del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali, lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo e che vi sia un valore attribuibile al bene dal quale derivino componenti positivi di reddito.

Pertanto, si ritiene che nulla osti al ritenere ammissibile al regime agevolativo l'ipotesi in cui i diritti sul bene intangibile siano in comproprietà, potendo ciascun contitolare del diritto usufruire dell'agevolazione limitatamente al reddito derivante dallo sfruttamento economico del bene o esito della ricerca. Inoltre, prevedere tale ipotesi appare conforme in chiave finalistico-teleologica con le intenzioni legislative di introdurre un'agevolazione volta a incentivare la collocazione Italia, da parte di imprese residenti o non residenti, degli intangibili nonché di incrementare le attività di ricerca e sviluppo qualificate relative a tali beni, mediante la previsione di un regime agevolativo che vada ad applicarsi al reddito riconducibile allo sfruttamento economico di detti beni da parte del soggetto titolare.

Partendo da tale assunto si potrebbero, in assenza di chiarimenti contrastanti da parte della normativa in tema di ricerca e sviluppo, ritenere lecitamente applicabili in via analogica dette considerazioni anche al credito di imposta in ricerca e sviluppo relativo all'ipotesi in cui la spesa sostenuta e agevolabile sia riferibile ad attività di ricerca e sviluppo aventi ad oggetto un bene intangibile e questo, o meglio l'esito della ricerca su questo, sia detenuto in comproprietà.

Alla luce di quanto indicato, potremmo spingerci oltre e ritenere ammissibili al credito d'imposta in ricerca e sviluppo non soltanto le spese sostenute riferite ad attività di ricerca aventi ad oggetto beni immateriali il cui risultato sia in regime di comproprietà, ma, in generale, le spese sostenute per lo svolgimento di attività ricerca e sviluppo, in cui l'eventuale risultato sia condiviso tra più soggetti, indipendentemente dalla natura delle stesse, ma purché rientranti tra quelle qualificate tali dalla normativa di riferimento. Ovviamente, per beneficiare dell'agevolazione occorre che il soggetto richiedente l'applicazione del credito d'imposta non soltanto abbia sostenuto una spesa ma ne tragga, anche se in condivisione, un beneficio.

A questa ricostruzione potrebbe obiettarsi che mentre per l'agevolazione di cui al *Patent box*, il beneficio opera nel momento in cui un effettivo risultato dell'attività di ricerca sia già stato raggiunto e conseguentemente sfruttato economicamente, il credito di imposta in ricerca e sviluppo opera *ex ante*, nella fase di sviluppo dell'attività di ricerca ed è caratterizzato da un'incertezza di risultato. Tuttavia, si tratta di agevolazioni che hanno un meccanismo applicativo strutturalmente diverso, confermato dalla possibilità di cumulo delle stesse, andando il primo ad incidere sul reddito prodotto dallo sfruttamento dell'esito della ricerca – di cui si presuppone la preventiva esistenza, l'altro a incidere sulle spese per rendere possibile – o quanto meno auspicabilmente verosimile – un positivo esito della ricerca.

Sulla base delle esposte considerazioni, appare ammissibile al credito di imposta in ricerca e sviluppo anche l'ipotesi in cui le spese agevolabili siano riferibili ad attività il cui eventuale risultato dell'attività di ricerca e il conseguente sfruttamento sia in comproprietà; purché sussista un interesse da parte del soggetto finanziatore e l'investimento sia finalizzato al raggiungimento di un beneficio, eventualmente sfruttabile economicamente, per il soggetto che lo pone in essere, ovviamente pro-quota.

6. Alla luce di quanto indicato nel corso della trattazione, seppure riconoscendo come necessario, ai fini agevolativi, un collegamento tra l'interesse al progetto di ricerca, la spesa sostenuta per lo svolgimento del progetto, anche qualora commissionata, e gli eventuali risultati che ne derivano, si ritiene debbano legittimamente ritenersi ammissibili all'agevolazione non soltanto le attività di ricerca *extra-muros* che traggono origine da contratti di ricerca in cui, come conseguenza del pagamento di un corrispettivo, sia prevista una titolarità esclusiva del soggetto terzo commissionario, ma anche l'ipotesi in cui via sia una titolarità condivisa con l'università.

Sia la ricerca commissionata, sia la ricerca finanziata sono da considerarsi fattispecie rientranti nell'agevolazione di cui alla lett. c), comma 200, art 1, Legge di bilancio 2020. Al fine di una maggiore efficacia del meccanismo agevolativo, nonché di una piena legittimità dello stesso, si reputa, infatti, necessaria la previsione non soltanto di una titolarità esclusiva degli eventuali risultati raggiunti in capo

al committente, ma la sufficiente contitolarità degli stessi come elemento fondamentale della norma agevolativa. Vanno, pertanto, considerate come ammissibili ai fini dell'accesso al beneficio tutte le "forme" in cui può esplicarsi l'attività di ricerca universitaria, rientranti tra quelle agevolabili con il credito di imposta in ricerca e sviluppo, finanziate dai privati e svolte in tutto o in parte con il supporto dell'università i cui obiettivi e conseguenti risultati siano oggetto di condivisione e contitolarità nella proprietà e nello sfruttamento.

La ricostruzione prospettata trova, inoltre, conferma, seppure in mancanza di specifiche ragioni a fondamento, anche in una recente risposta dell'Agenzia delle Entrate, la risposta n. 454 del 7 ottobre 2020, nella quale l'Agenzia, a seguito di un'istanza di interpello presentata da una università ha ritenuto ammissibile al credito di imposta in ricerca e sviluppo, con applicazione della maggiorazione del 50% della spesa sostenuta, il finanziamento di una borsa di studio di dottorato, purché, tuttavia venisse espressamente previsto nelle Convezione la proprietà dell'impresa del risultato della ricerca, seppure in condizione di comproprietà dei risultati con l'università.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO G. - VERGATI A., *Credito ricerca e sviluppo: le soluzioni di Assonime limitano gli effetti gravosi per il contribuente*, in *il fisco*, 2019, 34, 3215 ss.

CANDIAN A., *Ricerca (contratto di)*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Civile*, XVII, Torino 1998, 521-522

COMMITTERI G.M., *Credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2016, 15, 1407 ss.

D'ORSOGNA M. - SBROIAVACCA A. - STEVANATO D. - LUPI R., *"Patent box" tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, 1, 70 ss.

FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, in CASSESE S., (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 1672

GUARINO S., *Reddito agevolabile nel Patent box: l'Italia è conforme alla posizione OCSE?*, in *Corriere Tributario*, 2017, 23, 1852 ss.

INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984

MASTROMATTEO A. – SANTACROCE B., *Credito d'imposta ricerca e sviluppo: quadro RU e certificazione*, in *il fisco*, 2018, 20, 1922 ss.

MERLONI F., *Ricerca scientifica (organizzazione e attività)*, in *Enc. dir.*, XL, 1989, 393 ss.

PÉREZ BERNABEU B., *European Union - Shaping Input Tax Incentives for Companies Spending on R&D under the 2016 CCTB Directive Proposal*, in *European Taxation*, 6 September 2018, (Volume 58), No. 10

RENARD C.C., *Les contrats de recherche*, in *Aspects juridiques de la recherche scientifique*, Liegi e L'Aja, 1965, 47 ss.

SACRESTANO A., *Bonus Ricerca & Sviluppo in cerca di chiarezza per le multinazionali*, in *Corriere Tributario*, 2018, 38, 2895 ss.

SALVI F., *Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2016, 7, 5 ss.

SEBASTIANELLI M. - CARDINALI N., *Nuovo bonus ricerca e sviluppo: profili applicativi e criticità*, in *il fisco*, 2020, 35, 3337 ss.

STEVANATO D., *Il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo*, in *Dialoghi Tributari*, 2009, 2, 129 ss.

TURCHI M., *Credito d'imposta*, in *Dig. comm.*, 1989, 203 ss.

UBERTAZZI L.C., *Ricerca (profili privatistici)*, voce in *Novissimo digesto italiano. Appendice di aggiornamento*, vol. VI, Torino, 700 ss.

URICCHIO A.F., *Promuovere la ricerca attraverso il fisco*, in *Rassegna Tributaria*, 2014, 4, 799 ss.

URICCHIO A.F., *La fiscalità dell'innovazione nel modello industria 4.0*, in *Rassegna Tributaria*, 2017, 4, 1041 ss.

VICINI RONCHETTI A., *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, in *Rassegna Tributaria*, 2016, 3, 671 ss.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il realizzo immediato delle partecipazioni rivenienti dal conferimento di una stabile organizzazione italiana è in contrasto con la direttiva Fusioni

The immediate taxation of shareholdings received from the contribution of an Italian permanent establishment infringes the Merger Directive

MICHELE DIMONTE – MICHELE GUSMEROLI

Abstract

Lo scritto affronta le conseguenze fiscali di un'operazione di conferimento dell'unica azienda situata in Italia, effettuato da una società residente in uno Stato membro a favore di una società residente in un altro Stato membro. Gli autori – prendendo spunto dalle conclusioni dell'Agenzia delle Entrate contenute nella recente risposta a interpello n. 633 del 31 dicembre 2020 – si chiedono se le partecipazioni rivenienti dal conferimento dei beni della stabile organizzazione italiana devono essere attribuite (i) alla medesima stabile organizzazione conferente, la cui immediata dissoluzione comporta la tassazione delle partecipazioni nella società conferitaria al valore normale degli asset conferiti, annullando - di fatto - il beneficio della neutralità fiscale recato dalla direttiva Fusioni (conclusione questa avallata dall'Agenzia delle Entrate), oppure (ii) direttamente alla casa madre estera. Tale seconda soluzione appare in linea con le previsioni della direttiva Fusioni (come interpretate dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea).

Parole chiave: conferimento di stabile organizzazione, direttiva Fusioni, realizzo immediato delle partecipazioni a valore normale, dissoluzione di una stabile organizzazione

Abstract

This article considers the tax ramifications that arise when a company resident in one EU Member State transfers all assets and liabilities of an Italian permanent establishment to a company resident in another Member State. The authors – in light of the Italian tax authority's recent ruling no. 633 of 31 December 2020 – consider whether the shareholdings resulting from the contribution of the branch's assets should be attributed: (i) to the permanent establishment of the transferring company, whose subsequent termination would trigger taxation (at the transferred assets' fair market value) on the shareholdings of the receiving company, thereby defeating the EU Merger Directive's tax-neutral treatment (this is the Italian tax authority's preferred interpretation); or (ii) to the transferring company's foreign head office directly, which appears to be a solution more in line with the provisions of the Merger Directive, as interpreted by the European Court of Justice of the European Union.

Keywords: branch contribution, Merger Directive, immediate taxation of shareholdings, branch dissolution

SOMMARIO: **1.** La posizione dell'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 633/2020. - **2.** Critica alla posizione dell'Agenzia delle Entrate. - **3.** Riconsiderazione normativa. - **4.** Considerazioni conclusive.

1. Con la risposta a interpello n. 633 del 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito all'applicabilità del regime di neutralità fiscale di cui alla direttiva 2009/133/CE (c.d. direttiva Fusioni) nel caso di conferimento dell'intera azienda costituente la stabile organizzazione in Italia della società conferente.

Nello specifico, il caso riguardava il conferimento (i) effettuato da una società residente in uno Stato membro, (ii) a favore di una società residente in un altro Stato membro ed (iii) avente ad oggetto l'intera azienda costituente la stabile organizzazione della conferente, la quale (iv) si sarebbe quindi estinta con l'operazione. Successivamente al conferimento, sarebbe stata effettuata una (v) distribuzione di utili in natura da parte della conferente (corrispondente alla partecipazione nella conferitaria ricevuta per effetto del conferimento) a favore del proprio socio controllante.

Le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate sono di seguito sintetizzate:

- a) il conferimento di un'azienda situata in Italia tra società residenti in Stati membri diversi rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 178, comma 1, lett. d), TUIR;
- b) al suddetto conferimento si applica il regime di neutralità fiscale di cui all'art. 176 TUIR e pertanto *“non si determina alcun realizzo delle plusvalenze o delle minusvalenze relative all'azienda oggetto del conferimento per quanto riguarda i beni effettivamente mantenuti in Italia e ivi confluiti in una (altra) stabile organizzazione, sempreché la conferitaria (i.e. la stabile organizzazione “conferitaria”) subentri nella posizione della conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita”*;
- c) la rilevante norma interna (art. 179 TUIR) non reca alcuna disciplina specifica in merito alle partecipazioni ricevute dalla società conferente a fronte del conferimento; tuttavia, si applica l'art. 176, comma 4, TUIR che richiama espressamente i conferimenti di cui all'art. 178 (tra cui rientrano i suddetti conferimenti di aziende italiane effettuati tra società residenti in Stati membri diversi);
- d) il richiamo all'art. 178 operato dall'art. 176, comma 4, TUIR comporta la necessità che la conferente (i) attribuisca le partecipazioni rivenienti dal conferimento dell'intera azienda alla stessa stabile organizzazione conferente (che sopravvive al conferimento; principio già espresso nella ris. n. 63/E/2018) e (ii) assuma, quale loro valore fiscalmente riconosciuto, quello dell'azienda conferita;
- e) conseguentemente, qualora tale stabile organizzazione venisse meno (anche contestualmente, in quanto priva ormai dei requisiti richiesti dall'art. 162 TUIR), ne conseguirebbe l'automatico realizzo al valore normale della partecipazione stessa, ancora all'interno del regime d'impresa e in conseguenza dell'uscita dallo stesso.

In buona sostanza, nel caso di conferimento di azienda italiana, senza attribuzione alla (e mantenimento di una) stabile organizzazione italiana della conferente delle partecipazioni rinvenienti dal conferimento, la neutralità della direttiva Fusioni si applicherebbe ai soli beni di primo grado (attività e passività aziendali conferiti), mentre si verificherebbe contestualmente – in via automatica ed immediata – il realizzo dei beni di secondo grado (le partecipazioni nella conferitaria).

2. Come già evidenziato in sede di commento alla ris. n. 63/E/2018 (cfr. DIMONTE M. - GUSMEROLI M., *Piena neutralità solo per i conferimenti parziali*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 luglio 2018), l'interpretazione resa dall'Agenzia delle Entrate desta alcune perplessità in quanto contrasta con il divieto di tassazione immediata sui redditi della stabile organizzazione conferita, recato dalla direttiva Fusioni. Ed è proprio sulle disposizioni della citata direttiva applicabili ai casi di “conferimenti d'attivo” tra società appartenenti a Stati membri diversi che bisogna soffermarsi per dimostrare l'erroneità delle conclusioni della risposta del Fisco.

Al pari delle altre operazioni in essa contemplate, la direttiva Fusioni impone agli Stati membri di evitare un'imposizione all'atto del conferimento d'attivo (cfr. art. 2, comma 1, lett. d), direttiva Fusioni), pur tutelando gli interessi finanziari dello Stato membro della società conferente. Tale principio è ben espresso nel preambolo della direttiva laddove si afferma che il sistema di “differimento” dell'imposizione delle plusvalenze latenti relative ai beni conferiti, fino alla loro effettiva realizzazione, applicato ai beni della stabile organizzazione della conferitaria, consente di evitare un'imposizione delle plusvalenze

corrispondenti, pur garantendo la loro successiva imposizione da parte dello Stato membro della società conferente, all'atto della loro realizzazione (cfr. Considerando nn. 5 e 7 direttiva Fusioni).

Su tale presupposto l'art. 9 direttiva Fusioni, richiamando gli artt. 4, 5 e 6 della medesima direttiva (precipuamente applicabili alle fusioni e alle scissioni), prevede la c.d. neutralità fiscale dei conferimenti d'attivo effettuati tra soggetti appartenenti a Stati membri diversi; nel senso che, in relazione ai beni conferiti, la direttiva si limita a istituire un regime di rinvio dell'imposizione delle relative plusvalenze (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 10 dicembre 2012, causa C-207/11, punto 28; conclusioni dell'Avvocato generale Jaaskinen nella causa C-207/11, presentate il 10 luglio 2012, par. 37).

A fronte di tale regime di neutralità sui beni conferiti, tuttavia, i citati artt. 4, 5 e 6 non individuano le condizioni alle quali è subordinato il beneficio, per la società conferente, del differimento dell'imposizione delle plusvalenze inerenti alle partecipazioni nella conferitaria, né, in particolare, quale debba essere il valore fiscale che la società conferente deve attribuire a tali partecipazioni (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 10 dicembre 2012, causa C-207/11, punto 29).

Il fatto che l'art. 9 della direttiva Fusioni non richiami le previsioni dell'art. 8 (recante il regime di neutralità applicabile alle partecipazioni scambiate dai soci nel caso di fusione, scissione o scambio di azioni) non implica - *a contrariis* - che le partecipazioni ricevute a fronte del conferimento d'attivo debbano essere valutate fiscalmente, in capo al conferente, al valore normale dei beni conferiti. Tale mancato richiamo si spiega semplicemente con il fatto che, in tali operazioni, le partecipazioni della società conferitaria vengono attribuite non ai soci della società conferente, bensì alla società conferente medesima (cfr. Corte di Giustizia, sentenza C-207/11, punto 23).

Il regime di neutralità recato dall'art. 9 direttiva Fusioni viene esteso anche al caso del conferimento di una stabile organizzazione situata in uno Stato membro diverso da quello della società conferente (cfr. art. 10 direttiva Fusioni). Di conseguenza, anche in tale ipotesi, il sistema di differimento dell'imposizione delle plusvalenze latenti sui beni inerenti la stabile organizzazione conferita consente di tutelare gli interessi finanziari dello Stato membro di tale stabile organizzazione (mediante la tassazione delle plusvalenze sui suddetti beni all'atto della loro realizzazione). Anche in questa ipotesi, la citata direttiva disciplina solo il regime di neutralità fiscale dei beni conferiti, senza fornire alcuna indicazione in merito al trattamento fiscale delle partecipazioni ricevute dalla conferente.

Ad esito della rapida analisi delle pertinenti disposizioni, risulta che l'eventuale doppia imposizione derivante dalla circostanza che lo Stato membro della società conferente (quindi anche quello della stabile organizzazione conferita) assoggetti a imposizione (i) sia le plusvalenze sui beni di primo grado (gli asset conferiti) al momento dell'effettivo realizzo (ii) sia le plusvalenze sui beni di secondo grado (le partecipazioni nella società conferitaria per effetto dell'iscrizione al costo storico), è perfettamente compatibile con la direttiva Fusioni.

Tale conclusione si basa, oltre che (a) sull'assenza di una esplicita disposizione relativa al trattamento fiscale delle partecipazioni ricevute a fronte del conferimento, anche (b) sulla circostanza che le due proposte formulate dalla Commissione europea – di introdurre una disposizione secondo cui le azioni della conferitaria potevano essere valutate ai fini fiscali dalla conferente al valore reale dei beni conferiti – non sono mai state adottate (cfr. Proposta di direttiva del Consiglio riguardante il regime fiscale comune da applicarsi alle fusioni, alle scissioni ed ai conferimenti d'attivo che hanno luogo fra società di Stati membri diversi, art. 10, par. 3 (GU 1969, C 39, pag. 1); Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 90/434/CEE, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicarsi alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi [COM(2003) 613 def.]; in particolare, la proposta di inserimento del par. 2 all'art. 9).

Di conseguenza, agli Stati membri è consentito (i) mantenere il "costo storico" dei beni conferiti sulle partecipazioni ricevute dalla conferente e (ii) individuare le condizioni necessarie per fruire del differimento dell'imposizione delle plusvalenze inerenti alle partecipazioni nella conferitaria "*purché tali condizioni non portino al risultato che l'attribuzione di detti titoli in occasione del conferimento d'attivo generi di per sé stessa un'imposizione delle plusvalenze inerenti ai titoli stessi*" (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 10 dicembre 2012, causa C-207/11, punto 30).

Ed è proprio sulla base di tale ultima precisazione che la posizione dall' Agenzia delle Entrate risulta incompatibile con le previsioni della direttiva Fusioni. Il fatto che l' Agenzia richieda, quale condizione per il conseguimento della neutralità del conferimento, che *“la partecipazione nella conferitaria confluisca nella medesima contabilità di cui all' articolo 14, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973 (della stabile organizzazione “conferente”) da cui ‘provengono’ gli asset conferiti”* genera *“di per sé stessa”* un evento realizzativo, al valore normale, delle partecipazioni ricevute a fronte del conferimento. È evidente, infatti, che l' obbligo di *“allocazione”* delle partecipazioni ricevute alla stabile organizzazione (superstite) del conferente si traduce, in caso di conferimento dell' unica azienda del conferente, in una condizione impossibile, dato che la stabile organizzazione si dissolve proprio per effetto del citato conferimento (salvo che il nuovo ruolo di *“stabile organizzazione holding”* non si accompagni all' allocazione di una serie di funzioni, che consentano di ravvisare effettivamente una stabile organizzazione anche post conferimento; però questa ipotesi si realizzerebbe solo in caso di conferimento parziale e non dell' intera stabile organizzazione).

Inoltre, anche aderendo alle conclusioni dell' Agenzia – secondo cui ancorché le partecipazioni siano attribuite direttamente alla casa madre estera, le stesse confluiscono per un istante nel patrimonio della stabile organizzazione del conferente, assumendo il valore fiscalmente riconosciuto e l' anzianità dell' azienda conferita, per poi essere assegnate alla casa madre – è di tutta evidenza che tale interpretazione comporta una violazione del diritto unionale in ragione del diverso (e più favorevole) regime fiscale dei *“conferimenti domestici”*. Infatti, il conferimento effettuato da una società residente non comporta un realizzo immediato delle partecipazioni nella conferitaria: nel reddito d' impresa non vi è materia imponibile in assenza di cessione della partecipazione. Nel caso di conferimento dell' unica azienda da parte dell' imprenditore individuale, la norma prevede infatti che la partecipazione riveniente dal conferimento ricada in un regime di redditi diversi (cfr. art. 176, comma 2-bis, TUIR secondo cui *“In caso di conferimento dell' unica azienda dell' imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l' ultimo valore fiscale dell' azienda conferita”*).

3. Proprio quest' ultima norma, se da un lato evidenzia – come si è appena visto – un imbarazzante termine di paragone evidenziante il trattamento discriminatorio, dall' altro costituisce una possibile soluzione alla questione.

A una prima lettura, la stessa si porrebbe quale eccezione al principio generale – la cui epifania normativa sarebbe ravvisabile negli artt. 85(2) e 86(1)(c) TUIR – in base al quale la destinazione a finalità estranee all' esercizio d' impresa comporta il realizzo delle plusvalenze latenti sui beni in tal modo distratti; conseguenza di tale lettura sarebbe (in ossequio al generale principio secondo cui un' eccezione va interpretata restrittivamente) l' inapplicabilità di tale regime all' imprenditore non individuale, ma estero. Si tratta invece, a ben vedere, di una petizione di principio: questa lettura già muove infatti dal postulato che le partecipazioni rivenienti dal conferimento dell' unica azienda *“nascono”* nel regime d' impresa, la fuoriuscita dal quale integra un' ipotesi di destinazione a finalità estranea, quindi fattispecie realizzativa. Postulato che (come logica e matematica insegnano) non dovrebbe essere utilizzato nella propria dimostrazione.

Un breve excursus storico porterebbe invece alla riconsiderazione di tale postulato, quindi a una lettura alternativa della disposizione in questione come recante essa stessa un principio (e non una deroga). La stessa non nasce come art. 176, comma 2-bis, ma deriva dal previgente art. 175, comma 4 (con riferimento ai conferimenti d' azienda a regime controllato, prima possibili), e ancor prima – ossia in tempi anteriori la riforma Tremonti – dal vecchio art. 3, comma 3, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, secondo cui: *“Qualora il conferimento abbia ad oggetto l' unica azienda dell' imprenditore individuale, la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento, si considera effettuata nell' esercizio d' impresa, ed è fatta salva l' applicazione dell' articolo 16, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo*

oneroso di aziende, qualora ne sussistano i presupposti, con riferimento alla data del conferimento; la cessione delle partecipazioni, effettuata oltre i tre anni dal conferimento, è disciplinata dagli articoli 81, comma 1, lettere c) e c-bis), e 82 del predetto testo unico, assumendo come costo delle partecipazioni il valore attribuito alle stesse ai sensi del presente articolo". Questa norma prevedeva, quindi, la tassazione delle plusvalenze nel regime d'impresa per un triennio, decorso il quale le plusvalenze restavano tassabili come redditi diversi.

Una lettura conforme al postulato vedrebbe la vecchia norma come inizialmente ricognitiva del trattamento naturale (reddito d'impresa), per assumere successivamente un carattere di eccezione agevolativa (reddito diverso). Senonché il Ministero delle Finanze ne aveva dato una lettura diametralmente opposta: quella cioè di una "disposizione ... antielusiva", la quale prevedeva una momentanea eccezione punitiva (reddito d'impresa), derogatoria rispetto al "regime naturale" (reddito diverso). In particolare, al paragrafo 2.7 della circ. 19 dicembre 1997, n. 320 si legge che: "La disposizione di cui trattasi ha natura antielusiva in quanto intende evitare che il conferimento dell'unica azienda da parte di un imprenditore individuale, il quale per effetto della cessione medesima perde tale qualifica, venga posto in essere al solo scopo di aggirare la disciplina sui beni di impresa, trasformando la plusvalenza insita nell'azienda in una plusvalenza su partecipazioni assoggettabili in capo alla persona fisica ad una tassazione più favorevole rispetto a quella che verrebbe a gravare sulla plusvalenza conseguita su beni in regime d'impresa. Il comma in esame stabilisce che la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento si presume effettuata nell'esercizio dell'impresa ... Il meccanismo di tassazione delle cessioni delle partecipazioni secondo i criteri del reddito d'impresa viene meno qualora la cessione stessa sia effettuata oltre i tre anni dal conferimento. In tal caso riemerge il regime naturale di tassazione per le plusvalenze conseguite nel caso in esame e, pertanto, saranno applicabili le imposte sostitutive" (sottolineature aggiunte).

Evidentemente, tale lettura muoveva anch'essa da un postulato: le partecipazioni rivenienti dal conferimento dell'unica azienda "nascono" direttamente al di fuori del regime d'impresa, non potendo quindi verificarsi alcuna fuoriuscita da tale regime per dei cespiti che mai vi siano entrati. Secondo questa interpretazione, l'art. 176, comma 2-bis ora vigente non avrebbe la funzione di derogare al regime naturale (reddito d'impresa), prevedendo un'eccezione (reddito diverso): lo scopo sarebbe invece quello di stabilire che la tassazione – come reddito diverso, *ça va sans dire* – avvenga secondo il regime delle cessioni qualificate, a prescindere dal superamento delle soglie di qualificazione.

Pur avendo le due letture sopra riportate pari dignità, si nota che la seconda porta a conseguenze maggiormente coerenti con il fine perseguito dalla direttiva Fusioni: non un salto d'imposta per i beni di secondo grado, ma la tassazione degli stessi solo (i) se (ii) quando e (iii) in quanto siano effettivamente realizzati, anziché automaticamente e necessariamente in occasione del conferimento.

Si potrebbe però obiettare che, per ravvisare un trattamento discriminatorio (tale da determinare una restrizione della libertà di stabilimento) della fattispecie transfrontaliera (i.e. conferimento dell'unica azienda effettuato da una società non residente) rispetto alla fattispecie puramente domestica (i.e. l'analogo conferimento effettuato da un soggetto residente in Italia), non debba farsi riferimento al trattamento fiscale dell'imprenditore individuale, ma piuttosto a quello di una società residente in Italia.

In quest'ultima ipotesi, la potestà impositiva italiana sulle partecipazioni attribuite alla conferente residente in Italia è analoga a quella che si genera sulle partecipazioni attribuite alla stabile organizzazione italiana della conferente non residente in ipotesi di conferimento dell'intera azienda italiana. Infatti, in entrambe le fattispecie (i.e. conferente società residente ovvero conferente società non residente), il conferimento di un'azienda italiana comporterebbe un doppio livello di tassazione (sui beni dell'azienda italiana e sulle partecipazioni nella conferitaria).

Secondo tale prospettiva, risulterebbe discriminatoria non già la tassazione delle partecipazioni connessa alla dissoluzione della stabile organizzazione italiana quanto, semmai, l'immediata riscossione dell'IRES senza la possibilità, per la conferente non residente, di (i) differirne il versamento fino al momento del realizzo e (ii) compensare la plusvalenza immediatamente realizzata sulla partecipazione con eventuali minusvalenze future sulla stessa, come invece potrebbe fare la conferente residente.

Chi scrive ritiene che la questione dell'individuazione del soggetto residente da comparare alle società non residenti non abbia ancora trovato una definitiva soluzione. In alcuni casi il legislatore italiano parrebbe aver equiparato i "soggetti" (società residente vs. società non residente): in tal senso depongono, ad esempio, le disposizioni (i) sulla ritenuta dell'1,2% sui dividendi di "fonte italiana" pagati a società residenti nell'UE/SEE; (ii) sull'estensione della disciplina del consolidato orizzontale alle società controllanti non residenti. In altri casi, la disciplina domestica appare fondata su un diverso presupposto: le società non residenti, nonostante esercitino all'estero un'attività d'impresa e siano costituite secondo forme giuridiche che, in Italia, le qualificerebbero *iuris et de iure* come imprenditori ai fini tributari, sono assimilate alle persone fisiche che non esercitano un'attività d'impresa, se non dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Si allude, a titolo esemplificativo, al trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate da società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia in relazione alla cessione di partecipazioni in società residenti, soggette ad imposta sostitutiva con aliquota del 26% (regime applicabile alle persone fisiche non imprenditori) e non già all'IRES con aliquota del 24% (regime applicabile alle società residenti).

A qualunque delle due interpretazioni si aderisca, risulta evidente che la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate (secondo cui il conferimento dell'intera azienda italiana determina il realizzo immediato e automatico delle partecipazioni ricevute a fronte del conferimento) presenta profili di incompatibilità con il diritto unionale.

4. All'esito della rapida analisi condotta si può quindi affermare che:

- i. una disposizione nazionale secondo cui le partecipazioni rivenienti dal conferimento assumono il valore fiscalmente riconosciuto e l'anzianità dell'azienda conferita è compatibile con il testo della direttiva Fusioni. Ciò può essere realizzato attraverso l'iscrizione delle partecipazioni nel bilancio della casa madre conferente (e non già nel "rendiconto" della stabile organizzazione superstite);
- ii. la conseguente doppia imposizione economica derivante dalla cessione della partecipazione da parte della società conferente (oltre che dalla cessione degli asset da parte della conferitaria) è compatibile con il testo della suddetta direttiva, la quale non impone agli Stati membri di assumere fiscalmente le partecipazioni al valore reale dei beni conferiti (cfr. ARGINELLI P. - VALACCA P., *Brevi note in tema di conferimento d'azienda in società residente da parte di stabile organizzazione di società UE*, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 1° ottobre 2018; in senso contrario, si esprimono MIELE L., *Conferimenti della S.O. italiana con plusvalori latenti sulle partecipazioni tassati*, in *Eutekne.info*, 11 gennaio 2021; PIAZZA M., *Conferimento di stabile organizzazione italiana in società residente*, in *Postilla*, 5 novembre 2018). In questo senso le conclusioni della risposta in commento non appaiono *tout court* incompatibili con la direttiva Fusioni;
- iii. tuttavia, la risposta in commento – nella parte in cui sostiene che il regime della neutralità fiscale sarebbe subordinato all'iscrizione delle partecipazioni rivenienti dal conferimento della stabile organizzazione italiana nella contabilità della stabile organizzazione conferente – appare invece incompatibile con il testo della direttiva Fusioni (come interpretata dalla Corte di Giustizia). Ciò in quanto, trattandosi di una condizione impossibile, essa genera "di per sé stessa un'imposizione delle plusvalenze inerente ai titoli stessi" in violazione del principio di differimento dell'imposizione recato dalla direttiva (in senso favorevole, si esprimono MICHELUTTI R. - CAPITTA, F., *Conferimenti dell'intera stabile organizzazione italiana e tassazione dei plusvalori latenti sulle partecipazioni scambiate*, in *Rivista di diritto bancario*, 5 gennaio 2021);
- iv. inoltre, anche laddove si ritenga che l'iscrizione della partecipazione nel "rendiconto" della stabile organizzazione superstite sia una condizione necessaria per l'applicazione del regime di neutralità fiscale (e quindi si concordi con la tesi dell'Agenzia delle Entrate), risulta evidente che il trattamento deteriore previsto per i conferimenti di azienda effettuati da società residenti in Stati membri (diversi dall'Italia) si pone in contrasto con le libertà fondamentali garantite dal diritto unionale, quantomeno per l'impossibilità per la conferente non residente di differire l'imposta al momento del realizzo e di compensare la plusvalenza cristallizzata con eventuali future minusvalenze;

- v. L'incompatibilità con il diritto unionale potrebbe essere superata attraverso una diversa interpretazione della disposizione interna relativa al conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale: non come un'eccezione inapplicabile analogicamente all'imprenditore estero, ma come norma di sistema per i casi in cui l'imprenditore cessa di essere tale con il conferimento dell'unica azienda. Nonostante, da un punto di vista sostanziale, la condizione della società non residente che cessa di avere una stabile organizzazione in Italia sembrerebbe assimilabile più a quella di un imprenditore individuale che conferisce l'unica azienda che non al realizzo di una partecipazione da parte di una società residente, l'Agenzia delle Entrate non ha affrontato le interrelazioni del caso in esame con le disposizioni dell'art. 176, comma 2-bis, TUIR. Tuttavia, come visto, la questione meriterebbe quantomeno di essere vagliata poiché (i) non sembrerebbe preclusa a priori dalla *ratio* delle disposizioni domestiche e (ii) consentirebbe di superare qualsiasi profilo di incompatibilità con la direttiva Fusioni.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARGINELLI P. - VALACCA P., Brevi note in tema di conferimento d'azienda in società residente da parte di stabile organizzazione di società UE, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 1° ottobre 2018
ASSONIME, circ. 27 maggio 1998, n. 42; circ. 6 luglio 2005, n. 38; circ. 12 settembre 2008, n. 51
CONCI P., *The tax treatment of the creation of an SE*, in *European Taxation*, January 2004, 15-21
DIMONTE M. - GUSMEROLI M., Piena neutralità solo per i conferimenti parziali, in *Il Sole 24 Ore*, 25 agosto 2018;
GUSMEROLI M., *The conversion of a branch into a subsidiary under the EC Merger Directive: still "rarely pure and never simple"*, in *European Taxation*, 2009, vol. 49, no. 12
FUCCIO A. - VILLA R., Spunti critici sul regime fiscale applicabile al conferimento di azienda effettuato da "stabile organizzazione" italiana, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 12 novembre 2018
MAISTO G., *Implementation of the EC Merger Directive*, in *Bulletin for Fiscal Documentation*, September 1993, 480-492
MAISTO G., *Shaping EU company tax policy: amending the tax Directives*, in *European Taxation*, August 2002, 287-302
MASSIMIANO A., *An analysis of the 2005 amendments to the Merger Directive*, in *Intertax*, vol. 34, issue 6/7, 333-352
MICHELUTTI R., *Note critiche sulla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012 relativa al prevalente regime fiscale in Italia dei conferimenti di attivo intracomunitari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015 12, 115 ss.
MICHELUTTI R. - CAPITTA, F., *op. cit.*, *Conferimenti dell'intera stabile organizzazione italiana e tassazione dei plusvalori latenti sulle partecipazioni scambiate*, in *Rivista di diritto bancario*, 5 gennaio 2021
MIELE L., Conferimento di stabile organizzazione italiana e fiscalità delle partecipazioni, in *Corr. trib.*, 2020, 5, 422 ss.
MIELE L., *Conferimenti della S.O. italiana con plusvalori latenti sulle partecipazioni tassati*, in *Eutekne.info*, 11 gennaio 2021
PIAZZA M., Conferimento di stabile organizzazione italiana in società residente, in *Postilla*, 5 novembre 2018
ROLLE G., Conferimento di stabile organizzazione e tassazione delle partecipazioni tra norme UE e interpretazione nazionale, in *Fisc. e comm. int.*, 2019, 10, 47 ss.
WHEELER J.C., *What the Merger Directive does not say*, in *European Taxation*, May 1995, 142-146

XI - L'IVA

L'Agenzia delle Entrate ritorna sulla qualificazione fiscale della cessione di una member list

The Revenue Agency returns to the tax qualification of the transfer of a member list

(commento a/notes to risposta ad interpello Agenzia delle Entrate, 18 dicembre 2020, n. 609)

NICOLÒ ZANOTTI

Abstract

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 609 del 18 dicembre 2020, ha confermato la propria posizione in merito alla qualificazione fiscale da attribuire al trasferimento di una *member list*, inquadrandola in una semplice cessione di un bene strumentale assoggettata ad aliquota IVA ordinaria. Ne esce, così, confermata la tesi per cui la lista clienti, nella maggior parte dei casi, non rappresenta un complesso da solo idoneo all'esercizio autonomo di un'impresa, a meno che questa non faccia parte, insieme ad altri limitati elementi provenienti dal cedente, di un'articolazione organizzativa dotata di stabile autonomia funzionale. Tale evenienza, tuttavia, dipende da singole circostanze di fatto, che richiedono una valutazione caso per caso, capace di tenere conto del tipo di attività effettivamente svolta dai soggetti coinvolti.

Parole chiave: *Member list*, cessione d'azienda, cessione di beni, principi contabili, attività immateriali, alternative IVA-registro

Abstract

The Revenue Agency, with its response to question no. 609 of December 18, 2020, confirmed its position regarding the tax qualification to be attributed to the transfer of a member list, framing it in a simple sale of an instrumental asset subject to an ordinary VAT rate. I reckon that this confirms the thesis that the customer list, in most cases, does not represent a complex on its own suitable for the autonomous exercise of a business, unless it is part, together with other limited elements from the transferor, of an organizational structure with stable functional autonomy. This occurrence, however, depends on single factual circumstances, which require a case-by-case assessment regarding the type of activity actually carried out by the parties involved.

Keywords: *Member list, company transfer, sale of assets, accounting principles, intangible assets, VAT alternatives register*

SOMMARIO: **1.** La risposta ad interpello in commento. - **2.** Brevi considerazioni in merito alla distinzione tra cessione di azienda o singolo bene. - **3.** Profili di ordine fiscale nel trasferimento d'azienda. - **4.** L'operazione di cessione della lista clienti - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Con la risposta n. 609 del 18 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esprimersi in merito alla qualificazione fiscale da riconoscere alla cessione di una *member list* nell'ambito di una operazione di riorganizzazione di un gruppo multinazionale operante nel settore delle vendite *online*.

Più nel dettaglio, è intenzione della capogruppo francese costituire in Italia una stabile organizzazione, a cui l'istante, società controllata italiana, dovrà trasferire l'anagrafica degli *users* registrati sulla

propria piattaforma informatica, contenente le principali informazioni inerenti alle attività da questi svolte sul *web*. Perciò, è stata richiesta conferma del fatto che quanto ceduto non configuri un ramo d'azienda, soggetto ad imposta di registro proporzionale, ma un singolo *asset*, da sottoporre ad IVA; che sia possibile rateizzare la relativa plusvalenza, ai sensi dell'art. 86 Tuir, nonostante la lista sia in continuo aggiornamento e che il costo sostenuto possa essere dedotto, ai sensi dell'art. 103, comma 1, Tuir, trattandosi di informazioni acquisite in ambito commerciale. A parere dell'istante, l'*asset* trasferito deve, infatti, essere qualificato come bene strumentale, riconducibile alla categoria del *know-how* commerciale, in quanto autonomamente identificabile e cedibile ad un preciso valore economico, dovuto all'insita capacità di rappresentare un vantaggio competitivo, cosicché la cedente continuerà a svolgere le proprie attività e la *branch* potrà procedere alla capitalizzazione del costo di acquisto nella voce B.I.3. (Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione di opere d'ingegno).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la cessione di una raccolta d'informazioni, ossia il complesso dei clienti attuali e potenziali di un sito per la vendita *online*, è generalmente sottoposta ad IVA; a suo parere, infatti, anche in considerazione della peculiare attività economica esercitata dall'istante, l'operazione avrebbe potuto essere qualificata diversamente solo qualora avesse costituito un complesso organico, dotato di un'autonoma potenzialità produttiva. L'Ufficio ha così confermato che il mero trasferimento di una *member list* non può da solo configurare una cessione di azienda, in quanto, per poter essere tale, sarebbe dovuto intervenire un insieme di elementi autonomamente idonei a consentire l'inizio o la prosecuzione dell'attività d'impresa tramite piattaforme digitali; nel caso di specie, invece, si tratterebbe di un unico bene strumentale inadatto, da solo, allo svolgimento dell'attività di vendita e, perciò, implicante la realizzazione di una plusvalenza, non rateizzabile, in forza della necessità di garantire il continuo aggiornamento dei dati, incompatibile con il loro possesso almeno triennale.

2. È evidente che la diversa qualificazione dell'operazione, a seconda che questa inerisca un singolo *asset*, oppure l'azienda o un suo ramo, assume immediata rilevanza ai fini dell'imposizione indiretta, poiché solo in quest'ultimo caso la cessione è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, *ex art. 2, comma 3, lett. b)*, D.P.R. n. 633/1972, ed è soggetta all'imposta di registro proporzionale, in forza del principio di alternatività, sancito dall'art. 40 D.P.R. n. 131/1986 (v. LA ROSA S., *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 305 ss.; CARINCI A., *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1167 ss.). La distinzione ha effetti sia in termini di imposta applicabile, che di determinazione della base imponibile, con ricadute a cascata sulla effettiva materia tassabile (cfr. SCANU G., *Cessione d'azienda, trasferimento del marchio e valori imponibili nel "sistema" Iva-Registro*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 705 ss.), dovute soprattutto al fatto che, da un lato, in caso di applicazione dell'IVA, intervengono gli istituti della rivalsa e della detrazione, dall'altro lato, la cessione d'azienda prevede la tassazione anche dell'avviamento (v. CARINCI A., *Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura circolazione, quantificazione)*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 465), assoggettando ad imposta di registro l'operazione nel suo insieme.

Questa scelta, se da una parte permette di non gravare il beneficiario di un onere fiscale che sarebbe, in ogni caso, recuperato successivamente, dall'altra, è giustificata dal fatto che l'operazione, collocandosi all'esterno dei processi produttivi, non inerisce al consumo di beni o servizi (cfr. DELLA VALLE E., *L'avviamento nell'ordinamento tributario: considerazioni di sintesi*, in AA. VV., *L'avviamento nel diritto tributario*, a cura di DELLA VALLE E. - FICARI F. - MARINI G., Torino, 2012, 89 ss.; la possibilità per gli Stati membri di prevedere l'esclusione è contemplata dall'art. 19, comma 1, direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE). Ciononostante, accade di frequente che gli imprenditori, invece di procedere attraverso un'unica iniziativa qualificata come cessione dell'azienda, tendano a porre in essere una pluralità di atti, tra loro collegati, con l'intento di evitare la contestazione di un maggior valore di avviamento (v. BUSANI A., *Imposta di registro e "spezzatino d'azienda"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 591).

Al fine di risolvere la questione, al di là delle risultanze formali, è utile, quindi, verificare se oggetto del trasferimento è un complesso di beni coordinato e strutturato in maniera stabile, per cui l'acquirente

ne risulti potenzialmente il successore anche nello svolgimento dell'attività imprenditoriale (cfr. FICARI V., *Azienda e avviamento tra accertamento, "prezzi" e "autonomia" del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 205), dovendo sussistere una concreta idoneità degli elementi costitutivi dell'azienda, tra di loro funzionalmente collegati, al loro utilizzo dinamico, diretto alla produzione di nuova ricchezza (cfr. TUNDO F., *Profili tributari della cessione di azienda*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 940 ss.).

L'azienda viene infatti intesa, a fini fiscali, come un'unitaria realtà economica composta da mezzi e rapporti organizzati per uno scopo ben preciso (v. TINELLI G., *Azienda nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987, 99 ss.; STEVANATO D., *Cessione frazionata d'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1999, 758 ss.; BASILAVECCHIA M. - NASTRI M.P. - PAPPÀ MONTEFORTE V., *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, studio n. 81-2009/T, in *Studi e materiali*, CNN, Milano, 2010, 503 ss.). Come rilevato da attenta dottrina (cfr. CORASANITI G., *Sul trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, 247 ss.), non è, quindi, sufficiente prendere le mosse dalla nozione civilistica cui all'art. 2555 c.c., ma occorre analizzare le particolari esigenze inerenti alla materia tributaria (cfr. TASSANI T., *Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2004, I, 740 ss., in nota a CGCE, 27 novembre 2003, C. 497/01). Ciò che interessa non è tanto la natura degli elementi presi in considerazione, ma le risorse che questi sono in grado di produrre, a seconda che facciano o meno parte di un più ampio complesso aziendale.

Sono, perciò, significative quelle indicazioni tendenti a superare l'identificazione dell'azienda nella mera organizzazione di beni, per dare maggiore rilievo allo scopo perseguito (cfr. Cass. n. 3973/2004; Cass. n. 10740/2013). Muovendo dalla giurisprudenza comunitaria (cfr. CGUE, 10 novembre 2011, C. 444/10; CGUE, 19 dicembre 2018, C. 17/18; in dottrina, v. TASSANI T., *La tassazione della "cessione di azienda" secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Piccola impresa*, 2012, 1, 137 ss.), si ha, infatti, cessione d'azienda ogniqualvolta gli elementi trasferiti costituiscono un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé idoneo a consentire la continuazione di quell'opera da parte del cessionario e non semplicemente a liquidare l'attività. Prevale, pertanto, un'interpretazione oggettiva, che prescinde dalle dichiarazioni di parte, per concentrarsi sull'insieme degli atti posti in essere, così da individuare un filo conduttore tra i diversi beni, che rappresenti un vincolo di destinazione funzionale.

In altri termini, l'azienda non può essere, ai nostri fini, considerata solo una pluralità di beni potenzialmente destinabili allo svolgimento di un'attività imprenditoriale, ma deve rappresentare anche un'organizzazione attuale e vitale di questi elementi, che si pone in un contesto di relazioni finanziarie, commerciali e personali, capaci di sviluppare una produttività tangibile e concreta e non solo ipotizzabile (cfr., già in passato, Comm. centr., sez. IX, 23 aprile 1991, n. 3186; Comm. centr., sez. XVI, 15 dicembre 1995, n. 4291). Tale concezione, del resto, è strumentale all'applicazione del principio di alternatività IVA-registro, dato che l'esclusione dell'IVA si giustifica proprio in forza del fatto che oggetto di cessione non siano singoli beni, ancorché organizzati, ma un complesso di beni materiali, immateriali e rapporti giuridici dell'impresa cedente (cfr. LA ROSA S., *op. loc. cit.*, 305).

3. Una volta definita la nozione fiscale di azienda, occorre verificare, in relazione alle singole fattispecie concrete, se ricorre o meno il suo trasferimento.

Al tal fine, non è necessario che l'oggetto sociale del cessionario sia, fin dall'origine, compatibile col complesso ceduto (cfr. Cass. n. 13580/2007 e Cass. n. 24913/2008); ciò che conta è l'esistenza di un'impresa di riferimento cui essere funzionale, che deve essere valutata alla luce della causa reale del negozio e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti (cfr. Cass. n. 1913/2007). Assume, perciò, rilevanza il legame fra il singolo elemento aziendale e l'impresa, sicché solo in assenza di questo legame il bene ceduto potrà essere considerato autonomamente (cfr. Cass. n. 21767/2017 e Cass. n. 33495/2018).

Per qualificare l'operazione come cessione d'azienda, si dovrà, quindi, prestare particolare attenzione sia all'origine del complesso dei beni, per verificare se con essi fosse già possibile esercitare

un'autonoma attività d'impresa, che alla loro destinazione, per appurare se tale assegnazione sia stata mantenuta anche nel momento in cui sono entrati nella disponibilità del cessionario. Deve intervenire, dunque, la valutazione complessiva di una pluralità di elementi, che possono variare a seconda della natura dell'attività esercitata, consistenti, a titolo esemplificativo, nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione del personale da parte della nuova impresa, nel possibile trasferimento del pacchetto clienti (cfr. Cass. n. 1913/2007 e Cass. n. 9575/2016).

In altre parole, il trasferimento dell'azienda si realizza normalmente attraverso una modifica soggettiva nell'esercizio dell'attività economica (cfr. BUONOCORE V., *Il "nuovo" testo dell'art. 2112 del codice civile e il trasferimento di un ramo d'azienda*, in *Giur. comm.*, 2003, II, 313 ss.); giova, quindi, prestare particolare attenzione al concetto base d'azienda, così da porlo al passo con l'evoluzione dei modelli gestori e col progresso tecnologico. Con particolare riferimento alle operazioni che avvengono tramite il *web*, occorre, perciò, comprendere cosa sia davvero indispensabile affinché una data attività possa qualificarsi come organizzata in forma d'impresa (OPPO G., voce *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1986, par. 6), pur in mancanza di alcuni profili che ordinariamente tendono a caratterizzarla.

È possibile, infatti, che dalla cessione d'azienda rimangano esclusi parte degli elementi che la compongono o, persino, un suo ramo, a patto che questo non rappresenti una componente essenziale dell'attività originariamente svolta dal cedente; altrimenti, l'operazione dovrà qualificarsi come cessione di singoli beni, mancando tra loro il necessario nesso di strumentalità. Sembra utile, quindi, capire quando possa dirsi configurato il requisito dell'organizzazione, inteso sia nella sua dimensione oggettiva, di che cosa si organizza, sia in quella soggettiva, del tipo di attività esercitata dall'imprenditore. E, a tal fine, occorre una valutazione caso per caso, che tenga conto delle singole specificità, considerato il ruolo di rilievo che negli ultimi anni ha giocato il progresso tecnologico, che ha visto sempre più di frequente il proliferare di nuove attività, maggiormente slegate dai beni tradizionali e concentrate, non soltanto sull'accesso al *web*, ma anche sul ricorso a nuovi fattori di produzione ed a diversi sistemi di circolazione.

Ciò premesso, sembra evidente che per poter trasferire elementi idonei al potenziale esercizio dell'impresa e, quindi, per poter qualificare l'operazione come cessione d'azienda o di un suo ramo, non è necessario che vengano organizzati, insieme, i beni, le energie lavorative, il capitale e le conoscenze, potendo, in astratto, essere sufficiente anche la presenza di uno solo di questi fattori. Nessuna categorizzazione può essere considerata valida *tout court*, dovendo essa sottostare all'incessante mutamento della realtà economica, dipendente dai nuovi traguardi raggiunti sia a livello tecnologico, che sociale. Ciò che conta, in ultima analisi, è avere chiaro che il concetto base di organizzazione aziendale si trasforma con il diversificarsi dell'oggetto e delle dimensioni della singola attività, per cui non è possibile stabilire una regola immutabile, individuando *a priori* una categorizzazione apprezzabile in astratto.

4. *Rebus sic stantibus*, con riferimento alla cessione della lista clienti (cfr. AULETTA G., voce *Clientela*, in *Enc. dir.*, VII, Milano, 1960, 210 e CAMPIONE R., *La vendita del pacchetto clienti*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2014, 523), occorre dire subito che questa costituisce un *asset* composto dai clienti dell'impresa e dalle conoscenze inerenti alla sua titolarità. Questo fattore è, quindi, tipicamente correlato all'avviamento, inteso come la capacità di produrre un profitto *extra*, poiché consente di attribuire maggior prestigio ai beni aziendali, contribuendo ad incrementarne il valore d'uso, nonché quello di scambio. Comunemente, la clientela rappresenta, dunque, un elemento dell'avviamento, che, a sua volta, secondo la dottrina classica (cfr. SASSO C., voce *Avviamento d'impresa*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987, 57 e ALPA G. - MARICONDA V., *Codice civile commentato*, vol. III, Milano, 2013, *sub. art.* 2555 c.c.; in giurisprudenza, v. Cass. n. 28751/2005), identifica una componente qualitativa dell'azienda, insuscettibile di una cessione indipendente e separata; perciò, secondo questo orientamento, appare assai difficile poter immaginare un autonomo trasferimento della lista clienti, che non implichi la circolazione dell'azienda.

Altra autorevole opinione (DELLA VENTURA F., *Cessione di azienda e trasferimento autonomo della clientela come "valore di avviamento"*, in *Giust. civ.*, 1989, II, 444; BONFANTE G. - COTTINO G., *L'imprenditore*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da COTTINO G., vol. I, Padova, 2001, 618; COMMITTERI G.M. - LO RE C., *La qualificazione della cessione della lista clienti: singolo bene o ramo d'azienda*, in *il fisco*, 2020, 33 ss.), tuttavia, ritiene che tale assunto di principio troverebbe una deroga in tutte quelle ipotesi in cui, trattandosi di soggetti operanti nell'ambito delle attività di servizi, di agenzia, di intermediazione, eccetera, a maggior ragione se realizzate sul *web*, la lista clienti sarebbe suscettibile di essere ceduta o scambiata separatamente. L'operazione potrebbe essere riconducibile alla cessione di un bene immateriale, oggetto di tutela ai sensi dell'art. 98, comma 1, del Codice della proprietà industriale.

Da un punto di vista contabile, invece, tale portafoglio, se generato internamente, non sarà rilevato in bilancio, non esistendo una voce dello stato patrimoniale che consenta di rappresentarlo; se, al contrario, è stato acquisito dall'esterno, nonostante che l'OIC 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali, non disciplini le anagrafiche clienti, si può supporre che il suo valore, ottenuto in una più ampia operazione di cessione di azienda, potrà essere incluso nell'avviamento (Cfr. LAGHI E., *L'avviamento nella disciplina del codice civile*, in AA.VV., *L'avviamento nel diritto tributario*, cit., 47 ss). Resta, quindi, dubbia la contabilizzazione della cessione del solo pacchetto clienti precedentemente acquisito, poiché l'OIC 24, al punto 57, esclude l'autonoma trasferibilità dell'avviamento: il problema potrebbe essere superato facendo ricorso al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, che implica un'attenta analisi della realtà economica, e ipotizzando che l'*asset* immateriale conseguito con una transazione *stand-alone* sia ascrivibile ad un diritto di brevetto industriale e di utilizzazione di opere d'ingegno. Al contrario, se il pacchetto clienti viene ceduto insieme all'azienda o, comunque, ad un suo ramo, *nulla questio*.

I principi contabili internazionali si esprimono, invece, chiaramente sul tema, risolvendo la questione nel senso della separabilità e autonomia della lista clienti nell'ambito delle operazioni di aggregazione aziendale; perciò, tale *asset* non deve essere rilevato all'interno dell'avviamento, ma autonomamente nell'attivo dello stato patrimoniale (ALLEGRI M. - NINCI E., *Immobilizzazioni immateriali: lo Ias 38 e le indicazioni dell'OIC*, in *Amm. fin.*, 2007, 6). L'avviamento ottenuto esternamente, infatti, qualora ricada nell'ambito di un'aggregazione aziendale, viene iscritto nello stato patrimoniale, in forza del principio IFRS 3, come differenza tra il *fair value* del corrispettivo pagato per l'acquisto ed il valore delle attività e passività che siano autonomamente individuabili; perciò, dovendo rilevarsi "separatamente" le attività immateriali identificabili, le anagrafiche clienti, in tal caso, saranno trattate diversamente, indicando in bilancio e nei conti dell'impresa un apposito conto "lista clienti".

Razionalmente, mi pare emerga come il portafoglio clienti, nella normalità dei casi, non sia suscettibile di circolare autonomamente, ma, sotto un profilo civilistico, debba essere considerato come elemento di un più ampio compendio aziendale; ciò, a meno che, come indicato nell'IFRS 3, nell'ambito delle aggregazioni aziendali, questo soddisfi il criterio di separabilità e possa essere considerato come una distinta attività immateriale, suscettibile di autonoma valutazione economica, che può essere ceduta.

5. In conclusione, considerato che, a fini fiscali, non può configurarsi cessione di azienda o di un suo ramo, se manca un modello produttivo capace di proseguire nell'esercizio di un'attività economica organizzata, ritengo che, la cessione del solo portafoglio clienti, in linea di principio, possa dare adito a due diverse interpretazioni: o trattasi di un trasferimento rientrante in una più ampia operazione di aggregazione aziendale, oppure si configura come una semplice cessione dei rapporti contrattuali in corso di esecuzione. Nella normalità dei casi, infatti, la lista clienti non rappresenta un complesso da solo idoneo, tramite la sua organizzazione, all'esercizio autonomo di un'impresa, a meno che il trasferimento non riguardi elementi ben individuati, il cui rapporto consenta di continuare l'attività precedentemente svolta dalla cedente.

In altre parole, difficilmente la cessione di tale portafoglio potrà, di per sé, costituire cessione di ramo d'azienda, ma, più probabilmente, si tratterà dell'alienazione di una singola risorsa immateriale. Nonostante i principi contabili internazionali si siano espressi nel senso della separabilità della lista

clienti, ciò non significa, infatti, che l'operazione debba, per ciò stesso, far parte di una più ampia aggregazione aziendale, qualora non sia oggetto di trasferimento un insieme di beni organizzati atti a produrre reddito autonomamente.

Questa valutazione, come implicitamente mi pare confermi la risposta in commento, può trovare una deroga solo in alcune limitate circostanze in cui, trattandosi perlopiù di attività di servizi (di progettazione, di *marketing*, di consulenza informatica, eccetera), prive di una struttura materiale, a maggior ragione se prestate sul *web*, la lista clienti potrebbe assumere un rilievo essenziale rispetto a ciò che si trasferisce e costituire, insieme ad altri limitati elementi provenienti dal cedente, un'articolazione organizzativa dotata di stabile autonomia funzionale, capace di rappresentare l'unico vero *asset* in grado di garantire lo svolgimento dell'attività acquisita dal cessionario.

Tale classificazione riguarda, tuttavia, singole circostanze di fatto, che non possono essere identificate *a priori*, attraverso una definizione prestabilita, ma necessitano di una valutazione caso per caso, che tenga conto di una serie di aspetti materiali dipendenti, in massima parte, dall'attività effettivamente svolta dai soggetti coinvolti e dalle modalità con cui viene esercitata. Tanto è vero che, nel caso di specie, pur trattandosi di una di quelle ipotesi in cui, mancando rilevanti strutture materiali, avrebbe anche potuto realizzarsi una cessione d'azienda, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato come l'operazione comunque “non concretizzi il trasferimento di un complesso idoneo di per sé a consentire la prosecuzione autonoma dell'attività”.

Ne esce dunque confermata la tesi secondo cui, al fine di qualificare la singola operazione, occorrerà una puntuale valutazione dei suoi profili sostanziali, che permetta di verificare se, insieme alla cessione della lista clienti, si sia proceduto o meno al trasferimento di ulteriori *assets*, che possano garantire la effettiva presenza di una combinazione organizzata di beni, strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa. In quest'ultimo caso, infatti, non potrà non riconoscersi un'ipotesi di cessione di azienda o, più probabilmente, di un suo ramo, nel quale il portafoglio clienti rappresenterà un elemento essenziale, o, addirittura, l'unico profilo caratterizzante quella determinata realtà.

Diversamente, in mancanza di tali specifici presupposti, così come accaduto nel caso oggetto di interpellato, si tratterà del trasferimento di una mera risorsa immateriale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AA. VV., *L'avviamento nel diritto tributario*, a cura di DELLA VALLE E. - FICARI F. - MARINI G., Torino, 2012
- ALPA G. – MARICONDA V., *Codice civile commentato*, vol. III, Milano, 2013
- AULETTA G., voce *Clientela*, in *Enc. dir.*, VII, Milano, 1960, 210
- BASILAVECCHIA M. - NASTRI M.P. - PAPPÀ MONTEFORTE V., *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, studio n. 81-2009/T, in *Studi e materiali*, Milano, 2010, 503 ss.
- BUONOCORE V., *Il “nuovo” testo dell'art. 2112 del codice civile e il trasferimento di un ramo d'azienda*, in *Giur. comm.*, 2003, II, 313 ss.
- BUSANI A., *Imposta di registro e “spezzatino d'azienda”*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 591 ss.
- CAMPIONE R., *La vendita del pacchetto clienti*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2014, 523 ss.
- CARINCI A., *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1167 ss.
- ID., *Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura circolazione, quantificazione)*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 465 ss.
- COMMITTERI G.M. - LO RE C., *La qualificazione della cessione della lista clienti: singolo bene o ramo d'azienda*, in *il fisco*, 2020, 33 ss.
- CORASANITI G., *Sul trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, 247 ss.
- DAMI F., *La possibile (ri)qualificazione del contratto di cessione di azienda come cessione di singoli beni*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, 965 ss.
- DELLA VENTURA F., *Cessione di azienda e trasferimento autonomo della clientela come «valore di avviamento»*, in *Giust. civ.*, 1989, II, 44 ss.

- FEDELE A., *Struttura della impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro*, in *La struttura dell'impresa e imposizione fiscale*, Padova, 1981, 1434 ss. FRANSONI G., *Osservazioni sulla nozione di azienda nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Riv dir. trib. online*, 2017
- LA ROSA S., *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 305 ss.;
- MORO VISCONTI R., *La valutazione del portafoglio clienti: avviamento e concorrenza sleale*, in *Dir. ind.*, 2018, 3, 236 ss.
- OPPO G., voce *Impresa e imprenditore*, in *Enc giur. Treccani*, XVI, Roma, 1986
- SASSO C., voce *Avviamento d'impresa*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987, 57
- SCANU G., *Cessione d'azienda, trasferimento del marchio e valori imponibili nel "sistema" Iva-Registro*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 705 ss.
- STEVANATO D., *Cessione frazionata d'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in *Riv. giur. trib.*, 1999, 758 ss.
- TASSANI T., *Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2004, I, 740 ss.
- TINELLI G., *Azienda nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1987, 99 ss.
- TUNDO F., *Profili tributari della cessione di azienda*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 940 ss.

XII – LE ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

I trasferimenti compensativi nel patto di famiglia: la giurisprudenza attenua l'imposizione ma esclude l'applicazione del regime agevolato (*)

Compensatory transfers in the family pact: the supreme court of cassation attenuates the imposition but excludes the application of the facilitated tax regime

(commento a/notes to: Cass. civ., sez. V, sent., 24 dicembre 2020, n. 29506)

FEDERICA CAMPANELLA – FRANCESCA DI PIETRO

Abstract

Con la sentenza n. 29506/2020 la Suprema Corte ha affermato che, nel contesto della stipulazione di un patto di famiglia, il trasferimento compensativo effettuato dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari ex art. 768-*quater*, comma 2, c.c. deve considerarsi, ai fini impositivi, al pari di una donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente applicazione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio. Tale pronuncia ribalta il precedente, discutibile, orientamento della Cassazione espresso nell'ordinanza n. 32823/2018, secondo cui il rapporto di parentela sulla base del quale definire il trattamento fiscale di tali attribuzioni compensative era quello tra l'assegnatario e il legittimario non assegnatario. Permangono, tuttavia, delle perplessità in merito alla decisione di escludere l'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-*ter*, D.Lgs. n. 346/1990 per le liquidazioni effettuate in favore dei legittimari non assegnatari sulla base dell'assunto che "la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione".

Parole chiave: imposta sulle successioni e donazioni, patto di famiglia, trasferimenti compensativi, regime di esenzione

Abstract

*With the ruling no. 29506/2020, the Supreme Court stated that, after concluding a family pact, the compensatory transfer made by the beneficiary in favor of the non-assignees pursuant to art. 768-*quater*, paragraph 2, of the Italian Civil Code, must be considered, for tax purposes, as a donation from the settlor to the non-assignee, with the application of the rate and the deductible provided for the corresponding relationship of kinship or marriage. This ruling overturns the previous, questionable, orientation of the Supreme Court expressed in ordinance no. 32823/2018, according to which the family relationship on the basis of which to define the tax treatment of these compensatory attributions was that between the assignee and the non-assignee.*

*However, doubts remain regarding the decision to exclude the exemption provided for by art. 3, paragraph 4-*ter*, Legislative Decree no. 346/1990 for the liquidations made in favor of non-assignees on the assumption that "the rule, like any facilitating provision, can only be strictly interpreted".*

Keywords: inheritance and gift taxes, family pact, compensatory transfers, exemption regime

* I paragrafi 3, 4 e 5 sono stati redatti dalla dott.ssa Federica Campanella. I paragrafi 1, 2 e 6 sono stati redatti dalla dott.ssa Francesca Di Pietro.

SOMMARIO: **1.** Il caso. - **2.** Cenni sull'istituto giuridico del patto di famiglia. - **3.** Il regime fiscale agevolato ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990: la *ratio* e la compatibilità costituzionale. - **4.** Il nuovo orientamento della Cassazione nella sentenza n. 29506/2020. - **5.** Il precedente orientamento dei giudici di legittimità. - **6.** Considerazioni conclusive.

1. Con la sentenza n. 29506 del 24 dicembre 2020, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito al trattamento tributario, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, delle attribuzioni derivanti dalla stipulazione di un patto di famiglia, soffermandosi sulla questione relativa all'applicabilità del regime di esenzione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 ai trasferimenti compensativi effettuati da parte del beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari.

Nel caso in esame, il disponente aveva trasferito al figlio (assegnatario o beneficiario) la partecipazione di controllo della società X e quest'ultimo aveva, a sua volta, liquidato alla sorella (legittimaria non assegnataria) la quota a lei spettante secondo quanto previsto dall'art. 768-*quater*, comma 2, c.c. Su tale operazione il Fisco aveva avanzato la pretesa fiscale a titolo di imposta sulle donazioni, emettendo un avviso di rettifica e liquidazione con il quale richiedeva il versamento di una maggiore imposta in relazione al pagamento della somma di denaro effettuato dal fratello in favore della sorella, applicando a tale trasferimento compensativo l'aliquota del 6% prevista per le donazioni tra fratello e sorella, tenendo conto della relativa franchigia di € 100.000.

Contro l'avviso di rettifica e di liquidazione, i contribuenti proponevano ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale che lo accoglieva integralmente, ritenendo che il trasferimento di danaro a titolo di compensazione effettuato dal beneficiario in favore della sorella, legittimaria non assegnataria, dovesse scontare un'imposta di donazione calcolata in considerazione dell'aliquota del 4% e della franchigia di € 1.000.000 corrispondenti al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e la legittimaria non assegnataria, e non già al rapporto tra quest'ultima e il beneficiario del patto di famiglia.

I giudici della Commissione Tributaria Regionale, accogliendo l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la decisione di primo grado, si erano, invece, espressi in favore della tesi dell'Ufficio, escludendo altresì la possibilità di estendere ai trasferimenti compensativi a favore dei legittimari non assegnatari l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, in quanto norma di stretta interpretazione.

Risultati soccombenti in grado di appello, i contribuenti impugnavano la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, proponendo apposito ricorso per Cassazione.

Con la sentenza in rassegna, la Suprema Corte ha cassato la pronuncia del giudice di seconde cure, rinviandola ad altra sezione, fissando i seguenti tre principi:

- 1) il patto di famiglia di cui agli artt. 768-*bis* e ss. c.c. è assoggettato all'imposta sulle donazioni sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operata dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia per quanto riguarda la liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari;
- 2) in materia di disciplina fiscale del patto di famiglia, alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario, ai sensi dell'art. 768-*quater* c.c., è applicabile il disposto dell'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, intendendosi tale liquidazione, ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio;
- 3) l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, si applica al patto di famiglia solo con riguardo al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, non anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.

2. La Suprema Corte è giunta ad affermare tali principi di diritto a seguito di un'accurata disamina della disciplina civilistica del patto di famiglia, incentrata sulla funzione di tale istituto, sia in termini civilistici, sia in termini economico-sociali, per poi individuare la disciplina fiscale ad esso applicabile. Per comprendere l'oggetto della disputa tra Fisco e contribuente dobbiamo, dunque, premettere qualche breve considerazione sul patto di famiglia.

Questo istituto, nato in deroga al divieto di patti successori di cui all'art. 458 c.c., è stato introdotto nel nostro ordinamento in attuazione della Raccomandazione 94/1069/CE della Commissione europea del 7 dicembre 1994, con cui si sollecitavano gli Stati membri ad adottare misure volte a favorire il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese.

Più precisamente, la Commissione prendeva atto della *“inadeguatezza di alcune parti della legislazione degli Stati membri, soprattutto in materia di diritto societario, successorio e fiscale”*, constatando *“che ogni anno diverse migliaia di imprese sono obbligate a cessare la loro attività a causa di difficoltà insormontabili inerenti alla successione dell'imprenditore”*, con ripercussioni negative sul tessuto economico e imprenditoriale, nonché sui creditori e sui lavoratori che in tali aziende trovano impiego.

Nella Raccomandazione si evidenziava, quindi, come *“uno dei principali ostacoli al buon esito della successione familiare”* fosse costituito dal correlativo onere fiscale, al punto che *“il pagamento delle imposte di successione o di donazione rischia[va] di mettere in pericolo l'equilibrio finanziario dell'impresa e quindi la sua sopravvivenza”*.

La Commissione europea invitava, pertanto, gli Stati membri ad *“adottare le misure necessarie per facilitare la successione nelle piccole e medie imprese al fine di assicurare la sopravvivenza delle imprese [stesse] ed il mantenimento dei posti di lavoro”* (art. 1) e, tra queste, segnalava anche l'opportunità di *“sensibilizzare l'imprenditore ai problemi della successione e indurlo a preparare tale operazione finché ancora in vita”*, creando un contesto finanziario favorevole al buon esito della successione e mettendo disposizione di quest'ultimo gli strumenti adatti.

Lo Stato italiano si è adeguato al contenuto della suddetta Raccomandazione con la L. n. 55/2006 che ha introdotto, nell'ambito della disciplina sulle successioni del codice civile, l'istituto del patto di famiglia (artt. 768-bis e ss. c.c.), il quale consente la programmazione strategica del passaggio generazionale dell'impresa, in deroga al divieto di patti successori di cui all'art. 458 c.c., in un'ottica preordinata ad assicurarne la continuità.

Ai sensi dell'art. 768-bis c.c., è patto di famiglia il contratto – concluso tramite atto pubblico – con cui un imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote ad uno o più discendenti.

Si tratta di un nuovo contratto tipico che si pone l'obiettivo di favorire il trasferimento di aziende o partecipazioni societarie all'interno del nucleo familiare, quando il disponente è ancora in vita.

Il Supremo Collegio ha, infatti, evidenziato che alla base della costruzione normativa del patto di famiglia vi è la volontà di prevenire future liti divisionali attraverso l'adozione di specifiche misure, espressamente dettate dal codice, volte a soddisfare tutti coloro i quali, al momento della stipula del patto, in caso di apertura della successione, sarebbero legittimari pretermessi dall'attribuzione.

La prima previsione in tal senso è data dal disposto dell'art. 768-*quater*, comma 1, c.c., in base al quale *“al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore”*. Tale partecipazione è necessaria, e non facoltativa, di modo tale che il patto risulti opponibile a tutti i legittimari partecipanti.

La seconda previsione di rilievo è rappresentata dall'art. 768-*quater*, comma 2, c.c., ai sensi del quale gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli artt. 536 e ss. c.c., potendo convenire che tale liquidazione avvenga, in tutto o in parte, in natura.

All'atto della stipula del patto di famiglia sorge, quindi, un diritto di credito dei futuri legittimari, cui corrisponde, specularmente, l'obbligo del discendente beneficiario di provvedere subito alla tacitazione dei non assegnatari (senza aspettare l'apertura della successione) mediante la corresponsione di una

somma di denaro che – è bene sottolineare – non soddisfa l'intera legittima, ma solo la porzione di essa che a ciascun legittimario spetterebbe sul singolo bene o sul complesso di beni oggetto di trasferimento.

Sul punto, i commi 3 e 4 del medesimo articolo stabiliscono, infatti, che “*i beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni, secondo il valore attribuito in contratto, devono essere imputati alle quote di legittima loro spettanti*” e che “*quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione*”.

Una volta aperta la successione, dunque, nei rapporti tra i legittimari, i beni trasferiti con il patto di famiglia (azienda o partecipazioni societarie) non solo non entrano a far parte del *relictum*, ma neppure vengono considerati ai fini della ricostruzione del *donatum*.

Si ribadisce, comunque, che i beneficiari dell'attribuzione disposta mediante il patto di famiglia possono essere soltanto i *discendenti* dell'imprenditore: il coniuge e gli ascendenti non possono, quindi, subentrare al disponente attraverso il patto di famiglia, men che meno altri parenti o soggetti estranei.

Com'è evidente, l'istituto in esame, così come strutturato dal legislatore, consente all'imprenditore di operare una sorta di successione anticipata nell'impresa, con l'accordo di tutti coloro che, in caso di apertura della successione, al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualità di legittimari, in modo tale da regolare per tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa, limitare potenziali contenziosi ereditari e garantire la prosecuzione dell'attività.

Sulla natura giuridica dell'istituto, le tesi sostenute dalla dottrina sono ancora oggi contrastanti: alcuni autori lo inquadrano nell'ambito di una donazione modale, di cui però mancherebbe il tipico spirito di liberalità volto all'arricchimento del beneficiario e la possibilità per un terzo di adempiere all'onere al posto suo (PALAZZO A., *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, 261; PURI P., *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 3, 10565); secondo altri, si è in presenza di una divisione ereditaria, anche se limitata *ex lege* alle sole aziende e/o partecipazioni sociali, non investendo l'intero patrimonio, e soprattutto potenzialmente aperta a soggetti che normalmente non parteciperebbero alla divisione ereditaria (DELFINI F., *Il patto di famiglia introdotto dalla legge 55/2006*, in *Contratti*, 2006, 512); vi è poi una corrente di pensiero che lo inquadra come un contratto a favore di terzi, omettendo che gli effetti di quest'ultimo si producono nei confronti di soggetti estranei alla pattuizione (CACCAVALE C., *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato*, 2006, 3, 295 ss.).

Senza indugiare sulle variegate teorie, è bene sottolineare che, riprendendo l'idea di fondo della sentenza in commento, la liberalità del disponente rappresenta non solo la causa del primo trasferimento (dal disponente all'assegnatario), ma anche del secondo (dall'assegnatario ai legittimari non assegnatari).

Il trasferimento compensativo delle somme ai legittimari, infatti, non è la risultante di un'intenzione liberale del beneficiario/assegnatario, ma è un effetto che nasce dal patto di famiglia, che, sebbene sia rinunciabile dalle parti, ricade in un ambito di doverosità.

Questo profilo è stato ben evidenziato dalla sentenza in rassegna, secondo cui, la liquidazione dei legittimari virtuali è proprio l'elemento necessario del contratto imposto dalla legge, con un effetto giuridico del tutto simile ad un onere.

L'Agenzia delle Entrate, pur riconoscendo alla liberalità natura di onere, nella generalità dei casi lo ha, invece, addebitato al donatario, e non al donante, e preteso, in base a questo, l'imposta di donazione.

A prescindere dalle ricadute tributarie, però, non v'è dubbio che le incertezze sulla qualificazione giuridica non hanno certo giovato all'applicazione dell'istituto; non a caso, il patto di famiglia, poco sfruttato, non ha risolto, come ci si attendeva, i problemi che si presentano per il passaggio generazionale delle aziende.

3. Dall'analisi del caso oggetto della sentenza in rassegna, è emerso che, a seguito della stipulazione del patto di famiglia, i contribuenti avevano versato in autoliquidazione l'imposta di donazione nella misura del 4%, tenendo conto della franchigia di € 1.000.000; eppure, sia la Commissione Tributaria Regionale, sia la Corte di Cassazione si sono soffermate a lungo sul tema dell'applicabilità del regime

di esenzione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 anche ai trasferimenti compensativi effettuati dal beneficiario del patto di famiglia a favore dei legittimari non assegnatari ai sensi dell'art. 768-*quater*, comma 2, c.c. Senza entrare nel merito delle questioni processuali – che non sono puntualmente rilevabili dalla pronuncia annotata – riteniamo, dunque, opportuno, affrontare preliminarmente questo profilo.

Orbene, viste le importanti ricadute sul passaggio generazionale delle imprese, il legislatore ha inteso accordare un trattamento tributario preferenziale all'istituto del patto di famiglia, prevenendo, all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, un'esenzione totale dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti aventi ad oggetto aziende o partecipazioni societarie effettuati *“anche tramite i patti di famiglia”* a favore dei discendenti e – a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 31, L. n. 244/2007 – anche del coniuge del dante causa. Tale agevolazione spetta a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano, attraverso le partecipazioni ricevute, il controllo della società per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo apposita dichiarazione in tal senso contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o alla stipula dell'atto di donazione. Il mancato rispetto della predetta condizione comporta la decadenza dall'agevolazione fruita: il beneficiario sarà, pertanto, tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

Tale norma agevolativa è stata introdotta nel nostro ordinamento con la L. n. 296/2006 (Legge finanziaria per il 2007), in attuazione della summenzionata Raccomandazione della Commissione europea del 7 dicembre 1994, che evidenziava l'opportunità di *“assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione”*, sollecitando, a tal fine, gli Stati membri ad adottare una o più misure tendenti, tra l'altro, a *“ridurre, purché l'attività dell'impresa prosegua in modo effettivo per un certo periodo minimo, i tributi sugli attivi strettamente legati all'esercizio dell'impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria”* (art. 6).

Come può facilmente intuirsi, la *ratio* dell'agevolazione è quella di favorire *“il passaggio generazionale delle imprese a carattere familiare, che costituiscono [...] una delle componenti essenziali della struttura produttiva del Paese”* (relazione della VI Commissione permanente presso la Camera dei deputati sul disegno di legge recante la legge finanziaria per il 2007), al fine di evitare che il peso delle imposte nel momento della successione possa generare difficoltà finanziarie tali da mettere in pericolo la sopravvivenza dell'impresa, con una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico.

In un panorama, come quello italiano, caratterizzato per lo più da piccole e medie imprese, primo motore economico del Paese per produzione di ricchezza e di lavoro, si è voluto così incentivare una successione anticipata nel patrimonio dell'imprenditore, attraverso la totale esenzione dall'imposta dei trasferimenti diretti delle aziende e delle partecipazioni societarie, proprio per non costringere gli assegnatari alla decurtazione delle componenti aziendali.

È evidente che la natura del bene oggetto di successione è l'elemento discrezionale sulla base del quale si realizza l'agevolazione: lo Stato ha più interesse a favorire la prosecuzione di un'attività piuttosto che una successione statica (ad esempio, il trasferimento di beni immobili) che non ha alcun rilievo per lo sviluppo economico del Paese.

Quanto ai profili soggettivi, si è detto che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 31, L. n. 244/2007, l'agevolazione in esame spetta tanto ai discendenti quanto al coniuge del dante causa.

In origine, tuttavia, il legislatore aveva limitato tale trattamento agevolativo ai soli discendenti, generando seri dubbi in merito alla legittimità costituzionale della norma di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 con riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 3 e 29 Cost.

Sulla questione, è di recente intervenuta la Corte Costituzionale (sentenza n. 120/2020), chiamata a pronunciarsi sulla ragionevolezza della disposizione agevolativa nella parte in cui non includeva *“tra i trasferimenti di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni che non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni anche quelli a favore del coniuge del dante causa”*. Secondo la prospettazione

dei giudici rimettenti, *“l’omessa inclusione del coniuge del dante causa tra i beneficiari dell’agevolazione si tradurrebbe in un’irragionevole disparità di trattamento”*, con conseguente violazione dell’art. 3 Cost., nonché dell’art. 29 Cost., posto che in entrambi i casi – si tratti, cioè, di discendenti o del coniuge del dante causa – *“ricorrerebbe la stessa esigenza di mantenere il complesso aziendale all’interno dell’ambito familiare”* e di salvaguardare la continuità dell’impresa. E ciò – sempre secondo la prospettazione dei giudici rimettenti – in quanto *“la suddetta esenzione sarebbe preordinata ad assicurare la «continuità familiare della gestione aziendale», della quale la continuità «generazionale» costituirebbe una specificazione”*.

La Corte Costituzionale si è pronunciata a favore della legittimità della norma, ritenendo infondata la censura di costituzionalità sopra sintetizzata (per un esame critico e approfondito delle argomentazioni formulate dalla Corte a sostegno della legittimità della norma nella sua originaria formulazione, si veda STEVANATO D., *Successioni d’impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 1, 5; TRIVELLIN M., *L’originaria esclusione del coniuge dall’agevolazione fiscale sui trasferimenti di imprese. Un’occasione per riflettere sull’approccio metodologico alla soluzione di un problema di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 2, 145). La Corte, nel ritenere *“non arbitraria”* la scelta del legislatore di circoscrivere il beneficio al solo passaggio intergenerazionale a favore dei discendenti, ha colto l’occasione per evidenziare delle criticità generali relativamente al fatto che tale esenzione sia stata accordata prescindendo da qualsiasi considerazione delle dimensioni dell’impresa, di particolari congiunture economiche sfavorevoli o di indici dai quali sia desumibile la difficoltà dei successori nel corrispondere l’imposta. Secondo i giudici *“risulta in concreto eccessivo che anche trasferimenti di grandi aziende, di rami di esse o di quote di società, che possono valere centinaia di milioni o addirittura diversi miliardi di euro, vengano interamente esentati dall’imposta, anche quando i beneficiari sarebbero pienamente in grado di assolvere l’onere fiscale”*. Non è, infatti, immediato *“ipotizzare che i problemi di liquidità derivanti dagli oneri conseguenti alla vigente imposta di successione possano, nella normalità dei casi, mettere in pericolo la sopravvivenza dell’impresa. Si tratta, in ogni caso, di un rischio realisticamente più riferibile e ragionevolmente più giustificabile con riguardo alle piccole e medie imprese piuttosto che alle grandi: l’oggetto della citata Raccomandazione della Commissione europea era, non a caso, limitato alle prime”*.

La Corte ha rilevato, inoltre, che l’esenzione in parola si inserisce in un sistema di tassazione nel quale la franchigia prevista è tra le più alte d’Europa e le aliquote d’imposta sono, invece, tra le più basse. Ai fini della determinazione della franchigia, tra l’altro, il valore dell’azienda non include nemmeno l’avviamento. Pertanto, un’azienda che, al netto dell’avviamento, valga più di € 1.000.000,00, è tutt’altro che una piccola impresa e, in circostanze simili, evidentemente, l’esigenza di assicurarne la sopravvivenza non sarebbe tale da giustificare una totale esenzione dall’imposta sulle successioni e donazioni.

In altri termini, la Consulta ha inteso porre l’accento sulla correlazione che dovrebbe intercorrere tra l’agevolazione in discorso e le difficoltà economiche dei successori dell’imprenditore di corrispondere l’imposta, riconducendo, dunque, l’agevolazione entro questi limiti; solo in tal caso, quest’ultima risulterebbe coerente rispetto alle finalità perseguite (CORASANITI G., *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 1872).

Per tali ragioni, secondo la Corte costituzionale, l’esenzione in discorso, per come strutturata, appare *“in parte disallineata rispetto alla finalità, in sé certamente meritevole di tutela, di garantire la sopravvivenza dell’impresa e quindi di evitare la dissipazione dell’universo dei valori sociali ad essa indubbiamente riferibili, che derivano dalla sua capacità, in varie forme e modi, di promuovere l’utilità sociale”*.

Viene poi evidenziato che, per effetto congiunto dell’art. 58, comma 1, D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) e dell’art. 8, comma 1-bis, D.Lgs. n. 346/1990, a differenza di quanto avviene nel caso di vendita dell’azienda, *“il trasferimento per causa di morte o atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell’azienda stessa e il relativo avviamento è escluso dalla determinazione della base imponibile del tributo sulle successioni e donazioni. Pertanto, l’esenzione in oggetto, azzerando completamente il carico fiscale, potrebbe anche costituire un disincentivo alla vendita, favorendo sì, anche da questo punto*

di vista, la continuità della proprietà dell'impresa, ma all'interno della stessa comunità familiare: ciò, tuttavia, non è detto che assicuri, direttamente o indirettamente, un'idonea qualità manageriale (problema tanto più grave quanto maggiori sono le dimensioni dell'impresa)" e ciò potrebbe comportare "una concentrazione della ricchezza che prescinde da una ragionevole approssimazione al merito e alle capacità individuali, ostacolando così la mobilità socio-economica e l'uguaglianza delle opportunità di partecipazione sociale". In altri termini, non è detto che l'assegnatario, solo in quanto affine o parente in linea retta, abbia le caratteristiche di *leadership*, di carisma o semplicemente manageriali adatte a prendere il posto dell'imprenditore disponente.

Si palesano, peraltro, possibilità di strumentalizzare l'istituto per finalità elusive: si immagini l'ipotesi di chi, proprietario di molti immobili, in vista dell'imposta da pagare, decida di conferire tali beni in una società di cui, in seguito, passerà al figlio le quote.

Da ultimo, è significativo il richiamo operato, nella parte finale della sentenza, ad una pronuncia del Tribunale Costituzionale tedesco del 17 dicembre 2014, con cui è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'agevolazione fiscale (analoga a quella italiana) prevista dalla normativa tedesca in tema di imposte sulle successioni e sulle donazioni in occasione del passaggio del patrimonio aziendale per successione *mortis causa*, *"nella parte in cui, estendendosi oltre l'ambito delle piccole e medie imprese, prescinde da ogni verifica delle effettive esigenze delle imprese agevolate"*.

In definitiva, la Corte Costituzionale – che, a ben vedere, non era tenuta a pronunciarsi sulla legittimità dell'agevolazione nel suo complesso, ma a verificare le tenuta sul piano costituzionale dell'esclusione del coniuge tra i soggetti beneficiari del trasferimento agevolato – ha inteso rivolgere un monito al legislatore nazionale, evidenziando, attraverso il richiamo al Tribunale Costituzionale tedesco, come, in un'ottica di armonizzazione europea, probabilmente l'agevolazione avrebbe dovuto essere ripensata nella sua interezza.

4. Ciò posto, occorre chiarire meglio la portata applicativa dell'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, alla luce di quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 29506/2020.

Come sopra evidenziato, *"l'interesse del legislatore è quello di prevedere, in presenza di determinati requisiti, una disciplina fiscale di favore per i trasferimenti di determinati beni, al fine di favorire il passaggio nella gestione dell'azienda tra i più stretti familiari dell'imprenditore"*. In proposito, la Suprema Corte ha chiarito che *"non importa che tali trasferimenti siano disposti per testamento, per donazione o per mezzo del patto di famiglia. Ciò che rileva, insieme ad altre condizioni, è che sia operato il menzionato trasferimento all'interno della famiglia. Non è pertanto divisibile – a detta dei giudici – l'opinione che costruisce intorno alla disposizione in esame la disciplina generale in materia fiscale del patto di famiglia. Si tratta, al contrario, di una disciplina speciale di favore che, alla presenza di determinate condizioni, si applica a varie tipologie di atti, tutti altrimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra cui anche il patto di famiglia, accumulati dall'aver ad oggetto il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie sopra descritte"*.

Da questi passaggi della sentenza emerge, dunque, che al patto di famiglia si applica, in via ordinaria, la disciplina fiscale delle donazioni, sia per quanto riguarda il trasferimento dell'azienda sia per quanto riguarda le liquidazioni dei conguagli operate dal beneficiario a favore dei legittimari non assegnatari; soltanto laddove sussistano i presupposti di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, opera l'esenzione ivi prevista.

A questo punto, occorre, però, stabilire se questa agevolazione sia applicabile al patto di famiglia con esclusivo riferimento al trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario, ovvero si estenda anche alle liquidazioni operate da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.

Al riguardo, la dottrina prevalente sostiene che tale norma agevolativa dovrebbe applicarsi a tutte le attribuzioni disposte con il patto di famiglia: sia a quelle dirette dal disponente all'assegnatario, sia quelle indirette a favore dei legittimari non assegnatari (FEDELE A., *La Cassazione e il "patto di famiglia"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019; GAFFURI G., *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova,

2006, 509 ss.). E ciò lo si afferma per almeno due ordini di ragioni. In primo luogo, per la considerazione unitaria dell'intero assetto negoziale, che assolve ad una complessiva funzione liberale e successoria, in cui le attribuzioni e le liquidazioni ai legittimari appaiono inscindibilmente connesse alle assegnazioni delle aziende e delle quote societarie. In secondo luogo, per l'ampia finalità agevolativa dell'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, derivante anche da precise sollecitazioni europee (Racc. Commissione CE del 7 febbraio 1994; Comunicazione Commissione CE del 28 marzo 1998), mirante a tutelare un momento estremamente delicato della vita delle imprese (soprattutto medie e piccole), vale a dire quello del passaggio generazionale. Qualora il patto di famiglia fosse “destrutturato”, distinguendo, ai fini della esenzione, i trasferimenti agli assegnatari dalle somme attribuite indirettamente agli altri legittimari, risulterebbe frustrata la finalità agevolativa, introducendo effetti di ordinaria (e pesante) tassazione per alcuni segmenti attributivi (TASSANI T., *La Cassazione (ri)definisce il regime fiscale del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 24 gennaio 2021).

Nonostante la consistenza teorica delle illustrate argomentazioni, la Corte di Cassazione è giunta ad affermare il principio secondo cui l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, si applica al patto di famiglia con esclusivo riferimento ai trasferimenti diretti dell'azienda e delle partecipazioni societarie effettuati dal disponente in favore del discendente beneficiario, non anche ai trasferimenti compensativi operati da quest'ultimo in favore degli altri legittimari.

I giudici di legittimità hanno valorizzato il dato testuale della citata disposizione, la quale non fa alcun richiamo alle liquidazioni dei conguagli in favore dei legittimari non assegnatari. Tali liquidazioni “devono, pertanto, ritenersi escluse dall'esenzione, posto che la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario”.

Una volta esclusa l'operatività dell'esenzione in parola per le attribuzioni a favore del legittimario non assegnatario, si pone il problema di individuarne il relativo trattamento ai fini fiscali.

Si tratta, cioè, di stabilire se l'assoggettamento a imposizione di tali trasferimenti compensativi debba avvenire tenendo conto delle franchigie e delle aliquote applicabili in ragione del rapporto di parentela o coniugio tra il disponente e il beneficiario delle attribuzioni compensative ovvero tra quest'ultimo e l'assegnatario.

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha affermato che bisogna considerare la liquidazione in parola, “ai soli fini impositivi, donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario, con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio”.

I giudici della Corte sono giunti ad un simile risultato ermeneutico a seguito di un'analitica disamina della disciplina civilistica del patto di famiglia, nonché della disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni, contenuta nel D.Lgs. n. 346/1990.

Si è osservato, preliminarmente, che il patto di famiglia è un istituto che certamente si colloca nell'ambito proprio delle liberalità, e ciò “emerge chiaramente dalle norme che richiedono per esso la forma pubblica e apprestano strumenti di tutela in favore dei legittimari, sancendo poi l'esenzione da riduzione e collazione, istituti, tutti, tipicamente legati alla disciplina delle donazioni, tenuta in considerazione, anche solo per derogarvi”.

Ciò che, tuttavia, caratterizza il patto di famiglia e lo distingue da una qualsiasi donazione che abbia ad oggetto gli stessi beni “è la necessaria presenza del conguaglio in favore degli altri legittimari, esigibile da subito, senza che si debba aspettare l'apertura della successione, a cui si affianca l'impossibilità di assoggettare a collazione e riduzione le attribuzioni così effettuate”.

Dal punto di vista degli effetti, la previsione di un siffatto obbligo, imposto dalla legge al beneficiario nei confronti dei legittimari non assegnatari, si sostanzia in “un peso gravante sull'attribuzione operata con il patto di famiglia, in tutto simile a quanto accade con il compimento di una liberalità gravata da un onere”. Detto altrimenti, i giudici di legittimità hanno sostenuto che le attribuzioni compensative cui è tenuto l'assegnatario costituiscono un onere gravante sull'azienda o le partecipazioni sociali trasferite riconducibile alla donazione modale di cui all'art. 793 c.c.

Tale assimilazione – si ribadisce – riguarda soltanto gli effetti giuridici della previsione di cui all’art. 768-*quater*, c.c., essendovi delle significative differenze, con riferimento al momento genetico dell’apposizione del *modus*, tra le attribuzioni compensative operate dal beneficiario in virtù di tale disposizione normativa e le donazioni modali. Nel patto di famiglia, infatti, l’onere non ha fonte negoziale, ma legale, e non costituisce un elemento accidentale dell’attribuzione, ma un elemento necessario, imposto dalla legge.

Dal punto di vista delle conseguenze giuridiche, tuttavia, *“la situazione è assimilabile, perché all’attribuzione liberale si affianca l’obbligo per il beneficiario di adempiere ad una prestazione, che non costituisce il corrispettivo dell’attribuzione ricevuta, ma la ridimensiona, soddisfacendo altri interessi dello stesso disponente e dei terzi destinatari della prestazione”*.

Alla luce di queste considerazioni, in assenza di una disciplina che regoli in via generale il regime tributario del patto di famiglia, la Corte ha ritenuto, così, applicabile ai trasferimenti compensativi operati ai sensi dell’art. 768-*quater* c.c. la disciplina fiscale prevista per la donazione modale dall’art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, secondo cui *“gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari”*. Sulla base di questa disposizione, si evince, dunque, che *“la donazione modale avente un destinatario determinato è [...] considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l’altra a favore del beneficiario dell’onere”*.

Tale ricostruzione fornisce la risposta alla questione relativa all’individuazione delle aliquote d’imposta (con le eventuali franchigie) applicabili ai trasferimenti compensativi effettuati dal beneficiario a favore degli altri legittimari ai sensi dell’art. 768-*quater* c.c. Se, come si è detto, la liquidazione dei legittimari non assegnatari dev’essere considerata, in applicazione dell’art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, come una donazione dello stesso disponente a favore del legittimario non assegnatario, seguirà l’assoggettamento a imposizione di tali attribuzioni compensative in base alla franchigia e all’aliquota applicabili in ragione del rapporto di parentela o di coniugio intercorrente tra questi soggetti (disponente e legittimario non assegnatario).

I giudici hanno chiarito che la circostanza che l’art. 58 citato si riferisca alle prestazioni attribuite a soggetti *terzi* (quali di regola non sono, per le indicate ragioni di necessaria partecipazione al contratto, i legittimari non assegnatari) non è di ostacolo alla sua applicazione nel caso di specie, dal momento che *“tale qualifica va riferita, nella norma in esame, ai soggetti non destinatari degli effetti della donazione diretta (nei cui confronti sono considerati, appunto, terzi), e non alla necessaria estraneità dei medesimi al contratto ed alla sua unitarietà di causa”*.

Nella fattispecie in esame, dunque, la liquidazione della somma di denaro, operata, nel patto di famiglia, dal beneficiario del trasferimento della partecipazione societaria (figlio del disponente) in favore della legittimaria (anch’essa figlia del disponente ma non assegnataria di alcuna partecipazione in tale società) avrebbe dovuto essere assoggettata all’imposta sulle donazioni, tenendo conto dell’aliquota del 4% e della franchigia di € 1.000.000 corrispondenti al rapporto padre-figlia, e non al rapporto fratello-sorella (in tal caso, l’aliquota d’imposta sarebbe pari al 6% con franchigia pari a € 100.000).

5. La pronuncia in commento risulta di particolare interesse, in quanto supera un recente orientamento contrario della Cassazione, espresso nell’ordinanza n. 32823/2018 che, per quel che ci risulta, dovrebbe essere l’unico precedente intervenuto sul tema.

Nella pronuncia del 2018, la Suprema Corte – al pari di quanto affermato nella sentenza del 2020 – aveva precisato che le attribuzioni compensative cui è tenuto l’assegnatario *ex art. 768-*quater* c.c.* costituiscono un onere gravante sull’azienda o sulle partecipazioni sociali trasferite riconducibile alla donazione modale di cui all’art. 793 c.c.

Richiamando espressamente l’art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, i giudici avevano, pertanto, sostenuto che, ai fini impositivi, *“è considerata donazione non soltanto l’assegnazione dell’azienda, ma anche la (eventuale) liquidazione a favore dei non assegnatari (beneficiari individualmente determinati)”*.

Fin qui le argomentazioni dei giudici risultavano ineccepibili, perché basate sulle prevalenti ricostruzioni civilistiche del patto di famiglia e sui principi sistematici dell'imposta sulle successioni e donazioni, emergenti dalle disposizioni del D.Lgs. n. 346/1990.

Non era apparsa, tuttavia, condivisibile la conclusione cui era giunta la Corte a seguito di tali premesse. I giudici avevano, infatti, affermato che i trasferimenti compensativi effettuati dall'assegnatario a favore del legittimario ai sensi dell'art. 768-*quater*, c.c., dovessero essere assoggettati ad imposta “*in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario*”. Come se tale attribuzione compensativa fosse da considerare, ai fini fiscali, alla stregua di una donazione del legittimario assegnatario a favore del legittimario non assegnatario.

Secondo i giudici di legittimità, non sarebbe stato possibile addivenire ad una diversa conclusione, in considerazione proprio dei tratti essenziali dell'istituto del patto di famiglia.

Come si è detto, infatti, tale istituto consente all'imprenditore di anticipare eccezionalmente gli effetti attributivi e divisionali della successione *mortis causa* con esclusivo riguardo alla particolare tipologia di beni contemplata nell'art. 768-*bis* c.c. (aziende e partecipazioni societarie). Con riferimento, invece, a tutti gli altri cespiti del patrimonio dell'imprenditore, il divieto di patti successori non subirebbe restrizione alcuna. Di conseguenza, i giudici avevano ritenuto che “*lo stesso denaro (o bene in natura) necessario alle quote di liquidazione non può che provenire dall'assegnatario, non già dal disponente (art. 768-*quater*: «gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare...»)*. Il che basta ad inficiare l'assunto secondo cui l'aliquota (e la franchigia) dell'imposta di donazione in concreto applicabile sarebbe quella prevista in relazione al disponente, invece di quella prevista nel rapporto assegnatario-legittimario”.

Tale conclusione non aveva, tuttavia, convinto la dottrina più attenta, la quale aveva, in particolare, evidenziato la palese contraddittorietà di un ragionamento che, dopo aver qualificato l'attribuzione al legittimario non assegnatario come un onere *ex lege* posto dal disponente, inspiegabilmente considerava tale attribuzione tassabile alla stregua di una donazione tra legittimari (TASSANI T., *La tassazione del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 20 gennaio 2019). Difatti, non sarebbe possibile qualificare la “liquidazione” dei legittimari virtuali come liberalità proveniente dall'assegnatario, proprio in considerazione della doverosità dell'attribuzione *ex art. 768-*quater**, comma 2, c.c., la quale, evidentemente, esclude qualsiasi intento liberale di tale soggetto (FEDELE A., *La Cassazione e il “patto di famiglia”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019).

Quanto all'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-*ter*, D.Lgs. n. 346/1990, la Corte di Cassazione aveva escluso la sua applicabilità ai trasferimenti compensativi in favore dei legittimari non assegnatari, richiamando espressamente, sul punto, la circolare n. 3/2008 dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui “*l'esenzione in parola riguarda soltanto il trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, non anche le attribuzioni compensative; rientrando queste ultime nell'ambito applicativo ordinario dell'imposta sulle successioni e donazioni*”.

Per questo aspetto, dunque, la sentenza n. 29506/2020 ha confermato la decisione della Cassazione del 2018, ritenendo la suddetta norma agevolativa “*inestensibile*” oltre l'ambito testuale.

6. In conclusione, possiamo rilevare che la sentenza in rassegna, superando il precedente orientamento giurisprudenziale, ha opportunamente ridefinito il regime impositivo dei trasferimenti effettuati mediante patto di famiglia, prevedendo che l'attribuzione effettuata dal beneficiario in favore del legittimario non assegnatario sia assoggettata all'imposta sulle donazioni in base alla franchigia e all'aliquota applicabile in ragione del rapporto di parentela o coniugio intercorrente tra il disponente e il legittimario non assegnatario, e non già tra quest'ultimo e il beneficiario del trasferimento dell'azienda o della partecipazione societaria. Ciò sul presupposto che, ai fini impositivi, tali attribuzioni compensative devono considerarsi, in applicazione dell'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, quali ulteriori liberalità del disponente a favore dei legittimari non assegnatari, e non già quali autonome liberalità disposte dal beneficiario in favore di tali soggetti.

Non si può prescindere, infatti, dall'effettiva unitarietà negoziale dell'istituto del patto di famiglia. È vero che al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie segue, per il beneficiario, l'obbligo di effettuare un ulteriore trasferimento a favore degli altri legittimari a titolo di compensazione; ed è pur vero che tale trasferimento compensativo dev'essere effettuato dal beneficiario con denaro e beni provenienti dal suo personale patrimonio. Ciò, tuttavia, non vale ad affermare che tali attribuzioni compensative siano qualificabili come autonoma donazione dell'assegnatario a favore degli altri legittimari. L'obbligo di assegnazione a questi ultimi della quota loro spettante in danaro o in natura deve, infatti, ricondursi all'unicità dell'operazione, come, peraltro, dimostra il fatto che solo con il trasferimento della quota ai legittimari si perfezionerà il patto di famiglia in favore dell'assegnatario.

In definitiva, nella previsione dell'imprenditore che intenda stipulare un patto di famiglia non può non esservi anche l'intenzione di trasferire anche ai non assegnatari quanto dovuto.

D'altronde, come rilevato da autorevole dottrina, come sarebbe possibile qualificare come liberalità proveniente dall'assegnatario la liquidazione dei legittimari virtuali che il primo *deve* effettuare ex art. 768-*quater*, comma 2, c.c.? (FEDELE A., *La Cassazione e il "patto di famiglia"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019).

Per questo aspetto, dunque, la sentenza in commento risulta assolutamente condivisibile. Tra l'altro, la stessa Corte ha evidenziato che alla medesima conclusione, in termini fiscali, si perverrebbe qualora, supponendo che l'azienda o le partecipazioni societarie siano gli unici beni posseduti dall'imprenditore, quest'ultimo decidesse di disporre per testamento in favore di uno solo dei suoi discendenti, apponendo l'onere, gravante sull'erede o sul legatario, di liquidare gli altri legittimari; ovvero, qualora l'imprenditore disponesse dei beni dell'impresa sopra menzionati in favore di uno soltanto dei suoi discendenti e poi, una volta aperta la successione, i legittimari stipulassero un accordo per reintegrare le quote di legittima, prevedendo la liquidazione di un conguaglio a carico del beneficiario delle disposizioni testamentarie a favore dei legittimari pretermessi. In entrambi i casi, i risultati giuridici sarebbero analoghi a quelli determinati dal patto di famiglia, con la conseguente esigenza di definire per tali fattispecie lo stesso regime impositivo.

Qualche ulteriore considerazione merita, infine, l'ultima parte della sentenza, in cui si esclude totalmente l'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-*ter*, D.Lgs. n. 346/1990 per le liquidazioni effettuate in favore dei legittimari non assegnatari sulla base dell'assunto che *"la norma, come qualsiasi previsione agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione, in quanto derogatoria rispetto al regime impositivo ordinario"*.

In proposito, occorre dire che non vi è una risposta univoca ed aprioristica al problema dell'interpretazione delle agevolazioni fiscali: tendenzialmente, la giurisprudenza esclude che l'ambito di applicazione di una norma di agevolazione fiscale possa estendersi in via interpretativa oltre a quanto espressamente previsto dal legislatore (sul punto, nella sentenza in rassegna, gli stessi giudici hanno richiamato le pronunce Cass., sez. 6-5, 9 ottobre 2020, n. 21873; sez. 5, 17 marzo 2020, n. 7387). Di certo, obbligare ad una "interpretazione stretta" potrebbe causare gravi ingiustizie qualora ciò dovesse comportare l'esclusione di fattispecie simili dall'ambito applicativo della norma. Sarebbe, invero, preferibile consentire al giudice di valutare di volta in volta se estendere in via interpretativa l'ambito di applicazione delle norme agevolative in funzione della loro *ratio*.

Orbene, con riferimento alla fattispecie in esame, proprio la considerazione dell'unitarietà della causa del patto di famiglia ed il collegamento funzionale tra le attribuzioni ivi effettuate, avrebbe dovuto indurre i giudici a riconoscere ai trasferimenti compensativi in favore dei legittimari non assegnatari lo stesso trattamento previsto, ai fini fiscali, per i trasferimenti diretti dell'azienda o delle partecipazioni societarie a favore del legittimario assegnatario.

E, invece, la Corte di Cassazione, sia nell'ordinanza del 2018, sia nella sentenza del 2020, è giunta ad escludere dall'ambito applicativo dell'agevolazione in esame le attribuzioni compensative ex art. 768-*quater*, comma 2, c.c.

Probabilmente queste decisioni rappresentano una reazione rispetto ad una situazione di discutibile legittimità costituzionale dell'agevolazione fiscale. Com'è emerso dall'analisi della sentenza n.

120/2020 della Corte Costituzionale, la struttura fondante l'agevolazione in questione presenta, nel complesso, molte criticità. Tale circostanza potrebbe, dunque, aver indotto i giudici a limitare l'operatività dell'esenzione in parola ai soli trasferimenti espressamente contemplati dalla norma, escludendo la possibilità di estenderne in via interpretativa l'ambito di applicazione, soprattutto nelle ipotesi in cui non siano in concreto riscontrabili i presupposti per cui l'agevolazione è stata concessa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CACCAVALE C., *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato*, 2006, 215
- CORASANITI G., *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 1872
- DELFINI F., *Il patto di famiglia introdotto dalla legge 55/2006*, in *Contratti*, 2006
- FEDELE A., *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, 527
- FEDELE A., *La Cassazione aggiusta il tiro sul regime fiscale del patto di famiglia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 31 dicembre 2020
- FEDELE A., *La Cassazione e il "patto di famiglia"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 gennaio 2019
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992
- GAFFURI G., *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2006
- GHINASSI S., *La Suprema Corte interviene sulla tassazione del patto di famiglia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 10 gennaio 2019
- INGRAO G., *Ancora incertezze sull'interpretazione delle leggi di agevolazione fiscale: il caso dell'Ici sui terreni agricoli condotti da società semplici*, *Riv. tel. dir. trib.*, 31 maggio 2019
- LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., Padova, 1994
- MANES P., *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contr. e Impr.*, 2006
- PALAZZO A., *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007
- PURI P., *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 3, 10565
- STEVANATO D., *Successioni d'impresa e agevolazioni fiscali tra discrezionalità del legislatore e principio di uguaglianza*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 1, 5
- TAMBALO M., *Patto di famiglia: cambio di rotta della Cassazione in merito alla tassazione delle compensazioni*, in *Settimana Professionale SEAC*, 3 marzo 2021, n. 8
- TASSANI T., *La Cassazione (ri)definisce il regime fiscale del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 24 gennaio 2021
- TASSANI T., *La tassazione del patto di famiglia*, in *Fiscalità Patrimoniale*, 20 gennaio 2019
- TRIVELLIN M., *L'originaria esclusione del coniuge dall'agevolazione fiscale sui trasferimenti di imprese. Un'occasione per riflettere sull'approccio metodologico alla soluzione di un problema di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 2, 145

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

I trust c.d. “di ritorno” in senso stretto (blind trust, resulting trust e simili) e in senso lato (trust interposti e simili) al cospetto del tributo successorio: la prassi amministrativa e la recentissima giurisprudenza di legittimità convincono solo a metà

The so-called “return” trusts in a strict sense (blind trust, resulting trust and the like) and in a broad sense (interposed trusts and similar) vis-à-vis the inheritance tax: the interpretation of the tax authority and the most recent jurisprudence of the Supreme Court only convince half way through

ANGELO CONTRINO

Abstract

Nel saggio si coglie l'occasione della recente Risposta a Interpello 15 febbraio 2021, n. 106 – che ha vagliato un caso di restituzione al disponente dei beni devoluti in un trust ove egli era anche beneficiario e rientrante nella categoria elaborata dalla prassi dei trust “inesistenti in quanto interposti” – per esaminare, in termini generali, le conseguenze ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni del ritrasferimento al disponente del fondo in trust durante o al termine della vita dei trust c.d. di ritorno, sia in senso stretto sia in senso lato; conseguenze che – prima della recentissima Cass., 30 marzo 2021, n. 8719 – non sono state oggetto di disamina da parte della giurisprudenza di legittimità e sono state trascurate dalla letteratura di settore.

Parole chiave: trust di ritorno, imposta sulle successioni, trust interposti, beneficiario

Abstract

Moving from the recent ruling of the Italian Revenue Agency 15 February 2021, n.106 related to a trust where the settlor was also the beneficiary of the trust's assets (so called “interposed trust”), the article analyzes the consequences that arise, in the field of inheritance and gifts taxation, from the transfer of the trust's assets back to the settlor; which – before the release of a recent judgment of the Italian Supreme Court – is a topic that has been almost ignored by the Italian case-law.

Keywords: return trusts, inheritance tax, interposed trusts, beneficiary

SOMMARIO: **1.** Il ritrasferimento al disponente-beneficiario del fondo durante o al termine del ciclo di vita dei trust c.d. “di ritorno”: per la prassi recente, l'assenza di un “trasferimento intersoggettivo” preclude l'applicazione dell'imposta di donazione; per la recentissima giurisprudenza di legittimità, la retrocessione dei beni al disponente è atto “neutro” in quanto inidoneo a determinare un arricchimento effettivo del disponente. - **2.** La conclusione dell'Agenzia, doppiata dalla Suprema Corte, merita non solo adesione per i trust di ritorno in senso lato (taluni “trust interposti”), ma anche estensione a quelli in senso stretto (“blind trust”, “resulting trust” e simili): ciò, tuttavia, per ragioni diverse e a certe condizioni. - **3.** Il problema dell'applicazione del tributo

successorio non si pone se il disponente riceve gli stessi beni devoluti in trust o un patrimonio di valore pari a quello iniziale, ma anche quando, oltre a essere beneficiario “determinato” ai fini di tale tributo, è beneficiario “individuato” agli effetti delle imposte sui redditi, ottenendo in entrambi i casi la “restituzione” di un patrimonio proprio. - **4.** Se il beneficiario “determinato” non è anche “individuato”, il “ritorno” del fondo al disponente determina un arricchimento effettivo per la porzione di valore eccedente il patrimonio immesso in origine, che va sottoposta all’imposta sulle successioni e donazioni, nonostante disponente e beneficiario coincidano. - **5.** La conclusione nel senso dell’inapplicabilità del tributo successorio nelle due fattispecie vagliate dalla prassi è corretta, non per assenza di trasferimento intersoggettivo, come sostenuto dall’Agenzia, ma per mancanza di un arricchimento patrimoniale effettivo del disponente-beneficiario; condizione, questa, che nel caso esaminato dalla Cassazione era in effetti verificata, ma solo per una mera casualità fattuale.

1. La recente Risposta a Interpello 15 febbraio 2021, n. 106 costituisce l’occasione per approfondire, in termini generali, le conseguenze ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni del ritrasferimento al disponente del fondo in trust durante o al termine del ciclo di vita dei trust c.d. “di ritorno”, sia in senso stretto sia in senso lato (su cui subito *infra*); conseguenze che, prima della recentissima Cass., 30 marzo 2021, n. 8719, non sono state oggetto di disamina da parte della giurisprudenza di legittimità e sono state trascurate dalla copiosissima letteratura di settore (v., comunque, fra le prime, la pionieristica monografia di SALVATI A., *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, *passim*).

L’interessante fattispecie vagliata dall’Agenzia delle entrate si può sintetizzare nei termini che seguono.

Una persona fisica iscritta all’AIRE aveva costituito diversi trust, in successione e senza soluzione di continuità nei periodi di imposta 2014-2018, mediante la devoluzione di patrimoni detenuti all’estero e sconosciuti al Fisco italiano, assumendo anche la veste di beneficiario. In esito a una verifica fiscale, la predetta persona è stata ritenuta residente fittizia all’estero e l’ultimo trust istituito nell’anno 2017 (ma lo stesso è stato fatto per quelli costituiti prima) è stato qualificato come soggetto fittiziamente interposto ai fini fiscali, con imputazione dei redditi del fondo in trust al disponente *ex art.* 37, comma 3, d.p.R. n. 600/73. Al fine di definire le contestazioni, la persona fisica ha effettuato adesione al PVC, sottoscrivendo i relativi atti, per gli anni di imposta 2014-2016. Per gli anni successivi, e con impegno a farlo anche per il 2019, il contribuente ha presentato le dichiarazioni dei redditi ove ha riportato i frutti prodotti dai cespiti in trust e, ai fini del monitoraggio fiscale, il valore di tali cespiti.

Nell’anno 2020, il disponente ha revocato il trust, esercitando il relativo diritto mediante apposito atto notarile, senza tuttavia rientrare immediatamente in possesso dei beni in trust, i quali erano ancora nella disponibilità del trustee al momento della presentazione dell’istanza di interpello. Con quest’ultima, il contribuente ha chiesto di conoscere l’eventuale rilevanza ai fini del tributo successorio del ritrasferimento a suo favore dei beni in origine conferiti in trust (ma anche dell’iniziale atto di devoluzione), proponendo una soluzione interpretativa di segno negativo, con qualificazione del ritrasferimento quale mera reintestazione, sul presupposto dell’esistenza nell’operazione di una duplice identità: soggettiva, tra il formale disponente e il beneficiario; e oggettiva, tra i beni immessi e quelli ritrasferiti, non essendosi peraltro mai verificato alcun depauperamento patrimoniale del disponente medesimo ed essendo stata riconosciuta l’inesistenza ai fini fiscali del trust in questione.

La risposta dell’Agenzia delle entrate è stata nel senso dell’inapplicabilità del tributo successorio al disponente-beneficiario all’atto della reintestazione dei beni devoluti in trust, argomentando che, “per quanto riguarda la fattispecie in esame, merita rilievo la circostanza che il soggetto disponente coincida con il soggetto beneficiario del trust. Nella fattispecie in esame, quindi, l’assenza di un trasferimento intersoggettivo preclude l’applicazione dell’imposta di donazione per carenza del presupposto oggettivo di cui all’art. 1 del citato decreto legislativo [n.d.a.: n. 346/1990], mancando un trasferimento di ricchezza. Tale conclusione trova riscontro nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione che, nella

sentenza n. 10256 del 29 maggio 2020, ha chiarito che «solo l'attribuzione al beneficiario, che come detto deve essere diverso dal disponente può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell'imposta sul trasferimento di ricchezza»».

Come si è detto in apertura, la giurisprudenza di legittimità ha vagliato, per la prima volta, la *species* di trust in esame nella recentissima sentenza Cass., 30 marzo 2021, n. 8719, avente ad oggetto un caso di “resulting trust”, ove si è concluso in via generale che “la <retrocessione> dei beni [non più] segregati, è solo un effetto automatico della cessione del trust, in nessun modo rilevante ai fini impositivi, perché mero riflesso di quella sopravvenuta inadeguatezza del <vincolo di destinazione> diretto a realizzare l'arricchimento (prospettico o attuale) del beneficiario. Si tratta di operazione negoziale che non si sostanzia in alcun trasferimento di ricchezza a favore del disponente. La reintestazione formale dei beni è atto <neutro>, che come tale non può soggiacere al pagamento di imposte che presuppongono la manifestazione di capacità economica. Non è quindi sostenibile l'applicazione delle imposte (ipotecaria e catastale in misura proporzionale), perché le imposte proporzionali presuppongono un effettivo arricchimento dell'avente causa in omaggio al principio di rango costituzionale di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (...), anche nell'ipotesi in cui – ma non è questo il caso – i beni che lo compongono non siano gli stessi di quelli a suo tempo segregati”.

Il riferimento al “trasferimento intersoggettivo” – ritenuto dirimente dall'Agenzia delle Entrate nella menzionata Risposta a interpello – era stato già utilizzato dai giudici di legittimità nella pregressa pronuncia Cass., 16 febbraio 2021, n. 3986, per argomentare, in un caso avente ad oggetto un trust liquidatorio opaco, che “è proprio la mancanza di quel trasferimento patrimoniale intersoggettivo a rendere, in tal caso, ancor più evidente e radicale incongruenza dell'applicazione dell'imposta proporzionale sull'atto istitutivo e su quello di apposizione del vincolo all'interno di un patrimonio che rimane in capo allo stesso soggetto”.

La conclusione dell'Amministrazione finanziaria e della recentissima sentenza di cassazione, che è nel senso dell'inapplicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni, merita adesione non solo per i trust di ritorno in senso lato, oggetto di disamina in entrambi i casi, ma anche estensione ai trust di ritorno in senso stretto; ciò, tuttavia, per ragioni diverse da quelle indicate dalla prassi amministrativa e giurisprudenziale, e a certe condizioni, tanto più che, nei termini assoluti in cui è stata rassegnata, la predetta, univoca conclusione finirebbe inopinatamente per spalancare le porte ad arbitraggi in materia di imposte sui redditi.

2. Con l'espressione trust “di ritorno” si fa riferimento ai trust in cui l'atto istitutivo preveda la restituzione dei beni al disponente al termine del trust, i quali si possono etichettare convenzionalmente come trust di ritorno “in senso stretto”, di cui è esempio paradigmatico il “blind trust” (lo stesso si può dire per il c.d. “resulting trust”); ma anche quelli in cui il disponente figura, da solo o insieme ad altri, come beneficiario del trust istituito, i quali si possono etichettare – per contrapposizione – come trust di ritorno “in senso lato”.

L'Agenzia delle entrate considera quest'ultima tipologia rientrante sempre nella categoria di elaborazione amministrativa dei trust “*inesistenti in quanto interposti*” ai fini delle imposte sui redditi [per l'elaborazione di tale categoria, v. Agenzia delle Entrate, circ. 27 dicembre 2010, n. 61/E, ove anche il richiamo alla casistica contenuta nella precedente circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E; tali documenti di prassi sono stati nell'immediato commentati, per lo più criticamente, da STEVANATO D., “*Stretta dell'Agenzia delle entrate sulla fiscalità dei trust: a rischio un sereno sviluppo dell'istituto?*”, in *Corr. trib.*, 2011, 537 ss.; CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 317 ss. e MURITANO D., *Le condizioni dell'Agenzia delle entrate per la rilevanza fiscale dei trust interni: osservazioni critiche*, in *Trusts*, 2011, 263 ss.; più di recente, la prassi è ritornata sul tema nella Risposta a interpello, 11 settembre 2019, n. 381, commentata con la nota *Osservazioni (in parte adesive, e in parte critiche) sulla nozione fiscale di trust “interposto” di fonte amministrativa*, in questa *Rivista*, 7 novembre 2019], ma in realtà – fatta eccezione per i casi di impiego a fini di abuso – è ipotesi fisiologica nel diritto dei trust,

se appena si considera che: (i) nessuna norma della Convenzione dell’Aja qualifica come elemento costitutivo della nozione di trust riconoscibile la diversa identità tra disponente e beneficiari; (ii) né la designazione del disponente come beneficiario, insieme ad altri, va a incidere da sola – se il disponente, in altri termini, non si è riservato o non esercita di fatto altri poteri sul fondo in trust – sulla realtà del passaggio di controllo sui beni al trustee e sulle prerogative gestorie spettanti a quest’ultimo per legge (per approfondimenti sul punto, si consenta il rinvio a CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, cit.; fra l’altro, la legittimità della fattispecie di cui si discute era stata implicitamente riconosciuta, in precedenza, nelle RIS. AG. ENTR. 7 marzo 2008, n. 81/E e RIS. AG. ENTR. 5 novembre 2008, n. 425/E).

La conclusione rassegnata dall’Agenzia – che, sia pur con diversi argomenti, è stata doppiata dalla citata sentenza della Corte di Cassazione – merita adesione perché il reintrodotta tributo successorio continua, in effetti, a presupporre la presenza di due sfere soggettive diverse dai lati attivo e passivo dei negoziatori di arricchimento, come emerge: (i) dalla lettera dell’art. 2, commi 48 e 49, D.L. 262/2006, ove si fa riferimento, per i trasferimenti *mortis causa*, a beni e diritti “*devoluti a favore*” di coniuge, parenti e affini o altri soggetti; e, per quelli *inter vivos* e i vincoli di destinazione, a beni e diritti “*attribuiti a favore*” di coniuge, parenti e affini o altri soggetti; e (ii) dalla prevista differenziazione delle aliquote applicabili in funzione dei diversi gradi di parentela esistenti tra il disponente e il beneficiario del trasferimento o della costituzione del vincolo di destinazione (lo si è già evidenziato in sede di primo commento della novella: cfr. CONTRINO A., *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trust familiari*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 529 ss. e, più di recente, ribadito in ID. *Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione “creata” dalla Suprema Corte: osservazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 2016, I, 30 ss.; per medesima conclusione, sempre in sede di primo commento, STEVANATO D., *La reintroduzione dell’imposta sulle successioni e donazioni: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2007, 247 ss. e MONTANARI F., *I trust liberali alla luce della nuova “imposta sulla gratuità”*, in *Trusts*, 2007, 547 ss.).

Pur tuttavia, rispetto alla nuova fattispecie della “costituzione di vincoli di destinazione”, la postulata diversità – che pur si condivide – tra i soggetti attivo e passivo delle fattispecie negoziali costituenti presupposto impositivo va, forse, riletta e valutata con la specifica lente dell’arricchimento effettivo, che pacificamente costituisce l’oggetto del tributo successorio (oltre in dottrina agli A. citati nelle note precedenti, v., nella giurisprudenza di legittimità, la sentenza di rottura Cass., 24 ottobre 2016, n. 21614, nonché Cass., 5 dicembre 2018, n. 31445, Cass., 17 gennaio 2019, n. 1131 e, da ultime, la fondamentale ordinanza Cass., 7 dicembre 2020, n. 27995, che – con evidente intento di nomofilachia – ha fissato una serie di “punti fermi” in tema di imposizione indiretta dei trust, e la già richiamata Cass. 30 marzo 2021, n. 8719).

E ciò perché la valida costituzione di un vincolo di destinazione, potendo determinare ai fini delle imposte sui redditi una soggettività passiva diversa da quella del disponente-beneficiario, è fattispecie che ben può comportare, nello svolgimento del suo ciclo vitale, un arricchimento effettivo del disponente medesimo che in principio è rilevante anche ai fini dell’imposta sulle donazioni, contrariamente a quanto affermato in via generale nella recentissima sentenza Cass. 30 marzo 2021, n. 8719, secondo cui la retrocessione del fondo al disponente sarebbe “operazione negoziale che non si sostanzia in alcun trasferimento di ricchezza a favore del disponente” e “appare fenomeno del tutto neutrale, nel tributo successorio e donativo, anche nell’ipotesi in cui (...) i beni che lo compongono non siano gli stessi di quelli a suo tempo segregati” dal disponente medesimo.

Tale affermazione non può valere in assoluto, ossia per tutti i trust c.d. di ritorno, ma occorre distinguere.

3. La premessa da cui muovere è che – essendo pienamente validi ed efficaci sotto il profilo giuridico e anche fiscale – i trust di ritorno, sia in senso stretto sia in senso lato, non comportano sempre – come evidenziato incidentalmente dalla citata sentenza di legittimità – la restituzione al disponente degli stessi, esatti beni devoluti in trust, né di un valore di patrimonio coincidente con quello immesso nella fase

iniziale, posto che il fondo in trust è gestito e amministrato dal trustee in piena autonomia, sia pur entro i confini tracciati dall'atto istitutivo, il quale ben può prevedere anche limiti all'alienazione di uno o più beni e/o un'amministrazione di tipo statico, circoscritta, cioè, al mero reinvestimento dei redditi prodotti dal fondo.

È ben evidente che nell'ipotesi scolastica in cui il disponente dovesse ricevere, nell'arco della vita o al termine del trust, gli stessi, esatti beni trasferiti al momento della sua costituzione e/o beni diversi per un valore corrispondente a quello del patrimonio immesso all'inizio, la questione dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni non si pone in radice, per la semplice ma assorbente ragione che l'atto negoziale di ritorno (restituzione, nel trust di ritorno in senso stretto, e attribuzione al beneficiario-disponente, nel trust di ritorno in senso lato) non determina alcun incremento effettivo della sfera patrimoniale del disponente medesimo, configurandosi alla stregua di "atto gratuito senza arricchimento".

E parimenti la questione non si pone nei casi come il "blind trust" in cui il disponente, oltre a essere beneficiario "determinato" per il tributo successorio – figura, questa che si ha quando, l'atto istitutivo consente la "identificazione" del beneficiario e gli attribuisce *almeno* un "diritto personale" a contenuto patrimoniale nei confronti del trustee, a valere sul fondo del trust, tutelabile in via immediata, che sia certo nell'*an* e obiettivamente determinabile nel *quantum* (per questa nozione, e la teorica fondata su di essa, si rinvia al saggio CONTRINO A., *Contributo al completamento della teoria giurisprudenziale di tassazione dei trust ai fini dell'imposte indirette sui trasferimenti (con un sguardo all'indietro di tre lustri)*, in corso di pubblicazione in *Dir. prat. trib.*, 2021, n. 3, e in un'opera collettanea avente a oggetto l'imposta sulle successioni e donazioni curata dal Prof. Gianfranco Gaffuri) – si configura come beneficiario di reddito "individuato" agli effetti delle imposte sui redditi (e nel blind trust il disponente è, certamente, anche tale), con conseguente applicazione nei suoi confronti del regime impositivo della trasparenza fiscale di cui all'art. 73, comma 2, t.u.i.r.: in questi casi, la porzione di patrimonio di valore eccedente quello immesso in origine si configurerà, fino a concorrenza dei redditi tassati per trasparenza in capo al beneficiario, quale patrimonio "proprio" dello stesso detenuto all'interno del trust, da cui la naturale conclusione dell'inapplicabilità del tributo successorio anche su tale porzione.

Questa affermazione è assisa sul presupposto (esplicitato in sede di primo commento dell'art. 1, co. da 74 a 76, l. 27 dicembre 2006, n. 296, con cui notoriamente è stata introdotta la disciplina del trust ai fini delle imposte sui redditi: v. CONTRINO A., *Spunti in tema di beneficiari "individuati", possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dial. trib.*, 2008, 106 ss.) che – così come accade per i soci delle società di persone trasparenti ai fini fiscali (ma anche alle altre organizzazioni nominate nell'art. 5, comma 3, t.u.i.r.) ai sensi dell'art. 2262 cod. civ. (secondo cui il diritto alla divisione integrale dell'utile si acquista, di norma, con l'approvazione del bilancio o del rendiconto) – in forza del negozio istitutivo del trust il beneficiario "individuato" diviene "possessore" dei redditi prodotti dal fondo in trust, per l'ammontare di sua spettanza, sin dal momento della realizzazione da parte del trust e successivo accertamento in sede di predisposizione della relativa dichiarazione dei redditi. Onde è in tale momento che entra nella effettiva disponibilità del predetto beneficiario e la decisione di lasciarlo all'interno del trust, quando non ne chiede in tutto o in parte la materiale erogazione al trustee in forza del suo diritto soggettivo attuale e incondizionato, si configura come un mero atto di disposizione di un patrimonio personale.

4. Diversa è la situazione in tutti i casi in cui il disponente sia beneficiario "determinato" per il tributo successorio, nell'accezione sopra delineata, ma non anche "individuato" per le imposte sui redditi, con conseguente soggettività passiva del trust (in tutto, se il disponente è l'unico beneficiario, o in parte, se vi sono altri beneficiari che si qualificano come "individuati") per i redditi prodotti dal fondo.

In tale evenienza, i redditi tassati in capo al trust si "patrimonializzano", assumono cioè la stessa "natura" dello *stock* che ne costituisce la fonte (secondo quanto teorizzato *de iure condendo* nel saggio CONTRINO A., *Riforma Ires e trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività "definitiva" del trust*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2004, 579 ss.), e all'atto dell'attribuzione ai beneficiari non costituiscono reddito imponibile per i soggetti destinatari, ma "nuo-

vo” patrimonio del trust che va ad aggiungersi a quello “vecchio” devoluto inizialmente dal disponente; onde il “ritorno” del fondo al disponente determinerà un arricchimento effettivo per la porzione di valore eccedente il patrimonio immesso in origine, che va sottoposta all’imposta sulle successioni e donazioni, nonostante disponente e beneficiario coincidano.

Questa conclusione impatta frontalmente con quanto in astratto sostenuto dalla prassi nel documento amministrativo in commento, ove è stata valorizzata l’esistenza o meno di un materiale “trasferimento intersoggettivo” quale discrimine per l’applicazione o meno dell’imposta sulle successioni e donazioni, negandone la sussistenza nei casi di trust c.d. di ritorno, in ogni loro forma. Ma impatta anche, e ancora di più, con quanto sancito dalla recentissima Cass. 30 marzo 2021, n. 8719, ove l’inapplicabilità delle imposte indirette sui trasferimenti nell’ipotesi di trust di ritorno è stata recisamente affermata, con pretesa di generalizzazione, argomentando che la retrocessione al disponente dei beni in trust non determinerebbe mai alcun arricchimento del disponente medesimo, neanche in caso di diversità (si assume, dal tenore dell’affermazione, in senso sia qualitativo che quantitativo) dei beni retrocessi rispetto a quelli inizialmente devoluti in trust, non integrando conseguentemente il presupposto dell’effettivo arricchimento dell’avente causa, nella specie il disponente, che è proprio delle imposte indirette di carattere proporzionale.

Invero, la coincidenza soggettiva, tra colui che ha devoluto e colui che riceve indietro i beni in trust, non è dirimente perché – come ricordato all’inizio – i trust di ritorno, sia in senso stretto che in senso lato, sono trust validi e efficaci sul duplice piano giuridico e fiscale, comportando al momento della devoluzione in trust il trasferimento dei beni e dei diritti dal disponente al trustee. Se è così, com’è in effetti, l’attribuzione da parte del trustee al disponente-beneficiario della porzione di patrimonio eccedente il valore dei beni immessi al momento della costituzione (che corrisponde, nella maggior parte dei casi, ai redditi prodotti e tassati in capo al trust, il cui netto si è patrimonializzato, ma lo stesso vale nell’ipotesi di patrimonio ulteriore immesso da altri disponenti che non sono anche beneficiari), se risulta innegabilmente priva di *causa donandi* e *causa solvendi*, è comunque effettuata nel quadro del rapporto fiduciario di trust e, dunque, ben può qualificarsi civilisticamente come atto gratuito “a causa fiduciaria” con arricchimento, integrando una delle fattispecie impositive (“*trasferimenti di beni e diritti...a titolo gratuito*”) e l’oggetto del tributo successorio (l’arricchimento effettivo e definitivo del destinatario).

L’ipotesi ricostruttiva prospettata, oltre a sembrare coerente con l’impianto complessivo dell’imposta sulle donazioni e l’assetto tipico dei trust, presenta il pregio di porre uno sbarramento agli arbitraggi ai fini delle imposte sui redditi che si avrebbero quando il disponente è persona fisica che sconta l’Irpef (e, dunque, nella maggior parte dei casi concreti).

Evita, infatti, che in tale ipotesi il contribuente – per tassare i redditi prodotti dai beni in trust con aliquota proporzionale anziché progressiva e riottenersi come restituzione di patrimonio detassata – possa meramente schermarsi dietro l’affermazione di principio dell’Agenzia secondo cui la restituzione al disponente del fondo in trust non sarebbe imponibile perché “l’assenza di un trasferimento intersoggettivo preclude l’applicazione dell’imposta di donazione per carenza del presupposto oggettivo di cui all’art. 1 del citato decreto legislativo”; e/o quella della Corte di Cassazione secondo cui “la retrocessione del patrimonio in trust appare un fenomeno del tutto neutrale, nel tributo successorio e donativo”, in quanto “operazione negoziale che non si sostanzia in alcun trasferimento di ricchezza in favore del disponente” e che, per ciò, non integrerebbe il presupposto delle imposte indirette sui trasferimenti

5. Nelle due fattispecie esaminate, l’Agenzia delle entrate e la Corte di Cassazione sono giunte comunque a una soluzione che può considerarsi corretta anche secondo la ricostruzione prospettata.

Nel primo caso, quello vagliato dall’Agenzia, in ragione dell’argomentazione che nella ricostruzione porta a escludere o a determinare l’applicabilità del tributo successorio ai trust di ritorno “trasparenti” o “opachi”, ossia l’avvenuta tassazione ai fini delle imposte sui redditi delle utilità prodotte dal fondo in trust, in capo al beneficiario di reddito “individuato”, nel primo caso, e in capo al trust, nel secondo.

E infatti, come si legge nella parte in fatto del documento di prassi, il disponente-beneficiario – dopo le contestazioni mosse dalla Guardia di Finanza – ha prestato adesione al relativo PVC, per gli anni

2014-2016, definendo le contestazioni mosse e, fra l'altro, pagamento le imposte sui redditi che erano stati prodotti dal fondo in trust in tali anni; e poi, per gli anni 2017-2018 non accertati, ha presentato le dichiarazioni in Italia e pagato le imposte sui redditi generatisi in quegli anni.

Tale circostanza comporta che, secondo la tesi elaborata nei precedenti paragrafi, il fondo ricevuto indietro con l'estinzione del trust era "patrimonio" del disponente-beneficiario non solo per i beni immessi al momento della costituzione, ma anche per la porzione di valore eccedente i predetti asset immessi in origine, trattandosi – appunto – di reddito che era stato già tassato in capo al beneficiario medesimo (sia per l'ammontare accertato cui si è prestata adesione, sia per l'ammontare non accertato ma oggetto di dichiarazione dei redditi da parte del contribuente) e, dunque, di "patrimonio" proprio detenuto all'interno del trust in quanto non erogato.

Donde la correttezza della conclusione circa l'inapplicabilità dell'imposta sulle donazioni, ma non per assenza di trasferimento intersoggettivo, come sostenuto dall'Agenzia delle entrate, bensì per mancanza di un arricchimento patrimoniale effettivo da parte del disponente-beneficiario.

Nel secondo caso, quello vagliato dalla Suprema Corte, la possibilità di considerare corretta la soluzione rassegnata, secondo la diversa ricostruzione qui prospettata, si ricollega a una circostanza fattuale dell'ipotesi concreta.

A seguito della rinuncia da parte dei beneficiari del trust al loro diritto soggettivo, e non essendo prevista per tale evenienza la nomina di altri beneficiari, l'impossibilità di realizzare il fine del trust lo ha trasformato, in base alla legge regolatrice, in un "resulting trust" in favore del disponente, il quale dovrebbe essere rientrato in possesso dei medesimi beni inizialmente stati devoluti nel trust, se è vero che la restituzione del fondo in trust sarebbe neutrale – come si è affermato nella sentenza – "anche nell'ipotesi in cui – *ma non è questo il caso* – i beni che lo compongono non siano gli stessi di quelli a suo tempo segregati".

Nel caso in questione si dovrebbe, dunque, essere in presenza di quell'ipotesi che è stata etichettata *supra* come "ipotesi scolastica": infatti, il disponente ha ricevuto indietro gli stessi, esatti beni trasferiti al momento della costituzione del trust, e non anche altre porzioni di patrimonio aggiuntivo formatesi in capo al trust medesimo durante il suo ciclo di vita.

Donde la fattuale inesistenza – per effetto della restituzione del fondo con la cessazione del trust – di un effettivo ampliamento del patrimonio del disponente medesimo, che è stato meramente reintegrato, con susseguente inapplicabilità del tributo successorio per carenza del relativo presupposto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUCCICO C., *La tassazione indiretta dei trust in Italia*, in BUCCICO C. (a cura di), *Gli aspetti civilistici e fiscali del trust*, Torino, 2015, 263 ss.

BUSANI A., *Rassegna ragionata e ricostruzione critica (alla luce di dottrina, prassi e giurisprudenza) della "terza stagione" della corte di cassazione in tema di tassazione dell'atto di dotazione del trust*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 12 ss.

CONTRINO A., *Riforma Ires e trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività "definitiva" del trust*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2004, 579 ss.

CONTRINO A., *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trust familiari*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 529 ss.

CONTRINO A., *Spunti in tema di beneficiari "individuati", possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dial. trib.*, 2008, 106 ss.

CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 317 ss.

CONTRINO A., *Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione "creata" dalla Suprema Corte: osservazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 2016, I, 30 ss.

CONTRINO A., *Osservazioni (in parte adesive, e in parte critiche) sulla nozione fiscale di trust "interposto" di fonte amministrativa*, in questa Rivista, 7 novembre 2019

- CONTRINO A., *Contributo al completamento della teoria giurisprudenziale di tassazione dei trust ai fini dell'imposte indirette sui trasferimenti (con un sguardo all'indietro di tre lustri)*, in corso di pubblicazione in *Dir.prat. trib.*, 2021, n. 3, e in un'opera collettanea, curata dal Prof. Gianfranco Gaffuri, avente a oggetto l'imposta sulle successioni e donazioni;
- CORASANITI G., *L'imposizione indiretta dei trust liberali: luci e ombre nella più recente giurisprudenza di legittimità*, in *Trusts*, 2019, 305 ss.
- FEDELE A., *Il trasferimento dei beni al trustee nelle imposte indirette*, in FRANSONI G. – DE RENZIS SONNINO N. (a cura di), *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, Milano, 2008, 13 ss.
- FEDELE A., *“Vincoli di destinazione” e imposta sui trasferimenti della ricchezza; una infelice scelta legislativa: problemi interpretativi e di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, p. 1 ss.;
- FRANSONI G., *L'individuazione dei beneficiari e il regime della “trasparenza”*, in FRANSONI G. – DE RENZIS SONNINO N. (a cura di), *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, Milano, 2008, 109 ss.
- GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008
- GHINASSI S., *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014
- MONTANARI F., *I trust liberali alla luce della nuova “imposta sulla gratuità”*, in *Trusts*, 2007, 547 ss.
- MURITANO D., *Le condizioni dell'Agenzia delle entrate per la rilevanza fiscale dei trust interni: osservazioni critiche*, in *Trusts*, 2011, 263 ss.
- PAPARELLA F., *Brevi riflessioni aggiornate in tema di trust, elusione ed interposizione fittizia nella disciplina delle imposte sui redditi*, in *Boll. Trib.*, 2002, 485 ss.
- SALANITRO G., *Imposta principale postuma e registrazione di atto istitutivo di trust*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, II, 1239 ss.
- SALVATI A., *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004
- SALVINI L., *Le vicende del fondo in trust*, in FRANSONI G. – DE RENZIS SONNINO N. (a cura di), *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, Milano, 2008, 59 ss.
- STEVANATO D., *La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2007, 247 ss.
- STEVANATO D., *“Stretta” dell'Agenzia delle entrate sulla fiscalità dei trust: a rischio un sereno sviluppo dell'istituto?* in *Corr. trib.*, 2011, 537 ss.
- STEVANATO D., *La nozione di beneficiario individuato del trust e l'interpretazione dell'agenzia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2013, 2769 ss.
- TASSANI T., *I trusts nel sistema fiscale italiano*, Pisa, 2012
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2019

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Liberalità informali: la Corte di Cassazione chiarisce definitivamente i dubbi sulla tassazione ai fini dell'imposta di donazione ex art. 56-bis del TUS?

The taxation of “indirect” and “informal” donations in the light of a recent judgement of the Italian Supreme Court

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 9 dicembre 2020 n. 28047)

STEFANO MASSAROTTO

Abstract

Con la sentenza n. 28047 del 2020 la Corte di Cassazione interviene nuovamente in merito al fenomeno, assai frequente nella prassi professionale e nella vita quotidiana, delle liberalità “indirette” e della loro tassazione ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni. La sentenza della Suprema Corte è particolarmente rilevante poiché chiarisce – auspicabilmente in via definitiva – che le liberalità “indirette”, non risultanti da atti soggetti a registrazione, non sono soggette a tassazione e ove registrate volontariamente o “confessate” nell'ambito di un accertamento di altri tributi, è necessaria una interpretazione “dinamica” dell'art. 56-bis del TUS.

Parole chiave: liberalità indirette, liberalità informali, donazioni, imposta sulle donazioni

Abstract

In this article the author deals with a recent judgement of the Italian Supreme Court concerning the tax treatment of “indirect” donations for inheritance and gift tax purposes. This judgement seems interesting because clarified, among others, that “indirect” donations, not resulting from deeds that are subject to be registered in Italy, are not subject to taxation. Gift tax should be due only in case the contracting parties have to justify such informal donation to the Italian Tax Authorities and according to a dynamic (rather than static) interpretation of Art. 56 (1-bis) of the IGTA.

Keywords: indirect donation, informal donation, liberality, gift tax

SOMMARIO: 1. Le questioni giuridiche che ruotano attorno al tema dell'imposizione delle liberalità indirette. – 2. Il caso oggetto dell'ordinanza in commento. – 3. La nozione civilistica di liberalità indiretta. – 4. Le liberalità indirette nell'imposta sulle successioni e donazioni. – 5. La corretta interpretazione dell'art. 56-bis del d.lgs. n. 346/1990.

1. Dando seguito al dibattito iniziato nelle pagine di questa rivista dal saggio di più ampio respiro di Silvio Rivetti (*La tassazione delle donazioni indirette e l'animus donandi che non si trova: brevi riflessioni sui poteri presuntivi dell'Erario (mancanti) in materia di atti gratuiti*, in questa Rivista, 29 dicembre 2020), si commenta specificamente la recente sentenza, Sez. trib., del 9 dicembre 2020 n. 28047, ove la Corte di Cassazione affronta e risolve, si spera in modo definitivo, un fenomeno che emerge con una certa frequenza nella prassi professionale e nella vita quotidiana. Il riferimento è alle liberalità “indirette” o informali - ovvero sia a quelle attribuzioni patrimoniali a titolo gratuito determinate da spirito

di liberalità (ovvero, *animo donandi*) e realizzate al di fuori di formali atti di donazione – in ordine alle quali quale esistono ancora oggi dubbi interpretativi in ordine alla loro rilevanza impositiva ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

I temi riguardano sia le condizioni che devono ricorrere per la tassazione (accade infatti spesso che ad avviso dell'Agenzia delle entrate - e talvolta anche della giurisprudenza anche di legittimità – devono essere comprese sempre e comunque nel presupposto applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni) sia il coordinamento tra l'art. 56-*bis* del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e l'imposta di successione e donazione, per come “novellata” nel 2006 a seguito del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (conv., con mod., dalla legge 24 novembre 2006, n. 286).

In realtà, ad avviso di chi scrive, tali incertezze interpretative (per la verità esistenti pure in dottrina) potrebbero essere semplicemente dovuti ad una certa incomprendenza del fenomeno e delle intenzioni del legislatore tributario.

2. La sentenza Cass. del n. 28047/2020 che si commenta affronta una situazione abbastanza “classica” che riguarda i trasferimenti di ricchezza in ambito familiare: un padre aveva disposto, nel 2009, il cambio di contraenza di una polizza assicurativa a favore della figlia (la quale aveva successivamente provveduto a liquidarla a proprio a favore) e con altra disposizione aveva attribuito, sempre a favore della figlia, somme di denaro di non modico valore – rivenienti dalla liquidazione di altre due polizze – in assenza della forma dell'atto pubblico di cui all'art. 782 c.c..

L'operazione aveva – come accade sovente - interessato l'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte dirette e la figlia aveva – così pare dalla descrizione della fattispecie – opposto l'art. 56-*bis* del D.lgs. n. 346/1990 confessando la liberalità informale ricevuta dal padre. Conseguentemente, a fronte dell'annullamento della verifica ai fini delle imposte sui redditi l'ufficio aveva proceduto ad assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di donazione, le “liberalità dichiaratamente effettuate in suo favore dal padre”, “con applicazione dell'aliquota del 7% per la parte eccedente l'importo di lire 350 milioni, pari ad euro 180.760,00, ai sensi dell'art. 56 bis, commi 1 e 2 del d.lgs. n. 346 del 1990 (TUS)”.

Sul punto, la commissione tributaria regionale della Campania (n. 7069/2016) aveva respinto l'appello erariale (confermando così la decisione di primo grado) ritenendo decisivo il fatto – che ha costituito l'effettiva *ratio decidendi* della sentenza di secondo grado - che la fattispecie era da qualificarsi non come liberalità “indiretta” ma bensì come “donazioni dirette “pur in assenza (come nel caso esaminato) di atto pubblico di donazione e della relativa accettazione” con conseguente applicazione dell'imposta con “l'aliquota del 4% e la franchigia di un milione” di euro.

Orbene, la Cassazione ha dimostrato, in maniera condivisibile, l'erroneità della pronuncia della Commissione regionale, in quanto affetta da una erronea ricostruzione della fattispecie delle liberalità indirette di cui all'art. 56-*bis* del TUS. La Cassazione ha infatti precisato che il legislatore, con l'introduzione della disposizione in parola, ha previsto una specifica “disciplina per le “liberalità diverse dalle donazioni”, quali appunto sono le liberalità “indirette”, ampio *genus* nel quale rientrano ... liberalità che neppure si traducono in contratti scritti, trattandosi di meri comportamenti materiali, oppure che risultano da documenti scritti per i quali non è imposta la formalità della registrazione, per cui anche la donazione per così dire “informale” non sembra estranea, come pure sostenuto dalla dottrina, al meccanismo di emersione oggetto della causa, atteso che l'inosservanza della forma pubblica richiesta dall'art. 782 c.c., e la relativa sanzione della nullità, se rilevano sul piano civilistico, a tutela del donante, nessuna conseguenza producono sul piano tributario”.

La sentenza della CTR della Campania viene quindi cassata in considerazione del fatto che “il giudice di secondo grado non ha considerato che, senza la dichiarazione della contribuente *ex art. 56 bis*, le liberalità poste in essere dal disponente non sarebbero state accertabili dall'Ufficio, e neppure tassabili”.

Ma la parte della sentenza di maggior interesse è rappresentata dall'operazione interpretativa volta “al fine di armonizzare l'art. 56 bis con le disposizioni che disciplinano la reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni”. In particolare, “l'art. 56 bis non può ritenersi affatto implicitamente abrogato”, in considerazione della “natura di rinvio “dinamico” e non “statico” attribuibile al richiamo, operato

dalla disposizione in esame, alla disciplina delle aliquote e franchigie applicabili alle donazioni”. Così facendo la Cassazione conferma l’orientamento a suo tempo adottato dalla circolare dell’Agenzia delle entrate 11 agosto 2015 n. 30, in base al quale, in presenza di liberalità “confessate” all’Amministrazione finanziaria a seguito di “dichiarazioni rese dall’interessato nell’ambito di procedimenti diretti all’accertamento di tributi” è dovuta l’imposta di donazione con l’aliquota massima dell’8% e le franchigie oggi esistenti (ad esempio, 1 milione di euro per il coniuge e i parenti in linea retta).

Per la verità, v’è da dire che questa interpretazione adeguatrice dell’art. 56-bis del TUS era già stata effettuata, pochi giorni prima, dalla stessa Cassazione con l’ordinanza n. 27665 depositata il 3 dicembre 2020. In tale ordinanza, tuttavia, la fattispecie vagliata presenta diversi aspetti anomali che, se da noi ben intesi, potrebbero avere condotto a conclusioni poco condivisibili, difettando palesemente l’atto (o la dichiarazione di autodenuncia) da sottoporre a tassazione. Ci riferiamo al fatto che la fattispecie oggetto dell’ordinanza riguarderebbe una determinata somma di denaro, oggetto di un bonifico bancario dal marito alla propria moglie, che è rimasta nella disponibilità di quest’ultima “per meno di 24 ore” per poi essere destinata ad una società di cui il marito (e non la moglie) era beneficiario e che, ai fini dell’imposta di successione e donazione, è stata – purtroppo - “accertata per mancanza di prova contraria legale”.

Per comprendere appieno il tema è opportuno un inquadramento civilistico e fiscale del fenomeno delle liberalità indirette. Andiamo quindi con ordine.

3. Esula dallo scopo delle presenti note la ricostruzione del fenomeno delle liberalità nel diritto privato. Vale peraltro la pena evidenziare brevemente i termini della questione. Il Codice civile utilizza la locuzione “donazione indiretta” nell’art. 737 e ne detta il regime nell’art. 809 in riferimento alle “liberalità diverse dalla donazione”, prescrivendo che “le liberalità, anche se risultano da atti diversi” dalla “donazione formale” di cui all’art. 769 c.c. - per la quale è prescritta la forma solenne dell’atto pubblico - sono soggette alla medesima normativa sostanziale delle donazioni concernenti la “revocazione”, la “riduzione” per lesione di legittima, e la “collazione”.

Le liberalità indirette o – come meglio ha precisato la dottrina – gli atti di liberalità “atipici” possono dunque essere intese come quegli atti:

- i) per i quali non è richiesta la stessa forma dell’atto pubblico prevista per la donazione diretta, essendo invece sufficiente l’osservanza delle forme richieste per il negozio-mezzo, il cui effetto tipico è utilizzato per conseguire il risultato ulteriore dell’arricchimento del beneficiario (Cass., 5 giugno 2013, n. 14197); e
- ii) che perseguono lo stesso intento liberale della donazione, attuando un’attribuzione senza corrispettivo, allo scopo di soddisfare direttamente un interesse di natura non patrimoniale del disponente.

Talvolta la linea di confine tra liberalità indiretta e donazione diretta nulla per difetto di forma è estremamente labile (Cass., SS. UU., 27 luglio 2017, n. 18725). È il caso, ad esempio, dei bonifici di denaro che avvengono tipicamente in ambito familiare: per costituire donazione indiretta è necessario che la dazione della somma di denaro sia effettuata quale mezzo per l’unico e specifico fine dell’acquisto di un bene (Cass., 2 settembre 2014, n. 18541). Diversamente, saremo in presenza di una donazione diretta in linea di principio civilisticamente nulla (per mancanza della forma solenne). L’impossibilità di produrre gli effetti voluti, quale conseguenza della carenza della forma solenne prescritta *ad substantiam*, comporterà un obbligo restitutorio a carico del beneficiario - e dunque un credito a favore del disponente - che potrà comunque dare luogo ad una liberalità indiretta a seguito della remissione del debito restitutorio effettuata dall’avente diritto, ovvero a seguito dell’estinzione dell’obbligo di restituzione per il decorso del termine di prescrizione.

Tra i comportamenti materiali e negozi (a causa onerosa o neutra) che più comunemente possono dare luogo a liberalità indirette – ove realizzino un arricchimento *animo donandi* del destinatario - si possono, ad esempio, evidenziare l’assicurazione sulla vita a favore di terzo (e più in generale l’utilizzo dello schema negoziale del contratto a favore del terzo), la rinuncia abdicativa, la cointestazione di beni (ad esempio rapporto bancario), l’assunzione o pagamento di debito altrui, ecc..

Non è questa la sede per una esauriente analisi del complesso tema della causa *donandi* e della sua esplicitazione in tali atti. È sufficiente qui evidenziare che la problematica si pone soprattutto in relazione a quei contratti a causa variabile (o neutra) – è il caso ad esempio delle rinunzie abdicative, della cointestazione di conto corrente bancario (cfr. Risposta ad interpello del 9 luglio 2019 n. 205) o delle vendite concluse a prezzo irrisorio – rispetto ai quali non sia possibile predeterminare con certezza il relativo inquadramento tra le liberalità indirette (o comunque tra i negozi gratuiti) in quanto la relativa struttura negoziale potrebbe essere utilizzata anche per assolvere preesistenti obblighi di natura giuridica e morale, ovvero per conseguire da una aspettativa patrimoniale del disponente (sul tema della onerosità degli atti anche in assenza di un corrispettivo, cfr. Cass. 8 ottobre 2020, n. 21701).

4. Anteriormente all'ampia riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni operata con la Legge del 21 novembre 2000, n. 342 era unanimemente riconosciuto – anche presso l'Amministrazione Finanziaria (cfr. SECIT, *Relazione sull'attività svolta nell'anno 1993*) – che la tassazione fosse limitata alle sole liberalità formalizzate nel territorio dello Stato in atti di donazione o, comunque, in atti scritti che come tali erano soggetti a registrazione.

Invero, per effetto del disposto dell'art. 55 del D.lgs. n. 346/1990 - che richiamava il meccanismo applicativo proprio dell'imposta di registro che postula necessariamente l'esistenza di un atto scritto soggetto a registrazione – risultavano esclusi da tassazione:

- gli atti di liberalità formati all'estero che, salvo i casi eccezionali dei “*beni immobili o aziende*” di cui all'art. 2, lett. d) del D.P.R. n. 131/1986, non erano soggetti a registrazione nel territorio dello Stato; nonché
- le liberalità che avvenivano in assenza di un atto documentale assoggettabile a registrazione (l'assenza della forma scritta comporterebbe altresì l'inapplicabilità dell'art. 38 del D.P.R. n. 131/1986 che prevede la tassazione degli “atti” nulli, proprio in considerazione del fatto che il citato articolo presuppone l'esistenza di un “atto” che, per definizione, manca nel caso delle liberalità informali. Sicché il diverso orientamento della Cass., Sez. trib., 18 gennaio 2012 n. 634 andrebbe contestualizzato nel fatto che le sentenze si inserivano in vicende avvenute precedentemente al 1997 e, quindi, nel solco del “dover essere fiscale” metagiuridico e non dell'attenta lettura delle disposizioni normative).

In quest'ambito, il Legislatore, preso atto dell'intassabilità delle liberalità in parola, è intervenuto con l'art. 69 della Legge n. 342/2000, introducendo talune norme di “chiusura” del sistema. Come infatti chiarito dai resoconti dei lavori preparatori del provvedimento “determinati trasferimenti inter vivos sono legalmente esclusi dall'ambito applicativo del tributo (...): si pensi alle donazioni formali stipulate all'estero intassabili a causa del trapianto delle regole di territorialità proprie della legge di registro”, ovvero ai “più diffusi e tradizionali sistemi per trasferire ricchezza [che] si caratterizzano, inoltre, per l'assenza di atti (scritti) soggetti all'imposta come ad oggi configurata” (così Marongiu G., Relatore del provvedimento presso la Camera dei Deputati nella seduta del 10 maggio 2000).

A tal fine, è stato innanzitutto confermato, con l'inserimento dell'art. 1, comma 4 – *bis* del D.lgs. n. 346/1990 secondo cui resta ferma “*l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione*”, che la tassazione ordinaria delle liberalità indirette può avvenire solo in presenza di un atto soggetto a registrazione nell'ambito del quale le stesse siano evidenziate.

In secondo luogo, è stato introdotto il comma 1 – *bis* nell'art. 55 – secondo cui “*sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato*” – il quale, come anche precisato recentemente dalla stessa Amministrazione finanziaria, svolge una funzione “meramente” antielusiva e deve, quindi, essere coordinato con le regole di territorialità del tributo, estendendo l'obbligo di registrazione esclusivamente a quegli atti che – come già rilevato – finora risultavano esclusi dall'ambito applicativo del tributo per le peculiarità della legge di registro (cfr. Risposta ad interpello n. 310 del 24 luglio 2019 che ha escluso la tassabilità di un “atto di donazione formato all'estero” disposto da un soggetto non residente a favore di un beneficiario residente in quanto i beni donati non erano “esistenti” nel territorio dello Stato).

Infine, è stato introdotto l'articolo 56 – bis, il quale prevede che le “*liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti*” sono accertate e sottoposte a tassazione al ricorrere, alternativamente, di una delle seguenti condizioni:

- nel caso in cui il contribuente proceda, ai sensi del comma 3 del citato art. 56-bis, alla loro registrazione volontaria (in tal caso, l'imposta era dovuta nella misura - 3%, 5%, 7% - indicata dall'art. 56 del D.Lgs. n. 346/1990); ovvero
- quando l'esistenza delle liberalità - se di valore superiore a 350 milioni di lire – risulti da dichiarazione circa la loro esistenza, resa dal contribuente nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi diversi dall'imposta sulle successioni e donazioni, qual è il caso, ad esempio, degli accertamenti sintetici in cui l'interessato ha la necessità di giustificare l'incremento patrimoniale. In tal caso, si applicava l'aliquota del 7% (a prescindere dal grado di parentela) sulla parte dell'incremento patrimoniale eccedente la franchigia all'epoca vigente.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 56 – bis, lo stesso, a nostro avviso, deve desumersi agevolmente dal combinato disposto con il comma 1 –bis dell'art. 55: si voleva evitare che i ristretti limiti posti dall'art. 56 – bis comma 1 all'accertamento delle liberalità indirette tornassero applicabili anche a quelle liberalità che, viceversa, in quanto formalizzate in un atto, sono soggette a registrazione in termine fisso e, dunque, ordinariamente accertabili da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Di tal ché, rientrano nel presupposto ordinario del tributo successorio e quindi sono ordinariamente accertabili da parte dell'Amministrazione finanziaria:

- le donazioni dirette, nonché le “*liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione*” di cui all'art. 1, comma 4-bis, formate nel territorio dello Stato;

- ai sensi dell'art. 55, comma 1-bis, le donazioni dirette formate all'estero, nonché le liberalità indirette risultanti da atti che, ove posti in essere in Italia, sarebbero soggetti a registrazione in termine fisso (essendo il beneficiario residente in Italia, solo se anche il donante lo sia ovvero, e in caso di donante residente all'estero, solo se in Italia sia localizzato l'oggetto della liberalità).

Diversamente, rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 56-bis le liberalità non formalizzate, ovvero non risultanti da atti soggetti (o che sarebbero soggetti) a registrazione: esse possono assumere rilevanza tributaria unicamente, se non registrate volontariamente, solo ove “confessate” dal contribuente nell'ambito di procedimenti di accertamento di tributi, al fine di giustificare la provenienza non reddituale di un determinato incremento patrimoniale.

5. Come è noto, l'intera imposta sulle successioni e donazioni fu soppressa dall'art. 13 della Legge 18 ottobre 2001; successivamente, l'art. 2, commi da 47 a 53, del D.L. n. 262/2006, ha istituito “*l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione*”, rinviando, in quanto compatibili, alle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 346/1990.

Se da un lato è chiaro che le liberalità indirette sono rimaste oggetto della nuova imposta, rientrando nell'ampia nozione di “*trasferimenti di beni e diritti ... a titolo gratuito*”, potevano sussistere dubbi sul fatto se l'art. 56-bis fosse “compatibile” e quindi sopravvissuto all'istituzione della nuova imposta.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 11 agosto 2015, n. 30/E, ha chiarito che il disposto dell'art. 56-bis, rimasto immutato nella sua formulazione, deve essere armonizzato con le nuove disposizioni, e quindi deve logicamente riferirsi alle aliquote e alle franchigie attuali e non più a quelle previgenti.

In sostanza, l'art. 56-bis, comma 1, deve essere ora inteso nel senso che le liberalità in parola sono accertate e sottoposte ad imposta se ricorrono entrambe le condizioni seguenti:

- in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;
- se siano di valore superiore alle franchigie oggi esistenti di cui all'art. 2, comma 49, del D.L. n. 262/2006.

La liberalità indiretta “confessata” nel corso del procedimento di accertamento sarà soggetta, a prescindere da rapporti di parentela, in ogni caso all’aliquota più elevata dell’8% (salvo franchigie). Trattandosi di liberalità indirette non altrimenti accertabili da parte dell’Ufficio, ovviamente non sono previste sanzioni: l’aliquota massima, è già una aliquota per così dire “sanzionatoria”, in quanto prescinde dal rapporto di parentela tra le parti.

Riguardo alla registrazione volontaria prevista dall’art. 56-*bis*, comma 3, il rinvio alle aliquote di cui all’art. 56 (disposizione espressamente abrogata dal D.L. n. 262/2006), dovrà invece essere ora inteso alle nuove aliquote e franchigie introdotte dall’art. 2, comma 49, del Decreto citato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMADIO G., *La nozione di liberalità non donativa nel codice civile*, in *I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Liberalità non donative e attività notarile, 2008, 17 ss.

ASSONIME, *Circolare* n. 69 del 22 dicembre 2000

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell’attività notarile*

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 29-2017/T, *Liberalità indirette e collegamento negoziale*

FEDELE A., *Sul regime fiscale delle rinunzie nell’imposizione dei trasferimenti della ricchezza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 3/2019, 81 ss.

FUSARO A., *Le sezioni unite rimarcano la differenza tra liberalità indirette e donazioni di valore non modico prive della forma pubblica*, in *Riv. Dir. Civ.*, 5/2017, 1336 ss.

GHINASSI S., *L’eccessivo (e ingiustificato) rigore della Cassazione in tema di liberalità indirette*, in questa Rivista, 20 settembre 2016

GHINASSI S., *La tassazione delle donazioni estere*, in questa Rivista, 16 settembre 2019

MAXIA M. – CICERO C., *Osservazioni sul problema del formalismo delle attribuzioni patrimoniali effettuate per spirito di liberalità*, in *Riv. Notariato*, 1/2018, 151 ss.

RIVETTI S., *La tassazione delle donazioni indirette e l’animus donandi che non si trova: brevi riflessioni sui poteri presuntivi dell’Erario (mancanti) in materia di atti gratuiti*, in questa Rivista, 29 dicembre 2020

MASSAROTTO S., *Liberalità indirette: chiariti i dubbi su “voluntary disclosure” e trasferimenti di ricchezza*, in *Corr. trib.*, 37/2015, 3809 ss.

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Trust e imposizione in uscita: nuovo orientamento e nuove questioni

Trust and exit taxation: new guidelines and new issues

(nota a/notes to: risposte a interpello 15 febbraio 2021, n. 106 e 18 maggio 2021, nn. 351 e 352)

FRANCESCO NICOLOSI

Abstract

Con la risposta a interpello 15 febbraio 2021, n. 106 l’Agenzia delle Entrate sembrerebbe aver sancito, superando il proprio precedente orientamento, l’imponibilità delle attribuzioni in trust al momento dell’eventuale devoluzione al beneficiario. Ciò a condizione che si verifichi un effettivo arricchimento di quest’ultimo. Tale conclusione è stata confermata nelle risposte a interpello del 18 maggio 2021, n. 351 e n. 352. Il nuovo orientamento sembra determinare l’allineamento dell’Agenzia delle Entrate rispetto alla posizione maggioritaria della Corte di Cassazione. Tale nuova impostazione è sicuramente maggiormente rispettosa del principio di capacità contributiva. Essa tuttavia imporrà all’Agenzia delle Entrate la soluzione di alcune problematiche applicative di difficile soluzione.

Parole chiave: trust, imposta sulle successioni e donazioni, trust interposti, beneficiari, capacità contributiva

Abstract

With letter ruling, no. 106 issued on 15 February 2021, the Italian Tax Authority seems to have stated the taxability of the trust attributions at the time of any devolution to the beneficiary, this way overcoming its previous position. This requires necessarily the existence of an effective transfer, meaning enrichment of the transferee. That conclusion has been confirmed with letter ruling no. 351 and 352, on May 18th 2021. The new guidelines seem to align the position the Italian Tax Authority with the majority position of the Italian Supreme Court. This new approach is certainly following more strictly the principle of the ability to pay. However, it will require the Italian Tax Authority to face some implementation problems that are currently difficult to solve.

Keywords: trust, inheritance and gift taxation, trust interposed, beneficiary, ability to pay

SOMMARIO: **1.** Risposte del 15 febbraio 2021, n. 106 e del 18 maggio 2021, n. 351 e n. 352. – **2.** Trust autodestinati. – **3.** Trust diversi dai trust autodestinati. – **4.** Variazioni del patrimonio successive all’attribuzione. – **5.** Presupposti territoriali dell’imposta. – **6.** Eventuale rilevanza delle tesi giurisprudenziali minoritarie. – **7.** Eventuale facoltà di versamento al momento dell’apporto. – **8.** Questioni di diritto transitorio. – **9.** Conclusioni.

1. Nell’importante risposta all’istanza di interpello n. 106 del 15 febbraio 2021 (che è stata già commentata in questa rivista da CONTRINO A., *I trust c.d. “di ritorno” in senso stretto (blind trust, resulting trust e simili) e in senso lato (trust interposti e simili) al cospetto del tributo successorio: la prassi amministrativa e la recentissima giurisprudenza di legittimità convincono solo a metà*, 2 aprile 2021) l’Agenzia delle Entrate (“AdE”) formula due principi rilevanti in tema di imposizione indiretta dei trust,

con particolare riguardo all'imposta sulle donazioni ("ISD") ex D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 ("TUS"). In particolare, l'AdE chiarisce in estrema sintesi che:

- in caso di coincidenza tra disponente e beneficiario nessuna ISD è dovuta (*"l'assenza di un trasferimento intersoggettivo preclude l'applicazione dell'imposta di donazione per carenza del presupposto oggettivo di cui all'articolo 1 del citato decreto legislativo, mancando un trasferimento di ricchezza"*);
- negli altri casi, l'ISD trova eventualmente applicazione solo al momento della devoluzione dei beni al beneficiario (*"solo l'attribuzione al beneficiario, che come detto deve essere diverso dal disponente (...) può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell'imposta nel trasferimento di ricchezza"*).

Le conclusioni contenute in tale risposta sembrano essere state confermate nelle risposte n. 351 e 352 del 18 maggio 2021.

Con tale nuova presa di posizione, l'AdE sembra allinearsi all'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione (Cass. nn. 15453/2019, 15455/2019, 15456/2019; nn. 16699, 16700, 16701, 16702, 16703, 16704, 16705/2019; n. 22087/2020; n. 10256/2020), superando la propria precedente posizione con cui sosteneva la generale applicabilità dell'ISD all'atto con cui il disponente vincola i beni in trust (circolare n. 48/E/2007 e n. 3/E/2008; più recentemente, DRE Lombardia, risposta a interpello 904-1160/2020). Ciò anche a prescindere dalla identità soggettiva tra disponente e beneficiario e dalla mancata devoluzione al beneficiario dei beni apportati in trust. La conseguente devoluzione al beneficiario era irrilevante ai fini dell'ISD.

Tale tesi aveva l'indubbio pregio di semplificare il meccanismo applicativo dell'ISD, che veniva infatti determinata in via definitiva al momento dell'apporto. E, di conseguenza, non assumevano rilevanza gli eventi successivi, quali le modalità di utilizzo e devoluzione del patrimonio e il mutamento di residenza del donante o del beneficiario. Inoltre, richiedendo il versamento dell'ISD al disponente, l'AdE aveva notevolmente alleviato la posizione del beneficiario. La tesi erariale consentiva di operare una forma di modesta pianificazione successoria, cristallizzando, una volta e per tutte, l'ISD dovuta al momento dell'apporto; il contribuente, versando un ISD relativamente mite se confrontata con le omologhe imposte vigenti negli altri Stati, si cautelava contro eventuali incrementi dell'aliquota dell'ISD italiana eventualmente decisi in futuro dal legislatore.

Nonostante ciò, tale precedente impostazione presentava alcuni inconvenienti in relazione ai quali molte critiche erano state sollevate. Uno dei maggiori inconvenienti era rappresentato dall'applicazione dell'ISD con aliquota massima dell'8% con riferimento a tutti i trust non aventi beneficiario individuato. Ciò anche laddove, *ex post*, risultasse la devoluzione ad un beneficiario il quale, in virtù dei rapporti con il disponente, poteva beneficiare di un'aliquota ridotta.

La nuova posizione assunta dall'AdE probabilmente ridurrà il contenzioso innescato dalla vecchia tesi sostenuta e, inoltre, ha l'indubbio pregio di essere maggiormente rispettosa del principio di capacità contributiva e, perciò, maggiormente corretta sotto il profilo giuridico (cfr. CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, III ed., 2020, cap. 3). Essa determina tuttavia l'emersione delle problematiche applicative che la precedente interpretazione di parte pubblica non poneva.

La questione esaminata dall'AdE nella risposta a interpello in esame concerne un trust interposto, in cui disponente e beneficiario coincidevano. Tuttavia, i due principi – riportati *supra* – sono stati espressi in termini generali, prescindendo dunque dalla fattispecie in concreto esaminata, con la conseguenza che essi sembrano applicabili alla generalità dei trust, in presenza dei relativi presupposti. Con ogni probabilità, l'AdE ha voluto anticipare, in maniera – per così dire – sfumata e al di fuori del contesto di pertinenza, il proprio mutamento interpretativo, in vista di un intervento di prassi più organico. Del resto, l'AdE giunge alle medesime conclusioni nella successiva risposta del 18 maggio 2021, n. 351, con riferimento ad un trust avente beneficiario individuato, nonché nella risposta del 18 maggio 2021, n. 351, con riferimento ad un trust revocabile.

2. In particolare, nel caso di coincidenza tra disponente e beneficiario l'AdE sembra chiarire che l'ISD non sia dovuta. Il principio formulato dall'AdE si fonda sulla premessa che, di fatto, nel trust autodestinato, stante la coincidenza tra disponente e beneficiario, non si verifichi nessun effettivo spossamento da parte del disponente del bene apportato in trust. Il trust infatti è tenuto a gestire il bene a favore dello stesso soggetto titolare dello stesso.

Il principio in esame, seppur rassegnato in relazione ad una fattispecie concernente un trust interposto e come tale inesistente ai fini delle imposte sui redditi, è formulato in termini generali. Di conseguenza, esso sembrerebbe poter trovare applicazione a tutti i trust autodesinati, anche non interposti. In tal senso sembra deporre anche la pronuncia della Corte di Cassazione n. 10256/2020 citata nella risposta n. 106/2021.

Al riguardo, secondo quanto precisato dall'AdE, la coincidenza tra disponente e beneficiario impone, generalmente, di qualificare il trust come interposto, ai fini delle imposte sui redditi: ciò, in particolare, laddove il disponente conservi poteri sui beni apportati o abbia comunque potere di influire sulla gestione del trustee (cfr. circolare 27 dicembre 2010, n. 61/E). Ad ogni modo, la prassi applicativa conosce ipotesi di trust autodesinati non interposti: il riferimento è alla figura nota come *blind trust*. In tale ipotesi, il patrimonio viene gestito da un *trustee* terzo nell'interesse del disponente, il quale riveste dunque anche il ruolo di beneficiario, per un dato periodo di tempo, quantificato in base ad un parametro oggettivo. Tuttavia il disponente/beneficiario non ha alcun potere di influire sul trust fino al decorso del termine previsto. Fintantoché tale termine è pendente, il trust non dovrebbe potersi definire come interposto.

Il principio in esame, ammessa l'applicazione anche ai trust non interposti, dovrebbe trovare applicazione a prescindere dalla distinzione tra trust opachi e trasparenti. La distinzione tra trust trasparenti e trust opachi è stata infatti elaborata con riferimento alle imposte sui redditi. Tale distinzione riguarda esclusivamente il diritto vantato dal beneficiario nei confronti del reddito prodotto dal trust. La distinzione in esame non dovrebbe tuttavia influire sul realizzarsi o meno del presupposto impositivo ai fini dell'ISD.

Il medesimo principio dovrebbe inoltre trovare applicazione in ogni ipotesi, anche diversa dal trust autodesinato, in cui, per qualsiasi ragione, non si verifica la devoluzione del bene apportato al trust al beneficiario. Ciò accade nel caso di trust autodichiarato (ove cioè il disponente coincide con il trustee), nel caso in cui non sia previsto un beneficiario. Lo stesso, inoltre, può accadere quando il trust viene costituito per un determinato scopo, attribuendo il diritto al *trustee* di identificare il beneficiario: ove tale beneficiario, per qualsiasi ragione, non venga individuato, il ritrasferimento al beneficiario non dovrebbe scontare l'ISD. Alle medesime conclusioni si dovrebbe giungere in caso di rinuncia dei beneficiari e conseguente restituzione al disponente dei beni apportati. In tal senso si è espressa del resto la Corte di Cassazione nella sentenza n. 8791/2021. In particolare, secondo la Corte di Cassazione, si deve ritenere che la mancata realizzazione degli scopi ai quali il trust era finalizzato *“per il verificarsi di una vicenda giuridica diretta a far terminare anticipatamente il trust, faccia venir meno la stessa fattispecie impositiva, perché, non essendovi allora più nessuna potenzialità di arricchimento gratuito da parte di un soggetto terzo, non potrà manifestarsi la specifica capacità contributiva oggetto del tributo”*.

Analoga conclusione dovrebbe valere nell'ipotesi di attribuzioni al trust effettuate direttamente dal beneficiario. Ciò accade in particolare nei trust istituiti per la gestione di un determinato patrimonio a favore di un determinato beneficiario. Il regolamento di tale tipologia di trust frequentemente consente a tale beneficiario di apportare al trust beni di cui sia direttamente titolare, affinché anche tale tipologia di beni possa beneficiare della gestione del trustee effettuata a suo favore.

Potrebbe darsi che il valore del patrimonio in trust subisca un incremento tra il momento dell'attribuzione e il momento della devoluzione. Tale incremento del patrimonio non dovrebbe costituire in ogni caso un evento fiscalmente rilevante ai fini dell'ISD: ciò è pacifico nel caso di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi, avendo l'AdE già chiarito che una volta che un determinato elemento ha scontato congrua tassazione ai fini delle imposte sui redditi, la devoluzione ai beneficiari non è ulteriormente assoggettata a tassazione.

Analoga conclusione dovrebbe ad ogni modo valere anche nel caso di incremento non rilevante ai fini reddituali, come potrebbe accadere per esempio nel caso di componenti valutative. Secondo l'AdE, infatti, nel trust autodestinato e nelle fattispecie assimilabili non si verifica alcun effettivo spossessamento da parte del disponente ai fini dell'ISD. Tale incremento rappresenta infatti un evento realizzatosi all'interno della sfera impositiva del disponente/beneficiario, in assenza di un effettivo spossessamento. Come tale, tale evento non è soggetto all'ISD (*contra*, CONTRINO A., *I trust c.d. "di ritorno"*, cit.).

Nessuna conseguenza impositiva dovrebbe inoltre verificarsi nel caso in cui i beni oggetto di restituzione al disponente siano diversi da quelli inizialmente segregati. In tal senso si è del resto espressa anche la Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 8791/2021.

3. I trust non autodestinati comprendono, in estrema sintesi, i trust di scopo e i trust con beneficiari individuati, i trust autodichiarati (ove cioè il disponente assume il ruolo di trustee) nonché tutti i trust in cui il trustee gode del potere discrezionale di individuare il beneficiario. In base alla nuova impostazione che sembra essere stata adottata dall'AdE, il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta non è più il trustee, ma il beneficiario. La tassazione è infatti rinviata al momento eventuale e successivo della devoluzione ai beneficiari, con conseguente loro arricchimento. Dovrebbe essere pacifico che la qualifica di donante sia attribuita al disponente e che le aliquote debbano essere determinate in base al rapporto tra disponente e beneficiario.

In alcuni casi, l'attribuzione del patrimonio del trust ai beneficiari potrebbe non verificarsi mai. Ciò può accadere con riferimento ai trust di scopo, i quali normalmente non hanno un beneficiario. Lo stesso si può dire tuttavia anche con riferimento ai trust di garanzia e liquidatori. Tali trust, pur operando a favore di alcuni soggetti (ad esempio, i creditori), non determinano un arricchimento degli stessi. In tutte le ipotesi sopra descritte, la mancata tassazione non dovrebbe essere considerato un effetto aberrante. È perfettamente coerente con l'impostazione adottata dalla Corte di Cassazione, la quale subordina la debenza dell'ISD all'effettivo arricchimento del beneficiario. Tale conclusione, con riferimento specifico al trust liquidatorio, è stata sostenuta anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 5766/2020.

In relazione ad alcune ipotesi, può essere difficile stabilire se tale arricchimento si sia effettivamente realizzato.

Ad esempio, non sembra possibile assoggettare a tassazione eventuali attribuzioni al beneficiario consistenti in prestazioni lavorative o di servizi; parimenti, l'attribuzione al trust di immobili e delle relative disponibilità, con obbligo per il trustee di gestire il bene a vantaggio del beneficiario, non dovrebbe essere assoggettata a imposizione, e ciò né al momento dell'attribuzione al trust, né al momento della devoluzione al beneficiario che di fatto non di verificherà mai.

Per le medesime ragioni non dovrebbero essere tassati i passaggi da un trust all'altro, nell'ambito della prassi nota, nel mondo anglosassone, come *cd. trust decanting*. Tale prassi consiste nell'attribuzione dei beni in trust ad un altro trust avente un regolamento parzialmente diverso, maggiormente idoneo a venire incontro alle esigenze del beneficiario. Normalmente, si ricorre al *cd. trust decanting* a seguito dell'emersione di ulteriori esigenze dei beneficiari non contemplate nel regolamento del primo trust. Perché il trasferimento al nuovo trust sia possibile è necessario che ciò sia espressamente previsto dal regolamento del primo trust o che, quantomeno, tale regolamento attribuisca al trustee una discrezionalità sufficientemente ampia da effettuare il trasferimento. In ogni caso, tale passaggio di beni dal primo al secondo trust non concretizza mai un'attribuzione di beni al beneficiario, né si realizza alcun arricchimento a favore di quest'ultimo.

In molti casi, non è possibile individuare uno specifico arricchimento del beneficiario nemmeno nell'ipotesi del *cd. charitable trust*. Normalmente, l'attività di tali trust si concretizza nella prestazione di servizi di assistenza ad una pluralità di soggetti. Tali servizi difficilmente si concretizzano in un'attribuzione patrimoniale che genera l'arricchimento di un beneficiario specifico. Del resto, ove mai si ravvisasse nelle suddette prestazioni delle attribuzioni imponibili ai fini dell'ISD, si porrebbe un problema di valorizzazione delle stesse difficilmente risolvibile (cfr. TASSANI T., *La "terza via", interpretativa della Cassazione su trust e vincoli di destinazione*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2018, 6, 624, il quale sembra

in ogni caso propendere per l'imponibilità di tali prestazioni). Naturalmente laddove tale arricchimento in concreto si realizzi, mercè un'erogazione o donazione, potrà trovare applicazione l'ISD.

Certamente, vi sono ipotesi in cui l'arricchimento del beneficiario certamente si realizza, pur in assenza di una formale attribuzione.

Ad esempio, il trustee potrebbe trasferire somme al beneficiario, mediante bonifici bancari o altri fenomeni qualificabili come liberalità indirette (cfr. GALLIZIA G., *Trust, tassazione differenziata per i trasferimenti di ben*, in *Norme&Tributi Plus*, 7 aprile 2020). Un caso particolare è rappresentato dal versamento da parte del trustee di somme di danaro a terzi, nell'interesse del beneficiario. Pensiamo al caso dell'apporto in trust di un immobile perché venga venduto e il ricavato sia utilizzato per pagare gli studi o le rate del mutuo o le spese sanitarie ai beneficiari.

Ulteriori esempi sono rappresentati dalla rinuncia, stipulata per scambio di corrispondenza, al rimborso di un finanziamento precedentemente erogato dal trustee al beneficiario. Spesso inoltre il trustee provvede all'erogazione a favore del beneficiario di una somma di denaro a mezzo di bonifico bancario.

In alcuni casi, poi, le erogazioni di danaro effettuate dal trustee non vengono effettuate direttamente a favore del beneficiario, pur andando a vantaggio di quest'ultimo (ad esempio, pagamento dell'affitto della casa in cui vive il beneficiario ovvero del premio per la sua assicurazione sulla salute).

In tali ipotesi, come noto, la liberalità è tassabile solamente in due ipotesi (cfr. art. 56-bis, TUS). La prima ipotesi sussiste laddove il contribuente assoggetti volontariamente a tassazione l'attribuzione. In tal caso, l'aliquota applicabile è quella propria derivante dal rapporto tra disponente e beneficiario. La seconda ipotesi ricorre laddove l'esistenza della liberalità emerge nell'ambito di un accertamento in tema di imposta sui redditi. In tale ipotesi trova applicazione l'aliquota massima dell'8%. In entrambe le ipotesi trovano applicazione eventuali franchigie. In ogni caso, nell'applicare eventuali franchigie, occorrerà tenere conto del cd. "coacervo". In altre parole, al fine del superamento della franchigia, occorrerà tenere conto di tutte le attribuzioni effettuate nei confronti dei beneficiari.

Laddove l'AdE dovesse confermare l'imponibilità di tali attribuzioni indirette, ciò probabilmente si tradurrà in una maggiore attenzione, da parte dei verificatori, sulla posizione dei beneficiari ai fini delle imposte sui redditi, al fine di giustificare il recupero dell'imposta relativa a tali attribuzioni. In tale ipotesi, la prassi si orienterà nel senso di far emergere volontariamente le erogazioni al beneficiario (cfr. GALLIZIA G., *Trust, tassazione differenziata*, cit.), al fine di ottenere l'applicazione di aliquote più miti.

4. Si pone inoltre il tema di verificare l'eventuale rilevanza di incrementi o decrementi di valore dei beni attribuiti in trust ai fini dell'ISD, al momento della devoluzione dei beni al beneficiario.

Tale ipotesi è già stata in parte analizzata *supra*, con riferimento ai trust autodichiarati. In quella sede, si era concluso in merito ad una generale irrilevanza delle sorti di valore dei beni in trust.

Tale conclusione può essere condivisa anche in questa sede, laddove tale incremento di valore corrisponda a redditi assoggettati a tassazione. In tale ipotesi, l'attribuzione al beneficiario dovrebbe essere irrilevante ai fini fiscali, sia in caso di trust opaco che di trust trasparente.

Invece, laddove si tratti di componenti valutative non rilevanti ai fini reddituali, tale conclusione non può trovare applicazione. Se, infatti, il presupposto dell'ISD è l'arricchimento del beneficiario, sembra difficile negare che laddove questo si verifichi debba trovare applicazione l'ISD. Peraltro, la dotazione del trust, nel tempo, potrebbe andare incontro anche ad un depauperamento. Di conseguenza, al momento in cui gli effetti traslativi si determinano l'imposizione potrebbe essere inferiore rispetto a quella che si sarebbe scontata in sede di costituzione. Anche tale conseguenza è coerente con l'esigenza di tassare il beneficiario nei limiti dell'effettivo arricchimento.

Si è consci delle difficoltà che tale esigenza può comportare, ma, se si accoglie pedissequamente l'attuale giurisprudenza dominante della Corte di Cassazione, una tesi contraria sembra difficilmente sostenibile.

Inoltre, il patrimonio attribuito al trust potrebbe subire un mutamento. Di regola il trustee ha il potere di disporre liberamente dei beni surrogandoli e modificandone la natura. Ciò può ad esempio accadere laddove il patrimonio del trust sia composto da valori mobiliari. In questo caso, normalmente, i valori

in questione saranno oggetto di investimento o disinvestimento. Può inoltre accadere che il disponente trasferisca al trustee una somma di denaro per l'acquisto di uno o più immobili da destinare ai beneficiari. Anche in tale ipotesi, al momento della devoluzione, il patrimonio del trust sarà composto da beni diversi da quelli apportati dal disponente. Si può anche verificare il caso in cui il disponente consegni al trustee la proprietà di un immobile da vendere per distribuire a suo tempo il ricavato fra i beneficiari.

In tutte le ipotesi sopra elencate, al momento dell'attribuzione, le consistenze attribuite al beneficiario saranno qualitativamente diverse da quelle apportate dal disponente.

Sulla base delle considerazioni sopra effettuate, ad ogni modo, solo l'ammontare e la composizione del patrimonio al momento della devoluzione potranno assumere rilievo ai fini dell'ISD, a prescindere dalle differenze di trattamento fiscale che ne potrebbero derivare.

5. Alcune problematiche possono sorgere in tema di territorialità. Si rammenta che, in estrema sintesi, sono soggette a donazione in Italia le donazioni effettuate da un donante italiano a prescindere dal luogo di localizzazione dei beni (cfr. art. 2 TUS). In caso di donante residente all'estero sono soggetti a donazione solo i beni localizzati in Italia. Le medesime regole si applicano anche nell'ipotesi di atto di donazione stipulato all'estero. In tale ipotesi tuttavia l'imposta troverà applicazione solo laddove il beneficiario residente in Italia (cfr. art. 55, c. 1-bis, TUS; cfr. risposta n. 310 del 24 luglio 2019).

In relazione a tale ipotesi, occorre stabilire se i suddetti requisiti debbano essere riscontrati al momento dell'apporto dei beni in trust oppure al momento della devoluzione.

A favore della prima tesi, depone il fatto che è in relazione a tale momento che si verifica il distacco tra il bene attribuito in trust e il disponente. A favore della seconda tesi depone il fatto che è solo al momento della devoluzione che l'imposta è dovuta e che, secondo la Corte di Cassazione, sembrerebbe realizzarsi la donazione.

Si ipotizzi ad esempio il caso di un donante residente in Italia che successivamente all'apporto in trust si trasferisce all'estero. Occorrerebbe chiarire se l'operazione possa considerarsi territorialmente rilevante con riferimento ai beni situati all'estero.

Potrebbe inoltre accadere che un donante residente in Italia stipuli all'estero un atto avente come beneficiario un soggetto residente in Italia. Si pone il problema di stabilire se quest'ultimo possa essere assoggettato all'ISD al momento della devoluzione, anche laddove abbia nel frattempo trasferito la propria residenza all'estero.

Ragioni di semplificazione sembrerebbero indurre ad attribuire rilevanza alla residenza del donante e del beneficiario al momento dell'apporto in trust, ma, sulla base del principio elaborato dalla Corte di Cassazione, la quale identifica l'arricchimento al momento della devoluzione, non si può escludere la possibilità che l'AdE attribuisca rilievo a tale ultimo momento.

6. La soluzione rassegnata dall'AdE si fonda – come detto – sulla giurisprudenza della Corte di Cassazione ed è plausibile ritenere che, nel formulare le proprie conclusioni, essa continuerà ad attenersi all'elaborazione giurisprudenziale fino ad ora intervenuta.

Il recepimento di tale evoluzione giurisprudenziale può tuttavia dare luogo ad incertezze.

In linea di principio, la Corte di Cassazione ha sancito la imponibilità delle attribuzioni in trust solamente al momento della devoluzione. Tuttavia, nell'ordinanza n. 734/2019, la Corte di Cassazione non ha tuttavia escluso che “*in alcune fattispecie sia possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del trustee, un trasferimento dei diritti in favore di terzo*”. In tale modo, sotto certi profili, la Corte di Cassazione ha effettuato una limitata apertura a una tassazione già al momento del conferimento dei beni in trust in conformità alla precedente tesi erariale. Ad esempio, a tale conclusione la Corte di Cassazione è giunta con riferimento ad un cd. *charitable trust* (cfr. Cass. 22578/2019; cfr. TASSANI T., *Le diverse tipologie di trust tra imposizione “in entrata” ed “in uscita”, in Trust e attività fiduciarie*, 2020, 4, 361 ss.).

Non si può ovviamente sapere se tale orientamento “intermedio” influenzerà anche l'approccio dell'AdE, e cioè se, pur affermando in generale l'applicazione dell'ISD al momento della devoluzio-

ne, essa riterrà necessaria, accedendo al suddetto “orientamento intermedio”, una valutazione caso per caso. Ciò al fine di verificare che in concreto, non si verifichi un arricchimento del beneficiario sin dal momento dell’apporto in trust. Sotto il profilo pratico, non si può sottacere che tale conclusione introdurrebbe un ulteriore fattore di incertezza per il contribuente nella determinazione della eventuale debenza dell’ISD.

7. Fra le altre cose, non è chiaro se il versamento dell’ISD solo al momento della devoluzione rappresenti una facoltà od un obbligo, e cioè se, nonostante l’adozione da parte dell’AdE di una nuova interpretazione, i contribuenti conservino o meno la facoltà di versare l’imposta una volta per tutte al momento dell’apporto. I contribuenti potrebbero avvalersi di tale facoltà al fine di cautelarsi contro eventuali incrementi dell’ISD che dovessero intervenire in futuro ma anche per evitare le difficoltà connesse con la determinazione dell’imposta al momento della devoluzione. Tale facoltà potrebbe inoltre risultare utile al disponente che intenda versare egli stesso l’ISD, sollevando il beneficiario di tale onere.

Il riconoscimento di tale facoltà non dovrebbe produrre conseguenze inaccettabili, né intaccherebbe il gettito effettivo derivante dall’ISD. Del resto, anche nel vigore della precedente interpretazione, i contribuenti hanno sempre scelto liberamente se versare l’ISD al momento dell’apporto (garantiti dalla tesi erariale) oppure al momento della devoluzione (confidando nella possibilità di difendersi vittoriosamente in giudizio, in caso di accertamento).

A sfavore di tale soluzione depono il tendenziale sfavore dell’AdE a rimettere al contribuente la scelta del momento di debenza delle imposte.

8. In relazione alla nuova posizione dell’AdE si pongono alcune questioni di diritto transitorio.

In linea generale, dovrebbe essere pacifico che la corresponsione in passato dell’ISD al momento dell’apporto esclude l’ulteriore debenza della stessa al momento attribuzione ai beneficiari. Inoltre l’eventuale incremento dell’ISD che dovesse intervenire in futuro non dovrebbe inficiare la posizione di coloro che abbiano già versato l’ISD al momento dell’apporto.

Il nuovo orientamento dovrebbe trovare applicazione anche per il passato, se appena si considera che la nuova impostazione si fonda sull’interpretazione, fornita dalla Corte di Cassazione, di norme che dal 2006 non hanno subito modificazioni. Di conseguenza, l’interpretazione dell’AdE dovrebbe trovare applicazione con riferimento a tutti i periodi di imposta in relazione ai quali è possibile presentare istanza di rimborso.

In passato, alcuni soggetti prudenzialmente potrebbero avere assoggettato ad imposta di donazione l’attribuzione al trust autodesignato, facendo sorgere il problema se tali soggetti possano presentare istanza di rimborso.

Prudenzialmente, qualcuno potrebbe avere assoggettato ad imposta di donazione le attribuzioni ai trust aventi beneficiari individuati. In relazione a tale fattispecie, è sempre da chiarire se il disponente abbia diritto a presentare un’istanza di rimborso o se, trattandosi di imposta che comunque sarà dovuta al momento della devoluzione, l’anticipazione non dia diritto alla restituzione.

Con riferimento ai trust i cui beneficiari non erano individuati al momento dell’apporto, potrebbe essere stata corrisposta l’ISD con aliquota massima dell’8%. Successivamente, il beneficiario potrebbe essere individuato in un soggetto in relazione al quale avrebbe dovuto trovare applicazione un’aliquota inferiore. Ragionevolmente, come già sostenuto in dottrina, dovrebbe essere riconosciuto il diritto al rimborso della differenza tra l’aliquota dell’8% versata e la minore aliquota eventualmente applicabile.

9. In conclusione, con la risposta a interpello 15 febbraio 2021, n. 106 l’Agenzia delle Entrate sembrerebbe aver sancito, superando il proprio precedente orientamento, l’imponibilità delle attribuzioni in trust al momento dell’eventuale devoluzione al beneficiario, a condizione che si verifichi un effettivo arricchimento di quest’ultimo. Laddove confermato, il nuovo orientamento determinerebbe l’allineamento dell’Agenzia delle Entrate rispetto alla posizione maggioritaria della Corte di Cassazione.

Tale nuova impostazione è sicuramente maggiormente rispettosa del principio di capacità contributiva. Tuttavia, il trust è un istituto multiforme e complesso. L'attività del trustee è difficilmente riconducibile a schemi prestabiliti. Gli atti compiuti dal trustee a favore del beneficiario sono di varia natura. Spesso è dunque difficile stabilire se tali attribuzioni determinano o meno un arricchimento del beneficiario.

Ad esempio, non è chiaro se costituiscano arricchimento le prestazioni di servizi svolte a favore del beneficiario. Analoga incertezza sussiste con riferimento alle attività dei trust di scopo o dei *charitable trust*. Inoltre, l'attività del trustee si potrebbe concretizzare in liberalità indirette, in relazione alle quali non è chiaro il comportamento che il beneficiario dovrà tenere.

In sintesi, la nuova impostazione imporrà all'Agenzia delle Entrate di risolvere alcune problematiche applicative di incerta soluzione, che si spera avvenga mediante un intervento esplicativo di carattere generale predisposto *ad hoc*, così da favorire la certezza e ridurre le occasioni di conflitto tra fisco e contribuenti nella più generale prospettiva di una leale collaborazione delle parti del rapporto tributario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO A. - TAMBURINI M., *Tassazione degli atti di trasferimento di beni in trust: conseguenze e criticità operative della recente giurisprudenza*, in *il fisco*, 2019, 30, 2959 ss.
- BIZIOLI G., *Vincoli di destinazione: modalità applicativa del tributo successorio o fantomatica imposta autonoma?*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, 1, 108 ss.
- CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, III ed., 2020
- CONTRINO A., *Sulla nuova (ma in realtà inesistente) imposta sui vincoli di destinazione "creata" dalla Suprema Corte: osservazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 30 ss.
- CONTRINO A., *I trust c.d. "di ritorno" in senso stretto (blind trust, resulting trust e simili) e in senso lato (trust interposti e simili) al cospetto del tributo successorio: la prassi amministrativa e la recentissima giurisprudenza di legittimità convincono solo a metà*, in *Rivista Telematica di diritto tributario*, 2 aprile 2021
- CORASANITI G., *L'imposizione indiretta dei trust liberali: luci e ombre nella più recente giurisprudenza di legittimità*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2019, 3, 305 ss.
- GALLIZIA G., *Trust, tassazione differenziata per i trasferimenti di beni*, in *Norme&Tributi Plus*, 7 aprile 2020
- MURITANO D., *Attribuzione di beni a trustee di trust testamentario e imposta di successione*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2020, 2, 168 ss.
- MASTELLONE, P., *Tributi indiretti sugli apporti in trust e ultime "scosse di assestamento" della Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2, 620 ss.
- RIGHINI A., *Trust e imposte indirette: un rapporto comunque difficile*, in *Strumenti Finanziari e Fiscalità*, 2020, 47/48, 123 ss.
- SALANITRO G., *Imposta principale postuma e registrazione di atto istitutivo di trust*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1239 ss.
- SABBI L., *Il punto sugli orientamenti tributari della Corte di Cassazione*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2019, 6, 631 ss.
- SABBI L., *Quando l'imposta va assolta subito e quando no*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2020, 3, 242 ss.
- STEVANATO D., *La "nuova" imposta su trust e vincoli di destinazione nell'interpretazione creativa della Cassazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 5, 400 ss.
- STEVANATO D., *Imposta sui vincoli di destinazione e giudice legislatore: errare è umano, perseverare diabolico*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 5, 398 ss.
- STEVANATO D., *Trust liberali e imposizione indiretta, uno sguardo al passato rivolto al futuro?*, in *Corr. Trib.*, 2016, 9, 676 ss.
- TASSANI T., *Le diverse tipologie di trust tra imposizione "in entrata" ed "in uscita"*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2020, 4, 361 ss.
- TASSANI T., *La "terza via" interpretativa della Cassazione su trust e vincoli di destinazione*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2018, 6, 624 ss.
- TASSANI T., *Consolidamento Giurisprudenziale e nuove prospettive interpretative per trust e vincoli di destinazione*, in *Corr. Trib.*, 2019, 10, 865 ss.

TASSANI T., *Trust onerosi e imposte sui trasferimenti: il nuovo approccio teorico della Suprema Corte*, in *Corr. Trib.*, 2019, 2, 190 ss.

TASSANI T., *La fiscalità dei trust onerosi nella più recente giurisprudenza di legittimità*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2019, 3, 300 ss.

TASSANI T., *Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2015, 4, 351 ss.

TASSANI T., *La Cassazione torna sull'imposta sui vincoli di destinazione*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2016, 4, 341 ss.

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Bonifico bancario a favore del coniuge e imposta sulle donazioni: la cassazione conferma una discutibile interpretazione dell'art. 56-bis D.Lgs. n. 346/1990 in tema di tassazione delle liberalità informali

Bank transfer to the spouse and gift tax: the supreme court of cassation confirms a discussible interpretation of art. 56-bis D.Lgs. n. 346/1990, about taxation of informal donations

(commento a/notes to: Cass., sez. trib., ord. 7 dicembre 2020, n. 27665)

LUDOVICO NICOTINA – GIUSEPPE INGRAO

Abstract

Con ordinanza n. 27665/2020 la Corte di Cassazione ha affermato la legittimità dell'applicazione dell'imposta di donazione su un trasferimento di denaro, tramite bonifico bancario, effettuato dal marito a favore della moglie. Nella fattispecie, tuttavia, l'ingente somma è stata da quest'ultima riversata immediatamente in una società di cui era socio soltanto il marito. La Suprema Corte ha ribadito la propria rigorosa interpretazione dell'art. 56-bis D.Lgs. n. 346/1990, legittimando la tassazione delle liberalità informali, ritenendone configurati i presupposti ivi sanciti nonostante, nel caso esaminato, fosse quantomeno dubitabile il ricorrere dell'*animus donandi* e dell'arricchimento del beneficiario. Invero, dalla dichiarazione resa dalla contribuente in sede di controllo della sua posizione fiscale, non si evinceva la sussistenza dei predetti requisiti, come, peraltro, dimostra il fatto che l'apporto di denaro era stato contabilizzato dalla società come "finanziamento soci" e non come aumento di capitale con assegnazione di nuove quote alla moglie.

Parole chiave: art. 56-bis D.Lgs. 346/1990, imposta sulle donazioni, bonifico bancario, *animus donandi*, aliquota

Abstract

With the ordinance no. 27665/2020 the Main Court of Cassation stated the legitimacy of gift tax on money transfer, by bank transfer from the husband account to the wife's one. In this case, however, an huge amount of money was, quickly, transferred to a company of which only the husband was a partner. The main Court has reaffirmed its forced interpretation regarding the art. 56-bis of Legislative Decree no. 346/1990, about taxation of informal donations, stating that this article's conditions had been met, while, in this case, the lacking of the animus donandi and the enrichment of the recipient, at least, should had been discussed. Indeed, by the statement made by the taxpayer, when checking her tax position, the existence of a liberality was not clearly evident, as, moreover, demonstrated by the fact that the money transfer was been accounted, by the company, as members' financing and was not as a capital increase with allocation of new company's assets to the wife.

Keywords: art. 56-bis Legislative Decree no. 346/1990, gift tax, bank transfer, *animus donandi*, tax rate

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** L'art. 56-bis D.Lgs. 346/1990 nel contesto della disciplina dell'imposta sulle donazioni - **3.** La non condivisibile tesi dell'abrogazione implicita dell'art. 56-bis. - **4.** Il problema della sussistenza di una dichiarazione con la quale si conferma l'avvenuta donazione. - **5.** Le franchigie e il carattere latamente sanzionatorio dell'art. 56-bis. - **6.** Conclusioni.

1. Il presente intervento s'inserisce nel dibattito iniziato nelle pagine di questa rivista dal saggio di più ampio respiro di SILVIO RIVETTI (*La tassazione delle donazioni indirette e l'animus donandi che non si trova: brevi riflessioni sui poteri presuntivi dell'Erario (mancanti) in materia di atti gratuiti*, in questa Rivista, 29 dicembre 2020), e proseguito con il commento di STEFANO MASSAROTTO a Cass., sez. trib., 9 dicembre 2020, n. 28047 (*Liberalità informali: la Corte di Cassazione chiarisce definitivamente i dubbi sulla tassazione ai fini dell'imposta di donazione ex art. 56-bis del TUS?*, in questa Rivista, 3 febbraio 2021), annotando l'ulteriore, recente ordinanza, Cass., sez. trib., 7 dicembre 2020, n. 27665, avente ad oggetto un trasferimento di denaro tra coniugi che ha inciso la beneficiaria nella sua sfera patrimoniale, pur nel silenzio dei presupposti d'imponibilità previsti dalla normativa sull'imposta di donazione.

Il caso è il seguente: la sig.ra M. ha ricevuto l'accredito della somma di € 12.000.000 su un conto corrente detenuto tramite una società fiduciaria; tali somme provenivano da una disposizione di bonifico da parte del marito e in relazione ad un accordo intercorso tra i due soggetti, in base al quale la moglie avrebbe immediatamente stornato l'importo a favore della società Relax srl, di cui era socio esclusivamente il marito.

Le somme sono immediatamente affluite sul conto corrente intestato alla predetta società Relax (e precisamente dopo 24 ore) e quest'ultima ha contabilizzato tale operazione, iscrivendo in contropartita all'aumento di valore del conto bancario un debito verso i soci per finanziamento. Per quel che risulta leggendo gli atti processuali, l'operazione non è stata supportata da un verbale di assemblea della Relax nel quale si dava conto delle esigenze finanziarie dell'azienda e della necessità di acquisire un finanziamento da parte dei soci; tale aspetto, tuttavia, non incide sulla possibilità di pretendere il versamento dell'imposta di donazioni sul trasferimento di somme dal marito alla moglie.

In sede di controllo della posizione fiscale della sig.ra M. è emerso, per gli anni 2009-2013, uno scostamento tra i redditi dichiarati e le spese sostenute. In quella sede, probabilmente (ciò non risulta dalla lettura della ordinanza), la contribuente è stata convocata in Ufficio per espletare il contraddittorio, previsto dalla normativa sull'accertamento ai fini delle imposte sui redditi, e la medesima, al fine di giustificare l'esistenza di una "spesa" di € 12.000.000, connessa appunto al trasferimento delle somme dal suo conto corrente alla società Relax, ha dichiarato che l'importo non era riconducibile a redditi evasi, bensì ad una erogazione di denaro operata dal marito (esibendo il connesso bonifico bancario), finalizzata a rimpinguare le disponibilità finanziarie della società.

In relazione a detto trasferimento di denaro, il Fisco "abbandonava" la contestazione ai fini dell'imposizione reddituale Irpef, ma avanzava una pretesa impositiva a titolo di imposta sulle donazioni, qualificando il bonifico in questione come una liberalità informale. La pretesa impositiva è stata annullata dal giudice di primo grado, ma ritenuta legittima dal giudice di seconde cure e dalla Corte di Cassazione.

Dobbiamo premettere che, attesa la poca linearità dell'operazione, era prevedibile che su di essa si sviluppasse una contestazione fiscale. Non è dato cogliere, infatti, per quali ragioni il marito non avesse direttamente erogato le somme alla società, aggiungendo, invece, un (apparentemente) inutile passaggio di denaro sul conto corrente intestato alla moglie. Tuttavia, l'opacità dell'operazione non giustifica né un precostituito accanimento del Fisco, che ha ritenuto di dover "scovare" necessariamente materia imponibile dalla vicenda, né una superficialità nella valutazione della legittimità dell'avviso di liquidazione, da parte dei giudici, in relazione alla sussistenza dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento.

Già in prima approssimazione, può, infatti, rilevarsi che, nonostante l'esistenza del trasferimento del denaro mediante bonifico bancario dal marito a favore della moglie, mancava l'arricchimento di quest'ultima. Posto che le somme erano confluite sul conto corrente intestato alla società Relax, di cui era socio il marito, è evidente che non si era realizzato né un depauperamento del marito, il quale aveva

semplicemente trasformato qualitativamente il proprio patrimonio convertendo il denaro liquido in un credito verso la società Relax, né chiaramente un arricchimento della moglie. Mancando l'arricchimento in capo al beneficiario, non ha senso discutere dell'esistenza o meno dell'*animus donandi*.

A diverse conclusioni si poteva giungere qualora la società Relax avesse contabilizzato l'incremento delle disponibilità bancarie, annotando in contropartita un aumento di capitale sociale, con assegnazione delle quote alla moglie. In questo caso, sarebbe emerso l'arricchimento della sg.ra M. e a ben ragione poteva sostenersi l'esistenza dell'*animus donandi* da parte del marito.

La questione poteva, peraltro, essere risolta in modo ancor più radicale, poiché avrebbe potuto porsi in dubbio persino l'esistenza di un trasferimento di denaro, ove si fosse appurato che il conto detenuto dalla fiduciaria Sofir, nel quale sono affluite le somme di denaro, era solo formalmente riferibile alla moglie quale fiduciante, essendo di fatto nella piena disponibilità del marito. Tale assunto poteva dimostrarsi dalla tipologia di movimentazioni in esso erano annotate.

2. Ma procediamo con ordine. Giova premettere che la contestazione ha il suo fondamento giuridico negli artt. 1 e 56-*bis* D.Lgs. n. 346/1990; quest'ultima norma, rubricata «accertamento delle liberalità indirette», è stata introdotta con lo scopo di consentire l'accertamento di tutte le «liberalità diverse dalle donazioni», subordinandolo al ricorrere di due condizioni concorrenti: a) che l'esistenza della liberalità sia dichiarata dal contribuente nell'ambito di un procedimento di accertamento di altri tributi; b) che la liberalità abbia determinato, di per sé o sommandosi ad altre, un incremento patrimoniale, a vantaggio del beneficiario, superiore alla soglia di rilevanza tributaria legislativamente prevista.

È evidente, pertanto, la rilevanza che assume l'esegesi di queste due condizioni, sulle quali si sofferma l'ordinanza in commento, in quanto occorre stabilire se esse possano considerarsi avverate e, di conseguenza, se sia consentito all'Erario accertare l'imponibilità della liberalità, pur mancando il requisito essenziale della forma di atto pubblico, prescritta a pena di nullità dall'art. 782 c.c., salvo il modico valore dei beni mobili oggetto della liberalità (*ex art. 783 c.c.*).

Nel caso esaminato dall'ordinanza in commento, in altri termini, emerge il problema di sottoporre all'imposta anche le liberalità informali, quali l'accredito del bonifico, nonostante siano civilmente nulle, appunto, per mancanza della forma prescritta. I giudici evidenziano che «l'inosservanza della forma pubblica richiesta dall'art. 782 c.c., e la relativa sanzione della nullità, se rilevano sul piano civilistico, a tutela del donante, nessuna conseguenza producono sul piano tributario, in ragione del principio generale affermato dall'art. 53 Cost.» (ord. n. 27665/2020, ma anche Cass. nn. 15144/2017; 13133/2016; 634/2012).

3. In vero, l'art. 56-*bis*, introdotto poco prima della momentanea abrogazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, è, poi, tornato in vigore, posto che in sede di reintroduzione dell'imposta, con i commi 47 e 50 dell'art. 2 D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito in L. 24 novembre 2006, n. 286), il legislatore ha operato un espresso rinvio integrativo alla previgente disciplina, di cui al D.Lgs. n. 346/1990, incluso, pertanto, l'art. 56-*bis*. Tale rinvio è sottoposto alla condizione, specificata dal citato comma 50, che il precedente regime d'imposta sia compatibile con le nuove disposizioni, sancite dai commi compresi tra il 47 e 49 e il 51 e 54 dell'art. 2 D.L. n. 262/2006.

L'ordinanza in commento, di conseguenza, affronta e risolve innanzitutto, in senso positivo, il dubbio relativo alla compatibilità dell'art. 56-*bis* D.L. n. 346/1990 con la nuova disciplina dell'imposta. La questione si pone in quanto la norma potrebbe ritenersi ampliare il presupposto d'imposta, poiché condiziona non solo l'accertamento ma anche la misura dell'imposizione. Stabilisce, infatti, che si debba applicare un'aliquota differente, rispetto a quelle previste dal comma 49 dell'art. 2 D.L. n. 262/2006 per le donazioni formali, e prevede una franchigia assai inferiore e indifferenziata, a fronte di quelle che lo stesso comma 49 fissa e distingue in base al ricorrere di vincoli di coniugio o parentela/affinità tra beneficiante e beneficiario.

La valutazione dirimente, riguardo al giudizio di compatibilità in questione, è che, diversamente da quanto eccepito dai contribuenti ricorrenti per cassazione, l'art. 56-*bis* non ampli realmente il presup-

posto dell'imposta. Il presupposto impositivo, delineato in modo sin troppo lato e impreciso dal primo comma dell'art. 1 D.Lgs. n. 346/1990, è stato sostanzialmente confermato dal comma 47 dell'art. 2 D.L. n. 262/2006. Norma che afferma applicarsi l'imposta «sui trasferimenti di beni e diritti» non solo se conseguenti a donazione ma, più in generale, anche se eseguiti «a titolo gratuito», cioè anche ai trasferimenti di beni e diritti per altra liberalità tra vivi, diversa dalla donazione. Di conseguenza, riconoscendo la vigenza dell'art. 56-bis non si estende il presupposto d'imposta a nuove fattispecie (in tal senso GAF-FURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 142, afferma che le liberalità informali «sarebbero state tassabili già in virtù della regola generale contenuta nell'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990 e lo sarebbero anche per le disposizioni ultime»).

Ammesso, pertanto, che lo scopo dell'art. 56-bis non sia quello di dilatare il presupposto impositivo, la sua funzione non solo è compatibile ma essenziale al corretto funzionamento dell'imposizione in esame. La norma regola e condiziona l'accertamento dell'imposta in questione nei confronti di liberalità riguardo alle quali, in mancanza, non sarebbe stato chiaro come accertare e attuare il prelievo, non rivestendo queste ultime la veste formale di donazioni. In questo senso la Suprema Corte, a fronte dell'imprecisa rubrica dell'art. 56-bis, osserva che nel novero delle liberalità indirette debbano considerarsi anche «liberalità che neppure si traducono in contratti scritti, trattandosi di meri comportamenti materiali, oppure che risultano da documenti scritti per i quali non è imposta la formalità della registrazione, per cui anche la donazione per così dire informale» (ord. n. 27665/2020).

Per tali liberalità la dichiarazione del contribuente, prevista come condizione essenziale dall'art. 56-bis, assume rilevanza fondamentale, proprio perché altrimenti non sarebbe possibile stabilire se il presupposto dell'imposta si sia verificato. Ne consegue che, sotto questo aspetto, s'imponga una rigorosa interpretazione della condizione in questione, affinché non risultino travalicati i limiti del presupposto impositivo normativamente prestabilito e, dunque, la disposizione in questione non trascenda in inammissibili esegesi analogiche. Non si riduca, cioè, ad un "espediente" utilizzabile al fine di recuperare a tassazione atti e comportamenti cui non possano essere assegnate le caratteristiche essenziali delle liberalità, sia pur informali.

4. Muovendo dall'osservazione che, ai sensi dell'art. 769 c.c., «la donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra» a proprie spese, si deduce che la donazione formale è caratterizzata dal ricorrere di due elementi: quello soggettivo dell'*animus donandi* e quello oggettivo, rinvenibile nell'arricchimento del beneficiario con relativo depauperamento del disponente (S.U. nn. 18725 del 27 luglio 2017; 5068 del 15 marzo 2016; 13087 del 24 giugno 2015). Per essere assoggettati all'imposta in esame anche gli atti indirettamente liberali e i comportamenti informali devono, ovviamente, possedere gli stessi due requisiti delle donazioni. Mancando la forma tipica dell'atto pubblico, tuttavia, si pone il problema di dover provare il ricorrere di questi elementi. Per questo motivo l'art. 56-bis prescrive la necessità della dichiarazione d'esistenza della liberalità da parte del contribuente.

Nelle controversie civili, riguardo alla prova dell'esistenza di fenomeni di donazione indiretta, la Suprema Corte ha precisato che, poiché l'intento di donare non emerge dall'atto di donazione formale, debba verificarsi se emerga «dall'esame, necessariamente rigoroso, di tutte le circostanze di fatto del singolo caso, nei limiti in cui risultino tempestivamente e ritualmente dedotte e provate in giudizio da chi ne abbia interesse» (Cass. ord. 28 febbraio 2018, n. 4682). L'onere probatorio in questione, in base a tale criterio e nel caso del recupero a tassazione, sembrerebbe spettare, dunque, al creditore fiscale, parte interessata a dimostrare l'esistenza della liberalità indiretta o informale ai fini impositivi. L'art. 56-bis, tuttavia, soccorre l'Erario e chiarisce, invece, la condizione che «la natura liberale dell'attribuzione risulti da esplicite dichiarazioni rese dal contribuente».

La circostanza è ragionevole sotto un duplice ordine di ragioni. Per un verso il Fisco sarebbe in sostanza impossibilitato a stabilire la natura liberale dell'atto o della condotta e fornirne la prova. Per altro verso, l'interessato a provare la liberalità sarebbe, in simili casi, piuttosto il contribuente, trovandosi a dover "giustificare" l'arricchimento e volendo evitare l'imposizione diretta su tale reddito. La dichiarazione dell'esistenza della liberalità corrisponde, dunque, all'ammissione dell'arricchimento a

spese altrui, ma anche dell'*animus donandi*, cioè dello spirito liberale che ne è al fondamento e che non sarebbe altrimenti possibile provare e/o documentare.

Su questo punto così decisivo l'ordinanza in commento propone argomentazioni che andrebbero ulteriormente rafforzate. La Corte sostiene, infatti, che la sussistenza della condizione richiesta dall'art. 56-*bis*, segnatamente, «non appare dubitabile», ma ne elude, almeno in parte, l'approfondimento. In vero, riesce difficile comprendere quale dichiarazione della contribuente, nella fattispecie, sia stata ritenuta e sia ritenibile come assertiva dell'esistenza della liberalità. La Corte rammenta che è stato acclarato l'elemento oggettivo del trasferimento dal conto di un coniuge all'altro; richiama la circostanza che la contribuente ha riconosciuto di aver ricevuto il denaro, ma ammette che ha contestato che ne sia derivato per sé un arricchimento e, di conseguenza, anche lo spirito liberale. Sembra chiaro, infatti, che i contribuenti abbiano tentato di provare: a) che il bonifico fosse stato eseguito con una finalità particolare, in base ad un patto fiduciario; b) che di conseguenza, non avesse determinato alcun arricchimento, né ve ne fosse stata l'intenzione. Il patto fiduciario in questione, peraltro, s'indovina sia stato effettivamente adempiuto ancor prima dell'accertamento tributario, essendo intervenuto - quasi immediatamente dopo il primo trasferimento - un nuovo versamento, dell'intero ammontare, in favore di una società della quale era socio il solo coniuge che aveva disposto il primitivo trasferimento e, dunque, utile solo a questi. La Suprema Corte, di fatto, lamenta al riguardo un'insufficienza probatoria in capo al contribuente, non ritenendo idonea a dimostrare il mancato arricchimento del coniuge beneficiario la sola contabilità sociale prodotta, nella quale il versamento era registrato come "finanziamento soci". Anche se quest'ultima affermazione dovesse ritenersi corretta, ciò influirebbe soltanto sull'avveramento dell'elemento oggettivo dell'arricchimento, ma non sarebbe sufficiente a dimostrare anche quello soggettivo dello spirito liberale.

La sussistenza dell'*animus donandi* non può presumersi in ogni caso di arricchimento, fosse pure questo intervenuto in carenza di ogni altra causa. Possono, peraltro, sussistere casi di arricchimento senza causa che, certamente, non possono essere considerati imponibili ai fini dell'imposta in esame, anche perché lo stesso arricchimento del beneficiario sarebbe provvisorio, stante il diritto del disponente alla ripetizione dell'indebito versamento.

Anche ammesso che il versamento sul conto intestato al solo coniuge beneficiario non avesse altra causa adeguatamente documentata o dichiarata, la sola circostanza oggettiva non dovrebbe essere considerata sufficiente a presumere la natura liberale del trasferimento. Questo, invece, sembra sia accaduto nella vicenda su cui interviene l'ordinanza in questione. In definitiva, la dichiarazione di esistenza di cui tratta l'art. 56-*bis*, comma primo lett. a), sembra essere stata presunta in base alla semplice circostanza oggettiva del trasferimento di ricchezza, ammessa dai contribuenti. Considerato l'elemento presuntivo che caratterizza le indagini bancarie, ai sensi dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, si realizza nella fattispecie una sorta d'inversione dell'onere probatorio, avendo interesse i contribuenti a "giustificare" il bonifico onde evitare d'incorrere nella presunzione d'evasione d'imposta (LUPU R., *I trasferimenti non formali: dalle scelte rinunciatarie del legislatore del 1973 all'imbarazzo di quello del 2000*, in AA.VV., *L'imposta delle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 298 ss.). Certamente la dichiarazione dell'esistenza di liberalità informale può servire allo scopo di evitare tale deteriore conseguenza, ma l'elemento presuntivo, che connota l'indagine bancaria, non può spingersi al punto da ritenere che ogni ammissione del trasferimento possa assumersi quale dichiarazione di esistenza della liberalità. La contestazione dei due elementi della liberalità, l'arricchimento e l'*animus*, se avanzata dal contribuente deve essere presa in doverosa considerazione.

Si nota, al riguardo, che la stessa Suprema Corte ha affermato che per provare la liberalità indiretta l'interessato, nel processo civile, deve dimostrare che il trasferimento non abbia avuto altro scopo che quello liberale e che, a tal fine, occorra valutare l'eventuale presenza di vincoli di utilizzo o prelievo, quali elementi idonei ad escludere ricorra l'*animus donandi* (Cass. nn. 6784/2012 e 4682/2018). Nella fattispecie pare che i contribuenti abbiano tentato di mostrare che, proprio in virtù di un patto fiduciario, il trasferimento, sebbene accaduto, non avesse intento di arricchimento liberale. La Cassazione, tuttavia, ha ritenuto che i patti fiduciari tra coniugi non escludano l'effettività del trasferimento di ricchezza, sulla scorta di un proprio recente autorevole precedente (S.U. 6 marzo 2020, n. 6459). Il problema è

che per tal verso è sembrata presumere appunto la natura liberale del trasferimento oltre che negare ai contribuenti, non solo il diritto di ammetterne la natura liberale, ma persino il diritto di provarne la natura non liberale. Peraltro alla luce di un precedente che, al contrario, ha precisato il valore del patto fiduciario anche ove stipulato *verbis*. Il fatto oggettivo del trasferimento e persino la sua ammissione da parte del contribuente non devono e non possono coincidere con un'implicita ammissione d'esistenza della liberalità informale.

5. Convincente risulta, invece, l'argomento della Cassazione riguardo alla necessità di adeguamento delle franchigie, anche queste previste dall'art. 56-*bis*, ma aggiornato ai valori in atto sanciti dall'art. 2 D.L. n. 262/2006, commi 49 e 49-*bis*. Nella fattispecie si assiste ad un peculiare rinvio integrativo dinamico e "a ritroso", poiché la norma attuale e più recente rinvia a quella antecedente e previgente. Di conseguenza, l'art. 56-*bis*, ritenuto come sopra compatibile con le nuove norme, può e deve essere recepito, ma previo adattamento del contenuto alla nuova disciplina dell'imposta. Orbene, l'adeguamento delle franchigie a quelle odierne risponde a necessità di aggiornamento della divisa e di considerazione dei fenomeni d'inflazione che, certamente, non snaturano la sostanza del tributo e, semmai, delimitano in maniera più stringente la rilevanza tributaria del presupposto.

Anche l'aliquota d'imposta, stabilita in misura pari al 7% ai sensi del comma secondo dell'art. 56-*bis*, è stata giudicata dalla Cassazione compatibile con la vigente disciplina, ma da aggiornare, adeguandola ai livelli impositivi attuali. Rinnegando la soluzione compromissoria adottata dal giudice di appello, il quale pur avendo applicato il nuovo sistema delle franchigie aveva lasciato l'aliquota al 7%, i supremi giudici predicano, invece, l'adozione dell'aliquota all'8%.

L'argomento è condivisibile, nella misura in cui l'art. 56-*bis* sanciva che alle liberalità indirette fosse applicata un'aliquota pari a quella massima all'epoca prevista. La Cassazione, mantenendo tale caratteristica «latamente sanzionatoria» della norma in questione, ritiene corretto adeguare l'aliquota a quella massima attualmente prevista. Ai sensi del comma 49, lett. c) dell'art. 2 D.L. n. 262/2006, quest'aliquota è pari all'8%, con aumento dunque di un punto percentuale rispetto a quanto previsto in origine. In virtù degli adeguamenti proposti, pertanto, alle liberalità indirette e informali sarebbe applicato il regime delle franchigie aggiornato e differenziato in funzione del rapporto interpersonale corrente tra beneficiante e beneficiario, adottando però un'unica aliquota d'imposta indifferenziata e pari alla misura massima prevista. Di conseguenza, nonostante nella fattispecie l'eventuale liberalità ridondasse a vantaggio del coniuge, non si applicherebbe l'aliquota del 4%, prevista nel caso di donazione formale tra coniugi (art. 2, comma 49, lett. a).

Tale caratteristica, blandamente sanzionatoria, sebbene appartenga alla disposizione in esame sin dalla sua origine, merita di essere approfondita. La *ratio legis*, in vero, sembra antielusiva (S.U. n. 30055/2008). Alle condizioni summenzionate e nonostante a rigor di termini non ricorra alcun vizio di forma ma null'altro che un comportamento materiale giuridicamente consentito e peraltro non negoziale, per giurisprudenza consolidata, s'intende che la norma in esame consenta al Fisco di recuperare a tassazione anche tali liberalità indirette e informali, per evitare che queste offrano ai contribuenti valide alternative alla donazione formale, idonee ad evitarne il costo d'imposta. In quest'ottica, s'inquadra questa caratteristica largamente sanzionatoria. Il legislatore mira a colpire la scelta alternativa dei contribuenti, che presume intervenuta in mala fede. Pur non essendo prevista a rigor di termini alcuna applicazione di sanzioni (circ. n. 30/E/2015), l'applicazione di un'aliquota differente e più gravosa assume, infatti, tale connotazione sanzionatoria.

Di per sé, questa scelta, si potrebbe far rientrare tra quelle ragionevolmente esercitabili dal legislatore, senza violazione del principio di capacità contributiva. Questo perché si dispone, comunque, l'adozione di un'aliquota già prevista dal regime fiscale delle donazioni. Lo stesso art. 56-*bis*, al comma terzo, offre peraltro al contribuente una possibile alternativa, cioè quella di registrare volontariamente l'atto, ottenendo per tal verso di essere sottoposto ad imposizione con applicazione delle aliquote ordinarie. La Cassazione precisa, al riguardo, come l'adozione dell'aliquota più alta tra quelle previste dall'imposta sulle donazioni occorra al fine di «mantenere il regime impositivo più favorevole riservato

al contribuente totalmente collaborativo», ove quest'ultimo, appunto, registri volontariamente l'atto, come previsto dall'ultimo comma dell'art. 56-*bis*.

Nondimeno, avendo concluso che l'art. 56-*bis* debba intendersi alla stregua di una norma procedimentale, poiché regola l'accertamento del tributo, la circostanza che stabilisca un'aliquota maggiore, che modifica radicalmente il regime impositivo, non appare appropriata. Una disposizione del genere, infatti, non dovrebbe modificare le aliquote d'imposta, che sono elemento fondamentale del tributo.

6. In conclusione evidenziamo, due profili, peraltro connessi, sui quali sembrano doverose alcune precisazioni. A fronte del presupposto impositivo, che le norme attuali, come già quelle previgenti e tuttora richiamate, individuano in modo generico e forse sin troppo ampio, un'interpretazione letterale restrittiva, fondata sulla rubrica dell'art. 56-*bis*, non sembra, comunque, appropriata e potrebbe rivelarsi persino pericolosa (FEDELE A., *Il regime fiscale di successioni e donazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 10, I, 813 ss.).

Includendo, dunque, tra le donazioni *latu sensu* indirette anche quelle informali, come il bonifico, occorre, tuttavia, ribadire fermamente la non imponibilità ove non fossero effettivamente e realmente "dichiarate" dal contribuente, non potendo ritenersi sufficiente a tal fine la documentazione del trasferimento ottenuta dall'Erario dall'istituto di credito. Riguardo alle liberalità indirette espresse in atti scritti registrabili, sebbene la forma scritta non dimostri comunque l'*animus donandi*, ne avvalora e documenta letteralmente la rilevanza fiscale (come insegna attenta dottrina, GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 142 ss.) e «concretizza il presupposto richiesto dall'art. 55 D.Lgs. n. 346/1990» (SALANITRO G., *Brevi appunti sulla tassabilità della donazione informale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 4, 276 ss.). Sotto questo aspetto, la liberalità indiretta contenuta in atti scritti registrabili, non solo agevolerebbe l'adozione alternativa della registrazione volontaria, ottenendo per questa via una tassazione ad aliquote ordinarie, ma diviene presupposto per registrazione in termine fisso, ai sensi del comma 1-*bis* dell'art. 55 D.Lgs. n. 346/1990. Al contrario, riguardo alle liberalità informali, ai fini di una registrazione volontaria, si rivelerebbe necessario rivestirle di una forma scritta registrabile che, ovviamente, non potrebbe che corrispondere alla scelta consapevole e volontaria di effettuare una vera e propria donazione.

Riguardo alle liberalità informali, dunque, la condizione dell'ammissione dell'esistenza, a causa della mancata enunciazione in atto registrato o registrabile, deve intendersi indispensabile e non sostituibile o presumibile, sia relativamente all'esistenza materiale dell'arricchimento, sia riguardo allo spirito liberale del trasferimento. Il trasferimento del bene mobile, come il denaro nel bonifico, quand'anche noto all'erario, per accesso ai dati bancari, può far presumere l'evasione e condurre all'imposizione diretta ma non anche, in alternativa, a presumere l'arricchimento e l'*animus donandi*, salvo appunto ammissione del contribuente, proprio per sfuggire all'imposizione reddituale. A maggior ragione, nonostante le presunzioni che caratterizzano le indagini bancarie, ai contribuenti deve essere consentito «dimostrare la natura non liberale dell'arricchimento» (STEVANATO D., *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, cit., 261 ss.).

Anche la scelta legislativa, "premiante" rispetto all'eventuale registrazione volontaria delle liberalità indirette, e penalizzante, nelle residue ipotesi, è accettabile e non urta con la volontarietà della registrazione, specie a fronte del regime civilistico che impone alle donazioni la forma pubblica *ad substantiam*, solo a fronte della dimostrazione dell'ammissione consapevole della liberalità da parte del contribuente. In ogni caso, sotto questo aspetto, la disposizione sembra criticabile.

In vero, il legislatore avrebbe potuto rinunciare alla maggiorazione in questione e disporre, pur mantenendo l'impostazione antielusiva, un recupero a tassazione con applicazione dell'ordinario regime impositivo di franchigie e aliquote differenziate, così come previste per le donazioni formali. È vero che l'aliquota stabilita dall'art. 56-*bis* resta nei limiti di quelle previste dal comma 49 dell'art. 2 D.L. n. 262/2006, anche nell'esegesi adeguatrice proposta dall'ordinanza in commento, come rilevato. Nondimeno l'adozione del criterio impositivo indifferenziato modifica sensibilmente e in modo non del tutto ragionevole il livello d'imposizione cui sono assoggettate queste liberalità rispetto alle donazioni formali.

Sotto l'aspetto della ragionevolezza dell'attuale regime impositivo, infatti, occorre rilevare che esso introduce un margine di disparità di trattamento difficilmente giustificabile. L'aggravio, consistente nella maggiorazione con funzione latamente sanzionatoria, si configura solo per le ipotesi di liberalità tra coniugi, parenti ed affini. Tra costoro le donazioni subiscono, infatti, aliquote d'imposta inferiori. Non introduce alcuna variazione, però, riguardo alle liberalità c.d. tra estranei. Per queste ultime, dunque, la norma non mostra alcun carattere para sanzionatorio, poiché il regime impositivo resta invariato rispetto a quello che sconterebbe un atto di donazione formale. Nella prassi è certamente vero e statisticamente dimostrabile che le donazioni indirette e informali ricorrano pressoché esclusivamente tra coniugi oppure tra genitori e figli, ma la segnalata disparità di trattamento non è razionale. Anche a voler considerare giustificabile l'aspetto sanzionatorio della norma in esame è palese che il disvalore, che ne è al fondamento, non può essere minore se la liberalità si svolge tra estranei.

Certamente non sarebbe stato corretto che la Suprema Corte modificasse in via ermeneutica il regime impositivo prescritto dalla norma in commento, ma è lecito dubitare della legittimità dello stesso. Per converso, è certamente vero che l'adozione di un regime identico a quello previsto per le donazioni formali comporterebbe la rinuncia all'effetto "persuasivo" riguardo all'alternativa della registrazione volontaria. Pure è vero che l'adozione delle aliquote ordinarie, come previste per le donazioni formali, difficilmente condurrebbe ad un maggior numero di "ammissioni" delle liberalità informali. In sede di accertamento di altre imposte, infatti, dovrebbe già essere "pungolo" sufficiente all'ammissione l'imposizione alternativa dei redditi, comunque svantaggiosa per i contribuenti. Queste, tuttavia, sono valutazioni pragmatiche piuttosto che giuridiche, poiché palesemente volte ad agevolare la riscossione e aumentare il gettito dell'imposta.

In definitiva, l'ordinanza annotata, pur non priva di apprezzabili argomenti, non convince e non può essere condivisa. La Cassazione si è limitata, nella sostanza, a prestare adesione a un filone giurisprudenziale che tende a legittimare la tassazione delle liberalità informali pur in mancanza dei presupposti dell'arricchimento e, soprattutto, dell'*animus donandi*. Sorvola del tutto, inoltre, sulla questione delle aporie sussistenti riguardo al carattere sanzionatorio della norma, questione che invece avrebbe meritato e merita attenzione da parte del legislatore.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUSANI A., *La tassazione delle donazioni "indirette" e delle donazioni "informali" (stipulate in Italia e all'estero)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 553 ss.

FALSITTA V.E., *Notarella critica sulla voluntary disclosure e le imposte di donazione e successione*, in *Il Tributario*, 14 dicembre 2015

FEDELE A., *Il regime fiscale di successioni e donazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 10, I, 813 ss.

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008

GAFFURI G., *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in AA.VV., *L'imposta delle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 261 ss.

LUPI R., *I trasferimenti non formali: dalle scelte rinunciarie del legislatore del 1973 all'imbarazzo di quello del 2000*, in AA.VV., *L'imposta delle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 289 ss.

MASSAROTTO S., *Liberalità informali: la Corte di Cassazione chiarisce definitivamente i dubbi sulla tassazione ai fini dell'imposta di donazione ex art. 56-bis del TUS?*, in questa Rivista, 3 febbraio 2021

RIVETTI S., *La tassazione delle donazioni indirette e l'animus donandi che non si trova: brevi riflessioni sui poteri presuntivi dell'erario (mancanti) in materia di atti gratuiti*, in questa Rivista, 29 dicembre 2020

SALANITRO G., *Brevi appunti sulla tassabilità della donazione informale*, commento a Cass. n. 634/2012, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 4, 271 ss.

STEVANATO D. - LUPI R., *Trasferimenti informali di ricchezza e imposta di donazione*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 5, 542 ss.

STEVANATO D., *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Il trasferimento della farmacia al legatario e l'onere della rendita vitalizia all'erede: i profili fiscali derivanti dalle inattese riqualificazioni erariali

The transfer of the pharmacy to the legatee and the burden of the lifetime annuity to the heir: tax profiles resulting from unexpected tax redevelopments

SILVIO RIVETTI

Abstract

Con la recente risposta all'interpello n. 51 del 20 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito la sua interpretazione in merito alla corretta modalità di tassazione, ai fini dell'imposta di successione, della fattispecie del legato onerato dell'obbligo di corrispondere una rendita vitalizia all'unica erede.

La soluzione prospettata dalla Direzione Centrale persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali dell'Agenzia delle Entrate, Divisione Contribuenti, sarà stata accolta con favore da parte della erede interpellante, risultando coincidente, di fatto, con la tesi dalla medesima prospettata. Il ragionamento sotteso al parere erariale appare tuttavia meritevole dei più opportuni approfondimenti da parte dell'operatore del diritto, il quale non potrà non cogliere, nella confezione dello stesso, qualche piega di troppo e qualche punto di cucitura mancante su strappi argomentativi a dir poco estesi.

Parole chiave: erede, legato, onere, rendita vitalizia, imposta successione

Abstract

The tax ruling n. 51/2021 from Agenzia delle Entrate has recently given instructions about how to apply the succession's tax on the heiress and the legatee, in case the second one is obliged to pay a lifetime annuity to the first one. No wonder the heiress feels relieved that Agenzia delle Entrate has accepted her own point of view about the topic. On the other side, the jurist won't miss to realize in the motivation of the ruling, redundancies and missing elements on "stretched" argumentations, to say the least.

Keywords: heir, legatee, obligation, lifetime annuity, succession's tax

SOMMARIO: **1.** La farmacia concessa dal testatore in legato, con onere di rendita vitalizia all'erede. La tassazione, secondo l'interpellante. - **2.** L'accoglimento delle tesi prospettate con una risposta *pret-a-porter*. - **3.** I diversi limiti di valore, civilistici e fiscali, dell'onere, oltre il quale il legatario non è tenuto. - **4.** La volontà del testatore: un dettaglio trascurato. - **5.** Una possibile variante sul tema.

1. Il caso verte sull'apertura della successione testamentaria di un dottore-farmacista per effetto della quale la coniuge del *de cuius* è nominata unica erede, mentre il dipendente del *de cuius* è nominato legatario *cum onere*, con attribuzione della farmacia come oggetto del legato e con obbligo in capo al legatario di corrispondere, all'unica erede, una rendita vitalizia con cadenza annuale.

Al riguardo, l'erede è ben consapevole di essere gravata dell'imposta di successione ex D.Lgs. n. 346/1990, Testo Unico dell'imposta di successione (TUS), in relazione tanto al valore dell'eredità ricevuta, quanto a quello della rendita vitalizia che le spetta. Ai sensi dell'art. 46, comma 3, TUS, infatti, in caso di legato con onere, il beneficiario dell'onere si presume a sua volta legatario, e come tale soggetto passivo dell'imposta.

Inoltre, l'erede è anche consapevole del fatto che la tassazione della rendita vitalizia è disciplinata dall'art. 17, comma 1, lett. c), TUS, che prevede modalità puntuali per la determinazione della relativa base imponibile (moltiplicando l'annualità per il coefficiente applicabile secondo il prospetto allegato al D.P.R. n. 131/1986 per il calcolo dell'usufrutto vitalizio, in relazione all'età della persona alla cui morte la rendita deve cessare).

Poiché, secondo l'erede, l'applicazione della norma citata comporterebbe un risultato di tassazione "abnorme", ella interpella l'Agenzia delle Entrate sottolineando come, per principio civilistico di cui all'art. 671 c.c., "il legatario è tenuto all'adempimento del legato e di ogni altro onere a lui imposto entro i limiti del valore della cosa legata", e chiede conferma che tale limite possa essere considerato valido anche in campo fiscale.

In particolare, secondo l'erede interpellante, ai fini dell'imposta di successione, il valore rilevante della cosa legata a suo favore - ovvero la rendita - non può assumersi maggiore del valore della farmacia; il quale, a sua volta, è il valore oltre al quale il legatario che l'ha ricevuta non risponde.

Se quindi, per l'erede istante, l'onere del legatario non può superare il valore della cosa legata per regola civilistica, allora l'onere in capo all'ex dipendente del *de cuius* di corrispondere una rendita vitalizia all'erede non potrà eccedere il valore della farmacia a lui legata. In conseguenza di ciò, simmetricamente, anche l'erede beneficiaria dell'onere, e quindi legataria ai sensi dell'art. 46, comma 3, TUS, non potrà ricevere rendite di valore superiore al valore della farmacia legata.

Alla luce di questo quadro, l'erede-istante ritiene possibile determinare la base imponibile della rendita non applicando il meccanismo dell'art. 17, comma 1, lett. c), TUS, ma tenendo fermo il valore della farmacia. Il limite posto dall'art. 671 c.c., secondo il quale il legatario non può essere tenuto ad erogare somme superiori al valore del legato stesso, troverebbe infatti applicazione anche alla materia fiscale: con esonero dell'erede/legatario da oneri fiscali d'importo superiore al valore della farmacia, assunto come valore di fondo e di riferimento, come determinato da apposita perizia concordata tra le parti.

2. Nella sua risposta, l'Agenzia delle Entrate premette, innanzitutto, la pacifica applicazione dell'imposta di successione a eredi e legatari anche in relazione alle rendite disposte *mortis causa*, richiamando il quadro normativo relativo.

Conferma, poi, la sussistenza dell'obbligo, in capo all'istante, d'indicare nella dichiarazione di successione anche la rendita che le perviene per effetto del testamento, stante la sua contemporanea veste di erede e anche di legataria - quantomeno fiscalmente, ex art. 46, comma 3, TUS - in relazione a tale rendita da cui trae ulteriore arricchimento.

E conclude, infine, avallando la lettura proposta dall'istante, per cui l'art. 17 TUS è da interpretarsi in ossequio al principio civilistico ex art. 671 c.c., per il quale il legatario è tenuto all'onere impostogli solo entro i limiti del valore della cosa legata. Secondo l'Agenzia, per determinare tale valore va apprezzato il "valore economico" della farmacia alla data di apertura della successione, determinato da apposita perizia redatta da un tecnico incaricato sia dall'erede istante sia dal legatario, "di comune accordo".

Ciò stabilito, l'Agenzia si rende protagonista di un "allungo" argomentativo pari a uno strappo, e testualmente afferma che, "essendo stato stabilito dalle parti sia il valore della cosa legata che i tempi e le modalità di pagamento", "la rendita derivante dall'onere imposto al legatario non sembra realizzare una «rendita vitalizia» (come inizialmente previsto nel testamento) ma piuttosto una «rendita a tempo determinato»".

Dal tale sorprendente riqualificazione l'Agenzia fa derivare che, per il calcolo del valore della rendita, "non si ritiene applicabile la disposizione contenuta nella lettera c), dell'articolo 17 del TUS, riferita alle rendite vitalizie, ma piuttosto trova applicazione (...) quanto previsto medesimo articolo 17,

lettera b), secondo cui «La base imponibile, relativamente alle rendite e pensioni comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo (...) b) il valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse e non superiore al ventuplo (attualmente 2000 volte) della stessa, se si tratta di rendita o pensione a tempo determinato»».

E, in ragione di ciò, conclude che, nel rispetto di tale modalità di computo, è il “valore economico” della farmacia al momento decesso del *de cuius*, determinato da erede e legatario con perizia, a rappresentare il valore ultimo di riferimento che concorre, unitamente ai valori degli altri beni compresi nell'attivo ereditario devoluti all'erede, alla formazione della franchigia di un milione di euro prevista a favore del coniuge dall'art. 2, comma 48, D.L. n. 262/2006, da considerarsi ai fini dell'applicazione dell'aliquota d'imposta del 4 per cento.

La risposta in commento, benché a una prima lettura sembri confezionare una soluzione ragionevole al caso coordinando principi civilistici e fiscali in un'ottica di equa tassazione, a una più approfondita analisi dimostra di non avere pienamente governato proprio le norme di base, civili e tributarie, che intendeva armonizzare.

E, per quanto appaia generosa nei confronti delle tesi prospettate dall'istante, essa si presta ad un duplice ordine di critiche: in primo luogo, perché confonde i valori massimi “economico-sostanziali”, oltre i quali il legatario non risponde sul piano civilistico *ex art. 671 c.c.*, con i valori massimi “fiscali” rispetto a cui il legatario non risponde ai fini dell'imposta di successione; e in secondo luogo, perché non tiene presente che la riqualificazione della rendita da vitalizia a tempo determinato, ancorché operata solo sul piano fiscale, è assunta in totale spregio della volontà del testatore, sacrificata sull'altare del “*comune accordo*” tra le parti in tema di valorizzazione “*economica*” della farmacia.

All'approfondimento di tali profili critici sono dedicati le osservazioni che seguono.

3. Quanto all'impropria confusione tra i valori massimi di riferimento, operanti sui diversi piani civilistico e quello fiscale, si osserva che, dal punto di vista fiscale, nel suo *incipit* la risposta inquadra ritualmente la fattispecie alla luce dell'art. 1, commi 1 e 2, TUS, per cui l'imposta si applica ai trasferimenti di beni o diritti per successione a causa di morte, incluse “*la costituzione di rendite o pensioni*”. Si ricorda, poi, che sono tassati i trasferimenti *mortis causa* sia da istituzione di erede, sia da attribuzione di legato (essendo sia l'erede, sia il legatario che subentra solo in uno o più rapporti determinati del *de cuius*, soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione: art. 28 TUS), evidenziandosi, a questo proposito, che, per l'art. 46, comma 3, TUS, l'onere a carico del legatario di prestazioni a favore di soggetti determinati individualmente, è considerato a sua volta legato a favore del beneficiario.

Disegnata tale cornice, nella risposta si procede dimenticandosi di soffermarsi sul ruolo chiave della norma speciale di “presunzione di legato” *ex art. 46, comma 3, TUS*, (speciale, perché riguardante le sole disposizioni testamentarie), in relazione alla norma generale di cui all'art. 8, commi 1 e 3, TUS, che la richiama in via di eccezione.

L'art. 8, commi 1 e 3, TUS disciplina la base imponibile dell'imposta di successione, disponendo che il valore dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario si considera al netto dei debiti e degli oneri, purché “*diversi da quelli indicati nell'articolo 46 comma 3*”.

E se il valore dell'eredità o della sua quota si determina al netto dei legati, e il valore dei legati, al netto degli oneri che li gravano (art. 8, comma 3), resta pur fermo che gli oneri a carico dei legati, *ex art. 46, comma 3*, rientrano sempre, per presunzione di legge, nel valore globale netto dell'asse ereditario, *ex art. 8, comma 1, TUS*, in quanto equiparati ai legati ai fini fiscali.

La combinazione delle norme citate, trasformando ai soli fini tributari un onere disposto per testamento in un legato, fa rientrare dalla finestra, all'interno dell'ambito della tassazione, il *quantum* di ricchezza che era appena uscito dalla porta, colpendolo in capo al soggetto effettivo beneficiario.

Tale soggetto, una volta individuato per effetto del gioco di porte scorrevoli sopra indicato, risponderà tuttavia della tassazione in relazione al solo incremento della manifestazione di capacità contributiva, come determinata dalla norma fiscale in relazione alla natura dei beni e dei diritti attribuitigli.

A questo riguardo va, infatti, sottolineato che i trasferimenti *mortis causa* a favore dei rispettivi beneficiari finali assumono rilievo, nella prospettiva fiscale, esclusivamente in base ai criteri di valorizzazione delle relative basi imponibili come dettati dal TUS, secondo meccanismi differenziati in base alle tipologie dei beni e dei diritti trasferiti, che possono rispondere più a logiche forfettarie che economico/sostanziali (come è tipico nel campo dell'imposizione indiretta).

Così, ai fini dell'imposta di successione, la base imponibile relativamente alle aziende trasferite *mortis causa* non è data dal reale "valore economico" dell'azienda stessa; bensì, ai sensi dell'art. 15, comma 1, TUS, assumendo il valore complessivo dei beni e diritti che la compongono, escluse le passività menzionate dalla norma; e soprattutto, stando anche all'art. 8, comma 1-*bis*, TUS, escludendo l'avviamento dell'azienda stessa.

Non vi è chi non veda, dunque, come la valorizzazione fiscale di un'azienda, ai fini dell'imposta di successione, diverga in modo sensibile dalla sua valorizzazione "economica", che ne comprende l'avviamento. E questo è da tener presente, a maggior ragione, laddove l'azienda trasferita *mortis causa* sia una farmacia: tipologia aziendale il cui valore di avviamento, esprime la sua solida collocazione sul mercato, pur essendo valore "economico" per eccellenza, rimane del tutto ignorato dal TUS e dalle sue logiche di tassazione.

Analoghe riflessioni, in punto divergenza tra i valori civilistici e quelli fiscali, possono porsi anche in relazione alle rendite. La base imponibile, ai fini dell'imposta di successione, dei diritti riguardanti la corresponsione di rendite vitalizie costituite *mortis causa*, infatti, non è determinata in correlazione a valutazioni "economiche" delle stesse, influenzate dal contenuto aleatorio delle disposizioni e dall'incertezza della durata dell'obbligo, o dai valori economici "sottostanti" che ne costituiscono provvista: ma è quantificabile solo in base alla rigorosa applicazione dei criteri fiscali di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), TUS, che forfettariamente riconducono il valore del diritto alla rendita trasferito *mortis causa* ad una dimensione fiscalmente gestibile.

Se è dunque vero che al legatario è stata trasmessa un'azienda/farmacia, il cui "valore economico" - valutato anche in relazione alla redditività e all'avviamento - ha sicuramente influito sulla quantificazione dell'importo della rendita periodica da erogarsi all'erede; è altrettanto vero che il collegamento sostanziale tra le due grandezze economiche, del valore della farmacia e della rendita, non può traslarsi automaticamente e direttamente sul piano fiscale: dove invece la tassazione del valore della farmacia avviene in relazione ai criteri di legge degli artt. 15, comma 1 e 8, comma 1-*bis*, TUS, e la tassazione della rendita avviene secondo i criteri differenti dell'art. 17 TUS, di tipo forfettario.

E se un legame si vuole ricostruire, ai fini della tassazione, tra le due grandezze separate del valore della farmacia da un lato, e quello della rendita dall'altro, allora esso dovrà essere individuato non sul piano civilistico-economico, e neppure per effetto di commistioni tra criteri civilistici e fiscali, ma solo sul piano strettamente tributario, in termini sia di determinazione delle rispettive basi imponibili, sia in relazione al soggetto passivo che ne risponde. Tenendo fermo, in ogni caso, che l'atto di trasferimento da parte dell'onerato a favore dell'erede, in adempimento dell'obbligo sorto per effetto della disposizione testamentaria, è fattispecie giuridica dalla rilevanza fiscale autonoma, in capo all'erede, rispetto alla (eventuale) tassazione del legato.

Pertanto, ai fini della quantificazione della base imponibile della rendita, non sarà sostenibile il ragionamento di carattere economico/sostanziale avvalorato dalla risposta, per cui il "valore economico" della farmacia - che è riferito a profili di redditività e di avviamento non considerati dal Fisco - equivale al limite massimo di tassabilità della rendita in capo al suo beneficiario.

Al contrario, sarà strettamente necessario concludere che, a norma delle regole del TUS, se il legatario è obbligato al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati (art. 36, comma 5, TUS); e se il valore dei legati si considera al netto degli oneri che li gravano (art. 8, comma 3, TUS); allora, da un lato, il legatario della farmacia sarà titolato a scomputare dalla base imponibile del valore dell'azienda/farmacia, determinata ai sensi degli artt. 15, comma 1 e 8, comma 1-*bis*, TUS, il valore della rendita vitalizia come determinato ai sensi dell'art. 17 comma 1, lett. c), TUS, che ne costituisce onere; mentre, dall'altro lato, l'unica erede, che rispetto a tale rendita figura come beneficiaria finale e legataria dal punto di vista

fiscale ex art. 46, comma 3, TUS, dovrà considerare integralmente quell'intero valore della rendita ex art. 17, comma 1, lett. c), TUS ai fini del computo della base imponibile rilevante, per l'applicazione delle franchigie di legge: e senza poterne scomputare alcunchè, visto che la rendita è, per la beneficiaria, una posta solo fiscalmente assimilata a un legato e senza aggravio di oneri.

Il ragionamento avvalorato dalla risposta, per cui il limite di cui all'art. 671 c.c. opera automaticamente anche sul piano fiscale, non appare dunque corretto.

E questo perché, si ribadisce, il limite civilistico del valore della cosa legata, oltre al quale il legatario non risponde degli oneri addebitatigli, pone a suo fondamento il raffronto tra i "valori economici" della cosa legata e dell'onere che sono comparabili solo sul piano sostanziale; e che sono totalmente diversi rispetto ai valori fiscali assunti dal TUS, anche in via forfettaria, ai fini della determinazione della base imponibile degli stessi per l'applicazione dell'imposta di successione. Pertanto, il legatario risponde dell'imposta relativa al valore "fiscale" delle cose legate, come determinato dal TUS; e se è gravato di un onere, è titolato a scomputarne il valore, sempre determinato dal TUS. Dopodiché, se tale onere va a beneficio dell'unica erede e vale come legato in capo ad essa, per finzione giuridica solo fiscale, quest'ultima sarà gravata d'imposizione in relazione a tale valore integralmente, non potendosi scomputare oneri che non ci sono; né potendosi richiamare "limiti" civilistici in via mediata da altri legatari, che hanno già beneficiato, sul piano fiscale, degli sconti d'imposta previsti dalla legge tributaria, in relazione agli oneri apposti.

Nella risposta non si coglie, quindi, il cuore della questione tributaria e, confondendo valori "economici" con valori "fiscali", si finisce col concedere all'istante una soluzione di evidente favore.

4. Quanto all'operazione di riqualificazione della rendita da vitalizia a tempo determinato, la motivazione che viene fornita dall'Agenzia - per cui la mutazione della sua natura è da ricondursi al "*comune accordo*" tra erede e legatario in punto valorizzazione della farmacia - costituisce spiegazione che lascia a dir poco perplessi e che richiede un certo sforzo per essere bene intesa.

Evidentemente l'Agenzia, seguendo il filo del ragionamento sopra riportato per cui i valori "economici" della farmacia e della rendita sono connessi, nel senso che il primo è il limite finale del secondo anche in termini di capienza, ha desunto che l'individuazione, da parte delle parti beneficiarie, del valore di riferimento "economico" della farmacia possa operare come una sorta di valore finale di riferimento o di *plafond*, esaurito il quale la corresponsione della rendita diventa impossibile. Se dunque la corresponsione della rendita è destinata a terminare con l'esaurimento del suo *plafond* (o meglio, con il raggiungimento dell'importo, pari al valore del *plafond*), essa non sarà più qualificabile come vitalizia/aleatoria, ma "a tempo determinato" perché relativa al tempo utile necessario ad esaurire la provvista (o, se si preferisce, a raggiungere il corrispondente importo).

Da tale ragionamento al successivo passaggio fiscale - ossia l'applicazione della diversa modalità di computo della base imponibile della rendita "a tempo determinato" prevista dall'art. 17, comma 1, lett. b), TUS (con *bypass* del meccanismo di cui alla successiva lettera c), previsto solo per le rendite vitalizie) - il passo è breve.

Tuttavia, non solo appare evidente che l'Agenzia ha ignorato nel caso di specie la puntuale volontà del *de cuius*, espressamente volta a costituire una rendita vitalizia, per ricondurla alla previsione di un anonimo negozio atipico di rendita "a tempo determinato" non riconducibile a nessuna figura codicistica (violando i consolidatissimi principi di diritto in tema di rispetto e ricostruzione della volontà del testatore così come espressa nella scheda testamentaria: principi illustrati, ancora una volta e proprio in tema di legato *cum onere*, dalla Cass. n. 7025/2019); ma sembra pure chiaro che l'Agenzia si è resa protagonista di uno strappo argomentativo che non ha fondamento giuridico, persino nell'ambito dello stesso diritto civile.

Quest'ultimo, infatti, disciplina ordinariamente le conseguenze che derivano dall'eventualità che l'onere sia di valore superiore al legato, senza doversi invocare inopportune riqualificazioni della volontà del testatore.

Per il codice civile, infatti, al legato può ben essere apposto un onere (art. 647 c.c.) con il limite più volte menzionato del valore della cosa legata (art. 671 c.c.); e nel rispetto di questo limite, è ammesso il legato di prestazioni periodiche (ovvero di un legato obbligatorio da cui nasce un'obbligazione di durata ad esecuzione periodica: art. 670 c.c.); nonché, nel contesto di tali casistiche, anche il legato di rendita vitalizia (che è fattispecie aleatoria ove il rischio grava su chi deve eseguire la prestazione a favore dell'altro, creditore della prestazione la cui durata della vita è incerta: art. 1872, comma 2, c.c.).

Orbene, poiché i valori della cosa legata e dell'onere che la grava sono valori economici "effettivi" e tra di loro comparabili, secondo logiche sostanziali e di mercato, ne deriva che il legatario può avvedersi sin dall'inizio (e cioè dall'apertura della successione) se il peso economico dell'onere azzerava il valore economico della cosa legatagli. In tal caso, al legatario è concesso di rinunciare al legato per regola generale *ex art. 649, comma 1, c.c.*

Inoltre, poiché l'eccedenza dell'onere rispetto al valore del legato non rileva di per sé in termini di invalidità della disposizione, operante *ab origine* (atteso che l'onere non è qualificabile come impossibile, se le rendite di quanto devoluto sono insufficienti a sostenerne il peso economico: Cass. n. 4145/1976), ne discende che la previsione testamentaria relativa ad un *modus* dal valore superiore al valore della farmacia legata comporta, come unica e naturale conseguenza, che l'onere si ha per non apposto (*vitiatur sed non viziatur*) e il legatario del tutto libero da obblighi (art. 647 c.c.).

E se il legatario venisse a trovarsi suo malgrado nella condizione di non poter più adempiere all'onere nel prosieguo, perché divenuto eccessivamente oneroso in relazione al valore residuo della cosa legata, egli ne sarebbe comunque sciolto (a meno che l'inadempimento dell'onere non risulti imputabile al legatario medesimo: nel qual caso l'art. 648 c.c. ammette l'erede all'azione per l'adempimento, ovvero all'azione per la risoluzione della disposizione testamentaria, se la risoluzione è prevista dalla volontà espressa del testatore o ne è desumibile implicitamente, laddove l'adempimento dell'onere ha costituito il solo motivo determinate della disposizione stessa).

Tenendo presente le regole di diritto sin qui esposte, e applicandole al caso di specie nella sua concretezza, appare allora evidente che il *de cuius* in tanto ha gravato il legatario dell'onere di corrispondere una rendita vitalizia all'unica erede, in quanto lo stesso legatario è l'effettivo prosecutore dell'attività d'impresa della farmacia i cui frutti, plausibilmente, concorrono a costituire la provvista finanziaria con cui far fronte all'obbligo di corrispondere la rendita. Inoltre, appare verosimile che il *de cuius* ha bilanciato l'ammontare della rendita in relazione alle grandezze economiche che fanno capo all'esercizio dell'attività d'impresa, e dunque, come detto, alla redditività della farmacia, alla sua stabilità nel tempo, al suo "valore economico" sul mercato e ai vari profili sopra richiamati.

Orbene, poiché non consta né che il legatario abbia rinunciato alla farmacia legata, perché di "valore economico" inferiore alla rendita da pagarsi; né che le parti abbiano riscontrato *ab origine* l'impossibilità di adempiere agli obblighi imposti dal testatore, alla luce della valorizzazione "di comune accordo" delle poste in palio; allora non resta che concludere che, se mai il legatario si troverà nella condizione di non poter più adempiere all'onere (per carenza di fondi derivanti da qualunque tipologia di evento o circostanza a lui non riconducibili, influenti sulla "redditività" della farmacia), questi vedrà semplicemente lo scioglimento dell'onere medesimo (salva invece, nei casi di sua responsabilità, l'azione per l'adempimento o per la risoluzione); e senza doversi postulare, in tutto ciò e per ciò solo e sin dall'inizio, una capienza del valore della farmacia in termini di *plafond*, tale da negare risalto alla volontà del testatore e da riconvertire *ex post* una rendita vitalizia in una rendita atipica.

Men che meno tale riqualificazione può legittimamente fondarsi, come assume l'Agenzia, su "comuni accordi" tra le parti beneficiarie in punto valorizzazione dei beni e dei diritti trasferiti loro; e questo perché in campo successorio assume rilievo solo la volontà del testatore e non i comportamenti o le aspirazioni degli eredi e dei legatari.

In definitiva, la conversione della rendita da vitalizia in atipica, effettuata nella risposta con tutte le conseguenze fiscali che ne derivano - vale a dire la fissazione del valore massimo di tassazione coincidente con il "valore economico" della farmacia, come periziato; e l'applicazione della clausola di salvaguardia di cui all'art. 17, comma 1, lett. b), TUS, per cui la rendita a tempo determinato non può

essere tassata in misura maggiore rispetto alle rendite vitalizie ai sensi della successiva lettera c) - appare decisamente poco sostenibile.

Ciò è ancora più vero alla luce di quanto si va ulteriormente a osservare.

5. Non vi è chi non veda come la ricostruzione erariale, che in capo all'erede ha convertito il diritto a una rendita vitalizia a cadenza annuale, nel diritto a percepire una somma di danaro parametrata al valore della farmacia legata, più che configurare una rendita "a tempo determinato", pare attribuire all'erede il mero diritto a incassare una somma di danaro predefinita, rateizzata nel corso degli anni. Tale qualificabilità è coerente al dato civilistico di cui all'art. 670 c.c., per cui "se è stata legata una somma di danaro ... da prestarsi a termini periodici ... il legatario acquista il diritto a tutta la prestazione dovuta".

E se dunque si vuole a tutti i costi proseguire nell'intendimento di forzare la volontà del testatore (di per sé chiarissima), allora la lettura sopra proposta appare più vicina alla volontà del *de cuius* rispetto all'impropria riqualificazione come effettuata nella risposta.

Da tale impostazione deriverebbe, dal punto di vista dell'imposta di successione, che il diritto attribuito all'erede sarebbe tassabile non più a titolo di rendita, ai sensi dell'art. 17 TUS, bensì a titolo di diritto di credito ricompreso nell'attivo ereditario ai sensi del successivo art. 18 TUS: la cui base imponibile è determinata assumendo, per i crediti fruttiferi, il loro importo con gli interessi maturati; e per quelli infruttiferi con scadenza dopo almeno un anno dalla data di apertura della successione, il loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse.

Vi è da chiedersi se una simile soluzione, qui prospettata come esercizio di stile meramente ipotetico ed eventuale rispetto alla risposta all'interpello rilasciata (di cui l'istante beneficia ai sensi dell'art. 11, comma 3, L. n. 212/2000), possa risultare più ragionevole, in punto di diritto, nell'ottica di bypassare quegli irragionevoli criteri di valorizzazione della rendita vitalizia fissati dall'art. 17, comma 1, lett. c) TUS, criticati da molti ma tutt'ora vigenti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001

BATTISTINI S. - FASANO N., *Aspetti fiscali del legato di prestazioni periodiche*, in *il fisco*, 2013, 39, 6037 ss.

BONILINI G. - BASINI G.F., *I Legati*, Napoli, 2003

BUSANI A. - GALLONE D., *Considerazioni critiche sul calcolo del valore della rendita vitalizia*, in *Corriere tributario*, 2018, 45, 3483 ss.

CARNEVALI U., *Modo*, in *Enc. Dir.*, XXVI, Milano 1976, 690 ss.

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (EST. MASTROIACOVO V.), *Regime fiscale del trasferimento in esecuzione del legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c.*, Studio n. 262-2007/T

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (EST. RESTAINO L.), *L'imposta di successione nei casi di mancata coincidenza tra bene di proprietà del de cuius e bene oggetto dell'attribuzione al beneficiario: una possibile diversa lettura del regime impositivo*, Studio n. 15-2020/T

FEDELE A., *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 10, 799 ss.

FRANSONI G., *Un esempio di irrazionalità assoluta: il calcolo del valore della rendita vitalizia ai fini dell'imposta di registro*, in *Rivista di diritto tributario*, supplemento online, 24 ottobre 2017

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008

STEVANATO D., *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000

VINDIGNI G., *Modo*, voce *Novissimo Digesto*, Torino, 1964, X, 830 ss.

IMPOSTA SULLE SCOMMESSE

L'imposta unica sulle scommesse e i pronostici tra diritto europeo e fattispecie antielusive

The single tax on betting and pools between EU freedoms and anti-circumvention law

LUCA COSTANZO

Abstract

La Corte di giustizia è chiamata a valutare la conformità rispetto alla libertà della prestazione dei servizi dell'imposta unica sulle scommesse e i pronostici, nella sua formulazione in chiave antielusiva del 2010. La sentenza convalida, sia pure con qualche incertezza argomentativa, l'operato del legislatore interno alla luce dei numerosi precedenti della giurisprudenza eurounitaria sul gioco d'azzardo a rilevanza transnazionale, nonché con la pronuncia resa dalla Corte Costituzionale italiana nel 2018. La sentenza pone anche le premesse per una rimediazione complessiva della materia del gioco d'azzardo nella sistematica dei tributi, anche con riguardo alle interrelazioni tra operatori esterni e ricevitori ai fini delle imposte sui redditi.

Parole chiave: libertà della prestazione dei servizi, imposta unica su scommesse e pronostici, fattispecie impositiva antielusiva, violazione della parità di trattamento tra operatori, compatibilità con la normativa eurounitaria

Abstract

The Court of Justice is called upon to assess compliance of the single tax on betting and pools with the freedom to provide services, in its formulation due to the 2010 anti-circumvention legislative amendment. The evaluation carried out by the EU Court, which validates, albeit with some argumentative uncertainty, the national legislation is confronted with the numerous precedents of the ECJ case law on gambling of transnational relevance, as well as with the judgment on the same case issued by the Italian Constitutional Court in 2018. The ruling lays the foundations for an overall review of the matter of gambling taxation, also with regard to the interrelationships between Data transmission centres ('DTCs') and foreign third parties for the purposes of income taxes.

Keywords: gambling taxation, single tax on betting and pools, freedom to provide services, equal treatment, anti-circumvention tax law

SOMMARIO: **1.** Brevi cenni introduttivi. - **2.** L'imposta unica nel sistema dell'azzardo. - **3.** Imposta unica e libertà di prestazione dei servizi nel giudizio della Corte di giustizia. - **4.** Riflessioni conclusive sulla soggettività passiva dell'imposizione del gioco d'azzardo nel sistema tributario.

1. In tema di imposizione fiscale nell'ambito del gioco d'azzardo si segnala la recente sentenza del 26 febbraio 2020 (C-788/18) con cui la Corte di giustizia ha esaminato la compatibilità della disciplina antielusiva recata dall'art. 1, comma 66, L. 13 dicembre 2010, n. 220 (Legge di stabilità per l'anno 2011), con il principio di libera prestazione dei servizi (art. 56 TFUE). Si tratta, in particolare, della normativa che ha stabilito i) in via di interpretazione autentica, la debenza dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse sulla base della mera gestione del gioco, per conto proprio o di terzi

- dunque anche in assenza dell'autorizzazione rilasciata dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato - congiuntamente al ii) regime della responsabilità solidale per l'imposta del mandante estero del ricevitore stabilito sul territorio nazionale, al fine di garantire la sua riscossione.

La pronuncia del giudice di Lussemburgo, che non ha ravvisato profili di frizione rispetto alle norme UE, parrebbe avvalorare la particolare connotazione oggettiva conferita dalla disciplina *de qua* alla nozione di soggetto passivo rilevante nel settore delle scommesse, non senza però qualche profilo di incertezza, come si vedrà *infra*.

S'intende, pertanto, con le presenti riflessioni, dopo *a)* aver premesso un quadro, ancorché sintetico, della normativa in tema di imposta unica nel settore del gioco d'azzardo, *b)* fornire qualche considerazione critico-esplicativa della vicenda giurisprudenziale oggetto della sentenza in questione, per *c)* tentare infine alcune provvisorie conclusioni sulla materia.

2. Rammentando preliminarmente che, dal punto di vista del rapporto di imposta del beneficiario delle vincite, la vigente imposta unica sui giochi presenta un carattere sostitutivo rispetto alla più generale trama delle imposte sui redditi, cui i proventi del gioco potrebbero soggiacere in determinate e circoscritte ipotesi (ad esempio, nel caso di vincite all'estero del residente italiano), è noto che i premi derivanti dal gioco d'azzardo ineriscono a una fattispecie reddituale che si caratterizza per l'alterità rispetto a una qualche fonte produttiva, così risultando, in qualche modo, di natura "esogena" rispetto alle coordinate tipiche del sistema impositivo idealmente diretto al prelievo dei "redditi-prodotto" (cfr. CONTRINO A., *Le imposte dirette*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 67 ss.). Dal punto di vista concettuale, poi, non sembra nemmeno del tutto appagante la loro collocazione nella categoria dei "redditi diversi", i quali dovrebbero prevalentemente caratterizzarsi per una struttura speciale (in negativo) rispetto alle altre categorie tipiche di manifestazione del reddito (secondo la lettera dell'art. 67 Tuir).

L'imposta unica su scommesse e pronostici appare così già da subito non completamente armonica con le esigenze di razionalità ordinamentale, costituendo una fattispecie sostitutiva di un provento la cui tassazione avverrebbe, altrimenti, in via residuale e per esigenze di "chiusura" del sistema, anziché di fisiologica riconduzione al plesso normativo delle imposte sui redditi.

Ciò premesso, con più particolare riguardo alla disciplina dell'"imposta unica", ricordiamo ancora come essa risalga, nella sua formulazione attuale, al D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, che ne ha individuato l'ambito applicativo nei concorsi pronostici e nelle "scommesse di qualunque tipo", con la seguente precisazione: per i primi la base imponibile è costituita dalla raccolta, al netto dei compensi ai ricevitori e dei diritti fissi; mentre con riguardo alle scommesse è stato introdotto dal 2016 (per le scommesse ippiche dal 2018) il sistema di tassazione al margine lordo, la cui base imponibile corrisponde al volume totale delle giocate decurtato del montepremi destinato agli utenti. L'imposta unica trova poi applicazione anche al gioco del *bingo a distanza*, come stabilito dalla Legge di stabilità 2016 (art. 1, comma 945, L. 28 dicembre 2015, n. 208), nella misura del 20% della raccolta netta (equivalente alle somme giocate non ridistribuite ai giocatori).

Sotto il profilo strutturale, invece, i soggetti passivi dell'imposta sono, in linea di principio, i concessionari, mentre le aliquote vengono variamente modulate a seconda della tipologia di scommessa.

In tale quadro, è andato ad inserirsi l'art. 1, comma 66, lett. *b)*, Legge di stabilità 2011 (L. n. 220/2010), stabilendo, in via interpretativa, che l'imposta sia dovuta anche nel caso di inefficacia o assenza della concessione per l'esercizio del gioco rilasciata dal Ministero delle finanze e che "*se l'attività è esercitata per conto di terzi, il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni*" (come confermato anche dalla Com. 2 (prot. 763) del 7 giugno 2012, "*Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse. Disposizioni interpretative di cui all'art. 1, comma 66, della legge 13 dicembre 2010, n. 220*").

L'intervento legislativo ha avuto come obiettivo il contrasto del fenomeno diffuso della gestione delle scommesse da parte dei Centri di Trasmissione Dati (CTD), ossia dei soggetti che, pur difettando di una concessione, agiscono in Italia per conto di allibratori esteri, raccogliendo i giocatori di scommesse

sul territorio nazionale. Tale fenomeno è stato, in effetti, caratterizzato per molto tempo da un connotato elusivo rispetto all'imposta unica, consigliando così l'ampliamento della relativa nozione di soggetto passivo, sino a ricomprendervi anche l'agente che si attivi per la raccolta del gioco in assenza o in caso di inefficacia della concessione (BALDARI C. - ARGENTINO P. - DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi: profili regolatori, civilistici e tributari*, Milano, 2012).

Sottoposto a critiche, tale intervento legislativo è finito nel 2015 sul tavolo della Corte costituzionale ad iniziativa di una Commissione tributaria provinciale (Ctp di Rieti, ordinanze nn. 60, 61, 62 e 63 del 2015), assumendosi che l'estensione della soggettività passiva dell'imposta anche ai semplici ricevitori potesse violare i principi di eguaglianza e di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.), alla luce della considerazione i) dell'impossibilità del ricevitore di traslare l'imposta sullo scommettitore, configgendo così con la "logica" dell'imposizione indiretta, ii) della differenza strutturale che intercorre tra i CTD e i *bookmaker* rispetto alla negoziazione del contratto di scommessa, e iii) della natura innovativa (e non interpretativa) della norma.

La Corte, con la sentenza n. 27 del 2018, ha tuttavia condiviso i dubbi del giudice remittente solo sul punto dell'efficacia retroattiva della norma impugnata in quanto destinata a produrre effetti anche con riguardo alle fattispecie anteriori all'anno 2010. Nella sostanza, invece, ha rigettato la questione non riscontrando alcuna irragionevolezza nell'equiparazione normativa, con riguardo alla qualità di soggetto passivo, dei gestori "per conto proprio" delle scommesse (c.d. *bookmaker*) ai semplici ricevitori, dal momento che sarebbe possibile per il ricevitore "negoziare" la ripartizione del peso del tributo con il *bookmaker* estero di riferimento, escludendosi così la posizione del ricevitore quale "gestore" sostanzialmente formale della scommessa (poiché privo sia di potere contrattuale nei confronti dello scommettitore, sia della possibilità di azionare il meccanismo di regresso nella solidarietà tributaria con il *bookmaker*).

Autorevole dottrina, peraltro, dopo aver messo in luce talune aporie delle ordinanze di rimessione, ha reputato che il vero motivo alla base della pronuncia di "accoglimento dimidiato negli effetti" della Corte costituzionale risiederebbe nelle esigenze di garantire la "lealtà fiscale" nei confronti dei gestori esteri delle scommesse, assoggettando ad imposta anche i relativi CTD residenti. Così che le ragioni dell'assenza di contrasto della normativa rispetto al principio di capacità contributiva andrebbero ricercate nella possibilità di qualificare come responsabili di imposta i ricevitori interni rispetto ai relativi *bookmaker* esteri (con conseguente diritto di regresso per l'intero azionabile, ad esempio, attraverso la compensazione degli importi oggetto di rivalsa nell'ambito del rapporto negoziale intercorrente tra i ricevitori e i gestori non residenti); ovvero considerando la facoltà di traslazione di fatto del tributo dei ricevitori verso i *bookmaker* esteri, la quale, però, per essere conforme al principio di effettività, dovrà configurarsi in termini di fattiva ricorrenza e probabilità, e non di mera e astratta possibilità (cfr. FEDELE A., *In tema di presupposto e soggetti passivi dell'imposta unica sui concorsi pronostici sulle scommesse (Osservazioni a Corte cost., 14 febbraio 2018, n. 27)*, in *Giur. cost.*, I, 2018, 276).

3. Sulla base del quadro giuridico così delineatosi (veniamo a *sub b*), una seconda Commissione tributaria provinciale di Parma (ord. 15 ottobre 2018) ha sottoposto alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale sfociata nella sentenza in commento. Il giudice nazionale ha infatti interrogato il giudice di Lussemburgo, in primo luogo, circa la conformità al principio della libera prestazione dei servizi (artt. 56, 57 e 52 TFUE) della disciplina prevista nella legge di stabilità del 2011, costituita, come appena visto, dalla duplice estensione della soggettività passiva di imposta, in via interpretativa, anche ai CTD nazionali e, in via integrativa e solidale, anche ai soggetti esteri per conto dei quali i CTD esercitano l'attività di raccolta sul territorio italiano. Di tale normativa si sospettava infatti il mancato rispetto della libertà unionale sulla prestazione dei servizi in una duplice direzione: per un verso, perché non appariva ragionevole assimilare i CTD ai veri e propri *bookmaker* nazionali, tenuti originariamente a corrispondere l'imposta unica, e, per altro verso, perché tale previsione poteva configurare una discriminazione trattando in maniera differente i CTD di operatori esteri rispetto agli omologhi ricevitori di concessionari italiani.

La questione pregiudiziale si è peraltro appuntata anche sulla legittimità o meno delle modalità di calcolo della base imponibile stabilita dall'art. 1, comma 644, lett. g), L. 23 dicembre 2014, n. 190.

Il giudice del rinvio, ha fatto quindi riferimento alla stessa giurisprudenza della Corte di giustizia, la quale aveva già ravvisato un'illegittima restrizione dell'esercizio della libera prestazione dei servizi nelle previsioni nazionali che avevano assoggettato a tassazione nella categoria dei redditi diversi le vincite conseguite all'estero dal giocatore italiano, nel momento stesso in cui esentavano, in quanto già soggette a imposta unica, quelle conseguite presso case da gioco italiane.

In effetti, siffatto trattamento impositivo differenziato, per il giudice di Lussemburgo, avrebbe avuto come conseguenza una restrizione dell'offerta di servizi da parte dei prestatori stabiliti in altro Stato membro, la cui attrattività commerciale sarebbe stata notevolmente ridotta; senza che la medesima restrizione potesse nemmeno trovare idonea giustificazione in un motivo imperativo di interesse generale, non essendo stato provato, neanche per via statistica, un maggior rischio di gestione illegale del gioco d'azzardo nell'attività degli allibratori stabiliti all'estero (sent. *Blanco e Fabretti*, cause riunite C-344/13 e C-367/13, 22 ottobre 2014; in tal senso, v. anche *Lindman*, C-42/02, 13 novembre 2003; per il caso, invece, di doppia tassazione delle vincite nello Stato di residenza e all'estero, cfr. SARTORI N., *Imposizione reddituale delle vincite conseguite presso case da gioco italiane ed estere*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 1004).

Si osservi come la Corte di giustizia abbia invece valorizzato il sistema della concessione, sino a ritenere in linea con il diritto eurounitario (e con le libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi) il modello della concessione unica (c.d. *monoproviding*), in quanto, se non contraddetto da altre prescrizioni normative, esso permetterebbe di garantire un assetto ordinato e controllato dell'erogazione del gioco (sent. *Stanley International Betting*, C-375/17, 19 dicembre 2018). Tale sistema risulta, d'altro canto, in ambito nazionale diretta conseguenza della relativa riserva legale in capo allo Stato, la cui origine può farsi risalire all'art. 1 D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496, in linea con il disposto di cui all'art. 43 Cost., dato il carattere di preminente interesse generale che contraddistingue la regolazione del monopolio dell'azzardo (SACCHETTI L. - GRIMALDI F., *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Milano, 2009; DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in *Diz. di dir. pubbl.*, III, Milano, 2006; PICCIAREDDA F., *Giuoco - V*) *Imposta unica sui giuochi d'abilità e concorsi pronostici*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989). A tale assetto non risulterebbero, poi, ostare le regole eurounitarie sulla promozione della concorrenza, attesa la deroga al principio di libero mercato che l'art. 106, comma 2, TFUE, riserva ai monopoli fiscali, i quali sono infatti sottoposti alle previsioni dell'Unione in materia di concorrenza soltanto "nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata".

Se, dunque, le pronunce del giudice di Lussemburgo riferite alla compatibilità del sistema organizzativo del gioco d'azzardo in Italia con i principi di libera prestazione dei servizi e libertà di stabilimento hanno presupposto la legittimità del requisito della concessione, maggiori problemi ha posto invece la conformità ai principi europei della disciplina che presiede al suo conferimento. In proposito, va, infatti, segnalato come la Corte di giustizia abbia provveduto a stigmatizzare il contrasto della normativa italiana sul rilascio di concessione per gioco d'azzardo con i principi di libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi di cui agli artt. 43 e 49 (del previgente) TCE, laddove il legislatore interno aveva negato il rilascio della concessione a società di capitali quotate in mercati regolamentati, con l'effetto concreto di ostacolare agli operatori stranieri, che corrispondevano nei fatti alla categoria esclusa, l'accesso al sistema concessorio del gioco d'azzardo in Italia (così, CGUE, *Placanica*, cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04, 6 marzo 2007); e ciò valeva anche nel caso in cui gli allibratori stranieri si fossero organizzati per operare nell'ordinamento interno attraverso i Centri di Trasmissione Dati (CTD), ossia tramite semplici intermediari, collegati alle società estere di gestione delle scommesse (cfr. MELIS G. - MARCHETTI F. - RASI F. - PERSIANI A. (a cura di), *La fiscalità dei giochi: analisi giuridica ed economica*, Roma, 2013).

A seguito della riorganizzazione del sistema delle concessioni del gioco ad opera del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Bersani), nella prospettiva di adeguarlo ai principi dell'Unione europea, la Corte di giustizia è tuttavia tornata a censurare la normativa interna per incompatibilità con i principi

di libertà di stabilimento, di libera prestazione dei servizi e di parità di trattamento, nella parte in cui aveva prescritto ai nuovi concessionari, entrati in forza delle gare *post* 2006, il rispetto di limiti minimi di distanza rispetto ai concessionari preesistenti, al fine di salvaguardare il potere di mercato acquisito da questi ultimi nel tempo, (così la sentenza *Costa e Cifone*, cause riunite C-72/10 e C-77/10, 16 febbraio 2012).

Ancora, da ultimo, la Corte di giustizia ha dichiarato illegittima la previsione, contenuta nel bando di gara 2012 per l'assegnazione di nuove concessioni, che prescriveva la cessione a titolo non oneroso dei beni materiali e immateriali che costituiscono la rete di raccolta di scommesse da parte dei concessionari in scadenza a favore (e su richiesta) dei nuovi concessionari: e ciò, nei casi in cui il giudice del rinvio avesse ritenuto tale obbligo sproporzionato rispetto al fine di salvaguardare obiettivi di continuità nella raccolta e di legalità del sistema del gioco d'azzardo (*Laezza*, C-374/14, 28 gennaio 2016).

Venendo ora più direttamente alla pronuncia in commento, può subito osservarsi come l'avallo del ruolo centrale riservato dall'ordinamento interno alla figura del concessionario nel sistema di scommesse e pronostici non abbia impedito alla Corte di giustizia, nella pronuncia in commento, di uniformarsi all'indirizzo precedentemente espresso dalla nostra Corte costituzionale con la citata sentenza n. 27/2018, ritenendo non irragionevole, con riferimento questa volta all'art. 56 TFUE, l'assimilazione operata dalla legge di stabilità 2011 tra *bookmaker* concessionari nazionali e CTD legati a un rapporto negoziale con un allibratore estero (nel caso di specie il ricevitore Stanley Parma era collegato alla società Stanley Malta), ai fini della configurazione del soggetto passivo dell'imposta unica.

La Corte UE, in particolare, nella sentenza *de qua* procede a indagare la possibile sussistenza di una restrizione alla libertà di prestazione dei servizi imputabile alla disciplina del 2010, verificando i) se la qualità giuridica dei CTD per conto terzi esteri sia analoga rispetto a quella ricevitori di operatori nazionali, potendo derivare in caso positivo l'illegittimità della normativa che li regola in maniera differente; ovvero ii) se la condizione dei *bookmaker* extraterritoriali sia dissimile rispetto alle fattispecie di diritto interno, con conseguente illegittimità della disciplina impositiva che vorrebbe accomunare le rispettive situazioni non omologabili.

Al proposito, la sentenza osserva che i CTD italiani agenti per conto di un gestore estero non potrebbero venire ricondotti alla medesima fattispecie dei ricevitori sul territorio nazionale legati a concessionari di diritto interno, poiché solo per la seconda categoria il rapporto di "imposta unica" con lo Stato italiano si potrebbe configurare esclusivamente "a monte" dei CTD, ossia direttamente nei confronti degli operatori di scommesse titolari di una concessione (§28).

Per altro verso, il giudice di Lussemburgo ritiene che i *bookmaker* esteri ben possano essere soggetti, ancorché per via indiretta tramite i CTD italiani, alla medesima normativa prevista per gli operatori titolari di una concessione in Italia, poiché la disciplina in esame provvederebbe semplicemente a trattare attività identiche in maniera analoga (§24). Né a tale considerazione osterebbe il rischio di doppia imposizione sull'allibratore estero colpito dall'imposta unica, per il tramite dell'obbligazione solidale ovvero della traslazione di fatto del tributo al livello dei rapporti con il CTD stabilito, e al contempo tenuto alla corrispondente imposizione sui redditi (da attività di *bookmaker*) vigente nell'ordinamento di residenza (nel caso di specie, Malta): infatti, afferma la Corte, gli Stati membri, in virtù del principio di autonomia organizzativa del sistema fiscale, non avrebbero l'obbligo di adeguare i propri sistemi impositivi ogni volta che si configurasse un rischio di doppia imposizione (§23).

Con riferimento alla terza questione pregiudiziale, da ultimo, la Corte di giustizia ha ritenuto la sua non ricevibilità, atteso che la disciplina di cui alla L. n. 190/2014 non era applicabile, per il principio *tempus regit actum*, alla controversia del procedimento principale, vertente su un accertamento riferito all'anno di imposta 2011.

4. Le considerazioni svolte dal giudice di Lussemburgo risultano dunque condivisibili nella sostanza con riguardo alla condizione degli allibratori esteri, dal momento che la problematica relativa alla doppia imposizione, assai complessa, non dovrebbe comportare per gli Stati membri l'obbligo di attivarsi unilateralmente per ciascuna situazione potenzialmente duplicativa del carico fiscale, laddove questa

coinvolga un soggetto non stabilito sul territorio italiano, anche vista la disponibilità nei confronti del contribuente europeo dello strumento previsto dalla direttiva DRM (*Directive Resolution Mechanism* – 2017/1852/UE) attivabile di fronte alle autorità fiscali di entrambi gli Stati interessati, con riguardo alle possibili complicazioni del prelievo rispetto al rilevante campo delle imposte sui redditi generalmente oggetto di accordo convenzionale (e a tacere del fatto che il contribuente potrebbe essere stabilito in Paesi a fiscalità leggera).

D'altro canto, però, non pare del tutto convincente il ragionamento condotto dalla Corte UE con riguardo alla situazione dei CTD italiani soggetti all'imposta unica, atteso che, se è vero che può esserne esclusa la menzionata analogia con i ricevitori legati a concessionari di diritto interno, ciò non parrebbe sufficiente a stabilire anche una sicura omogeneità tra di essi e i *bookmaker* operanti in Italia.

In altri termini, la Corte di giustizia sembra aver omesso un elemento non secondario della verifica in merito alla lesione della parità di trattamento: ossia, dopo aver comparato le situazioni dei CTD per conto terzi esteri e dei ricevitori per conto di concessionari italiani (§28), e, quindi, le posizioni dei *bookmaker* esteri operanti tramite CTD in Italia e degli operatori di scommesse di diritto interno (24§), non avrebbe congruamente valutato la ragionevolezza della parificazione a fini impositivi dei CTD residenti in Italia collegati ad allibratori esteri con i *bookmaker* nazionali. E in effetti, la normativa di cui all'art. 1, comma 66, L. n. 220/2010, veniva in rilievo nel giudizio di rinvio proprio perché assoggetterebbe il ricevitore per conto del terzo estero all'imposta unica prevista generalmente per gli operatori di scommesse (e non per i ricevitori) stabiliti in Italia.

Con riferimento a tale aspetto, in realtà, non sembra possa esserci valida assimilazione dei CTD italiani ai concessionari, difettando i primi della disponibilità del "rapporto di scommessa" con il giocatore e anche della stessa condizione operativa della concessione. Sicché, la disciplina esaminata dalla Corte UE risulta aver, come si anticipava, in qualche modo "oggettivizzato" la figura del soggetto passivo, riconducendolo al dato fattivo del mero esercizio di un'attività di gestione del gioco d'azzardo, a prescindere dall'ente a cui questa, in una con la capacità contributiva che essa esprime, sia poi effettivamente imputabile. Diversamente, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 27/2018, pareva aver prestato maggiore attenzione a tale profilo, avendo dichiarato esente da vizi di costituzionalità non tanto l'assimilazione tra concessionari interni e CTD collegati a un soggetto estero, bensì il "rapporto complessivo" costituito da CTD e controparte estera, da un lato, e gli operatori nazionali, dall'altro.

La sentenza eurolunitaria, allora, acquisisce più nitida coerenza logica se si esplicita il necessario collegamento che deve sussistere tra la funzione del ricevitore e quella dell'operatore/organizzatore della scommessa, sia esso un concessionario interno, ovvero un soggetto esterno. In altre parole, il Centro di Trasmissione Dati per conto terzi esteri non potrebbe, per costituzione, integrare una figura passiva autonoma dell'imposta, dovendo sempre fare riferimento per la propria attività, e quindi per la produzione di reddito, al pertinente allibratore extraterritoriale.

Tale considerazione potrebbe allora condurre, al fine di conferire coerenza complessiva al sistema impositivo dei CTD, a inquadrarne la categoria nella nozione di stabile organizzazione degli operatori non residenti, in direzione della quale, nel contiguo e pertinente campo dell'imposizione sui redditi, il legislatore si è in effetti già in parte mosso, configurando una presunzione della fattispecie *ex art. 162 D.Lgs. n. 917/1986* al ricorrere di determinati parametri (così, il comma 927 dell'art. 1 L. n. 208/2015, che ravvisa la stabile organizzazione presuntiva dell'operatore estero laddove i CTD "*mettano a disposizione dei fruitori finali del servizio strumenti per effettuare la giocata, quali le apparecchiature telematiche e i locali presso cui scommettere, e allorché i flussi finanziari, relativi alle suddette attività ed intercorsi tra i gestori e il soggetto non residente, superino, nell'arco di sei mesi, 500.000 euro*"), cui si accompagna anche il connesso obbligo di ritenuta d'acconto previsto per gli importi destinati al beneficiario non residente.

Va però precisato come, in assenza della ricorrenza dei predetti requisiti presuntivi, non parrebbe possibile ravvisare la fattispecie della stabile organizzazione, salvo il riferimento alla lett. *f-bis*) del comma 2 all'art. 162 Tuir (per il quale integrerebbe una stabile organizzazione anche "*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”), introdotto dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205 (abrogandosi al contempo la previsione per la quale non costituisce stabile organizzazione la “disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”); e però, anche siffatta ipotesi di tipizzazione e proiezione interna del soggetto passivo extraterritoriale risulterebbe ancorata all’esigenza di dimostrare un intento elusivo attraverso la realizzazione di una costruzione artificiosa, ovvero, di fatto, una interposizione soggettiva; caratteristiche che sembra difficoltoso rinvenire ove il ricevitore costituisca un ente sostanzialmente distinto rispetto all’operatore di riferimento.

Concludendo, dunque, alla sentenza in commento dovrebbe riconoscersi il pregio di aver messo in luce l’inscindibilità sostanziale del binomio operativo “CTD-operatore estero”, aderendo all’impostazione adottata dal legislatore interno (e così avvalorandola) in via puntuale e, tuttavia, concettualmente frammentaria. Probabilmente, allora, una definizione stabile e sistematicamente coerente dei meccanismi applicativi dell’imposta unica richiederebbe, ai fini della sua debenza, la contestuale qualifica del ricevitore, ai fini delle imposte sui redditi, quale stabile organizzazione dell’operatore estero e, insieme, uno sforzo di adeguamento nozionale di tale figura soggettiva alle dinamiche economiche attuali ed effettivamente operative nel campo del gioco d’azzardo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BALDARI C. – ARGENTINO P. – DI BLASIO M.T., *Diritto e fisco nel mondo dei giochi: profili regolatori, civilistici e tributari*, Milano, 2012
- CONTRINO A., *Le imposte dirette*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020
- DI NITTO T., *Giochi e scommesse*, in *Diz. di dir. pubbl.*, III, Milano, 2006
- FEDELE A., *In tema di presupposto e soggetti passivi dell’imposta unica sui concorsi pronostici sulle scommesse (Osservazioni a Corte cost., 14 febbraio 2018, n. 27)*, in *Giur. cost.*, I, 2018, 276
- LICCARDO G., *Imposta unica sui giuochi di abilità e concorsi pronostici*, in *Rassegna di finanza pubblica*, 1960, I-II, 165
- MELIS G. - MARCHETTI F.- RASI F. - PERSIANI A. (A CURA DI), *La fiscalità dei giochi: analisi giuridica ed economica*, Roma, 2013
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973
- PICCIAREDDA F., *Giuoco – V) Imposta unica sui giuochi d’abilità e concorsi pronostici*, in *Enc. giu. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989
- SACCHETTI L. – GRIMALDI F., *Fisco e contabilità per giochi pubblici e scommesse*, Milano, 2009
- SACCHETTO C. (A CURA DI), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011

XIII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

I contorni dell'esplicazione della potestà impositiva delle Regioni alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale n. 274/2020 e della pregressa giurisprudenza

Application outlines of regional taxing power in light of the recent decision no. 274/2020 and the Constitutional Court settled-case law

SANDRA BORTOLINI

Abstract

Il presente contributo esamina il perimetro all'interno del quale le Regioni possono esercitare la potestà impositiva loro riconosciuta dall'art. 119 della Costituzione, dalla L. 5 maggio 2009, n. 42 e dal D.Lgs. 6 maggio 2011 n. 68 alla luce della recente sentenza 18 novembre 2020, n. 274 e della giurisprudenza precedente e consolidata della Corte Costituzionale. Lo scopo di tale analisi è quello di mettere in luce le modalità concrete attraverso le quali si può estrinsecare il potere impositivo regionale affinché sia armonico con il quadro normativo che fa da sfondo di tal ché non esondi e sia lesivo delle prerogative che appartengono al livello statale.

Parole chiave: potestà impositiva delle Regioni, art. 119 Cost., Corte Costituzionale

Abstract

The paper aims at providing the perimeter within which Regions can exert the taxing power granted to them by Article 119 of the Constitution, Law no. 42/2009 and Legislative Decree n. 68/2011, in light of the recent decision no.274 of 18 November 2020 and the Constitutional Court settled-case law. The purpose of the analysis is to highlight concrete ways in which regional taxation power can be exercised in coherence with the existing regulatory framework to avoid invading or impairing state level competences.

Keywords: Regions' taxation power, article 119 of the Constitution, Constitutional Court

SOMMARIO: **1.** Premessa di carattere introduttivo e metodologico - **2.** Le fonti che disciplinano il riparto di competenze in materia tributaria tra lo Stato e le Regioni - **3.** Il caso esaminato e la pronuncia della Corte Costituzionale 18 novembre 2020, n. 274 - **4.** La potestà impositiva delle Regioni in relazione alla particolare tipologia di tributo regionale nella giurisprudenza consolidata della Corte Costituzionale - **5.** Alcune riflessioni di carattere conclusivo alla luce dell'analisi condotta.

1. Il tema del riparto delle competenze in materia tributaria tra lo Stato e le Regioni costituisce un osservatorio speciale al fine di comprendere i rapporti tra i differenti livelli di governo ed il loro funzionamento.

All'interno di una cornice costituzionale innovata dalla riforma del Titolo V, parte II, della Costituzione, avvenuta ad opera della Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, che ha ridisegnato l'assetto

precedente (per tutti, sul punto, GALLO F., *Il nuovo titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento*, in *Politica Economica*, Bologna, 2002, 3, 523-528 pubblicato all'indomani della riforma, ANZON A., *I poteri delle regioni dopo la riforma costituzionale. Il nuovo regime e il modello originario a confronto*, Torino, 2002 e AA.VV., *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo*, in *Problemi Applicativi e linee evolutive*, a cura di FERRARI F. - PARODI G., Padova, 2003), e l'altrettanto importante contributo che ne ha dato attuazione, in particolare la L. 5 maggio 2009, n. 42 e il D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, è particolarmente utile condurre un'analisi circa l'operatività di tale *corpus* normativo così come è stato reso effettivo in fase applicativa nel contenzioso tra lo Stato e le Regioni dinanzi alla Corte Costituzionale (per approfondimenti al riguardo, CUNDARI M., *Il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni: luci ed ombre del nuovo progetto di riforma*, in *Giustamm*, 2016, n. 12 e RIVOCCHI G., *Profili di diritto tributario nel contenzioso Stato-Regioni*, relazione svolta al corso *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario*, promosso dalla Corte Costituzionale e dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, e tenutosi a Roma, palazzo della Consulta, 6-7 giugno 2016).

La Corte Costituzionale, attraverso alcune significative pronunce che si esamineranno nel prosieguo della trattazione, ha delineato alcuni principi che devono essere presi in considerazione quando si affronta nel dettaglio il tema dell'estrinsecazione del potere regionale in materia fiscale.

Tale analisi risulta particolarmente efficace poiché consente di comprendere la portata applicativa del dettato normativo (per approfondimenti si veda *Aspetti di rilievo costituzionale del Federalismo Fiscale*, Dossier a cura del servizio studi del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati, XVII legislatura, marzo 2017 e *Audizione della Corte dei Conti su attuazione del federalismo fiscale e definizione delle intese ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione*, Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 17 luglio 2019) e quali modifiche possono essere eventualmente apportate al sistema, essendo ormai prossimi i vent'anni dall'entrata in vigore della riforma del Titolo V, parte II, della Costituzione e dieci del D.Lgs. n. 68/2011.

2. Come è noto, con la richiamata riforma il riparto di competenze legislative tra lo Stato e le Regioni è sensibilmente mutato rispetto all'assetto precedente, con l'importante conseguenza che, come dispone ora l'art. 117, comma 1, Costituzione, le potestà normative sono esercitate da entrambi in modo paritario nel rispetto della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Solo nelle ipotesi tassative in cui vi è la legislazione concorrente delle Regioni, come prevede l'art. 117, comma 3, lo Stato enuclea i principi fondamentali a cui gli enti territoriali devono attenersi.

Con riguardo alla materia fiscale, l'art. 117, comma 2, lett. e) stabilisce la potestà esclusiva dello Stato per ciò che concerne il sistema tributario. Al comma 3 del medesimo articolo, tra le materie in cui lo Stato esercita la potestà legislativa concorrente con le Regioni, si trova il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Accanto alle richiamate disposizioni, l'art. 119 Costituzione sancisce che alle Regioni e agli enti locali è riconosciuta l'autonomia di entrata e di spesa, che si sostanzia nell'attribuzione di risorse autonome derivanti principalmente da tributi propri e da compartecipazioni ai tributi erariali aventi ad oggetto il gettito riferibile ai rispettivi territori. Tali risorse vengono poi integrate da un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale e devono rivelarsi sufficienti a finanziare le rispettive competenze di spesa. Vi sono poi alcune risorse aggiuntive che lo Stato può destinare alle Regioni e agli enti locali con funzione di riequilibrio e al fine di far fronte ad esigenze diverse rispetto all'ordinario esercizio delle funzioni.

Si evince l'impronta di tipo federalistico del delineato assetto costituzionale (v., al riguardo *Audizione della Corte dei Conti sui sistemi tributari delle Regioni e degli Enti territoriali nella prospettiva dell'attuazione del federalismo fiscale e dell'autonomia differenziata*, VI Commissione permanente - Finanze, 11 dicembre 2019 e BERTOLISSI M., *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Federalismo fiscale - Rivista italiana di finanza pubblica*, Napoli, 2007, 1, 9-37).

In via generale, infatti, il federalismo costituisce un sistema nel quale vi è una distribuzione di rango costituzionale della potestà legislativa, amministrativa e giurisdizionale tra due livelli di governo con una contestuale allocazione delle risorse finanziarie tra gli stessi. In aggiunta, vi è la rappresentanza delle istanze dei livelli di governo inferiori all'interno delle istituzioni federali, attraverso una particolare forma di seconda Camera legislativa e, infine, la partecipazione delle entità federate ai processi di revisione costituzionale. Tale modello si contrappone a quello rigidamente accentrato nel quale lo Stato esercita una potestà di imperio su tutto il territorio nazionale e in cui le funzioni fondamentali sono svolte esclusivamente dallo Stato-Soggetto. Come è noto, l'Italia costituisce un ibrido in quanto è qualificabile quale Stato unitario politicamente decentrato, come delineato dall'art. 5 Costituzione, enucleato tra i principi fondamentali, il quale contrappone, armonizzandole, le due tendenze fondamentali dell'unità e dell'indivisibilità della Repubblica e della garanzia delle autonomie locali e del decentramento amministrativo (v., al riguardo PASTORE F., *Brevi considerazioni su unità e indivisibilità della Repubblica Italiana*, in *dirittifondamentali.it*, rivista on-line, 17 maggio 2019).

In tale assetto policentrico delle autonomie si riscontrano elementi di carattere federale, afferenti alla ripartizione delle competenze e all'allocazione delle risorse finanziarie tra i livelli di governo, ma vi sono alcune differenze che riguardano l'assenza di una Camera delle Regioni e l'esistenza di una pluralità eterogenea di controparti dello Stato centrale, ovverosia, oltre alle Regioni, anche le Province, i Comuni e le Città metropolitane, come dispone il novellato art. 114 Costituzione.

Ed infatti la riforma del titolo V, parte II, della Costituzione, si prefiggeva l'obiettivo di conferire maggiore autonomia ai livelli di governo inferiori perché ciò, alla luce della *ratio* ispiratrice di fondo, avrebbe determinato una maggiore efficacia ed efficienza nella gestione delle risorse pubbliche ed un migliore e più diffuso controllo sul fronte della spesa. Ciò corrisponde, in effetti, a quanto affermato dalla più autorevole dottrina economica in materia di federalismo fiscale, ovverosia che la funzione allocativa dei servizi pubblici deve appartenere al livello di governo più vicino al cittadino, mentre la funzione redistributiva del reddito e di stabilizzazione dell'equilibrio macroeconomico allo Stato (si rinvia *ex multis* ELAZAR D.J., *Exploring Federalism*, University of Alabama Press, 1987; GRECO L., *Federalismo fiscale: una nozione economica*, in *Federalismo fiscale- Rivista italiana di finanza pubblica*, Napoli, 2007, 1, 39-73; OATES W.E., *An Essay on Fiscal Federalism*, in *Journal of Economic Literature*, 1999, vol. 37, n. 3, 1120-1149; OLSON M., *The Principle of "Fiscal Equivalence": The Division of Responsibilities among Different Levels of Government*, in *American Economy Review*, 1969, vol. 59, n. 2, 479-487; SAMUELSON P.A., *The Pure Theory of Public Expenditure*, in *The Review of Economics and Statistics*, 1954, vol. 36, n. 4, 387-389; MUSGRAVE R.A., *Cost-Benefit Analysis and Theory of Public Finance*, in *Journal of Economic Literature*, 1969, vol. 7, n. 3, 797-806; TIEBOUT C.M., *A Pure Theory of Local Expenditures*, in *The Journal of Political Economy*, 1956, vol. 64, n. 5, 416-424 e infine VITALE E. (cur.), *Quale federalismo?*, Torino, 2011).

Tale assetto rende possibile il perseguimento una maggiore aderenza alle preferenze e ai bisogni resi manifesti dai cittadini, consentendo, al contempo, al livello superiore di governo di intervenire allorquando si renda necessario nel rispetto del principio di sussidiarietà enunciato dall'art. 118 Costituzione. In altre parole, in un modello di federalismo fiscale cooperativo sussiste un nesso molto forte tra le competenze che sono attribuite a ciascun livello di governo e le risorse di cui quest'ultimo dispone per farvi fronte.

Partendo da queste premesse, con la L. n. 42/2009 è stata conferita la delega al governo in materia di federalismo fiscale al fine di dare attuazione a quanto previsto dall'art. 119 Costituzione.

L'art. 7 della richiamata legge enuclea le due macrocategorie in cui si suddividono i tributi regionali.

Vi sono, infatti, i "tributi propri" della Regione vale a dire quelli istituiti con leggi regionali in relazione a presupposti non assoggettati ad imposizione erariale e i "tributi propri derivati" ovverosia istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni. Con l'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 68/2011, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale, attuative della L. n. 42/2009, il legislatore ha trasformato alcuni tributi erariali, tassativamente indicati nella norma, in "tributi propri regionali", riconoscendo, nel contempo, alle Regioni un ampio potere di intervento.

Ad oggi, sono considerati “tributi propri regionali”: la tassa per l’abilitazione all’esercizio professionale, l’imposta sulle concessioni statali per l’occupazione e l’uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello stato, la tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, la tassa di concessione regionale per il rilascio dell’abilitazione alla raccolta del tartufo ed infine l’imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili-Iresa. Sono, invece, “tributi propri derivati”: l’imposta regionale sulle attività produttive-Irap, l’addizionale regionale all’Irpef-Addirpef, le tasse automobilistiche regionali, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, la tassa regionale per il diritto allo studio universitario, l’addizionale regionale all’accisa sul gas naturale -Aragan e l’imposta regionale sostitutiva per i soggetti esenti.

3. Delineato il quadro costituzionale e normativo di riferimento, è possibile scendere maggiormente nel dettaglio con riguardo all’operatività della richiamata cornice nella giurisprudenza più significativa della Corte Costituzionale a cominciare dalla recente sentenza 18 novembre 2020, n. 274.

La questione di legittimità costituzionale, ai sensi dell’art. 127 Costituzione, è stata posta dal Presidente del Consiglio dei Ministri con ricorso principale avverso l’art. 10, comma 3, legge regionale Lombardia 22 ottobre 2019, n. 16 (Istituzione della leva civica lombarda volontaria - Abrogazione della l.r. 2/2006 e l.r. 33/2014) in riferimento all’art. 117, comma 2, lett. e), Costituzione.

Con la legge regionale in riferimento era stato istituito un servizio civile regionale, denominato leva civica lombarda volontaria, che era destinato a realizzare specifici interventi sulla base di progetti e mediante volontari con i quali gli enti di leva civica lombarda volontaria stipulavano contratti inclusivi del trattamento economico e giuridico.

La censura posta dallo Stato verteva sul regime tributario di tale trattamento e, più nello specifico, sull’esenzione dall’imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) dei compensi corrisposti ai volontari del servizio civile regionale da parte degli enti della leva civica lombarda.

Più nel dettaglio, l’art. 10, comma 3, L.R. Lombardia n. 16/2019 stabiliva che per il compenso corrisposto ai volontari trovava applicazione quanto previsto dall’art. 16, comma 3, D.Lgs. 6 marzo 2017, n. 40, il quale dispone che gli assegni attribuiti agli operatori in servizio civile universale, inquadrati nei redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere sono esenti da imposizioni tributarie e non sono imponibili ai fini previdenziali.

Secondo il ricorrente, la norma oggetto di scrutinio di conformità costituzionale era lesiva della competenza esclusiva dello Stato con riguardo al sistema tributario di cui all’art. 117, comma 2, lett. e), Costituzione, in quanto estendeva ai compensi corrisposti ai volontari della Leva civica lombarda un’esenzione che la legge statale aveva previsto soltanto per gli assegni attribuiti ai partecipanti al servizio civile universale.

La difesa della Regione Lombardia si è incentrata principalmente sulla componente solidaristica comune a entrambe le tipologie di servizio civile, reso a favore della collettività in ambedue le ipotesi. Dunque, secondo la Regione, il legislatore statale avrebbe dovuto prevedere il medesimo trattamento fiscale per i volontari, senza distinzione in ordine alla categoria di servizio prestato. Non avendolo previsto, ad avviso della Regione, si sarebbe ravvisata una disparità di trattamento. Avverso tale posizione interpretativa, l’Avvocatura Generale dello Stato ha eccepito la mancanza dell’impugnazione, da parte della Regione, dell’art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 40/2017 e, dunque, ciò ha reso inconferente la deduzione circa la violazione del principio di uguaglianza posta al fine di suffragare la posizione regionale in relazione alla norma oggetto di giudizio.

L’iter motivazionale della Corte Costituzionale nell’accoglimento del ricorso è particolarmente interessante.

Innanzitutto, la Corte afferma che la previsione normativa regionale determina l’effetto di introdurre una nuova esenzione dall’Irpef non prevista dalle disposizioni statali e, dunque, in tal modo “*finisce sostanzialmente per “esportare” a carico del bilancio statale il costo di una misura agevolativa assunta in ambito regionale, con una grave distorsione della responsabilità finanziaria*”. Richiamando alcune pronunce precedenti, e in modo particolare le sentenze n. 30/2012, n. 123/2010 e n. 17/2018, la Corte ha

disposto che la norma “*si pone in frontale violazione della ratio anche insita nella riserva alla sfera di competenza esclusiva statale del sistema tributario dello Stato, sulla cui disciplina le Regioni non possono interferire, nemmeno con riguardo al relativo regime agevolativo che costituisce un’integrazione della disciplina medesima*”.

Dal delineato principio di diritto discendono alcuni importanti corollari.

In primo luogo, la Corte Costituzionale ha applicato al caso di specie i principi contenuti nell’art. 1, comma 1, e art. 2, comma 2, lett. t), L. n. 42/2009, ossia, da un lato, quello dell’autonomia impositiva degli enti territoriali che garantisce la loro massima responsabilizzazione e l’effettiva trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti; e, dall’altro, il limite all’esercizio di tale prerogativa che si sostanzia nell’esclusione degli interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo. Dal principio di diritto discende, altresì, che le Regioni hanno la possibilità di esplicitare una propria politica fiscale, che peraltro è loro riconosciuta dall’art. 119 Costituzione, ma il *quantum* di tale esercizio è differente in relazione alla tipologia di tributi a cui ci si riferisce.

4. In relazione a tale aspetto, è doveroso operare una distinzione con l’ausilio della giurisprudenza costituzionale precedente e consolidata nel corso degli anni.

Il quadro che emerge risulta caratterizzato da un ampio potere di intervento delle Regioni e delle Province autonome con riguardo ai tributi propri, la cui istituzione avviene con legge regionale o provinciale.

Al riguardo, con la pronuncia n. 431/2005 la Corte Costituzionale ha attestato la conformità costituzionale dell’art. 6, comma 7, Legge della Provincia autonoma di Bolzano 19 ottobre 2004, n. 7 (Disposizioni per la valorizzazione del servizio civile volontario in Provincia autonoma di Bolzano), il quale dispone che la Giunta provinciale determina, mediante una deliberazione che deve essere pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione, le esenzioni o riduzioni dei tributi locali a favore dei volontari e degli enti di servizio civile. In quella sede la Corte ha affermato la legittimità costituzionale della norma in esame poiché “*tale previsione si riferisce solo a quei tributi che possono definirsi a pieno titolo “propri” delle Province o degli enti locali, nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati da leggi o regolamenti della Provincia, nel rispetto solo dei principi di coordinamento*”.

Con riferimento ai tributi propri derivati, l’orientamento interpretativo e costante, fatto proprio dalla Corte Costituzionale, che trova conferma nella sentenza n. 121/2013, si sostanzia in un potere di “*intervento del legislatore regionale che può integrare la disciplina del tributo solo entro i limiti stabiliti dalla legislazione statale*” (*ex plurimis* si vedano le sentenze n. 123/2010, n. 298/2009, n. 216/2009, n. 2/2006, n. 397/2005, n. 241/2004, n. 37/2004, n. 311/2003, n. 297/2003 e n. 296/2003). Ciò consente alle Regioni di intervenire sulla disciplina sostanziale dei tributi in commento unicamente entro la cornice posta dalla normativa statale di riferimento.

Infine, attraverso la sentenza 20 maggio 2019, n. 122, la Corte Costituzionale ha posto alcuni principi particolarmente significativi e innovativi con riferimento alla tassa automobilistica (per approfondimenti, RONCO S.M., *Tassa automobilistica ed autonomia finanziaria: quali nuovi spazi per la discrezionalità del legislatore regionale?*, in *Osservatorio AIC*, 2019, 5), delineando, da un lato, un più ampio margine di intervento da parte delle Regioni e, dall’altro, un *tertium genus* di tributi regionali all’interno del quale si colloca.

Più nel dettaglio, la Corte ha affermato che “*il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi “originari” o, nei termini di cui sopra, “ceduti”), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare, parzialmente “ceduto”, in quanto alle Regioni è riconosciuto un più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale. In tal modo, la tassa automobilistica, di cui all’art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011, si configura come un “tertium genus”, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa*

automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione. Il legislatore statale ha quindi scelto di declinare in modo peculiare la competenza legislativa regionale sulla tassa automobilistica, che, da un lato, in quanto non interamente “ceduta” alle Regioni, come invece i tributi menzionati al comma 1 dell’art. 8, del d.lgs. n. 68 del 2011, continua a ricadere tra i tributi propri derivati, ma dall’altro, all’interno di tale categoria, assume caratteristiche distinte, in quanto il principio di coordinamento di cui al comma 2 del medesimo art. 8 introduce un più ampio margine alla competenza legislativa regionale – da esercitarsi, in ogni caso, nel rispetto dei principi dell’equilibrio di bilancio di cui all’art. 81 Cost. e senza alcuna ricaduta sulle finanze statali”.

Dall’inquadramento operato dalla Corte Costituzionale scaturisce la particolare conformazione della potestà tributaria garantita al livello regionale di governo con riferimento alla tassa automobilistica che accorda, dunque, alle Regioni un ampio potere di intervento e di autonoma disciplina della tassa *de qua* con una duplice condizione limitativa: da un lato, alle Regioni non è consentito modificare i presupposti strutturali del tributo; dall’altro, tale potere deve essere esercitato entro i limiti massimi stabiliti dalla normativa statale.

5. Alla luce dell’analisi normativa e giurisprudenziale svolta, è possibile effettuare alcune considerazioni di carattere conclusivo.

In primo luogo, quando si affronta il tema del riparto delle competenze in materia tributaria tra lo Stato e le Regioni è importante tenere presente, simultaneamente, il *corpus* normativo di riferimento e i principi di volta in volta affermati dalla Corte Costituzionale che consentono di stabilire il contorno dell’esercizio della potestà impositiva regionale affinché sia armonico con il quadro che fa da sfondo e non esondi divenendo lesivo delle prerogative che appartengono al livello statale di governo. Ciò con l’obiettivo precipuo di rendere concreti ed effettivi i principi in materia di federalismo fiscale che postulano una corrispondenza tra le competenze di ciascuno, la potestà di prelievo e quella di spesa, al fine di rendere maggiormente incisivo ed efficace il controllo dell’impiego delle risorse pubbliche da parte dei cittadini.

Alla luce della giurisprudenza costituzionale formatasi in materia tributaria nei contenziosi tra Stato e Regioni, è possibile affermare che l’approccio seguito è stato di volta in volta casistico e che ultimamente, soprattutto con le sentenze esaminate in narrativa, la Corte Costituzionale ha posto le basi per un proficuo ripensamento e consolidamento delle relazioni tributarie tra i due livelli di governo, nel segno di una più netta demarcazione delle sfere all’interno delle quali è possibile l’esercizio della rispettiva competenza.

Le pronunce richiamate attestano, infatti, un orientamento rigoroso fatto proprio dalla Corte in sede di scrutinio di conformità costituzionale di volta in volta condotto. Come si è visto, infatti, la Corte Costituzionale, interpretando il dettato normativo, ha tracciato nitidamente il perimetro all’interno del quale può estrinsecarsi la potestà impositiva regionale, differenziandola in relazione alle singole tipologie di tributi.

Alle Regioni è, dunque, riconosciuto un pieno potere di intervento con riferimento ai tributi propri. D’altro canto, con riguardo ai tributi propri derivati il contorno è segnato dai limiti massimi di manovrabilità stabiliti dalla legge statale. Infine, la Corte Costituzionale ha qualificato un *tertium genus* rappresentato dalla tassa automobilistica che beneficia di un maggiore spazio di intervento, pur sempre entro i limiti strutturali della disciplina sostanziale del tributo sancita dalla normativa statale.

Tutto ciò deve essere tenuto in considerazione, mutuato e posto a fondamento delle riflessioni che si possono proficuamente condurre a vent’anni dall’entrata in vigore della riforma del Titolo V, parte II, della Costituzione e a dieci anni applicativi del D.Lgs. n. 68/2011.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANZON A., *I poteri delle regioni dopo la riforma costituzionale. Il nuovo regime e il modello originario a confronto*, Torino, 2002
- AA.VV., *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo*, in *Problemi Applicativi e linee evolutive*, a cura di FERRARI F. - PARODI G., Padova, 2003
- BERTOLISSI M., *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Federalismo fiscale - Rivista italiana di finanza pubblica*, Napoli, 2007, 1, 9-37
- CUNDARI M., *Il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni: luci ed ombre del nuovo progetto di riforma*, in *Giustamm*, 2016, n. 12
- ELAZAR D.J., *Exploring Federalism*, University of Alabama Press, 1987
- GALLO F., *Il nuovo titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento*, in *Politica Economica*, Bologna, 3, 523-528
- GRECO L., *Federalismo fiscale: una nozione economica*, in *Federalismo fiscale- Rivista italiana di finanza pubblica*, Napoli, 2007, 1, 39-73
- MUSGRAVE R.A., *Cost-Benefit Analysis and Theory of Public Finance*, in *Journal of Economic Literature*, 1969, vol. 7, n. 3, 797-806
- OATES W.E., *An Essay on Fiscal Federalism*, in *Journal of Economic Literature*, 1999, vol. 37, n. 3, 1120-1149
- OLSON M., *The Principle of "Fiscal Equivalence": The Division of Responsibilities among Different Levels of Government*, in *American Economy Review*, vol. 59, n. 2, 479-487
- PASTORE F., *Brevi considerazioni su unità e indivisibilità della Repubblica Italiana*, in *dirittifondamentali.it*, rivista on-line, 17 maggio 2019
- RIVOSECCHI G., *Profili di diritto tributario nel contenzioso Stato-Regioni*, relazione svolta al corso *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario*, promosso dalla Corte Costituzionale e dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, e tenutosi a Roma, palazzo della Consulta, 6-7 giugno 2016
- RONCO S.M., *Tassa automobilistica ed autonomia finanziaria: quali nuovi spazi per la discrezionalità del legislatore regionale?*, in *Osservatorio AIC*, 2019, 5
- SAMUELSON P.A., *The Pure Theory of Public Expenditure*, in *The Review of Economics and Statistics*, 1954, vol. 36, n. 4, 387-389
- TIEBOUT C.M., *A Pure Theory of Local Expenditures*, in *The Journal of Political Economy*, 1956, vol. 64, n. 5, 416-424
- VITALE E. (CUR.), *Quale federalismo?*, Torino, 2011

I molteplici risvolti dell'abrogazione dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione

Abrogation of the regional tax on automotive fuel and its multiple implications

SANDRA BORTOLINI

Abstract

Con l'art. 1, commi 628-630, L. 30 dicembre 2020, n. 178, è stata abrogata l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione che, nel corso degli ultimi anni, era stata oggetto di particolare attenzione da parte della Commissione europea per la sua difformità rispetto al quadro normativo unionale di riferimento. Lo scopo del presente contributo è, dunque, quello di analizzare e di mettere in luce i risvolti che la soppressione dell'imposta *de qua* ha comportato e può produrre nell'arco temporale assai prossimo. Tali profili possono essere ricondotti essenzialmente a tre macro-categorie di relazioni giuridiche. Il primo afferisce alla vertenza insorta tra l'Italia e la Commissione europea, il secondo al rapporto tra lo Stato e le regioni e, infine, il terzo attiene alle obbligazioni tributarie insorte e, dunque, tra i contribuenti e le regioni che, illo tempore, avevano istituito l'imposta.

Parole chiave: imposta regionale sulla benzina per autotrazione, abrogazione, federalismo fiscale, diritto europeo

Abstract

The regional tax on automotive fuel has been repealed by article 1, paragraphs 628-629, of Law no.178/2020. Over the past years, the tax had been subject to special attention by the European Commission due to its non-compliance with the relevant EU regulatory framework. The purpose of this essay is to analyze the implications the tax abolition has already entailed, and to highlight the effects it may determine in the very near future. These aspects can essentially be traced back to three macro-categories of legal relationships: the first relates to the dispute that arose between Italy and the European Commission, the second to the relationship between the State and the Regions and the third deals with the tax obligations which have arisen and, therefore, between taxpayers and the Regions.

Keywords: regional tax on automotive fuel, abrogation, fiscal federalism, EU law

SOMMARIO: **1.** Premessa. – **2.** Il quadro normativo di riferimento e l'intervento della Commissione europea. – **3.** Il caso esaminato e la pronuncia n. 53 del 14 gennaio 2020 della Commissione tributaria regionale del Piemonte. – **4.** I risvolti in tema di ristori e rimborsi: punti di convergenza e di divergenza con le addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica. – **5.** Alcune riflessioni di carattere conclusivo *de iure condito* e prospettive *de iure condendo*.

1. L'art. 1, commi 628-630, L. 30 dicembre 2020, n. 178 ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2021, le disposizioni normative afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, un tributo proprio derivato regionale che, di recente, era stato oggetto di un particolare scrutinio da parte della Commissione europea poiché ritenuto non aderente alle disposizioni normative eurounitarie in materia di accise e di imposta sul valore aggiunto.

Se da un lato, la soppressione di tale imposta ha risolto proficuamente e positivamente la vertenza insorta con la Commissione europea, dall'altro lato vi sono due profili problematici interni ancora ampiamente aperti.

Più nello specifico, il comma 628 del richiamato art. 1 della L. n. 178/2020 stabilisce che “*sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte*”, di qui il tema del rimborso ai contribuenti di quanto corrisposto in virtù delle norme difformi rispetto alla disciplina eurounitaria di riferimento.

Il secondo aspetto concerne il comma 630 del menzionato articolo, il quale prevede l'istituzione di un fondo presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con una dotazione di 79.14 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2021, ai fini del ristoro delle minori entrate delle regioni interessate, da ripartire con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano. Si tratta di una procedura concertativa particolarmente pregnante che il legislatore ha disposto facendo propri i principi affermati dalla Corte Costituzionale in alcune pronunce significative (*ex multis* Corte Cost., sent. n. 1/2016, n. 21/2016, n. 251/2016) al fine di rendere concreta ed effettiva la leale collaborazione (per approfondimenti si vedano BIN R., *Il principio di leale collaborazione nei rapporti tra poteri*, in *Rivista di diritto costituzionale*, 2011, 11 ss.; AGOSTA S., *La leale collaborazione tra Stato e Regioni*, Milano, 2008; BARAGGIA A., *Il principio di leale collaborazione tra fatto e diritto*, in *Le Regioni*, 2011, 6, 1250 ss. e infine MICHETTI M., *La Corte alle prese con la leale collaborazione*, in *Giur. cost.*, 2006, 1, 256 ss.), di cui all'art. 120, comma 2, della Costituzione, che deve ispirare e conformare i rapporti tra i livelli di governo.

L'intesa si configura, infatti, quale strumento efficace e necessario in presenza di un intervento posto in essere dallo Stato nelle materie di competenza sia statale che regionale (sul punto si veda CITTADINO C. - GRANA M., *Le forme di cooperazione istituzionale*, in *ASTRID-Rassegna*, 2006 1, e ZUNINO E., *La Corte costituzionale a supporto dell'attuazione del Titolo V: le sentenze additive di procedura*, in *Amministrazione in Cammino*, 27 gennaio 2020).

Risulta evidente che sussiste una particolare interrelazione tra i citati risvolti (v. PALLOTTA G., *L'incerto futuro dell'Irba (imposta regionale sulla benzina per autotrazione)*, in *Cammino Diritto*, 2019, 2) e, dunque, è particolarmente utile condurre un'analisi al fine di comprendere quali possono essere le prospettive in attesa che tra gli stessi vi sia una proficua e risolutoria composizione.

2. Al fine di operare un'efficace indagine della questione tracciata, è utile ricostruire preliminarmente il quadro normativo di riferimento.

L'Irba affonda le sue radici nell'art. 6, comma 1, lett. c), L. 14 giugno 1990, n. 158 ed è stata introdotta nell'ordinamento dall'art. 17 D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398 il quale stabiliva che le regioni avevano la facoltà di istituire, con leggi proprie, un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle rispettive regioni, fissandone altresì una specifica aliquota.

Successivamente, l'art. 3, comma 13, L. 28 dicembre 1995, n. 549 ha disposto che l'imposta fosse versata direttamente alla regione dal concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, attraverso la delega, dalla società petrolifera fornitrice dell'impianto medesimo, sulla base dei quantitativi erogati in ciascuna regione. Accordava, inoltre, alle regioni il potere di disciplinare le modalità e i termini di versamento nonché di determinare le sanzioni in caso di inadempimento. Da ultimo, era prevista la possibilità di differenziare l'imposta in relazione al luogo di ubicazione dell'impianto di distribuzione, alla luce delle condizioni particolari di mercato nonché quella di svolgere controlli sui soggetti obbligati al versamento dell'imposta e di accedere ai dati risultanti dalle registrazioni fiscali tenute in base alle norme vigenti, al fine di segnalare eventuali infrazioni o irregolarità all'organo competente per l'accertamento, vale a dire gli Uffici tecnici di Finanza dell'Agenzia delle Dogane.

A fronte di tali previsioni normative statali, alcune regioni italiane avevano provveduto ad introdurla nei rispettivi territori e più precisamente: Abruzzo (L.R. 10 gennaio 2011, n. 1 poi abrogata con la L.R. 9 novembre 2011, n. 39), Calabria (L.R. 29 dicembre 2010, n. 34), Campania (L.R. 24 dicembre 2003,

n. 28), Lazio (L.R. 23 dicembre 2011, n. 19), Liguria (L.R. 24 gennaio 2006, n. 2), Marche (L.R. 27 dicembre 2007, n. 19 poi abrogata con la L.R. 24 ottobre 2018, n. 43), Molise (L.R. 31 dicembre 2004, n. 38), Piemonte (L.R. 31 agosto 1993, n. 47), Umbria (L.R. 9 dicembre 2011, n. 17 poi disapplicata a decorrere dall'anno d'imposta 2014), Puglia (L.R. 17 febbraio 1994, n. 9 poi abrogata con la L.R. 28 dicembre 2012, n. 45), e infine Toscana (L.R. 15 novembre 2011, n. 58 poi abrogata con la L.R. 14 settembre 2012, n. 49).

Con l'art. 1, comma 628, L. n. 178/2020 sono state soppresse tutte le disposizioni normative in materia di Irba e, segnatamente, l'art. 6, comma 1, lett. c), L. n. 158/1990, l'art. 17 D.Lgs. n. 398/1990, l'art. 3, comma 13, L. n. 549/1995, l'art. 1, comma 154, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 e l'art. 1, commi 670, lett. a), e 671, L. 27 dicembre 2006, n. 296 recanti le previsioni dell'imposta *de qua* e sono stati fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.

Il successivo comma 629 dell'art. 1 della L. n. 178/2020 dispone che le regioni a statuto ordinario sono tenute ad adeguare la propria normativa regionale, provvedendo alla soppressione dell'imposta. Dalla ricostruzione della normativa regionale, si evince che le regioni in cui l'Irba era vigente, prima della sua abrogazione, sono complessivamente sei: Calabria, Campania, Liguria, Lazio, Piemonte e Molise.

È particolarmente interessante analizzare, congiuntamente alle norme, la relazione illustrativa accompagnatoria della L. n. 178/2020 che ha messo in luce alcuni aspetti peculiari. Primo tra tutti il campo applicativo del tributo in esame in un numero oramai limitato di regioni, con aliquote diversificate che rendevano difficoltosa la gestione dell'imposta, sia dal punto di vista amministrativo che operativo e, da ultimo, il nutrito contenzioso che negli anni si era stratificato dinnanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Ciò poiché l'Irba è stata oggetto di un progressivo scrutinio da parte della Commissione europea che l'ha ritenuta contrastante con il diritto eurounitario. Più nello specifico, l'art. 1, paragrafo 2, Direttiva n. 2008/118/CE, che è stata recepita con il D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, stabilisce che gli Stati membri possono applicare, ai prodotti già sottoposti ad accisa, altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto per ciò che concerne la determinazione della base imponibile, del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta.

Alla luce di un'interpretazione letterale e sistematica della norma, si evince che, affinché sia possibile per gli Stati membri prevedere ulteriori forme di prelievo fiscale sui prodotti già sottoposti ad accisa, devono essere rispettate due condizioni essenziali. La prima afferisce alla destinazione del gettito a finalità specifiche. La seconda riguarda la conformità alla normativa eurounitaria in materia di accise o di imposta sul valore aggiunto.

Con l'importante decisione n. 2017/2114 del 19 luglio 2018, la Commissione europea ha dato avvio ad una procedura d'infrazione, ai sensi dell'art. 258 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), nei confronti dell'Italia inclusiva di un atto di costituzione in mora attraverso il quale ha intimato l'abolizione dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione vigente nel territorio nazionale e applicata a livello regionale.

Richiamando alcune pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea (in modo particolare si considerino CGUE 5 marzo 2015, in causa C-553/13, Statoil Fuel & Retail e 27 febbraio 2014 Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108) la Commissione europea non ha ritenuto soddisfatte le menzionate condizioni di conformità dell'Irba rispetto al quadro normativo eurounitario. Più nel dettaglio, ad avviso della Commissione europea, non è individuabile la finalità specifica che può sostanzarsi nella riduzione dell'impatto ambientale dei combustibili fossili o una qualche altra forma di prevenzione della cura della salute connessa al consumo di carburante, ma assume unicamente un fine di bilancio.

A fronte dell'inadempimento dell'Italia, la Commissione europea, con la nota prot. C(2019) 8232 del 27 novembre 2019 ha invitato l'Italia ad assumere le opportune disposizioni conformative. In caso di mancato adeguamento, si sarebbe instaurato un giudizio dinnanzi alla Corte di Giustizia.

È doveroso mettere in luce come, in effetti, l'abrogazione dell'imposta abbia risolto in senso positivo tale vertenza insorta con la Commissione europea poiché, sostanzialmente, si può dire che vi sia stato l'adeguamento normativo doveroso.

3. Sulla base delle considerazioni sin qui svolte, è opportuno ora evidenziare come, nelle more della conformazione al diritto unionale, vi sia stata un'importante sentenza della Commissione tributaria regionale per il Piemonte, la n. 53 del 14 gennaio 2020, che, in una qualche misura, funge da *leading case* con riguardo al problema della compatibilità dell'Irba analizzato internamente. Al contempo, costituisce la pronuncia, ad ora più significativa, che ha riconosciuto al contribuente il diritto al rimborso di quanto corrisposto.

La questione sottoposta al vaglio della Commissione tributaria regionale del Piemonte afferiva all'appello proposto dalla regione Piemonte avverso la sentenza n. 317/2018 resa dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, di cui la società appellata chiedeva la conferma.

Più nello specifico, tale società era tenuta a pagare l'Irba sulla base del quantitativo di prodotto erogato dall'impianto nell'anno precedente ed il relativo gettito, in accordo a quanto stabilito dall'art. 2, L.R. 26 luglio 2011, era destinato al finanziamento degli eventi necessari a fronteggiare gli eventi calamitosi verificatisi sul territorio regionale. La società ometteva la corresponsione dell'Irba per il periodo d'imposta compreso tra il mese di agosto 2015 e maggio 2016. In seguito, nel corso dell'anno 2016, aveva proceduto al pagamento degli importi dovuti.

Successivamente, nel 2017, la società aveva formulato un'istanza di rimborso di quanto versato sulla base della difformità della previsione contenuta nella legge regionale con quanto disposto dall'art. 1, paragrafo 2, Direttiva n. 2008/118/CE.

A fronte del diniego del diritto al rimborso, la società aveva impugnato il relativo provvedimento, chiedendone l'annullamento.

Il ricorso era stato accolto dalla Commissione provinciale di Torino che, nell'esposizione dei motivi di diritto, aveva fondato l'*iter* argomentativo sull'assunto che l'Irba fosse un'imposta indiretta gravante su un prodotto già sottoposto ad accisa e, pertanto, risultava applicabile al caso *de quo* quanto previsto dall'art. 1, paragrafo 2, Direttiva n. 2008/118/CE.

La regione Piemonte, proponendo il ricorso in appello, aveva sostenuto che tale inquadramento era erroneo poiché l'Irba poteva essere diversamente qualificata quale accisa regionale sulla benzina per la quale non è necessaria una finalità specifica.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha confermato l'orientamento interpretativo posto dalla Commissione tributaria provinciale di Torino. In sostanza, la Commissione tributaria regionale ha affermato che l'Irba si pone in contrasto con il richiamato quadro unionale poiché non è ravvisabile la destinazione del gettito ad una finalità specifica e la sua natura di imposta gestita in modo condiviso tra le regioni beneficiarie del gettito e l'Agenzia delle Dogane porta a classificarla all'interno delle accise sulla benzina. Richiamando la procedura d'infrazione avviata dalla Commissione europea, la Commissione tributaria regionale ne ha fatto proprie le motivazioni che afferiscono al mancato utilizzo del gettito per fini specifici e alla difformità rispetto alla normativa dell'Unione europea in materia di accise o di imposta sul valore aggiunto.

Confermando quanto statuito dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, e riconoscendo dunque la contrarietà delle disposizioni normative regionali rispetto a quelle unionali, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha accordato, di fatto, un diritto al rimborso a favore del contribuente di quanto corrisposto.

4. A ben vedere la questione esaminata dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, pone alcune significative analogie ed altrettanto importanti differenze con quanto avvenuto in relazione alle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica, che, come noto, sono state disciplinate dal D.L. 28 novembre 1988, n. 511, convertito con modificazioni nella L. 27 gennaio 1989, n. 20.

Il punto di contatto più nitido tra le due fattispecie riguarda la loro incompatibilità con l'art. 1, paragrafo 2, Direttiva n. 2008/112/CE e, dunque, ciò segna la preminenza dell'interpretazione del diritto UE rispetto a quello interno, le cui previsioni sono oggetto di disapplicazione qualora ne siano contrastanti. In modo particolare, in entrambe le ipotesi non sussistono i due requisiti di conformità sopra esposti, richiesti dalla Direttiva in commento.

In aggiunta, la disposizione normativa che per entrambe la fattispecie può essere invocata al fine di ottenere un possibile rimborso (per una disamina completa del tema afferente ai profili generali in materia di rimborso si veda MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 481) è la medesima e si rinviene nell'art. 14 D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

Se tali sono i punti salienti e simili tra le due ipotesi in analisi, si sottolinea che l'abrogazione delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica si è avuta con l'art. 4, comma 10, D.L. n. 16/2012. Il dettato normativo non aveva previsto nulla in relazione alla materia dei rimborsi e ciò ha comportato una significativa elaborazione giurisprudenziale con un arresto da parte della Corte di Cassazione che, se da un lato, ha affermato in modo definitivo l'illegittimità del tributo, dall'altro ha stabilito alcune limitazioni circa la legittimazione alla richiesta di rimborso (sul punto si veda MORRI S. - GATTO A., *Il diritto al rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 18 maggio 2020).

Secondo la posizione interpretativa fatta propria dalla Corte di Cassazione con alcune significative pronunce (*ex multis*, Cass. civ., sez. trib., sent. n. 15198/2019, n. 27101/2019, n. 27306/2019), assume rilevanza tributaria unicamente il rapporto che intercorre tra il fornitore e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e, pertanto, il soggetto legittimato a presentare l'istanza di rimborso del tributo è il fornitore stesso. Il consumatore finale, al quale siano state addebitate le addizionali sul consumo di energia elettrica, può esercitare un'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito unicamente nei confronti del fornitore ma, qualora, riesca ad allegare e a dimostrare le circostanze che rendano impossibile o eccessivamente difficoltosa tale azione con riferimento alla situazione del fornitore, può, in via del tutto eccezionale, chiedere il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio dell'effettività della tutela (cfr. Cass. civ., sez. trib., sent. n. 27099/2019).

Per quanto attiene all'Irba, il quadro risulta al momento incerto e ciò per alcune ragioni fondamentali; prima tra tutte, la sentenza n. 53/2020 della Commissione tributaria regionale del Piemonte è una pronuncia di una corte di merito e, dunque, non della Corte di Cassazione che assume l'importante funzione nomofilattica all'interno del sistema. Inoltre, il comma 628 dell'art. 1 della L. n. 178/2020 ha previsto che sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, ovverosia gli importi corrisposti a titolo di Irba sino al 30 dicembre 2020.

Ad un'attenta analisi esegetica della disposizione normativa, si potrebbe asserire che la *voluntas legis* sia stata, in qualche modo, preclusiva dell'esercizio del diritto al rimborso dell'Irba per ciò che concerne il biennio precedente, che costituisce l'arco temporale all'interno del quale è possibile, per il soggetto passivo, presentare un'istanza all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in tal senso.

Tuttavia, la norma deve essere posta in relazione con il principio di effettività che rinviene il suo fondamento nell'art. 4, paragrafo 3, Trattato UE in base al quale le norme interne non devono rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario, il quale impone la leale cooperazione tra l'Unione e gli Stati Membri per assicurare l'adempiimento degli obblighi posti dalle norme comunitarie (per un approfondimento si consideri MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009).

Infatti, secondo l'orientamento interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, esposto nella vertenza *Littlewoods Retail Ltd e a. vs. Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs* (sentenza 19 luglio 2012, C-591/10) che ha richiamato alcune pronunce precedenti, "il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni

del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte (v., in particolare, sentenze del 9 novembre 1983, *San Giorgio*, 199/82, Racc. pag. 3595, punto 12, nonché dell'8 marzo 2001, *Metallgesellschaft e a.*, C397/98 e C410/98, Racc. pag. 11727, punto 84).

Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenze del 14 gennaio 1997, *Comateb e a.*, da C192/95 a C218/95, Racc. pag. 1165, punto 20; *Metallgesellschaft e a.*, cit., punto 84; del 2 ottobre 2003, *Weber's Wine World e a.*, C147/01, Racc. pag. 111365, punto 93, nonché del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C446/04, Racc. pag. 111753, punto 202). Si deve, inoltre, ricordare che la Corte ha già avuto modo di affermare che, qualora uno Stato membro abbia prelevato tributi in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli importi pagati allo Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale tributo. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata del tributo (v. sentenze citate supra *Metallgesellschaft e a.*, punti 8789, nonché *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punto 205)".

Alla luce del richiamato principio di diritto, ben può sostenersi che l'Irba sia stata pagata in virtù di alcune disposizioni normative contrastanti con il diritto UE e tale assunto fonderebbe la proposizione delle istanze di rimborso entro il termine decadenziale di due anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

In tale quadro, a differenza di quanto avviene per le addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica, l'istanza di rimborso può essere presentata unicamente dal soggetto passivo dell'Irba e non dal consumatore finale che, pur se inciso dal tributo dal punto di vista economico, non possiede la legittimazione ad agire in quanto non vi è un rapporto di rivalsa tra lui e l'erogatore della benzina.

Alla luce di quanto affermato, è auspicabile che, parimenti a quanto avvenuto con riguardo alle accise sull'energia elettrica, vi sia una pronuncia definitiva oppure un intervento normativo che sia risolutorio rispetto al nutrito contenzioso che si andrà sviluppando nei mesi a venire tra gli operatori e le regioni in cui tale imposta risultava applicata prima dell'abrogazione.

Il comma 629 dell'art. 1 della L. n. 178/2020 dispone, infatti, che le regioni provvedono ad adeguare la loro disciplina normativa. Le sei regioni (Calabria, Campania, Lazio, Liguria, Piemonte e Molise) in cui quest'imposta era ancora vigente hanno provveduto o stanno procedendo all'abrogazione dell'Irba, come si evince dal Comunicato 22 gennaio 2021, prot. n. 24479 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Un ultimo risvolto critico riguarda il rapporto tra lo Stato e le regioni. Ciò poiché si pone un problema con riguardo al minor gettito derivante dall'applicazione dell'imposta *de qua* nelle richiamate sei regioni.

In effetti, il comma 630 dell'articolo in esame ha previsto l'istituzione di un apposito fondo a ristoro delle minori entrate demandando allo strumento dell'intesa il compito di determinare i criteri di ripartizione di quanto stanziato, al fine di porre la decisione assunta quale base del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Tale scelta legislativa si pone in linea con quanto affermato dalla più recente giurisprudenza costituzionale, richiamata in apertura della presente trattazione, che ha delineato e concretizzato i contorni del principio della leale collaborazione di cui all'art. 120, comma 2, Costituzione.

Una procedura concertativa quale l'intesa, per l'appunto, è richiesta quando si tratta di profili che attengono in modo significativo al rapporto tra i livelli di governo poiché involgenti aspetti di comune competenza. Tale principio ben può essere applicato al caso di specie, trattandosi di un ristoro di minori entrate derivanti dall'applicazione di un tributo proprio derivato, vale da dire di un tributo istituito e disciplinato dalla legge statale, ma di cui il gettito è attribuito alle regioni ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. n. 68/2011.

5. Alla luce dell'analisi condotta, è possibile formulare alcune osservazioni conclusive.

In primo luogo, con l'abrogazione dell'Irba si è affermato e concretato il principio del primato del diritto unionale rispetto a quello interno contrastante. In effetti, la soppressione dell'Irba ha fatto sì che

tale principio fosse effettivo e, dunque, è stata positivamente risolta la vertenza insorta con la Commissione europea.

In secondo luogo, permane uno scenario critico e incerto con riguardo al rapporto tra i contribuenti-società operatrici nel settore e le regioni in cui tale tributo era applicato prima dell'abrogazione ad opera della legge statale.

Ciò poiché, pur avendo l'art. 1, comma 628, L. 30 dicembre 2020, n. 178 fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, ben si può sostenere, formulando la relativa istanza di rimborso nel termine di decadenza biennale alla luce del principio di effettività, che l'imposta sia stata corrisposta in virtù di disposizioni normative contrastanti con il diritto UE che, pertanto, vanno disapplicate in relazione alle singole fattispecie oggetto delle richieste di ristoro medesime.

Non essendoci al momento alcuna una pronuncia definitiva della Corte di Cassazione, è ragionevole prevedere che, nei prossimi mesi, in attesa di un intervento chiarificatore, vi saranno sentenze che affronteranno in termini diversi la questione, ora riconoscendo al contribuente il diritto al rimborso, ora facendo propria la posizione avversa dell'Ente impositore regionale alla luce di un'interpretazione strettamente letterale del dettato normativo.

Infine, è auspicabile che si raggiunga l'intesa tra lo Stato e le regioni all'interno della Conferenza Stato-Regioni che, come chiarito dalla Corte Costituzionale (*ex multis Corte cost., sent. n. 401/2007, n. 201/2007 e n. 242/2005*) è "il principale strumento che consente alle Regioni di avere un ruolo nella determinazione del contenuto di taluni atti di competenza statale, nonché una delle sedi più qualificate per l'elaborazione di regole destinate ad integrare il parametro della leale collaborazione", relativamente alla ripartizione delle risorse stanziata a copertura del minor gettito. Ciò affinché siano garantite alle regioni le corrispondenti entrate derivanti dalla corresponsione dell'imposta abrogata. Tale percorso può anche determinare un proficuo ripensamento del federalismo fiscale e, insieme, della necessità di prevedere altre forme di prelievo ovvero una rivisitazione delle modalità di attribuzione delle risorse proprie delle regioni, all'interno del quadro più ampio delle ipotesi di riforma complessiva del sistema tributario di cui si sta fruttuosamente discutendo.

A tale ultimo proposito, è doveroso rilevare che la soppressione dell'imposta *de qua* contribuisce in modo significativo alla concretizzazione degli impegni assunti dall'Italia in virtù dell'appartenenza all'Unione europea con riguardo ai profili di tutela dell'ambiente verso una direzione di sviluppo e di crescita ecologica e sostenibile. In virtù di tale obiettivo, certamente e doverosamente meritevole di perseguimento, è risultato opportuno, da parte del legislatore statale, intervenire con la finalità di rendere maggiormente omogenea sul territorio italiano la tassazione dei prodotti energetici, togliendo lo spazio di intervento al livello regionale di governo che, altrimenti, rischierebbe di far venir meno tale ambizioso progetto ovvero quello di rendere armonici i profili tributari delle imposte che incidono sulla tutela di interessi pubblici superiori. Se tale è il fine, è auspicabile che nei mesi a venire vi sia una proficua e definitiva composizione degli aspetti emersi nell'ottica del rispetto dei principi, da un lato del primato del diritto unionale, dall'altro dell'effettività della tutela dei contribuenti e della leale collaborazione tra lo Stato e le regioni.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AGOSTA S., *La leale collaborazione tra Stato e Regioni*, Milano, 2008

BARAGGIA A., *Il principio di leale collaborazione tra fatto e diritto*, in *Le Regioni*, 2011, 6, 1250

BIN R., *Il principio di leale collaborazione nei rapporti tra poteri*, in *Rivista di diritto costituzionale*, 2011, 11 ss.

CITTADINO C. - GRANA M., *Le forme di cooperazione istituzionale*, in "ASTRID-Rassegna", 2006, 1

MARELLO E., *Sul concetto di "altre imposte": il caso italiano delle addizionali locali all'accisa sull'energia elettrica*, in *Retro*, 23 aprile 2021

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020

- MORRI S. - GATTO A., *Il diritto al rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 18 maggio 2020
- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009
- MICHETTI M., *La Corte alle prese con la leale collaborazione*, in *Giur. cost.*, 2006, 1, 256 ss.
- PALLOTTA G., *L'incerto futuro dell'Irba (imposta regionale sulla benzina per autotrazione)*, in *Cammino Diritto*, 2019, 2
- PERRONE L., *L'Accisa e le addizionali sull'energia elettrica tra "rimborsi" dei tributi e "restituzione" della rivalsa*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 547 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, XVI ediz., Torino, 2016
- ZUNINO E., *La Corte costituzionale a supporto dell'attuazione del Titolo V: le sentenze additive di procedura*, in *Amministrazione in Cammino*, 27 gennaio 2020

Vincolo di compensazione urbanistica e tassabilità dell'area ai fini ICI: osservazioni a margine di una recente sentenza delle SS.UU. rilevante anche per l'IMU

Urban planning instruments and real estate taxation: thoughts on a recent judgement of the Supreme Court's Joined Chambers

(commento a Cass., SS. UU., 28 ottobre 2020, n. 23902)

ANGELO CONTRINO

Abstract

Il saggio analizza il percorso giuridico seguito dai giudici di legittimità, nel massimo Consesso, per giungere all'enunciazione del condivisibile principio, con attitudine espansiva all'attuale IMU, secondo cui un'area prima edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta non è percuotibile ai fini ICI neppure ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo. Infatti, non essendo il diritto edificatorio compensativo collegato all'area né come sotto il profilo qualitativo, né sotto il profilo della trasferibilità, esso non può essere considerato come un diritto reale.

Parole chiave: ICI, compensazione urbanistica, presupposti d'imposta, possesso, soggettività passiva, IMU

Abstract

The article highlights the reasoning that led the Supreme Court to state the following principle of law: an area once buildable and then declared by the Public Administration as a non-building area shall not be taxed for ICI purposes, insofar as it is included in an urban planning program that attributes to the owner a compensatory building right. Indeed, since this right is neither linked to the area nor an intrinsic quality of it and is transferable separately, it cannot be considered as a property right.

Keywords: Municipal immovable property tax, planning instruments, tax assumption, possession, detention, taxable person

SOMMARIO: **1.** Il problema dell'imponibilità ai fini ICI di un'area in origine edificabile, secondo il PRG, e poi sottoposta a vincolo di inedificabilità assoluta e a compensazione urbanistica. – **2.** La soluzione delle SS.UU. nel senso dell'inapplicabilità del tributo e il percorso logico-giuridico seguito, incentrato sul rapporto tra privato contribuente e il diritto compensativo. – **3.** Profili di tipicità degli strumenti di perequazione urbanistica e, nel caso della compensazione, il distacco definitivo dal suolo della cubatura quale elemento determinante l'inedoneità a integrare una delle fattispecie costituenti presupposto oggettivo dell'ICI. – **4.** Ulteriori argomentazioni fondate su una lettura combinata dell'art. 1 e dell'art. 3 del d.lgs. n. 504/92, che consente di valorizzare il difetto di collegamento tra il privato e la situazione giuridica qualificata rispetto al bene, a prescindere dalla sua natura. – **5.** (Segue). A prescindere dalla fase in cui versa il procedimento amministrativo e dalla natura del diritto spettante, l'ex-proprietario non può essere considerato

soggetto passivo del tributo, non avendo quella disponibilità effettiva e materiale del bene che gli consente di godere delle relative utilità. – **6.** Una soluzione opposta a quella rassegnata dalle SS.UU. avrebbe determinato la sussunzione nella sfera oggettiva del tributo di una fattispecie concreta estranea a quelle tipizzate dal legislatore, con un approccio di stampo sostanzialistico-economico che inaccettabilmente sottende la diretta applicabilità dell'art. 53 Cost.

1. La sentenza che si commenta, ove le Sezioni Unite della Cassazione hanno scrutinato la questione della tassabilità a fini ICI di un'area assoggettata a un vincolo di compensazione urbanistica, è molto interessante per la compresenza e l'intreccio di molteplici istituti che trasversalmente coinvolgono il diritto tributario, il diritto amministrativo e il diritto privato. Per ovvie ragioni di spazio non è possibile una trattazione compiuta delle varie questioni emergenti nello sviluppo argomentativo della sentenza: si procederà, per ciò, a tratteggiare i profili essenziali degli strumenti urbanistici perequativi e la natura delle posizioni soggettive coinvolte nell'inedificabilità dell'area, concentrando le osservazioni di dettaglio sui presupposti oggettivi e soggettivi del tributo.

Il caso esaminato è, in sintesi, il seguente: un'area privata, originariamente edificabile secondo il PRG, viene dapprima sottoposta con legge regionale a vincolo di inedificabilità assoluta e poi inserita in un programma di compensazione urbanistica; nelle more dell'individuazione e dell'assegnazione del fondo di fruizione compensativa della volumetria nell'ambito di quelle di atterraggio, il contribuente riceve un avviso di accertamento recante la pretesa di applicare l'ICI all'area, con relativi interessi e sanzioni, che innesca il contenzioso approdato innanzi, prima, alla Sezione Semplice e, poi, alle Sezioni Unite della Suprema Corte.

I giudici rimettenti si sono chiesti se, come nel caso della perequazione, anche in questo i presupposti dell'ICI possano ritenersi soddisfatti in ragione del recupero della mera potenzialità edificatoria dell'area su altre e, dunque, a prescindere dall'effettiva localizzazione dei diritti edificatori.

Sul tema non vi sono precedenti giurisprudenziali. E non è, inoltre, individuabile una soluzione esegetica univoca sia sull'incidenza ai fini tributari del vincolo urbanistico di pianificazione comunale su di un'area (contrapponendosi, da un lato, l'orientamento secondo cui esso non sarebbe tale da escludere l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2, d.lgs. 504/1992, ma assumerebbe rilevanza solo per la determinazione del valore venale dell'immobile; e, dall'altro, quello secondo cui il vincolo urbanistico sarebbe idoneo a impedire a qualunque soggetto sia privato che pubblico qualsiasi trasformazione del suolo riconducibile alla nozione tecnica di edificazione), sia sulla natura obbligatoria o reale dei diritti edificatori compensativi conseguenti dal predetto vincolo.

L'interrogativo è centrato, ma solo casualmente, in quanto – come emerge dalla lettura dell'ordinanza di rimessione – l'impianto ricostruttivo offerto non poneva al centro dell'indagine il tributo in sé considerato, ma si sviluppava su questioni che, pur se strettamente connesse, non sono in realtà dirimenti ai fini della sua applicabilità, col rischio, se la fattispecie fosse stata decisa seguendo tale impianto, di una pronuncia “fuori fuoco” rispetto al profilo tributario della questione.

2. Investite del problema, le Sezioni Unite hanno rassegnato una soluzione condivisibile, che è stata nel senso dell'inapplicabilità dell'ICI al suolo sottoposto a vincolo urbanistico, la quale è accompagnata da un altrettanto condivisibile – ancorché complesso – percorso logico-argomentativo, che merita di essere riassunto e fissato nei suoi snodi fondamentali.

Per negare l'imponibilità i giudici, dapprima, hanno effettuato un compiuto vaglio delle caratteristiche, delle funzioni e delle finalità dei diversi strumenti urbanistici di natura consensuale e concordata (quali nuove modalità di negoziazione dei diritti edificatori) e, poi, si sono soffermati su due aspetti complementari per la risoluzione della problematica: la natura del diritto edificatorio sorto a seguito dell'apposizione del vincolo e i presupposti di applicazione del tributo.

Quanto al primo, è stato osservato che – lungi dal poter essere ricondotto nel catalogo dei diritti reali tipici (non presentando né il carattere di realtà né di immediatezza a causa dell'incontrovertibile

distacco dal fondo di origine) e all'interno delle obbligazioni *propter rem* (essendo questi rapporti in-nominati nascenti per contratto solo nei casi e con il contenuto espressamente previsto dalla legge) – il diritto compensativo vantato dal contribuente nei riguardi dell'Amministrazione assume una propria ambulatorietà e utilità giuridico-economica da qualificare come “*indennità ripristinatoria – in moneta urbanistica – di un patrimonio inciso, che il proprietario può valorizzare sul mercato indipendentemente dal suolo generatore*”.

Quanto al secondo aspetto, le peculiarità del caso esaminato hanno indotto le SS.UU. a tralasciare la tradizionale (e sempre valida) distinzione concettuale tra edificabilità in senso tributario ed edificabilità in senso urbanistico, cui faceva riferimento la Sezione Semplice, conferendo rilevanza, per la risoluzione della questione, non al momento in cui un'area interessata possa considerarsi edificabile, né all'edificabilità in sé, ma all'integrazione o meno del presupposto del tributo, nel caso di specie ritenuta insussistente.

Chiosano, infatti, le SS.UU. che, pur essendo indubbio che “*il diritto di edificare altrove, proprio in quanto utilità patrimoniale economicamente apprezzabile, costituisca in effetti un indice di ricchezza e, in definitiva, una manifestazione di capacità contributiva, che può tenere luogo dell'edificabilità soppressa*”, è parimenti vero che “*la sola espressione di ricchezza e la sola capacità di contributiva – colte in natura – non possono bastare, evidentemente a legittimare il prelievo*”, poiché, diversamente opinando, “*si verrebbe a creare in via interpretativa – e con riguardo ad un'imposta patrimoniale 'speciale', in quanto strutturata sul possesso di certi beni soltanto – una fattispecie impositiva altra rispetto a quella concepita dal legislatore*”, in particolare estesa a un bene diverso da quelli *apertis verbis* considerati, in specie, fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli (su questo argomento, la cui importanza travalica i confini del caso esaminato, ci si soffermerà alla fine).

3. Le questioni di puro di diritto amministrativo implicate dal caso concreto e sottese alla soluzione appena sintetizzata sono molteplici e complesse, in quanto i temi della pianificazione territoriale e urbanistica, delle previsioni vincolistiche e del mercato dei nuovi diritti edificatori sono stati resi esasperatamente tecnici, disomogenei e frammentari da ripetuti interventi normativi statali, regionali e locali, soprattutto a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione.

Si è assistito, in particolare, al progressivo superamento dei tradizionali modelli di cui alla legge n. 1150/1942 (*in primis* quello della zonizzazione, che, oltre a creare significative discriminazioni tra proprietari di aree edificabili e proprietari di aree destinate a essere espropriate, incideva irrimediabilmente e negativamente sul destino del territorio rendendolo inidoneo all'edificabilità e privandolo di ogni valore economico) e all'ingresso di nuovi sistemi e strumenti di pianificazione urbanistica distributiva ispirati a parametri di uguaglianza sostanziale e di equa ripartizione, a criteri di bilanciamento tra utilità pubblica e utilità dei singoli cittadini o meramente finalizzati a individuare una forma di remunerazione alternativa a quella pecuniaria. Da qui, le nuove metodiche della perequazione, della compensazione e della incentivazione, le quali, per quanto presentino punti di contatto, restano comunque differenti per *ratio*, finalità ed effetti.

La fattispecie vagliata dalle Sezioni Unite ne è la prova.

La perequazione e la compensazione, se rientrano nel *genus* delle convenzioni urbanistiche “contrattate” e/o “consensuali” e sono entrambe improntate al rispetto della regola del “mezzo più mite”, presentano profili di tipicità che rendono le due figure non equiparabili.

E infatti, mentre la prima consente al proprietario di un fondo di scegliere se aderire o meno alla soluzione pianificatoria prospettata dall'Amministrazione precedente, e di poter valutare liberamente la convenienza o meno dell'operazione sotto il duplice profilo dei vantaggi ritraibili dalla trasformazione dell'area di destinazione (già fissata in sede pianificatoria, contigua, omogenea e avente un'attitudine edificatoria pari a quella dell'area originaria) e degli oneri scaturenti dalla cessione del fondo di origine, la seconda è un vincolo ablatorio alternativo e più conveniente rispetto all'espropriazione, consentendo ai Comuni la sottrazione delle aree soggette a vincolo urbanistico senza l'indennizzo monetario e gli ulteriori costi connessi ai frequenti contenziosi instaurati per la determinazione del *quantum*.

A fronte di previsioni pianificatorie compensative, la libertà del privato è limitata alla possibilità di accettarle o meno, con la conseguenza che: (i) se cede volontariamente l'area, egli avrà il diritto a un "credito edilizio" (detto anche volumetrico o compensativo), consistente in una cubatura fruibile in altra area edificabile (pubblica o privata, non necessariamente contigua e omogenea, e di successiva individuazione); (ii) se rifiuta, riceverà un indennizzo pecuniario di ammontare analogo a quello che avrebbe ricevuto in caso di espropriazione, ma tendenzialmente inferiore rispetto al valore del credito edilizio.

Ma le differenze non finiscono qui. Anche il procedimento di formazione tra la perequazione e la compensazione non è, infatti, lo stesso. Basti pensare che nel modello perequativo l'individuazione del comparto da attribuire avviene in sede di contrattazione tra pubblico e privato; nel modello compensativo, invece, come evidenzia anche la sentenza in esame, il percorso di perfezionamento della fattispecie avviene a posteriori, con un procedimento progressivo e incerto nei tempi, tanto che le fasi "di volo" e "di atterraggio" del diritto possono durare anche molti anni (a differenza dei vincoli d'esproprio che hanno durata quinquennale).

A fronte di ciò, la circolazione del diritto compensativo resta impregiudicata, ma non è chiaro il momento esatto in cui si realizzi il trasferimento (se in sede di accordo o a seguito della sua esecuzione e, dunque, con l'individuazione dell'area di atterraggio), né la sua natura giuridica (secondo alcuni, si tratterebbe di un diritto reale di godimento; secondo altri, invece, di un diritto di credito; per altri ancora di una chance legata a un interesse legittimo pretensivo; non mancano, infine, coloro che lo collocano tra i beni giuridici di cui all'art. 810 c.c.) rispetto alla quale la Corte si è espressamente riservata di affrontarla in occasione della disamina di una fattispecie analoga alla presente e di prossima decisione.

È, invece, certo il distacco definitivo dal suolo – reso, peraltro, ancora più evidente dalla mancata conclusione del procedimento amministrativo di assegnazione di altra area – e la sua conseguente inidoneità a costituire il presupposto dell'ICI, a differenza di quanto di norma accade nel caso della perequazione urbanistica. Donde la correttezza della soluzione finale raggiunta dalle SS.UU.

4. Il percorso ermeneutico della sentenza, incentrato sull'estraneità del diritto compensativo alle categorie obiettivamente assoggettabili ad ICI, può essere arricchito di ulteriori argomentazioni fondate su una lettura combinata dell'art. 1 e dell'art. 3 del d.lgs. n. 504/92, che consente di valorizzare il difetto di collegamento tra il privato e la situazione giuridica qualificata rispetto al bene, a prescindere dalla sua natura.

Secondo l'impostazione tradizionale, il soggetto passivo del tributo va individuato in colui che ha la titolarità di una delle situazioni giuridiche soggettive reali (proprietà, superficie, enfiteusi, usufrutto, uso, abitazione) e non (locazione finanziaria) di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 504/92.

In molte ipotesi è, peraltro, controverso se il contribuente sia ancora il proprietario effettivo dell'area assoggettata al vincolo di compensazione urbanistica, stante la mancata conclusione del procedimento amministrativo, che – come già detto – è a formazione progressiva, escludendo il caso particolare in cui il terreno di decollo dovesse essere semplicemente vincolato all'inedificazione.

Due sono le ipotesi che possono prospettarsi: (i) il trasferimento della proprietà avviene al momento successivo dell'individuazione dell'area di atterraggio; (ii) il trasferimento della proprietà avviene immediatamente con l'accordo di programma urbanistico tra il privato-contribuente e l'Amministrazione.

La prima soluzione sembra la meno plausibile. E infatti, lo strumento compensativo si pone quale alternativa all'esproprio e, come questo, costituisce un vincolo ablativo che sorge al momento dell'adozione del provvedimento finale, nella specie la stipula dell'accordo, il quale, al pari del decreto di esproprio, determina il trasferimento della titolarità del diritto reale a favore della P.A., sia la cessazione di ogni obbligo impositivo. Se si ragiona sul piano degli effetti dell'accordo, la titolarità reale dell'area deve pertanto ritenersi trasferita all'Amministrazione procedente al momento della conclusione dell'accordo medesimo.

La seconda soluzione, che è conseguentemente preferibile, pone due opzioni: (i) la prima è che l'attribuzione del diritto in volo sia di natura reale, *recte* incorpori figurativamente il titolo reale destinato

ad atterrare su un'area non ancora individuata; (ii) la seconda è che, a fronte della cessione dell'area, il privato non sia più titolare del diritto di proprietà, ma di altro diritto.

Tra le due, appare preferibile la seconda opzione, verso cui è orientata anche la sentenza in esame laddove afferma che il diritto compensativo avrebbe natura indennitaria, e non invece reale. In ragione di ciò, non soltanto non sarebbe possibile incasellare il diritto compensativo in una delle categorie di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 504/92 (così come hanno concluso le SS.UU.), ma sarebbe anche difficile attribuirvi un valore economico (o, per meglio dire, il valore venale in comune commercio), giacché, ammesso che l'abbia ancora, dovrebbe essere rideterminato rispetto a quello originario in ragione dei vincoli urbanistici apposti.

Tanto illustrato, e precisato che l'art. 3 è norma di completamento e specificazione dell'art. 1 del decreto ICI, risulta necessario compiere un passo in avanti nel senso della valorizzazione dell'effettiva disponibilità del bene.

Se è vero che – come sembra essere emerso dal lungo dibattito dottrinale sulla sua natura – l'ICI è un'imposta patrimoniale finalizzata a percuotere chi ha il legame più forte e stringente con il bene immobile oggetto del tributo, non sembra ragionevole tassare un privato che, al di là della eventuale titolarità formale, non disponga materialmente dell'area edificabile e non possa godere delle relative utilità a causa dei vincoli che vi gravano.

Detto in altre parole, se si parte dal presupposto che è la stessa natura patrimoniale del modello impositivo a rendere cogente la relazione tra soggetto chiamato all'adempimento e bene sottoposto al tributo e, nel contempo, a elevare il potere di disposizione e di godimento del bene a indice rilevatore di ricchezza e di manifestazione di capacità contributiva, nel caso di specie l'assenza di una simile relazione e del suddetto potere non dovrebbe consentire di elevare il privato coinvolto a soggetto passivo.

5. (*Segue*). E infatti, a prescindere dalla fase in cui versa il procedimento amministrativo e dalla natura del diritto spettante, il contribuente non può essere considerato soggetto passivo del tributo, non avendo quella disponibilità effettiva e materiale del bene che gli consente di godere delle relative utilità, se si considera che la combinazione delle due previsioni pianificatorie intervenute nel corso degli anni – quella a verde pubblico attrezzato di origine regionale (che, pur sfuggendo allo schema ablatorio e alle connesse garanzie costituzionali, costituisce vincolo conformativo funzionale all'interesse pubblico generale) e quella compensativa di matrice comunale prevista dal un nuovo PRG e regolata dalle successive norme tecniche di attuazione, c.d. NTA, entrambi successivi alla Legge regionale del 2002, in quanto adottate dal Comune di Roma nel 2003 e approvate definitivamente nel 2008, come opportunamente precisato nella sentenza di secondo grado), che sottrae il bene al privato *versus* un credito compensativo – non solo ha inciso sul valore venale dell'immobile, ma l'ha anche privato della propria, attuale ed effettiva utilizzabilità edificatoria. Da ciò la perdita della capacità edificatoria dell'area e il conseguente difetto anche del presupposto oggettivo del tributo, con recupero della rilevanza della dicotomia edificabilità in senso tributario ed edificabilità in senso urbanistico tralasciata dalle SS.UU. nella sentenza in commento.

Ancorché si aderisca all'indirizzo c.d. sostanzialistico dell'edificabilità in senso tributario (secondo cui un'area può considerarsi edificabile se risulta tale da uno strumento urbanistico generale, ancorché l'iter procedimentale di trasformazione urbanistica non si sia ancora concluso, posto che il suo avvio è idoneo da solo fare lievitare il valore venale dell'immobile e le eventuali oscillazioni si traducono in una diversa classificazione del suolo e giustificano una variazione del prelievo nel periodo di imposta: cfr. Cass., sez. trib., 22 marzo 2002, n. 4120; Cass., sez. trib., 24 agosto 2004, n. 16751; Cass., sez. trib., 4 ottobre 2004, n. 19750, soluzione esegetica confermata dalla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 36, comma 2, d.l. n. 223/2006), in luogo di quello c.d. formale-legalistico (secondo cui per poter qualificare un'area come edificabile ai fini dell'imposizione tributaria è necessaria la conclusione delle procedure di approvazione degli strumenti urbanistici: cfr. Cass., sez. I civ., 27 settembre 2002, n. 14024; Cass., sez. trib., 15 novembre 2004, n. 21573; Cass., sez. trib., 16 novembre 2004, n. 21644), una valutazione caso per caso degli strumenti pianificatori e dei loro effetti (stante la loro poliedricità) è

necessitata, poiché – in ragione della natura dei vincoli e della fase in cui si trova il procedimento – non è sempre possibile determinare a priori l'incremento patrimoniale non solo dell'area sottratta al privato, ma anche di quella su cui ricadrà la cubatura, essendo ignoto il luogo in cui atterrerà il diritto in volo e imprevedibili i tempi entro cui si completerà il procedimento urbanistico, entrambi totalmente rimessi alla discrezionalità dell'Amministrazione procedente.

Osservazione, questa, che offre già una risposta alla possibile obiezione secondo cui la soluzione potrebbe essere opposta in ragione del fatto che il diritto compensativo ricevuto ha comunque un valore di mercato collegato all'area soggetta a vincolo urbanistico. Senza ulteriormente considerare che il momento esatto in cui si realizzi il trasferimento – se in sede di accordo o a seguito della sua esecuzione – non è determinato e non è possibile riconoscere lo *status* di edificabilità, oltre che al terreno da cui diritto scaturisce, ad alcun altro terreno fino al momento dell'atterraggio del diritto in volo.

6. Occorre evidenziare, da ultimo, che una soluzione opposta a quella rassegnata dalle SS.UU. avrebbe determinato la sussunzione nella sfera oggettiva del tributo di una fattispecie estranea a quelle tipizzate dal legislatore tributario (ossia i fabbricati, le aree fabbricabili e i terreni agricoli), con un approccio di stampo sostanzialistico-economico che inaccettabilmente sottende la diretta applicabilità dell'art. 53 Cost.

Dovrebbe, infatti, essere superfluo ricordare che il dovere tributario sorge solo per effetto di quanto stabiliscono le leggi *ex art. 23 Cost* e che l'art. 53 Cost. si rivolge al legislatore per imporgli dei vincoli, per stabilire precisi limiti alla sua attività di produzione delle norme tributarie, a tutela proprio dei soggetti passivi del dovere tributario. È solo, dunque, con la mediazione della legge *ex art. 23 Cost.* – fonte diretta ed essenziale della disciplina tributaria – che il dovere di contribuzione scolpito nell'art. 53 può trovare concreta attuazione, e non direttamente come pretende – purtroppo sempre più spesso – la giurisprudenza di legittimità per ampliare lo spettro applicativo delle norme impositive: non ogni manifestazione di capacità contributiva è assoggettabile a prelievo, ma solo quelle che (e nei limiti in cui) sono elevate a presupposto impositivo dalla legge.

In questa prospettiva, e in relazione alla fattispecie oggetto di disamina, si condivide senza riserva l'affermazione delle SS.UU. secondo cui, pur essendo indubbio che *“il diritto di edificare altrove, proprio in quanto utilità patrimoniale economicamente apprezzabile, costituisca in effetti un indice di ricchezza e, in definitiva, una manifestazione di capacità contributiva, che può tenere luogo dell'edificabilità soppressa”*, è parimenti vero che *“la sola espressione di ricchezza e la sola capacità di contributiva – colte in natura – non possono bastare, evidentemente a legittimare il prelievo”*, poiché, diversamente opinando, *“si verrebbe a creare in via interpretativa – e con riguardo ad un'imposta patrimoniale ‘speciale’, in quanto strutturata sul possesso di certi beni soltanto – una fattispecie impositiva altra rispetto a quella concepita dal legislatore”*.

Questo passaggio argomentativo assume un'importanza che va al di là del caso specifico e del settore di riferimento, configurandosi quale monito generale nei confronti di quell'orientamento, oramai adottato a piè sospinto dai giudici di legittimità per sostenere soluzioni poco interpretative e più creative, che invoca la diretta applicabilità dell'art. 53 Cost – con valorizzazione della “sostanza economica” delle condotte negoziali (di recente, ad esempio, Cass., sez. trib., ord. 8 ottobre 2020, n. 21701, favorevole al contribuente) – per conferire rilevanza fiscale a fattispecie che, pur espressive di capacità economica, sono estranee al presupposto oggettivo del tributo di volta in volta interessato, obliterando in radice l'art. 23 Cost.

Ferma la condivisibilità della conclusione rassegnata dalle SS.UU. in relazione alla fattispecie vagliata, non rimane che attendere, per verificare il consolidamento dell'approccio adottato, la futura decisione su un'altra fattispecie finitima – in tema di imposta di registro, perequazione urbanistica e natura della cessione di cubatura – che è stata rimessa alle medesime SS.UU. da Cass. civ., sez. VI, ord., 15/09/2020, n. 19152 e che, similmente a quella esaminata, si connota per l'intersezione delle questioni tributarie con quelle civilistiche e amministrative.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BARTOLINI A., *I diritti edificatori in funzione premiale (le c.d. premialità edilizie)*, in *Riv. giur. urb.* 2008, II, 436 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Imposta comunale sugli immobili (ICI)*, in *Enc. dir., Agg.*, III, Milano, 1999, 669 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Rass. trib.*, 1999, 1354 ss.
- BOSCOLO E., *Le perequazioni e le compensazioni*, in *Riv. giur. urban.*, 2010, 104 ss.
- CICOGNANI F., *La nozione tributaria «unificata» di area fabbricabile*, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, 309 ss.
- CICOGNANI F., *La Corte costituzionale si pronuncia sulla nozione di area fabbricabile ai fini dell'i.c.i.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2008, 113 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 del leasing immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2154 ss.
- D'ORSOGNA D. (A CURA DI), *Perequazione urbanistica. Materiali per la comparazione giuridica*, 2, Torino, 2015
- DALLARI F., *Vincoli espropriativi e perequazione urbanistica: la questione della discrezionalità*, Bologna, 2018
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 231 e 784
- FEDELE A., *“Possesso” di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in *Giur. Cost.*, 1976, 2165
- GALEOTTI FLORI M. A., *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti*, Padova, 1983
- GAZZONI F., *Cessione di cubatura, “volo” e trascrizione*, in *Giust. civ.*, 2012, 101 ss.
- GIOVANARDI A., *Tributi comunali*, in *Dig. comm.*, XVI, Torino, 1999, 46 ss.
- MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000
- MARINI G., *Presupposto e soggetti passivi dell'ICI*, in *Fin. loc.*, 2004, 30 ss.
- MARELLO E., *Imposta comunale sugli immobili (I.c.i.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, II, 2003, 441 ss.
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 105 ss.
- MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990
- PAGLIARI G., *Corso di diritto Urbanistico*, Milano, 2015
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000
- 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 immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 2, 2020, 88 ss.
- PIGNATONE R., *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1982, I, 632
- STELLA RICHTER P., *Principi del diritto urbanistico*, Milano, 2006
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino 2019
- TRAPANI G., *I diritti edificatori*, Milano, 2014
- UDA M.G., *Profili civilistici della circolazione dei diritti edificatori*, in *Riv. Notariato*, 2015, 1221 ss.
- URBANI P., *La perequazione tra ipotesi di riforma nazionale e leggi regionali*, in *Edilizia e territorio. Commenti e norme*, 2008, 5 ss.

Prospettive di asimmetria tra mancati complementi del federalismo fiscale, nodi finanziari, divari regionali e crisi pandemica

Asymmetrical perspectives between absent fiscal federalism, financial limits, regional gaps and the pandemic crisis

LAURA LETIZIA

Abstract

La situazione interlocutoria in cui versa l'attuazione del regionalismo a geometria variabile richiede, in ragione della grave crisi in atto, approcci ancora più cauti. L'indispensabile premessa per le distribuzioni asimmetriche di competenze aggiuntive è il *quantum* di risorse necessarie a sostenerle, non esaudibile senza rispettare le regole di "sistema" che involgono, in specie il D.Lgs. n. 68/2011, nuovamente rinviato al 2023 dal decreto "Ristori-quater".

Parole chiave: federalismo fiscale, regionalismo, pandemia

Abstract

The interlocutory situation in which the implementation of regionalism with variable geometry finds itself, which requires even more cautious approaches due to the serious crisis in progress. The indispensable premise for achieving asymmetrical distributions of additional skills is the "quantum" of resources needed to support them, which cannot be exhausted without considering "system" rules that involve, in particular decree no. 68/2011 to be revised again in 2023 by the "Ristori quater".

Keywords: fiscal federalism, regionalism, pandemics

SOMMARIO: **1.** Premessa. Le molte questioni finanziarie e fiscali connesse alla differenziazione regionale. – **2.** La cornice ordinamentale del presente: cenni. – **3.** Le sospensioni del regionalismo *à la carte*. – **4.** I nodi da sciogliere. – **4.1.** Segue. Altre problematiche. **5.** – Conclusioni.

1. È noto l'intervento operato dalla riforma del Titolo V sull'art. 116 Cost. che consente alle Regioni ordinarie, *ex comma 3*, di conseguire «ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia» sulle competenze concorrenti (art. 117, comma 3, Cost.), oltre che su altre circoscritte, esclusivamente statali (comma 2), attuando la clausola di asimmetria. In tal modo, il principio dell'art. 5 Cost. sarà valorizzato seguendo un modello di regionalismo progressivo ad autonomia ponderata (TONIATTI L., *L'autonomia regionale ponderata: aspettative ed incognite di un incremento delle asimmetrie quale possibile premessa per una nuova stagione costituzionale del regionalismo italiano*, in *Reg.*, 2017, 4, 643).

È, altrettanto noto, che le Regioni Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, ciascuna con proprie specificità su un cardine di materie comuni, abbiano richiesto l'attuazione del "meccanismo" sul convincimento precipuo di riuscire ad assicurare maggiore efficienza ed efficacia finanziaria, anche a livello generale, ritenendo che dall'assetto differenziato non conseguiranno «nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica».

Le proponenti ritengono, in sostanza, che dall'affidamento in sussidiarietà di competenze addizionali, con riferite allocazioni di beni e risorse, anche umane e strumentali, le funzioni periferiche saranno più "produttive" e i "costi" statali comparativamente inferiori ai correnti (per approfondimenti, cfr. GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, Venezia, 2020, *passim*).

Le istanze sono confluite in tre accordi preliminari, sottoscritti con il Governo nel febbraio 2018, poi rivisti l'anno seguente sulla base di un parere del MEF (sui contenuti delle ultime pre-intese, Consiglio dei Ministri, seduta n. 44, 14 febbraio 2019). Al processo si è aggiunto il "d.d.l. quadro Boccia", ampiamente contestato, per velocizzare l'attuazione della differenziazione, dapprima inserito tra i collegati alla legge di bilancio, dopo espunto, sebbene indicato dalla Nota di aggiornamento al "DEF 2019".

Sui nodi finanziari del federalismo a geometria variabile si dirà di qui a poco. Preme, piuttosto, segnalare subito l'indispensabile premessa per realizzarlo, ossia quella riferita al *quantum* di risorse necessarie a finanziarlo, non esaudibile con meri rinvii a "regole di sistema", di cui alla L. n. 42/2009 e, in specie, al D.Lgs. n. 68/2011 (sul punto, URICCHIO A.F., *Primi passi nella direzione dell'autonomia finanziaria regionale differenziata. Profili finanziari*, in *Riv. Corte Conti*, 2019, 3, 8 ss.), peraltro volta sospeso per l'ennesima con rinvio al 2023 (art. 31-*sexies*, D.L. n. 137/2020). Si tratta, tra l'altro, di ridefinire l'addizionale Irpef con riferimento all'anno d'imposta precedente, l'aliquota di compartecipazione al gettito Iva e i costi standard, non prioritariamente sulla base del criterio della spesa storica. Le risorse idonee a coprire gli ambiti aggiuntivi dovranno salvaguardare, inoltre, la perequazione interregionale, garantire la "neutralità" dei residui fiscali, porsi nel rispetto degli equilibri finanziari territoriali, complessivi e sovraordinati.

Non si tratta, dunque, di una procedura di mera devoluzione finanziaria, ipotizzata a lasciare nelle Regioni coinvolte una parte fissa dei gettiti fiscali percepiti, né tantomeno di coprire l'asimmetria, almeno in via principale, facendo riferimento ai tributi propri regionali in senso stretto o a quelli statali, incrementando il livello di tassazione territoriale (STEVANATO D., *Profili finanziari del regionalismo differenziato*, in *Ec. soc. reg.*, 2019, 3, 98). Il riferimento preferenziale dovrebbe essere dato alle aliquote di compartecipazioni ai tributi erariali, non implicando l'autofinanziamento delle funzioni attribuite (GIROTTI D., *L'autonomia finanziaria delle regioni ordinarie: possibilità e limiti*, in *federalismi.it*, 2018, 7, 349).

Per esaminare i complessi riflessi del processo *in itinere* occorre, tuttavia, partire dalla questione preliminare, ricavabile dalla stessa norma che lo consente: la devoluzione è imprescindibilmente legata «al rispetto dei principi posti dall'art. 119 Cost.», a sua volta interessato, in termini legislativi, da più seguiti rinvenibili, *in primis*, nella delega sul federalismo fiscale. Più specificamente, il suo art. 14 dispone che la legge attributiva di forme e condizioni particolari di autonomia a una o più Regioni ordinarie, implica di provvedere all'assegnazione delle relative risorse rispettando i canoni del precetto, i contenuti della legge stessa, i principi di coordinamento con il sistema finanziario generale.

Per cui, l'asimmetria nasce e va sviluppata all'interno di un preciso limite ontologico: a ogni legittima aspirazione degli enti equiordinati di ricevere maggiori esplicazioni di autonomia finanziaria, strettamente correlata a quella tributaria, corrispondono manifestazioni applicative del precetto costituzionale integralmente considerato. La sua previa disciplina, in coerenza e in coordinamento con la quale ricevono regolamentazione i rapporti in materia Stato/Enti territoriali, ne è *condicio sine qua non* (LETIZIA L., *L'emergenza sanitaria: un'occasione per il già evidente riaccentramento?*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 1, 58).

Se ciò è indubitabile, altrettanto evidenti sono le risibili, deludenti, realizzazioni del federalismo fiscale, certificate dall'inerzia e/o insufficienza del legislatore delegato (GALLO F., *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, in *federalismi.it*, 2018, 10, 2), frenando la logica autonomistica cui si ispira il comma 3, art. 117 Cost., prefigurando il prospettato decentramento nell'assenza di antecedenti, basilari, compimenti, ossia della cornice di riferimento atta a ratificare la "condizione" cui la norma in esame fa dipendere l'autonomia negoziata.

Le aree di manovra dei territori continuano, infatti, a essere contenute, vuoi per la riserva di presupposto statale in materia tributaria e, laddove vi siano spazi, limitatamente utilizzati ricorrendo per lo più a norme agevolative (SALVINI L., *Federalismo fiscale. Diritto tributario*, in *Enc. dir.*, Annali, X, 2017, 423), vuoi per i vincoli posti alle politiche di spesa che non hanno censurato le spinte centripete verticali in materia (GALLO F., *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Riv. AIC*, 2017, 2).

I rapporti attuali denotano, così, tutta l'instabilità delle ripartizioni del potere finanziario nei suoi elementi dell'entrata e spesa, pur se andrebbero indirizzati a supportare funzioni e competenze territorialmente allocate.

In sostanza, la riforma del titolo V Cost., punto di avvio giuridicamente indispensabile, resta al palo in molti aspetti fondanti in ragione di diverse "implicazioni" e "complicazioni" a cui è stata data risposta dal neo-centralismo culminato, nel 2012, nella L. cost. sul "pareggio di bilancio" riversando tutti i suoi effetti negativi sulle Autonomie.

Da tanto, una contraddittoria e prevalente presenza di tributi derivati e partecipazioni ai tributi erariali con l'intervento esiguo della potestà normativa regionale sull'istituzione di tributi propri in senso stretto (questione posta con largo anticipo da BIZIOLI G. - SACCHETTO C., *Può ancora chiamarsi federalismo fiscale una riforma che limita la potestà legislativa tributaria delle regioni?*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 4, 858 ss.), esprimendo un quadro giuridico complesso, articolato, eppure irrisolto, con un'espansione corposa di "trasferimenti" e altre forme di entrata regolate dal Centro.

Alle assenze in breve riportate (per approfondimenti cfr., LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento delle Regioni. Ragioni e limiti del federalismo fiscale*, Torino, 2020, 235 ss.), si aggiungono ora le vicende conseguenti all'emergenza pandemica, imponendo seri ripensamenti per l'inadeguato svolgimento dei rapporti centro/periferia e che necessiterà delle "risposte" europee per sostenerne i seri effetti recessivi, ossia delle risorse da assegnare ai territori. Si tratta di questione correlata alla distribuzione dei fondi UE, la cui misura è rapportata soprattutto ai ritardi del Meridione (LETIZIA L., *Lo sviluppo competitivo delle imprese meridionali: inadeguatezza delle misure e inidoneità degli strumenti di finanza pubblica per l'avvio di processi indirizzati alla crescita economica*, in *IANUS*, 2011, 5, 39 ss.), per supportarlo verso scenari di ripresa (sui rischi di un regionalismo a diversi livelli di velocità, BUCCICO C., *L'evoluzione della fiscalità regionale: opportunità e limiti per le Regioni del Mezzogiorno*, in *Rass. econ.*, 2005, 16, 12 ss.; CARPENTIERI L., *L'autonomia differenziata tra scenari europei ed evoluzioni costituzionali*, in *Id.* - CONTE D., a cura di, *Dal federalismo al regionalismo. Prospettive nazionali ed esperienze europee*, Torino, 2019, 65).

Pur tuttavia, nel documento del DIPE dell'aprile u.s. *L'Italia e la risposta al Covid-19* (pp. 129, 133), il Fondo di sviluppo e coesione, quale copertura finanziaria a ristoro anche della perdita di gettito connessa all'emergenza sanitaria, prevede di riprogrammare le risorse destinate al Mezzogiorno (misura dell'80%), nonché di sospendere la clausola che gli garantisce una percentuale (34%) della spesa in conto capitale della P.A. Si è obiettato che si tratta di eventualità, ma le misure *CRII+* della Commissione per i fondi strutturali (COM/2020/138 *final*), prevedono che il sostegno finanziario potrà essere "mobilitato" con trasferimenti tra "categorie" di Regioni; circostanza questa confermata dal "DEF 2020", sebbene non ripresa dalla Nota di aggiornamento dell'ottobre u.s. e dalla L. n. 78/2020.

Quanto al *Piano Sud 2030*, si richiamano le interdipendenze tra territori e aree interne con indicazioni sulla distribuzione delle risorse del *Recovery and Resilience Facility* per ridurre i divari infrastrutturali, economici e sociali. Si tratta di un programma di investimenti nell'ambito del *Next Generation EU*. Il tema, comunque, è da sempre presente nella programmazione generale e, da sempre, non ha assicurato stanziamenti di bilancio per interventi pienamente efficaci. Il tutto, ancora, sembra essere un insieme di buoni auspici mancando principi e criteri a garanzia della definizione delle "missioni", con un'insistenza vaga sulla riprogrammazione 2021-2027, in particolare sulla "quota" da riservare al Mezzogiorno (50%), senza elementi certi a supporto.

Il ripreso dibattito sugli aspetti finanziari della differenziazione si connette, dunque, alla perenne questione dei *gaps* tra Regioni, nel paradosso di modifiche che, inattuata o incomplete, non hanno risolto i problemi a cui si rivolgevano con visioni dottrinali che appaiono inconciliabili.

Da un lato, si sostiene che l'atavica questione vada risolta destinando risorse concrete alle aree svantaggiate nel senso di un'autonomia cooperativa e solidale fondata, ex artt. 5, 117 e 119 Cost., su mutualità e sviluppo (GALLO F., *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, in *federalismi.it*, cit., 10), dall'altro, che tale "modello" sia in crisi (GIOVANARDI A., *La grande illusione? L'autonomia differenziata nel tunnel della centralizzazione statalista*, in questa Rivista, 2020, 4, 41). Dall'altro, che solo l'autonomia differenziata delle Regioni più dinamiche ed efficienti potrà assicurare prospettive di crescita del Paese che lo statalismo centralista non è stato in grado di garantire per ridurre il divario (GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Mille giorni. I referendum sull'autonomia meritano risposte*, in *Il Foglio*, 26 luglio 2020).

Le autorevoli opinioni concordando, comunque, sui tempi non brevi per attuare la differenziazione (sul punto, STEVANATO D., cit., 95) e sull'identificazione del "convitato di pietra" nel federalismo fiscale.

Quanto alla letteratura economica, per un verso, si afferma che il regionalismo à la carte condurrà a una malcelata secessione dei territori più ricchi (VIESTI G., *Verso la secessione dei ricchi?*, Roma - Bari, 2018, *passim*), per un altro, che si tratta di una secessione dalle inefficienze in un sistema a lungo bloccato (ROSSI N., *Non ci si può nascondere dietro al Sud*, in *Huffpost*, 21 luglio 2019).

Nondimeno, non saranno le contrapposizioni tra «egoismo vs solidarietà» a rendere qualche risultato scientificamente rimarchevole (STEVANATO D., *La grande illusione?*, cit., 41).

2. Il quadro finanziario e, più strettamente tributario, dell'ordinamento in commento è delineato dalle novelle degli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost., nonché all'art. 5, L. cost. n. 1/2012, con un assetto che, oltre a registrare la presenza incisiva dell'azione del coordinamento centrale mostra, come si è detto, un consistente incremento di forme di finanza derivata e, dunque, più "trasferimenti", la cui parte più cospicua è volta a finanziare il SSN (fondo perequativo, sostenuto dalla compartecipazione regionale al gettito Iva per coprire parti insufficientemente assolte da Irap, addizionale Irpef, accisa sulla benzina).

Eppure, sin dal 2000 il D.Lgs. n. 56 ne prevedeva la cessazione insieme a ulteriori forme di entrata direttamente regolate dallo Stato (sul punto, BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale* in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1301 ss.). Pertanto, il sistema è, per lo più, tratteggiato da un regime limitante "capacità" fiscali; quanto alla spesa ve n'è un sensibile ridimensionamento applicando l'obbligo del concorso regionale al contenimento dei saldi finanziari (LETIZIA L., *Regionalismo fiscale o riaccentramento?* in BUCCICO C., *et al.*, a cura di, *L'evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti "Primavere" di Napoli*, Padova, 2020, 241).

E così, il tutto resta disciplinato, in larga parte, come era previsto prima del decreto sulla "stabilizzazione della fiscalità regionale" che ha declinato, diversamente, un'autonomia impositiva con fonti di finanziamento per la spesa rapportate a scelte correlate alla riferibile capacità, definita quale "spazio disponibile" per reperire risorse da fonti proprie o fruite con lo Stato. Quanto all'attribuzione del gettito derivante da tributi derivati e compartecipazioni di entrate proprie, si ricorda l'art. 4, comma 3, che dispone(va), a far data dal 2013, per l'Iva, un intervento rivisto del principio di territorialità. Dal detto anno, le fonti di finanziamento delle Regioni ordinarie per erogare i LEP nelle materie sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale (per la spesa in conto capitale), con possibilità di includerne ulteriori, dovevano essere entrate tributarie rivisitate, eventualmente perequate, anche "proprie", per superare gli interventi statali e la perequazione calcolata sulla spesa storica.

Dalla visione del quadro attuale, la compromissione dell'autodeterminazione in materia per limiti interni ed esterni è palese, esprimendo grandi difficoltà nel poter implementare un sistema idoneo a supportare prospettive differenziazioni. Occorrono analisi preventive più accurate sui criteri di riparto da assumere in abbinamento alle funzioni da trasferire e, peraltro, se le dinamiche di gettito delle imposte compartecipate dovessero diminuire, le Regioni una volta differenziate, in applicazione del principio di responsabilità, avrebbero minori risorse, pur necessitando di "sostegni" statali (cfr. GIOVANARDI A.,

Audizione presso la Commissione parlamentare per le questioni regionali, 11 aprile 2019, in *camera.it*, che segnala che le eventuali riduzioni di gettito non avverrebbero, però, in forma compensativa).

3. Quanto alle motivazioni del legislatore nell'elaborare una clausola verso l'attuazione in esame, esse vanno ricercate nelle istanze espresse da alcune Regioni, accolte poi dalla Commissione per le riforme costituzionali nel d.d.l. "Revisione della parte seconda della Costituzione". Il suo art. 62, comma 3, individuava le compartecipazioni tributarie erariali «fino al raggiungimento dell'autosufficienza finanziaria», mentre il comma 5 prevedeva altri interventi a supporto con il fondo perequativo qualora i "costi" risultassero «superiori all'erogazione dei servizi».

Il dibattito, iniziato nel gennaio 1998, non proseguì per l'assenza di margini d'intesa e fu ripreso nel marzo 1999 con la proposta di L. cost. "Ordinamento federale della Repubblica", il cui art. 2 anticipava l'attuale 116 Cost. individuando gli ambiti materiali dell'autonomia addizionale (MARCELLI F., a cura di, *La legge costituzionale n. 3 del 2001*, in *camera.it*, novembre 2001). Nel corso della discussione in Senato, si accolsero gli esiti della "Bicamerale", proponendo d'includere il Veneto e la Lombardia tra le Regioni speciali, ma si ritenne più opportuno pensare a una realtà intermedia con cui le Regioni ordinarie avrebbero potuto ricevere forme e condizioni peculiari di autonomia in materie specifiche riservate alla competenza statale, oltre che in quelle concorrenti (cfr. MANGIAMELI S., *Audizione del 29 novembre 2017 presso la Commissione parlamentare per le questioni regionali*, in *issirfa.cnr.it*).

Con il nuovo Governo, il tema rientrò nel d.d.l. sulla *devolution* (per approfondimenti v., VANDELLI L., *Devolution e altre storie*, Bologna, 2002, 31 ss.; MORRONE A., *Promemoria per una Repubblica che verrà*, Bologna, 2006, 46 ss.). Quanto all'art. 119 Cost., si prevedero direttive sulla sussidiarietà verticale per edificare un nuovo sistema finanziario.

Nel 2003, il D.L. cost. "La Loggia-Bossi" pose la devoluzione in alternativa al regionalismo differenziato (il "Lodo di Lorenzago" ne indicò l'abrogazione), confluendo nella proposta di revisione costituzionale respinta dal *referendum* del 2006.

Nel corso della legislatura successiva, più iniziative si sono rivolte ad attuare l'ultimo comma dell'art. 116 Cost., con interventi anche sul sistema perequativo e/o per attribuire alle Regioni più tributi propri e compartecipazioni.

Per gli anni più recenti, si accenna al D.L. cost. del 2012 recante "Disposizioni di revisione della Costituzione e altre disposizioni costituzionali in materia di autonomia regionale", fondato «sull'unità giuridico-economica della Repubblica», quale «valore supremo» dell'ordinamento, la cui garanzia, «compito primario» dello Stato indipendentemente dal riparto di materie, va assicurata da una formula aggiuntiva al comma 1, art. 117 Cost., pure prevedendo un criterio rinnovato per fissarne il ruolo tra le competenze concorrenti. L'obiettivo dell'"Esecutivo Monti" era quello di porre (altre) restrizioni al tratto finanziario regionale sulla scia della L. cost. n. 1 per difficoltà attuative del federalismo fiscale ed esigenze di riequilibrio/contenimento della spesa.

In questo sintetico *excursus*, si menziona inoltre la "legge di stabilità 2014" che ha introdotto disposizioni sulla fase preliminare del procedimento asimmetrico con richiami al coordinamento finanziario, nonché il d.d.l. cost. n. 2422 del marzo u.s. con cui si intende aggiungere, tra l'altro, un comma all'art. 117 Cost. Si tratta della «clausola di supremazia statale» a tutela dell'unità giuridico-economica della Repubblica o dell'interesse nazionale, riprendendo parte del progetto "Renzi-Boschi" con evidenti propositi di ri-centralizzazione per allontanare differenziazioni regionali.

4. Come premesso, tre Regioni di diritto comune hanno siglato, quasi al termine della XVII legislatura, accordi preliminari distinti su intese volte ad acquisire ambiti di autonomia differenziata su un primo elenco di materie, definendone principi generali e metodi per conseguire riferibili attribuzioni.

Il processo, sottoposto al monitoraggio delle Commissioni per le questioni regionali e per l'attuazione del federalismo fiscale, doveva essere presentato al Parlamento con un d.d.l., come annunciato dal "Contratto per il governo del cambiamento". Nel contempo, solo una parte dell'allora maggioranza intendeva attuare celermente il precetto con leggi dedicate a ciascuna Regione negoziante. A sua vol-

ta, la dottrina costituzionalista maggioritaria rimarcava e rimarca gli effetti dell'operazione sul piano dell'assetto statale e regionale (cfr., tra l'altro, la lettera-appello sottoscritta da trenta costituzionalisti il 6 marzo 2019, in *regioni.it*, con replica di BERTOLISSI M., *Comunicato Giunta regionale del Veneto*, n. 343, in *regione.veneto.it*).

Insiediato il secondo “Governo Conte”, le proponenti hanno presentato testi rivisti delle bozze, non insistendo più né sull'attribuzione dei residui fiscali, né su assegnazioni più ampie dei gettiti compartecipati Irpef, Ires e Iva (giudicati incostituzionali dalla Consulta, sent. n. 118/2015).

I detti residui, rappresentati dalla differenza tra le entrate fiscali ed extra-fiscali prelevate da un territorio e risorse ivi spese, si intersecano, comunque e indirettamente, con l'autonomia differenziata «laddove il trasferimento di competenze dallo Stato alla Regione si accompagna a un superamento del criterio della spesa storica a favore di altri criteri di allocazione della spesa» (così, STEVANATO D., cit., 99).

In ogni caso, l'eventuale riconoscimento alle Regioni che producono, secondo i dati del 2016, quasi più del 40 per cento del PIL italiano e il 54,3 per cento delle esportazioni (cfr. MANGIAMELI S., *Audizione alla Commissione bicamerale per le questioni regionali*, in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati-Senato della Repubblica*, 6 febbraio 2019, 10) di una quota considerevole della partecipazione ai tributi statali, in aggiunta ai gettiti dei tributi regionali, oltre a specifici fondi di cui si richiede la regionalizzazione, avrebbe potuto ridurre l'inderogabile funzione perequativa atta alla redistribuzione della ricchezza prodotta nel Paese (CHIEFFI L., *La tutela del diritto alla salute tra prospettive di regionalismo differenziato e persistenti divari territoriali*, in *Nomos*, 2020, 3, 32). Secondo interpretazione diversa, però, la questione dei “residui” resta, atteso che le imposte sono pagate dagli individui, non dai territori (STEVANATO D., cit.); ancora, coloro che beneficiano della spesa sono coloro che li risiedono e, quindi, in applicazione del criterio di equità orizzontale, occorre un trattamento eguale ricorrendo le medesime condizioni (PISAURO G., *Audizione alla Camera dei Deputati in merito alla distribuzione territoriale delle risorse per aree regionali*, in *camera.it.*, 22 novembre 2017).

La Consulta, a sua volta, ha chiarito che «data la struttura fortemente accentrata [...] della riscossione delle entrate tributarie e quella profondamente articolata dei soggetti pubblici e degli interventi dagli stessi realizzati sul territorio [...], risulta estremamente controversa la possibilità di elaborare criteri convenzionali per specificare su base territoriale la relazione quantitativa tra prelievo fiscale e suo reimpiego». Quindi, il “residuo” non va inteso quale «parametro normativo riconducibile all'art. 119 Cost.»; si tratta di un concetto utilizzato per provare a «individuare l'ottimale ripartizione territoriale delle risorse ottenute attraverso l'imposizione fiscale» (sent. n. 69/2016).

Riguardo ai fabbisogni standard, essi non sarebbero più commisurati alle capacità fiscali per non predisporre standard di spesa più generosi a vantaggio delle Regioni “virtuose” con conseguenti livelli di servizio in più rispetto alle altre. Si è, però, evidenziato che ciò non precluderebbe che esse ricevano risorse maggiori in termini di compartecipazioni poiché, per molti servizi pubblici, la loro spesa pro-capite è inferiore a quella media nazionale. Le Regioni più meritevoli otterranno, quindi, più risorse, ma le meno meritevoli manterranno le stesse competenze con minori risorse «considerato che i mezzi finanziari disponibili sono, per definizione, limitati e che non si può tirare una coperta troppo corta da una parte, senza scoprirne un'altra» (CHessa O., *Il regime differenziato e la crisi del principio autonomistico*, in *sipotra.it*, 2017, 11. *Contra* BURATTI A., *Il federalismo fiscale: il punto di vista di un economista*, in *Fed. fisc.*, 2017, 1).

Al momento, come segnalato, vi è una bozza di legge cornice entro cui sottoscrivere gli accordi, da cui si desume che le materie LEP saranno trasferite solo quando si definiranno i LEP (art. 2, comma 2). In caso contrario – ovvero se entro un anno dall'approvazione della legge non si provvederà in tal senso – con intendimento augurale, visto il ristrettissimo lasso temporale delineato per calcolarli dopo innumerevoli anni in carenza, era prevista la nomina di un commissario. L'ipotesi è stata tralasciata, riproponendosi il trasferimento immediato delle funzioni amministrative (Commissione parlamentare per le questioni regionali, *Audizione del Ministro per gli Affari regionali e le Autonomie*, 30 settembre 2020).

Quanto alle risorse finanziarie della differenziazione, esse dovranno essere determinate in termini di spesa storica sostenuta dallo Stato per l'esercizio di ogni funzione trasferita, da rideterminare in termini di fabbisogni standard. Se, però, quest'ultimi risulteranno non operativi dall'adozione dei decreti attuativi, si assumerà il criterio di riferimento della spesa media pro-capite sostenuta dallo Stato sul territorio nazionale. Più specificamente, nella fase iniziale le funzioni in più saranno determinate dalla cessione di una quota Irpef ed, eventualmente, di cespiti generati in ogni territorio, sulla scorta del suddetto parametro (a tanto dovrebbe provvedere un Comitato tecnico per individuare nuovi fabbisogni di spesa e metodologie di calcolo, mentre delle Commissioni paritetiche dovrebbero individuare la spesa storica di ciascuna Regione e il valore di fabbisogno finanziario).

Altri nodi non secondari restano da dipanare. Tra questi, quello collegato all'osservanza dell'equilibrio di bilancio (artt. 9-12, L. n. 243/2012, come modificati dalla L. n. 164/2016), al momento "sospeso", che interviene sulle Regioni per assicurarne il concorso alla sostenibilità del debito, richiedendogli, una volta differenziate, di identificare/quantificare con previsioni finanziarie le risorse a sostegno dei nuovi oneri.

Dalla segnalata simultaneità, di cui all'ultima parte dell'attuanda norma, tra «ulteriori funzioni» e «mezzi» atte a sostenerle è, ovviamente, irrinunciabile il richiamo al comma 4 dell'art. 119 Cost. e, più diffusamente, a ogni suo canone contenente le modalità di finanziamento dei territori e dai quali, peraltro, si evincono già differenziazioni insite nello stesso concetto di autonomia (per quest'aspetto, BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, 41).

In definitiva, le modalità per l'applicazione dell'art. 116, ultimo comma, Cost., sottintendono attinenze tra competenze addizionali – che abbracciano tutte le funzioni amministrative di riferimento (art. 118, comma 2, Cost.) – e "strumenti" consentiti dall'art. 119 Cost., riunendo diversificazione territoriale e unità dell'ordinamento, anche per obiettivi solidaristici, rafforzati dall'art. 2 Cost., in ottemperanza agli artt. 3 e 5 Cost. e, più in generale, a tutto l'impianto autonomistico.

L'asimmetria necessita, perciò, di "tutele" potendo comportare, in prospettiva, sperequazioni eccessive quanto ai livelli dei diritti prestazionali dei cittadini, intaccando l'uguaglianza sostanziale sul presupposto che la clausola si estende anche a materie legislative di competenza del solo Stato.

La struttura finanziaria territoriale, inoltre, sarà investita da infiniti provvedimenti, con esiti in materia fiscale, per definire nuovi elementi di "flessibilità" attraverso interventi su tributi, aliquote e fabbisogni standard da rimodulare per tagli e trasferimenti. Inoltre, l'identificazione del livello di compartecipazione delle aliquote erariali potrebbe riversarsi sui profili perequativi connessi alle capacità di scelta in materia tributaria.

Per quanto attiene alla programmazione finanziaria volta a investimenti regionali infrastrutturali da realizzare con risorse in più, i processi relativi dovranno raccordarsi con la rivisitata programmazione europea. La dotazione dei mezzi di finanziamento, d'altro canto, dovrà soddisfare fabbisogni in applicazione del principio del finanziamento integrale delle funzioni, idoneo ad assicurare correlazione con le risorse.

Il quadro, completato dalla transizione dal criterio della spesa storica ai costi standard per determinare le risorse finanziarie per esercitare le nuove funzioni, richiederà criteri omogenei per erogare servizi finalizzati, in prospettiva, a ridurre inefficienze allocative. Il parametro per stimare le risorse della differenziazione è ancora momentaneo, non vi sono analisi rigorose su costi standard e livelli essenziali; in aggiunta, la spesa storica da considerare, nelle more di determinazione e applicazione dei detti costi, non considera in modo completo il livello di efficienza nell'erogare i servizi forniti dalla P.A., peraltro non uniformi.

In sostanza, il quadro giuridico-finanziario territoriale, pur delineando un modello sufficientemente "aperto" (RIVOSECCHI G., *Autonomie territoriali e assetto della finanza locale*, in *federalismi.it*, 2017, 22), richiede di osservare i principi generali di uguaglianza, solidarietà, unità e non deve trascurare che al Centro vanno le risorse destinate al debito pubblico che non può essere regionalizzato (CARAVITA DI TORITTO B., *L'autonomia del Nord nel perimetro della Costituzione italiana*, in *federalismi.it*, 2017, 20,

3). Lo stesso testo dell'art. 116 Cost., comma 3, pone, del resto, un vincolo duplice di “sostenibilità” alla differenziazione: oltre ad essere “coperta”, deve essere “compatibile”.

4.1. Il grado più o meno intenso con cui i territori hanno utilizzato nuove attribuzioni, indipendentemente dalla parte da attuare del precetto, ha già determinato tipicità nei loro ordinamenti (cfr. BIN R., *Regionalismo differenziato e utilizzazione dell'art. 116, terzo comma, Cost. Alcune tesi per aprire il dibattito*, in *IdF*, 2008, 1, 16), su cui intervengono i “meccanismi” dell'art. 119 Cost. che s'indirizza verso un assetto a finanza originaria. Fattispecie di finanza derivata con trasferimenti dal bilancio nazionale sono precluse, se non a fini perequativi, e senza vincoli di destinazione. Sono ammessi, inoltre, conferimenti di risorse aggiuntive in contesti di “bisogno” o agevolanti politiche di sviluppo tendenzialmente atti a uniformare i livelli di godimento dei diritti fondamentali.

Nondimeno, le espressioni di finanza derivata prevalgono e, soprattutto, per i rinvii della “fiscalizzazione” regionale.

Venendo a qualche conclusione, il finanziamento del regionalismo differenziato implicherà che lo Stato, esercitando la propria potestà esclusiva (comma 2, lett. *m*, art. 117, Cost.), dovrà definire i LEP per devolvere le funzioni fondamentali sulle materie richieste, ma al momento non vi sono dati certi per stime sui fabbisogni di spesa, se non per i LEA che non hanno certo mostrato, come la pandemia ha fatto emergere, una tutela uniforme del basilare diritto alla salute. Per gli altri ambiti, pur prevedendosene la ricognizione, il monitoraggio è a oggi incompleto.

Quindi, se s'intendono assegnare ulteriori forme di autonomia su nuove competenze senza certamente definire prima i LEP (in mancanza, ovvero se entro un anno dall'entrata in vigore della legge attributiva dell'asimmetria ciò non avverrà, le devoluzioni sono provvisoriamente ammesse con finanziamenti «sulla base del riparto delle risorse a carattere permanente iscritte nel bilancio dello Stato a legislazione vigente»), gli “strumenti” per coprire fabbisogni sono *anche* i tributi derivati e autonomi regionali.

Quanto alla legge dell'asimmetria, essa dovrà indicarne coperture e finanziamenti non prescindendo, tra l'altro, dall'art. 2, lett. *b*), *c*), *f*), e *l*), L. n. 42, ossia da fattispecie che involgono: *i*) razionalità e coerenza dei tributi e del sistema complessivo; *ii*) semplificazione e trasparenza del prelievo; riduzione della tassazione; efficienza amministrativa; *iii*) rispetto dello Statuto dei diritti del contribuente; *iv*) applicazione dei costi e fabbisogni standard, definendo obiettivi di servizio delle PP.AA. su funzioni fondamentali per i LEP; *v*) non alterazione della progressività del sistema tributario e osservanza della capacità contributiva nel concorso alla spesa pubblica.

Il fulcro per regolamentare efficacemente i rapporti centro/periferia, in definitiva, è quello di prevedere meccanismi di armonizzazione entrate/spese territoriali correlati alle funzioni ampliate, oltre a misure finanziarie non generiche per evitare nuove “disuguaglianze”, cogliendo l'occasione straordinaria del sostegno finanziario dell'Europa.

La tesi della correlazione tra autonomia di entrata, da declinare in prospettiva di scelte autonome, anche in ambito fiscale, con collegate responsabilità, non dovrà prescindere dal tema dei divari territoriali che, purtroppo, riguarderanno anche le Regioni “virtuose” rispetto ad altre realtà sovranazionali.

Non bisogna, quindi, dimenticare che lo Stato non è una mera somma di autonomie che tendono a gestire le proprie risorse; il sovrappiù di potere dell'unione statale è dato dalla maggiore dimensione geo-politica che rappresenta sul piano globale, da redistribuire tra tutte le sue componenti, sul presupposto che qualsiasi attività pubblica, sotto il profilo finanziario, ha dimensione nazionale (CARAVITA DI TORITTO B., cit.), da declinare nel senso di un'appartenenza comune per raggiungere obiettivi (CONTRINO A. - FARRI F., *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in questa Rivista, 28 marzo 2020). Solidarietà e coesione devono essere i capisaldi degli interventi, identificando servizi e funzioni in più da allocare nelle Regioni, la cui misura non deve comportare altri “scompensi”, congiuntamente a politiche pubbliche che meglio redistribuiscono le risorse.

L'autonomia policentrica va declinata, allora, nel senso di farsi portatrice di processi d'integrazione, non di separazione (GALLO F., *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, in AURICCHIO A.F., a cura di, *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, 2013, 27), in modo da agevolare la tenuta e la ricostruzione del tessuto economico-sociale (ROLLA G., *Federalismo e regionalismo in tempi di transizione*, in *federalismi.it*, 22 giugno 2018. Cfr., altresì, MARONGIU G., *Il c.d. federalismo fiscale*, in ID. - MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 40), allineandosi alle tendenze europee che l'accentuano ricorrendo proprio a forme asimmetriche e speciali (POLA G., *Il distacco dall'uniformità e la ricerca di autonomie differenziate: un caso non solo italiano*, in BERNABEI G. - MONTANARI G., a cura di, *Regionalismo differenziato e coordinamento della finanza pubblica*, Padova, 2019, 61). Diversamente, il rischio è di un nuovo assetto che assommerà alle interferenze statali quelle di una scomposta devoluzione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARFARAS G. (A CURA DI), *L'Italia delle Autonomie alla prova del Covid-19*, Milano, 2020
- BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2013
- BIZIOLI G. - SACCHETTO C., *Può ancora chiamarsi federalismo fiscale una riforma che limita la potestà legislativa tributaria delle regioni?*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 4, 858 ss.
- BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, IV ed., Torino, 2012
- BUCCICO C., *L'evoluzione della fiscalità regionale: opportunità e limiti per le Regioni del Mezzogiorno*, in *Rass. ec.*, 2005, 16, 7 ss.
- BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale* in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1301 ss.
- CARAVITA DI TORITTO B., *L'autonomia del Nord nel perimetro della Costituzione italiana*, in *federalismi.it*, 2017, 20, 3
- CHIEFFI L., *La tutela del diritto alla salute tra prospettive di regionalismo differenziato e persistenti divari territoriali*, in *Nomos*, 2020, 3
- CIPOLLINA S., *Tra passato e futuro*, Bari, 2016
- CONTRINO A. - FARRI F., *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in questa Rivista, 28 marzo 2020
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano 2008
- FANTOZZI A., *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib. int.le*, 2008
- FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana, I doveri di solidarietà*, in PEZZINI B. - SACCHETTO C. (a cura di) *Atti delle Giornate europee di diritto costituzionale tributario*, Milano, 2005
- GALLO F., *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Riv. AIC*, 2017, 2
- GALLO F., *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, in *federalismi.it*, 2018, 10
- GALLO F., *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, in AURICCHIO A.F. (a cura di), *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, 2013
- GIOVANARDI A., *La grande illusione? L'autonomia differenziata nel tunnel della centralizzazione statalista*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4
- GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Mille giorni. I referendum sull'autonomia meritano risposte*, in *Il Foglio*, 26 luglio 2020
- GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, Venezia, 2020
- GIROTTI D., *L'autonomia finanziaria delle regioni ordinarie: possibilità e limiti*, in *federalismi.it*, 2018, 7
- LETIZIA L., *Lo sviluppo competitivo delle imprese meridionali: inadeguatezza delle misure e inidoneità degli strumenti di finanza pubblica per l'avvio di processi indirizzati alla crescita economica*, in *IANUS*, 2011, 5
- LETIZIA L., *Dal federalismo fiscale "simmetrico" al decentramento fiscale "asimmetrico" nella prospettiva dell'autonomia finanziaria differenziata*, in *Inn. dir.*, 2019, 1

- LETIZIA L., *L'emergenza sanitaria: un'occasione per il già evidente riaccentramento?*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 1
- LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento delle Regioni. Ragioni e limiti del federalismo fiscale*, Torino, 2020
- LETIZIA L., *Regionalismo fiscale o riaccentramento?* in BUCCICO C., et al. (a cura di), *L'evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti "Primavere" di Napoli*, Padova, 2020
- MANGIAMELI S., *La riforma del regionalismo italiano*, Torino, 2002
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, V ed., Torino, 2019
- MORRONE A., *Promemoria per una Repubblica che verrà*, Bologna, 2006
- ONIDA V., *Limiti e prospettive del regionalismo*, in DE MARTIN G.C. - MERLONI F. (a cura di), *Per autonomie responsabili. Proposte per l'Italia e l'Europa*, Roma, 2017
- POLA G., *Il distacco dall'uniformità e la ricerca di autonomie differenziate: un caso non solo italiano*, in BERNABEI G. - MONTANARI G. (a cura di), *Regionalismo differenziato e coordinamento della finanza pubblica*, Padova, 2019
- RIVOSECCHI G., *Autonomie territoriali e assetto della finanza locale*, in *federalismi.it*, 2017, 22
- ROSSI N., *Non ci si può nascondere dietro al Sud*, in *Huffpost*, 21 luglio 2019
- RUGGIERI A., *Neoregionalismo, dinamiche della normazione, diritti fondamentali*, in *giur.cost.*, 2002
- SAITTO F., *Costituzione finanziaria ed effettività dei diritti sociali nel passaggio dallo "Stato fiscale" allo "Stato debitore"*, in *rivistaaic.it*, 2017, 1
- STEVANATO D., *Profili finanziari del regionalismo differenziato*, in *Ec. soc. reg.*, 2019, 3, 95 ss.
- TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 9, 13 ss.
- TONIATTI L., *L'autonomia regionale ponderata: aspettative ed incognite di un incremento delle asimmetrie quale possibile premessa per una nuova stagione costituzionale del regionalismo italiano*, in *Reg.*, 2017, 4, 635 ss.
- URICCHIO A.F., *Primi passi nella direzione dell'autonomia finanziaria regionale differenziata. Profili finanziari*, in *Riv. Corte Conti*, 2019, 3, 3 ss.
- URICCHIO A.F., *Autonomia regionale differenziata tra criteri di riparto delle funzioni e perequazione finanziaria*, in PASTORE F. (a cura di), *Il regionalismo differenziato*, Padova, 2019
- ZANARDI A., *Le richieste di federalismo differenziato: una nota sui profili di finanza pubblica*, in *Astrid Rass.*, 2017, 11

XIV – TRIBUTI EUROPEI

Towards a plastic-free economy: the Italian plastic tax

Verso una economia libera dalla plastica: la tassa sulla plastica in Italia

ERIKA SCUDERI

Abstract

The fight against plastic waste has never been as high on the European and Italian agenda as it has been in recent years, and this is clearly demonstrated by the various measures recently adopted to promote the progressive reduction of single-use plastic products and their disposal in the environment. On the one hand, from 1 January 2021, the EU has introduced a New EU Own Resource calculated on the weight of non-recycled plastic packaging waste generated by Member States. On the other hand, from 1 July 2021, the Italian Plastic Tax introduced with the Budget Law 2020 is expected to enter into effect. Despite the draft implementing provisions shared by the Customs Agency on 18 February 2021, many grey areas and uncertainties remain.

Keywords: *Plastic Tax, MACSI, Environmental Taxation, EU own resources, 2030 Agenda*

Abstract

L'impegno nella lotta ai rifiuti plastici non è mai stata così in primo piano tra le priorità politiche europee e italiane come negli ultimi anni, come dimostrato dalle diverse misure recentemente adottate a seguito di lunghi studi per promuovere la progressiva riduzione dei prodotti in plastica monouso e il loro smaltimento nell'ambiente. Da un lato, a partire dal 1° gennaio 2021, l'UE ha introdotto una nuova risorsa propria calcolata sul peso dei rifiuti di imballaggio in plastica non riciclati generati dagli Stati membri. Dall'altro, dal 1° luglio 2021 è prevista l'entrata in vigore della Plastic Tax italiana introdotta con la Legge di Bilancio 2020. Nonostante la bozza delle disposizioni attuative condivise dall'Agenzia delle Dogane il 18 febbraio 2021, rimangono numerose incertezze.

Parole chiave: *imposta sul consumo di manufatti in plastica, MACSI, Plastic Tax, risorse proprie dell'Unione europea, fiscalità ambientale, Agenda 2030*

TABLE OF CONTENTS: **1.** Introduction - **2.** The International and European framework - **3.** Focus on the New EU Own Resource - **4.** Italian plastic tax: legislative framework and uncertainties - **5.** Customs Agency draft provisions: are they enough? - **6.** Lights, shadows and final remarks.

1. “While some might regard the global rise of plastic as a fantastic economic success story, others see an environmental tragedy” (ROLAND G., *Earth and Plastic* in PHILIPPE T. (ed.), *Earth 2020: An Insider's Guide to a Rapidly Changing Planet*, Cambridge, UK: Open Book Publishers, 2020, <https://doi.org/10.11647/OBP.0193>). The versatility of plastic in our economy and our reliance on such material are unanimously recognised (e.g., in its use for packaging, insulation materials and biocompatible plastics), but the way it is produced, used and disposed of has extremely harmful effects on the environment. According to researchers, between 1950 and 2015, the cumulative generation of plastic waste (primary and recycled) amounted to 6,300 million metric tons: of these, only 9% have been recycled (GEYER R.

- JAMBECK J. - LAW K., *Production, use, and fate of all plastics ever made*, 2017, Science Advances, 3). It should also be considered that plastic packaging accounts for nearly half of all plastic waste globally, and much of it is thrown away right after the product is purchased (UNEP, *Single-Use Plastics: A Roadmap for Sustainability*, 2018). In the European continent, 80 to 85% of marine litter found on shores is made up of plastics, but the millions of tons of such waste that end up in the oceans each year are only the most visible and alarming sign of the problem. Over the last decade, the attention to environmental protection and biodiversity conservation has become high on political agendas. The urgent need to address environmental issues surrounding the production, use and consumption of plastics has led to the introduction of several international, European and domestic measures.

2. At the international level, the increased sensitivity stemming from the awareness of human activities' harmful effects on the environment led to the United Nations Organization's ("UN") *2030 Agenda for Sustainable Development*. With 17 Goals and 196 targets, the UN proclaimed its determination to protect the planet from degradation through sustainable consumption and production, sustainable management of natural resources and by taking vital actions to combat climate change to support the needs of the present and future generations. In particular, even though plastic pollution is not the main topic of any of the 17 Goals, SDG target 14.1 is often referred to when addressing this theme where it reads: "By 2025, prevent and significantly reduce marine pollution of all kinds, in particular from land-based activities, including marine debris and nutrient pollution".

At the EU level, the long-standing pledge to make all plastic packaging recyclable resulted in the adoption by the European Commission ("EU Commission") of an Action Plan for the Circular Economy in which it commits to the development of a "strategy addressing the challenges posed by plastics throughout the value chain and taking into account their entire life-cycle" (COM(2015) 614 final, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Closing the loop - *An EU action plan for the Circular Economy*. Brussel, 2.12.2015). In this context, the European Parliament ("EU Parliament") and the Council of the European Union ("Council") adopted Directive (EU) 2019/904 to prevent and reduce the impact on the environment of certain plastic products and to promote a transition to a circular economy (Directive (EU) 2019/904 of the European Parliament and of the Council of 5 June 2019 on the reduction of the impact of certain plastic products on the environment).

Finally, in implementing the aforementioned Directive, Italy introduced a tax on the consumption of single-use plastic items ("MACSI") but, due to economic constraints caused by Covid-19, its enactment has been postponed to 1 July 2021 ("Italian Plastic Tax"). The (net) revenue from the Italian Plastic Tax was estimated to be just under Eur 470 million for the year 2021 and Eur 290 million for 2022 (Dossier 2020 Italian Budget Law, *Profili finanziari* – A.C. 2305, p. 437).

In light of the first reactions against the Italian Plastic Tax, which was at first seen as a duplicate of the newly introduced national contribution to the EU budget (the "New EU Own Resource") leading to double taxation, it is worth stressing their substantial difference. While the first one is a domestic fiscal measure to be paid by specific taxpayers on the weight of virgin plastic items **produced**, the New EU Own Resource is linked to non-recycled/recyclable **plastic waste generated** by the Member States and is paid by them.

3. More in detail, in December 2020, the Council adopted a Decision through which rules on the allocation of own resources to the Union were laid down, and the New EU Own Resource was introduced (Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own resources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom).

The New EU Own Resource will be proportional to the weight of non-recycled plastic packaging waste reported each year by each EU Member State, calculated as the difference between (i) the weight of the plastic packaging waste generated in a Member State in a given year and (ii) the weight of the plastic packaging waste recycled in that year determined pursuant to Directive 94/62/EC.

The national contribution amount shall be defined by applying a call rate of Eur 0.80/kg to the weight so determined (with a downward adjustment for the Member States with a GNI per capita below the EU average as of 2017).

The New EU Own Resource should incentivise the Member States to reduce plastic waste streams and contribute to the achievement of plastics strategy's objectives and a circular economy. As the EU Commission pointed out in its Proposal (EU Commission, COM(2018) 325 final 2018/0135 (CNS), Bruxelles, 2/5/2018), this measure does not create any new tax for EU citizens. Indeed, the EU does not have the power to levy taxes, and the introduction of new categories of own resources fully respects national fiscal sovereignty (Proposal, para. 1.3 'Proposal for a Reform of the Financing System: addressing EU economic and environmental Challenges').

According to the subsidiarity principle, the Member States are free to adopt the most appropriate measures to achieve the objectives set. In this respect, although they may decide to pay the New EU Own Resource from their national budget, it is expected that some States will impose a new form of tax on plastic packaging products, potentially leading to different regimes within the EU. To date, six EU countries have already introduced taxes on plastic waste (i.e., Denmark, Hungary, Latvia, Slovenia, Sweden and The Netherlands), four EU countries – plus the former member, the United Kingdom – announced the introduction of taxes on plastic waste (i.e., Greece, Ireland, Italy and Spain) and ten EU countries are currently discussing about the introduction of such taxes (i.e., Austria, Belgium, Bulgaria, Croatia, Cyprus, Finland, Germany, Lithuania, Portugal and Romania). In light of the above, it would be desirable to evaluate a potential common solution to avoid the overlapping of various administrative, tracking, reporting, and economic burdens.

According to an EU Commission estimate, the New EU Own Resource is expected to finance the EU budget for approx. Eur 7 billion in the period 2021-2027, i.e., 4% of total resources (Proposal, paras 3.3 and 3.4. '*Estimated Changes in the Structure of EU Financing by 2027*'). It should be noted that since this measure constitutes an own resource entered in the budget of the Union – and it is not an extraordinary and temporary additional mean to deal with the consequences of the Covid-19 crisis referred to in Article 5 of the Decision –, the revenue collected will be used to finance all expenditures entered in the EU's annual budget without specific constraints.

4. Different in nature and scope from the New EU Own Resource, the Italian Plastic Tax has been introduced by Article 1, paragraph 634 of Law No. 160 of 27 December 2019 ("**2020 Italian Budget Law**"). Due to the unprecedented economic conditions caused by the Covid-19 pandemic, Law Decree No. 34 of 19 May 2020 (setting forth urgent measures regarding health, support for work and the economy, as well as social policies related to the epidemiological emergency caused by Covid-19) postponed its entry into effect to 1 July 2021.

The **tax obligation** arises in connection with domestic production, final importation from non-EU countries or introduction into Italy from other EU countries of MACSI. The tax is due at the time of release for consumption of the MACSI in Italy.

The **objective scope** includes single-use plastic items that are: (i) composed in total or in part of organic polymers of synthetic origin; (ii) have or are meant to have the function of containment, protection, manipulation or delivery of goods or foodstuffs; (iii) are not conceived, designed or placed on the market to perform several transfers during their life cycle or to be reused for the same purpose for which they were conceived. The tax is also applied on items made of plastic materials that allow the closure, sale and presentation of other MACSIs and semi-finished products made from plastic used to produce MACSIs. In order to provide clarifications with respect to the (unclear) objective scope of the tax, Law No. 178 of 30 December 2020 ("**2021 Italian Budget Law**") stated that plastic preforms are included within the definition of 'semi-finished MACSI' (Article 1, paragraph 1084 of the 2021 Italian Budget Law). On the contrary, MACSIs that are compostable according to UNI EN 13432:2002 provisions, medical devices, MACSIs used to contain or protect medical formulations and MACSIs deriving from recycling processes, do not fall within the scope of the Italian Plastic Tax. This provision makes the ac-

curate description of plastic good's composition crucial in order to define whether or not and on which part of the item the Italian Plastic Tax is due.

The **tax** amounts to Eur 0.45/kg of MACSI.

The **person liable to plastic tax** is: (a) when the MACSI is produced and sold in Italy, the producer (unless the manufacturer produces MACSI by using as raw material or semi-finished products other MACSI on which the plastic tax is paid by another person, without the addition of other plastic materials referred to in Article 1, para. 634) or, as per the 2021 Italian Budget Law, the person that intends to sell the MACSI produced on its behalf in an Italian production plant (e.g., tolling agreements); (b) the acquirer or the importer when MACSI items come from the other EU Member States or third countries; (c) any seller of plastic items when a private consumer purchases goods from another EU Member State. The appointed tax representative is jointly liable with the non-resident person for the plastic tax due. The tax structure is now more consistent with the MACSI production value-chain and partially overlaps with the sugar tax design, simplifying procedures for economic operators and the Customs Agency responsible for the tax assessment.

The **plastic tax return** shall be submitted to the Customs Agency by the end of the month following the calendar quarter to which the tax return refers. The tax due shall be paid by the same deadline. For the **late filing of the plastic tax return**, an administrative penalty from Eur 250 to Eur 2,500 shall apply. The Customs Agency has recently released three different draft plastic tax return forms to be filled respectively by manufacturers (Forms A1 and A2), sellers (Form B), buyers and intra-EU sellers (Form C).

According to Article 1, para. 641, the tax due is **assessed** based on the abovementioned quarterly tax returns reporting all the elements required to determine the payable amount. Audit activities are performed by the Italian Customs Agency and the Tax Police.

Failure to pay the tax is punished with an administrative penalty ranging from two to five times the tax evaded, but not less than Eur 250. In case of **the tax's late payment**, an administrative penalty equal to 25% of the tax due, but not less than Eur 150, shall apply.

The legislative framework described so far has some grey areas.

For example, according to the 2021 Italian Budget Law, the Customs Agency should set criteria for determining, even on a flat-rate basis, the quantity of MACSI contained in imported goods. In this respect, uncertainties may arise with regards to mixed products or goods sold without detail on the weight of the plastic not recycled and not recyclable (See SANTACROCE B., *Il nuovo prelievo della plastic tax ad alto impatto nei cicli aziendali*, in *Norme&Tributi*, 22 January 2021, 21).

Furthermore, it is also doubtful whether the concept of "supply" as a taxable event, according to para. 639 of the Italian 2020 Budget Law, is related to the invoicing or delivery of the goods.

Besides, where the amount of tax due is not exceeding Eur 25, the plastic tax does not apply, and the plastic tax return shall not be submitted. In such a case, since the tax assessment is based on these quarterly tax returns reporting all the elements required to determine the payable amount, it is uncertain how the Customs Agency should verify whether taxpayers correctly calculated the weight of MACSI eligible to tax and therefore the amount of tax due.

Finally, many pivotal aspects are not clarified and have been delegated to a decision of the Director of the Customs Agency (e.g., the identification of the MACSI in the customs area through the use of Combined Nomenclature Codes, the content of the quarterly tax return, rules for the assessment and payment of the tax, the identification of suitable instruments for tracking the quantity of recycled plastic present in the MACSI, rules to request the refund provided for by para. 642).

5. On 18 February 2021, the Italian Customs Agency shared the draft of the long-awaited implementing provisions, defining (i) the scope of application (Art. 1); (ii) Taxable persons' obligations (Art. 2); (iii) Obligations of EU sellers and purchasers (Art. 3); (iv) Importers' obligations (Art. 4); (v) Content of the plastic tax return, payments' and refunds' procedures (Art. 5).

The following aspects are worth mentioning.

As for the first point, the draft tries to clarify the objective scope of application of the Italian Plastic Tax and provides a non-exhaustive list of items included within the meaning of ‘MACSI’. In this respect, it has been explained that MACSI items made with the use, even partial, of plastic materials consisting of organic polymers of synthetic origin included under customs headings 3901, 3902, 3903, 3904, 3905, 3906, 3907, 3908, 3909, 3910 and 3911 of the Combined Nomenclature of the European Union will be subject to the Italian Plastic Tax.

The document also indicates suitable instruments for tracking the quantity of recycled plastic present in the MACSI, imposed on manufacturers and EU purchasers and sellers. As for the manufacturers, they are required to meet a number of obligations that can be summarised as follows: (i) Reporting obligations (i.e., to make appropriate prior communication, by electronic means, to the Customs Agency; to communicate an updated list of the sellers for whom the manufacturing activity is carried out at the production plant, with an indication of the relevant ID numbers; to submit a quarterly tax return); (ii) “Organisational” duties (i.e., to set up separate storages for virgin plastic material and recycled plastic material as well as the types of MACSI introduced in the plant); (iii) Liability to pay the Italian Plastic Tax; (iv) Accounting duties (i.e., to indicate in the invoices the data underlying the determination of the plastic tax that is included in the total consideration; to keep daily accounts for the production plant; and to keep an updated list of the plant operators where recycling processes of the plastic used in the production plant are carried out).

For EU purchasers and sellers (the latter through their tax representative) the following burdens have been foreseen: (i) Reporting obligations (i.e., to make a specific prior communication, by electronic means, to the Customs Agency and submit a quarterly tax return); and (ii) Accounting duties (i.e., to keep a daily accounting of the MACSI handled and to keep the invoices for each MACSI purchase).

As far as the refund application is concerned, the draft indicates that it must be accompanied by a copy of the purchase invoices showing that the tax has been paid and of the documentation proving the export or intra-EU transfer of the MACSI.

Finally, the draft confirms that offsetting the plastic tax with “other taxes and contributions” is allowed but does not provide further details on the identification of such other taxes and contributions.

6. In the author’s view, the success of the Italian Plastic Tax cannot be achieved without (i) simple implementation measures and a clearly defined scope of application (ii) adequate incentives for economic players subject to such tax, in order to allow a fair reconversion of manufacture activities towards sustainable production and (iii) effective communication, consumers’ awareness and availability of green alternatives.

As for the first aspect, at least two issues need to be addressed. The draft of implementing provisions shared by the Customs Agency on 18 February 2021 seems to excessively burden taxpayers with administrative, accounting and organisational obligations. Simplification is needed to avoid unnecessary onerous affecting producers that are already liable to the tax. While doing so, one should consider that other contributions are due on the same goods, albeit with different criteria (e.g., by CONAI) with related additional administrative burdens. Therefore, the Customs Agency should promptly publish the final implementing measures, providing needed simplifications and streamlining procedures. In addition, importers are required to indicate in box 33 of the customs declaration the specific additional code Z050 (“Single use products (MACSI) subject to the tax referred to in Article 1, paragraphs from 634 a 650, of Law no. 160 of 27 December 2019”) and to carry out the self-assessment of the tax in box 47 of the SAD form, concerning the declared quantity of MACSI. In this respect, it seems still unclear what should be declared if the exact amount of MACSI subject to tax is unknown.

As for incentives, in addition to the possibility to benefit from the EU “*Financial Instrument for the Environment and Climate Action*”, a tax credit of 10% of the expenses incurred in 2020 is provided for MACSI manufacturing companies for the technological transition towards biodegradable and compostable artifacts. The author believes that this measure will not be sufficient, considering that the tax

credit has a maximum amount of Eur 20,000 for each beneficiary and can be granted within the overall limit of Eur 30 million for 2021.

Finally, the introduction of the Italian Plastic Tax can be seen as an opportunity to, firstly, convert the plastic production chain to ecological and circular methods and, secondly, redirect consumer's demand towards greener choices through the (inevitable) increase in the price of plastic items. The mere announcement of the Italian Plastic Tax introduction immediately resulted in several "green reactions". As an example, four Italian companies have developed a solution to obtain a film for food packaging – similar to the plastic one used at present – that can be sent to industrial composting from which fertiliser for fields is obtained (See NETTI E., *Packaging ecologico, filiera italiana al via*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 December 2020).

In conclusion, the author is aware that the introduction of new fiscal measures always triggers taxpayers' sensitivity, especially during a global economic crisis. However, there is no time left to postpone initiatives to face the environmental emergency declared in 2019 by the European Parliament (European Parliament resolution of 28 November 2019 on the climate and environment emergency (2019/2930(RSP)). Even though there is no doubt that the devastating impact of the Covid-19 pandemic should be taken into account when designing economic measures and that it would be ideal to avoid rebound of the economic burden on end consumers, measures for the relaunch of the economy must now be anchored on a more sustainable basis. In line with this goal, the Italian Plastic Tax aims to change producers' behaviour in compliance with the "polluter pays" principle (according to which those responsible for environmental damages should be held responsible for dealing with their impacts).

In addition to the environmental-related benefits, there are many other positive effects that this tax can achieve.

First, the revenue collected through such a tax can **support the expenses** related to the Italian contribution to the EU budget due on the weight of plastic packaging waste.

Second, with the introduction of an environmental-related fiscal measure, the tax burden could be shifted from the factor "work" to the factor "environment", and thus create **impulses for more employment** (a practical example can be found in the German Ecological Tax Reform. See, among the others, KNIGGE M. - GÖRLACH B. - *Effects of Germany's Ecological Tax Reforms on the Environment, Employment and Technological Innovation*, Summary of the Final Report of the Project: „Quantifizierung der Effekte der Ökologischen Steuerreform auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation“, Research Project commissioned by the German Federal Environmental Agency, August 2005).

Finally, by (hopefully) reducing the production and sale of single-use plastic items, it will also gradually **decrease** the amount of the aforementioned Italian contribution to the EU budget.

REFERENCES

- BIZIOLI G. - BERETTA G., *Italy's Tax and Fiscal Policy Measures at the Time of the COVID-19 Crisis*, in *Inter-tax*, 2020, 761-768
- CORDEWENER, A., *The COVID-19 Crisis: An Opportunity for EU Budget and Tax Reform*, in *EC Tax Review*, 2020, 6, 258-262
- FIGARI, V. - ALFANO R. (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva: l'ambiente*, Roma, 2018
- GEYER R. - JAMBECK J. - LAW K., *Production, use, and fate of all plastics ever made*, in *Science Advances*, 2017, 3
- KNIGGE M. - GÖRLACH B., *Effects of Germany's Ecological Tax Reforms on the Environment, Employment and Technological Innovation*, Summary of the Final Report of the Project: „Quantifizierung der Effekte der Ökologischen Steuerreform auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation“, Research Project commissioned by the German Federal Environmental Agency (UBA), August 2005
- MASCIOCCHI P., *Legge di Bilancio. Misure e interventi in materia di energia, ambiente e sicurezza sul lavoro*, in *Dossier Ambiente*, January 2021
- SANTACROCE B. - SBANDI E., *Rinvio per plastic e sugar tax*, in *il fisco*, 2021, 3, 261-265

- SANTACROCE B. - SBANDI E., *Plastic tax: riflessioni tecniche e questioni aperte in attesa delle disposizioni attuative*, in *il fisco*, 2020, 13, 1239-1243
- TORTELL, P., (ed.), *Earth 2020: An Insider's Guide to a Rapidly Changing Planet*, 2020, Cambridge, UK: Open Book Publishers
- WALKER, T. - GRAMLICH D. - DUMONT-BERGERON A., *The Case for a Plastic Tax: A Review of Its Benefits and Disadvantages Within a Circular Economy*, in WASIELESKI D.M. - WEBER J. (ed.), *Sustainability*, Emerald Publishing Limited, 2020, 185-211

Crisi economica post-pandemia: un “volano” per la Digital services tax?

Post-pandemic economic crisis: a “flywheel” for the Digital services tax?

ANNA ILARIA D’AMBROSIO

Abstract

I negoziati in sede OCSE per l’implementazione della *minimum tax* sulle società del digitale sono ancora in corso e la *deadline* per raggiungere una soluzione condivisa a livello globale è stata posticipata al 2021. Lo scorso giugno, Trump - che non ha mai nascosto un certo “scetticismo” riguardo alla proposta dell’OCSE - ha sospeso le trattative per occuparsi dell’emergenza sanitaria conseguente alla diffusione del COVID-19, ma il cambio al vertice non comporta automaticamente anche una diversa posizione degli Stati Uniti sul pacchetto di riforme proposto dall’organizzazione internazionale. In Europa, intanto, continuano a moltiplicarsi le iniziative di singoli Stati membri che hanno introdotto o stanno per introdurre una *web tax* “nazionale”, che mina l’unitarietà del mercato unico e facilita l’elusione. Per tale ragione e con l’intento di rivoluzionare il sistema delle risorse proprie, l’Unione Europea ha approvato una “tabella di marcia” (prevista dal Quadro Finanziario Pluriennale 2021-2027) in cui si prevede di concludere le trattative sulla *Digital Services Tax* entro la metà del 2021, al fine di renderla operativa dal 2023, in attesa della decisione a livello internazionale. La necessità di rinvenire nuove risorse proprie anche per finanziare il debito contratto per fronteggiare la pandemia da COVID-19 potrebbe costituire un “volano” anche per l’adozione, a breve, della *Digital Services Tax*?

Parole chiave: *Digital services tax*, *Web tax* europea, Covid-19, Unione Europea

Abstract

Negotiations at the OECD for the implementation of a minimum tax on digital companies are still ongoing and the deadline to reach a globally agreed solution has been postponed to 2021. Moreover, last June, Trump - who has never hidden a certain “skepticism” about the OECD’s proposal - suspended the negotiations to deal with the health emergency resulting from the spread of COVID-19, but the change at the top does not automatically mean also a different U.S. position on the reform package proposed by the international organization. In Europe, meanwhile, the initiatives of individual member states that have introduced or are about to introduce a “national” web tax, which undermines the unity of the single market and facilitates tax avoidance, continue to multiply. For this reason and with the intention of radically changing the system of own resources, the European Union has approved a “roadmap” (provided for in the Multiannual Financial Framework for the period 2021-2027) in which it is planned to conclude negotiations on the Digital Services Tax by mid-2021, in order to make it in force from 2023, pending the decision at international level. Could the need to find new own resources also to finance the debt taken on to deal with the COVID-19 pandemic be a “flywheel” also for the adoption, in the short term, of the Digital Services Tax?

Keywords: *Digital services tax*, *European web tax*, *Covid-19*, *European Union*.

SOMMARIO: **1.** Lo stallo sulla *minimum tax* in sede OCSE e la posizione degli USA – **2.** Le molteplici *web taxes* europee e la frammentazione normativa e del Mercato unico – **3.** Il finanziamento del debito da pandemia come “volano” anche per la DST?

1. Il 2020 doveva essere l'anno in cui, nelle intenzioni dell'OCSE, si sarebbe raggiunto un accordo condiviso a livello mondiale sulla tassazione dell'economia digitale in base al modello a due Pilastri messo a punto dall'*Inclusive Framework*; così non è stato e la *deadline* è stata spostata in avanti a metà del 2021.

Nonostante i notevoli progressi realizzati con riguardo alla riforma della fiscalità internazionale, al fine di renderla compatibile con le sfide poste dalla *digital economy* (senza considerare quanto possa essere “appetibile” l'idea di un extra-gettito che oscilla tra i 50 e gli 80 miliardi a livello globale), i negoziati sono arrivati a un punto morto a causa delle opposizioni di alcuni Stati e della crisi economica conseguente alla pandemia da COVID-19.

Lo scorso giugno, gli Stati Uniti hanno sospeso le trattative per concentrarsi sulla gestione dell'emergenza sanitaria, che è parsa piuttosto una strategia politica in vista delle elezioni presidenziali che si sarebbero tenute pochi mesi dopo. La posizione di Trump è sempre stata chiara: al fine di “proteggere” le proprie multinazionali che sarebbero nel mirino dell'OCSE, gli USA sostengono la proposta dell'adesione solo in via opzionale (c.d. *safe harbour*) al regime previsto dal *Pillar One* (che riscrive i criteri per la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati sulla base di un nuovo concetto di *nexus*). Si tratta di un atteggiamento in linea con la riforma fiscale Trump del 2017 (nota come *Tax Cuts & Jobs Act*, TCJA), incentrata sul passaggio dalla tassazione *worldwide* a quella territoriale per fare in modo che i redditi delle multinazionali americane siano tassati negli USA. A tal fine è stata introdotta la GILTI (*Global Intangible Low Taxed Income*), che garantisce un'imposizione minima del reddito prodotto all'estero dalle multinazionali americane attraverso le loro CFC (in sostanza, una sorta di regime CFC rafforzato).

In altre parole, è la stessa riforma fiscale Trump che sembrerebbe prescindere dall'esigenza di un coordinamento fiscale internazionale e che, per questo, potrebbe rendere più gravoso e difficile giungere ad una soluzione condivisa riguardo la tassazione delle multinazionali (americane) digitali, come auspicato dall'OCSE.

La vittoria di Biden alle amministrative dello scorso novembre potrebbe non costituire automaticamente un cambio di rotta. Infatti, dal punto di vista degli Stati Uniti, la definizione a livello mondiale della tassazione delle società del digitale potrebbe avere effetti negativi sull'economia del Paese, considerando che, come detto, ad essere colpite sarebbero sicuramente le più grandi (*rectius*, redditizie) multinazionali americane quali Google, Amazon, Facebook, Apple (cc.dd. GAFA).

Questa situazione non agevola neppure la conclusione dei lavori inerenti la *Digital Services Tax* europea (c.d. DST), la quale – così come strutturata nella proposta di Direttiva del Consiglio COM(2018)148 *final* del 21 marzo 2018 – rischierebbe di sovrapporsi alla GILTI, se non se ne prevedesse un coordinamento.

In realtà, le stesse multinazionali del digitale sarebbero più propense a una soluzione condivisa (possibilmente a livello mondiale) in merito al regime impositivo cui assoggettare i propri redditi, piuttosto che doversi interfacciare con un quadro normativo estremamente frammentato.

Da questo punto di vista, l'Europa e l'OCSE hanno intenzione di “camminare insieme” per definire il pacchetto di misure costituito dal *Pillar One* e dal *Pillar Two* entro il 2021, escludendo la possibilità di accelerare soltanto sulla *minimum tax*, in quanto i due Pilastri costituiscono un pacchetto per ragioni strategiche.

2. In attesa di un accordo unanime in sede OCSE, l'Europa, pur continuando a collaborare in sede internazionale, ha deciso di agire (come preannunciato dalla Presidente von der Leyen; cfr. VON DER LEYEN U., *Un'Unione più ambiziosa. Il mio programma per l'Europa*, disponibile su <https://ec.europa.eu>, 16 luglio 2019) per giungere ad una proposta definitiva sulla *Digital Services Tax* entro la metà del 2021 e alla sua entrata in vigore entro il 2023.

L'implementazione della DST è in *stand-by* a causa dell'opposizione di alcuni Stati membri, i quali temono che l'imposta possa compromettere la competitività dell'Europa, ma, soprattutto, temono che possano risulturne compromessi i rapporti commerciali con gli Stati Uniti. Basti pensare che l'Olanda e

l'Irlanda, ad esempio, da anni hanno messo in atto una politica fiscale "attrattiva" per i giganti del *web* di nazionalità americana.

Intanto, continuano a proliferare iniziative legislative unilaterali (si pensi alla *web tax* di matrice italiana o austriaca). Da ultimo, la Spagna ha approvato ad ottobre 2020 la legge che istituisce la *web tax* e che entrerà in vigore a metà gennaio 2021 e, dallo scorso 1° dicembre, è di nuovo in vigore la *web tax* francese.

Proprio il "caso francese" è emblematico di quanto il mancato accordo in sede tanto europea quanto internazionale possa provocare una vera e propria guerra commerciale. La *taxe sur les services numériques*, che era stata approvata in via definitiva già a luglio 2019 ma non era entrata in vigore, ricalca la DST europea, prevedendo l'applicazione di un'aliquota del 3% sui ricavi derivanti dai servizi digitali delle società che operano in Francia, ossia quelle che realizzano oltre 750 milioni di euro su scala mondiale, di cui almeno 25 milioni entro i confini dello Stato.

Poiché, di fatto, ad essere colpite sarebbero state anche (e soprattutto) le multinazionali americane del *web*, gli USA avevano annunciato l'applicazione di cospicui dazi commerciali all'importazione di numerosi prodotti francesi, ottenendo così la sospensione della riscossione della *taxe sur les services numériques* fino a dicembre 2020 (in cambio della contestuale sospensione dei dazi). Entrambi i Paesi, infatti, confidavano nel raggiungimento dell'intesa sulla tassazione dell'economia digitale in sede OCSE entro fine anno. In seguito all'annuncio dell'OCSE del rinvio della conclusione dei lavori al 2021, come da accordi, dal 1° dicembre 2020 la *web tax* francese è di nuovo in vigore, allineando la Francia agli altri Paesi che hanno introdotto (o sono intenzionati a farlo) un'imposta sui servizi digitali (Austria, Repubblica Ceca, Ungheria, Italia, Spagna, Regno Unito).

Il quadro normativo fiscale in Europa si presenta, quindi, estremamente frammentato: ciò comporta non solo il frazionamento del mercato europeo, con il conseguente ostacolo alla realizzazione del mercato unico digitale (che pure resta tra gli obiettivi primari dell'Unione), ma anche nuove occasioni di elusione fiscale a causa dei disallineamenti tra le legislazioni nazionali.

3. L'occasione per accelerare i lavori sulla DST potrebbe essere costituita dalla strategia messa in atto per finanziare il debito contratto per fronteggiare l'emergenza sanitaria da COVID-19. Le misure restrittive adottate dai Paesi europei negli ultimi mesi hanno infatti avuto ripercussioni notevoli sull'economia; a fronte di una drastica riduzione delle entrate è stato necessario, al contempo, immettere liquidità nei settori più colpiti, facendo impennare il debito pubblico.

Nell'accordo del 10 novembre 2020 sul Quadro Finanziario Pluriennale per il periodo 2021-2027 (da oltre 1000 miliardi di euro) e sull'iniziativa *NextGenerationEU* (uno strumento di ripresa temporaneo che vale 750 miliardi di euro), il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione europea, con l'intento di riparare i danni economici e sociali conseguenti alla pandemia, hanno concordato una tabella di marcia per l'introduzione di risorse proprie, che, dal 2023, deriveranno anche dalla tassazione dei servizi digitali.

All'esito della riunione del Consiglio del 10-11 dicembre, gli Stati membri hanno raggiunto un accordo sul bilancio pluriennale 2021-2027 e sullo strumento di ripresa temporaneo (il Consiglio europeo ha approvato una dichiarazione interpretativa sull'introduzione di una condizionalità per l'erogazione dei fondi legata al rispetto dello Stato di diritto, superando, così, il veto di Polonia e Ungheria). Spetta, ora, al Parlamento europeo ed al Consiglio dell'Unione Europea adottare il regolamento sul Quadro finanziario pluriennale e la decisione sulle risorse proprie, e agli Stati membri approvare la decisione sulle risorse proprie conformemente alle rispettive norme costituzionali in vista della sua rapida entrata in vigore.

In dettaglio, mentre il bilancio europeo a lungo termine sarà finanziato utilizzando le risorse proprie, *NextGenerationEU* lo sarà attraverso l'assunzione, da parte dell'Unione Europea, di prestiti sui mercati finanziari a costi più favorevoli rispetto ai singoli Stati membri.

In assenza di tali risorse proprie, il debito comune dovrebbe essere sostenuto alternativamente con ulteriori tagli ai programmi di investimento ovvero con un incremento dei trasferimenti da parte dei

Paesi membri basati sul reddito nazionale lordo (che, soprattutto in questo momento storico, non sarebbero ben visti). Invece, nelle intenzioni delle istituzioni europee, il “peso” dei finanziamenti dovrebbe ricadere sui giganti del *web* (veri “vincitori” della crisi economica in atto), sui grandi evasori ed elusori, sugli inquinatori dei Paesi *extra-UE* e, in generale, su tutti i soggetti che, ad oggi, non contribuiscono adeguatamente al finanziamento dell’Europa. Le risorse proprie, infatti, saranno strettamente connesse ai programmi di azione europei, contribuendo anche al rafforzamento del mercato unico e alla riduzione dei contributi nazionali basati sul reddito nazionale lordo.

Nel predetto accordo del 10 novembre 2020 è previsto che, per i prossimi anni, la Commissione si impegna a presentare proposte per l’introduzione graduale: a) entro gennaio 2021, di un nuovo contributo nazionale basato sui rifiuti da imballaggi di plastica non riciclati; b) entro il 2023, di risorse proprie basate sul sistema di scambio delle emissioni ETS (*Emission Trading System*), derivate dalla tassazione di servizi digitali e basate sul meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere; c) entro il 2026, di una risorsa propria basata sulla tassazione delle transazioni finanziarie e di risorse proprie collegate al settore industriale oppure ad una nuova base imponibile comune per l’imposta sulle società.

Le entrate derivanti dalle nuove risorse proprie introdotte dopo il 2021 contribuirebbero a rimborsare il capitale e gli interessi relativi ai finanziamenti contratti a titolo di *NextGenerationEU*. Di fatto, poiché è l’Europa a contrarre il prestito per sovvenzionare il predetto strumento di ripresa temporaneo, sembrerebbe logica conseguenza che sia la stessa Europa a garantirlo con il proprio bilancio, rafforzato dalle entrate derivanti dalle nuove risorse proprie.

Ad oggi, le fonti di entrata di cui dispone l’Europa sono costituite per circa l’80% da trasferimenti da parte degli Stati membri e solo per circa il 20% da prelievi diretti (principalmente dazi doganali), che, nel complesso, sarebbero troppo esigue per raggiungere gli obiettivi ambiziosi che si pone l’Europa per il prossimo futuro.

Il Parlamento europeo chiede da anni una riforma del sistema di finanziamento dell’Europa, considerato poco trasparente ed iniquo, e l’adozione di una fiscalità europea funzionale, che rappresenti uno stretto collegamento tra le entrate e gli obiettivi politici da realizzare. Di fatto, a norma dell’art. 311 TFUE «*L’Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche*» e «*Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie*». La richiesta del Parlamento sembrerebbe essere stata ascoltata proprio in occasione della attuale crisi economica.

Quello che, tuttavia, potrebbe ancora rappresentare un ostacolo alla piena realizzazione della riforma è il (complesso) procedimento per l’adozione delle decisioni in materia fiscale e di entrate proprie.

Tali decisioni, infatti, soggiacciono al criterio dell’unanimità (art. 311, par. 3. TFUE), ossia sono adottate dal Consiglio all’unanimità, previa consultazione del Parlamento europeo, e devono essere ratificate da tutti gli Stati membri secondo le proprie norme costituzionali. Si tratta di una procedura macchinosa, che rallenta notevolmente l’azione dell’Unione Europea, anche in virtù del potere di veto attribuito agli Stati sia in seno al Consiglio che in sede di ratifica.

Con l’intento di rendere l’Europa più competitiva e solida, la Presidente della Commissione, Ursula von der Leyen, ha dichiarato di voler scalfire il principio dell’unanimità (sia con riguardo alla materia fiscale che alle entrate proprie) ricorrendo alla c.d. “clausola passerella” generale (ex art. 48, par. 7, TUE, che prevede che il Consiglio europeo possa adottare una decisione *unanime* che consenta al Consiglio dell’UE di deliberare a maggioranza qualificata nei settori in cui è prevista altrimenti la votazione all’unanimità e di ricorrere alla procedura legislativa ordinaria nei casi in cui sia prevista la procedura speciale) e alle «*disposizioni dei trattati che consentono di adottare le proposte in campo fiscale mediante codecisione e di decidere con voto a maggioranza qualificata in sede di Consiglio*» (VON DER LEYEN U., *Un’Unione più ambiziosa. Il mio programma per l’Europa*, cit.).

La riforma del sistema delle entrate proprie e il passaggio dalla procedura legislativa speciale (unanimità) a quella ordinaria (maggioranza qualificata), com’è stato osservato, assicurerebbero un processo decisionale più rapido, un maggiore coinvolgimento del Parlamento europeo nelle scelte strategiche in materia di fiscalità ed entrate europee e una riduzione dei costi di *compliance* per i contribuenti con

presenza internazionale (se si dovesse realizzare un'armonizzazione fiscale europea anche sulle imposte dirette, come previsto dalla tabella di marcia approvata di recente) (v. LEO M., *Legislazione fiscale UE: la proposta di abolizione della regola dell'unanimità*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 876). Inoltre, sarebbe possibile un "recupero" della legittimazione democratica del sistema stesso delle risorse proprie, che è soltanto indiretta, poiché, come visto, il consenso è espresso a livello statale e non direttamente dalle istituzioni europee. Attribuire un ruolo primario al Parlamento nel meccanismo decisionale, infatti, significa attribuire maggior "peso" alla volontà dei cittadini per il tramite dei loro diretti rappresentanti.

Ad oggi, tuttavia, la c.d. "clausola passerella" non è stata ancora attivata, soprattutto a causa del veto posto dagli Stati membri che temono una limitazione della propria potestà impositiva: cosa si vorrebbe trasferire all'Europa, nuove risorse oppure un vero e proprio potere impositivo? Propendendo per la seconda tesi, si accoglierebbe una visione di integrazione europea sbilanciata verso il federalismo piuttosto che verso la cooperazione intergovernativa. Tali conclusioni, tuttavia, potrebbero essere temperate da un uso "ponderato" della c.d. "clausola passerella" e del voto a maggioranza qualificata in seno al Consiglio, che andrebbe limitato ad alcuni ambiti delle politiche fiscali, ad esempio la tassazione dell'economia digitale e la lotta alle frodi, all'evasione e all'elusione fiscale (*ivi*, p. 876-878). In altre parole, il superamento del principio dell'unanimità sarebbe escluso con riferimento alle decisioni di politica fiscale che potrebbero avere un impatto diretto sui bilanci degli Stati membri.

Non vi è dubbio che, comunque, l'eliminazione del potere di veto dei singoli Paesi sulle iniziative legislative in materia fiscale e di risorse proprie dell'Europa possa costituire un passaggio necessario nell'ottica dell'integrazione europea. Tanto consentirebbe anche di superare lo stallo con riguardo all'accordo sulla *Digital Services Tax* nei tempi previsti (metà del 2021).

L'istituzione della DST potrebbe costituire una nuova fonte impositiva interamente attribuita all'Europa, che "incasserebbe" in via diretta l'extra-gettito riferibile al mercato unico europeo. Gli Stati membri, tuttavia, potrebbero difficilmente rinunciare a tali ulteriori risorse, soprattutto a fronte della attuale necessità di "fare cassa" senza gravare ulteriormente sui propri contribuenti.

Non è detto, poi, che la celerità impressa dal passaggio dalla regola dell'unanimità a quella della maggioranza qualificata sia sufficiente a concludere i lavori sulla DST: questa, così come strutturata nella proposta di Direttiva del Consiglio n. 148 del 2018, resta pur sempre molto simile ad un'imposta doganale: ne è prova la reazione degli Stati Uniti nei confronti della *web tax* francese che ricalca proprio l'imposta europea. Inoltre, restano da sciogliersi i nodi riguardanti numerosi aspetti dell'imposta, quali, ad esempio, i rischi di doppia imposizione dovuti all'assoggettamento delle imprese sia alla DST sia alla tassazione ordinaria dei propri Stati di residenza e la necessaria modifica dei Trattati bilaterali contro le doppie imposizioni con i Paesi extra-UE a seguito dell'introduzione del concetto di Presenza Digitale Significativa in luogo della tradizionale stabile organizzazione.

In sintesi, la necessità di rinvenire nuove risorse anche per far fronte al debito contratto per fronteggiare la pandemia da COVID-19, che fa da sfondo alla "tabella di marcia" prevista dal Quadro Finanziario Pluriennale 2021-2027, potrebbe costituire un "volano" anche per l'adozione, a breve, della Digital Services Tax; nella stessa direzione sembrerebbe andare il superamento del principio dell'unanimità in materia fiscale, come auspicato dalla Presidente von der Leyen. Ma sembra che tanto non sia ancora abbastanza.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CARPENTIERI L., *La sovranità tributaria alla prova dell'Unione Europea e delle spinte federaliste interne*, in PAPA A. (a cura di), *Le regioni nella multilevel governance europea*, Torino, 2016, 233 ss.

DORIGO S., *Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubb. comunit.*, 2017, 6, 1531 ss.

FRANSONI G., *La riforma fiscale di Trump e i suoi effetti sulla tassazione internazionale e sulla web tax*, in *Riv. dir. trib. online*, 17 novembre 2019

FRANSONI G., *La web tax: miti, retorica e realtà*, in *Riv. dir. trib. online*, 5 aprile 2018

- GALLO F., *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 giugno 2017
- GALLO F., *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e Regioni?*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 595-611
- LATINI S., *Digital tax rinviata a fine anno*, in *IPSOA Quotidiano*, 11 marzo 2020
- LEO M., *Legislazione fiscale UE: la proposta di abolizione della regola dell'unanimità*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 876-878
- RIZZI M., *Il Fisco francese già riscuote*, in *ItaliaOggi*, 26 novembre 2020
- RIZZI M., *Web e multinazionali, tasse coordinate*, in *ItaliaOggi*, 29 ottobre 2020
- ROCCATAGLIATA F., *Crisi da COVID-19: con la tassazione dell'economia digitale la spinta giusta verso una vera "fiscalità europea"?*, in *il fisco*, 2020, 38, 3607-3613
- SANTORO S., *La web tax, profili di sistema*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, 2, 459-475
- SCIANCELEPORE C., *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale come nuova risposta propria europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 6, 685-710
- SCIANCELEPORE C., *Web tax e risorse proprie europee. Un connubio perfetto?*, in *Riv. dir. trib. online*, 11 ottobre 2019
- VEGA MOCOROA I., *Verso la riforma del sistema di risorse proprie nella UE*, in CHIARELLI G. - URICCHIO A.F. (a cura di), *Elementi di finanza pubblica comunitaria*, Roma, 2011, 78 ss.

XV - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Il “doppio binario” tra gli adempimenti di collaborazione attiva a fini antiriciclaggio (AML) e lo scambio automatico di informazioni in materia fiscale (DAC 6): rilievi alla luce del D.M. 17 novembre 2020 e della recente circolare n. 2/E/2021

The “double track” between AML and DAC6: remarks in light of the ministerial decree 17th november 2020 and of the recent tax administration circular no. 2/E/2021

TOMMASO CALCULI

Abstract

Gli elementi distintivi collegati alla materia dell'antiriciclaggio, esentati dal test sul vantaggio principale, sono stati dettagliati nelle fonti secondarie DAC 6 e nella circolare n. 2/E/2021, conferendo nuova linfa al dibattito intorno al c.d. “doppio binario” AML-DAC6.

Parole chiave: Doppio binario, antiriciclaggio, *compliance*, scelta del professionista, organizzazione studio professionale, scambio automatico di informazioni

Abstract

DAC 6 hallmarks related to anti-money laundering regulation - exempted from the main benefit test - have been recently detailed under secondary sources and Circular no. 2/E/2021, arising a renovated debate on the so-called AML-DAC6 “double track”.

Keywords: Double track, anti-money laundering, compliance, professional shopping, compliant firm organization, automatic exchange of information

SOMMARIO: **1.** Rilievi introduttivi. - **2.** La consacrazione del c.d. “doppio binario” tra gli adempimenti di collaborazione attiva a fini antiriciclaggio (AML) e scambio automatico di informazioni in materia fiscale (DAC 6). - **3.** Una panoramica tra vantaggi e svantaggi del parziale *overlapping*. - **4.** Le possibili evoluzioni: verso il *professional shopping*. - **5.** I riflessi organizzativi per il soggetto *compliant*. - **6.** Prime osservazioni sulla circolare n. 2/E/2021. - **7.** Considerazioni conclusive.

1. La recente normativa regolamentare sulla c.d. DAC 6, nel disciplinarne i termini e le modalità di prima applicazione, riconosce implicitamente un ruolo primario alle operazioni astrattamente interessate dalla normativa antiriciclaggio. L'atteso D.M. 17 novembre 2020, come conferma anche la recentissima dalla circ. 10 febbraio 2021, n. 2/E di commento, ha infatti attribuito una rilevante importanza agli *hallmarks* specifici collegati allo scambio automatico di informazioni e alla titolarità effettiva, dedicandovi

un apposito Allegato e così rimettendo in luce il sempre più attuale tema del c.d. “doppio binario” tra gli adempimenti di collaborazione attiva a fini antiriciclaggio (AML) e scambio automatico di informazioni in materia fiscale (DAC 6).

Si tratta, notoriamente, di obblighi posti (anche) in capo ai professionisti e disciplinati a livello primario dai D.Lgs. nn. 100/2020 e 231/2007: in specie, il primo *corpus* normativo regola la materia delle notifiche prescritte ai professionisti che si trovino coinvolti a vario titolo in operazioni concernenti i cc.dd. “meccanismi transfrontalieri”, mentre il secondo mira a prevenire e reprimere il più noto fenomeno del riciclaggio mediante adeguata verifica ed eventuale segnalazione (SOS) a carico dei cc.dd. “soggetti obbligati”.

2. Il c.d. doppio binario – come si appena detto – sembra essere stato preso in considerazione dal legislatore, ancorché in modo non espresso.

Il D.M. 17 novembre 2020 ha attuato la fonte primaria (art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 100/2020), apportando significative novità di ordine pratico.

In primo luogo, stante l’elevata probabilità di ricorrenza degli *hallmarks sub D*) in ipotesi di riciclaggio, il D.M. si è preoccupato di esemplificare in apposito (e unico) Allegato i casi in cui possano ritenersi sussistenti tali elementi distintivi. Tale circostanza parrebbe rappresentare il trionfo del doppio binario, la sua “consacrazione” positiva: nelle Sezioni I.G.2 e II.A.5 si manifesta in tutta la propria evidenza la presa di coscienza del decisore politico in merito alle intersezioni tra la DAC 6 e, rispettivamente, lo sfruttamento delle debolezze nella adeguata verifica AML e le difficoltà di individuazione della titolarità effettiva.

Il legislatore secondario sembra, inoltre, avere dato una risposta ai non pochi interrogativi sollevati in ordine al *quomodo* della notifica, prevedendo il rilascio di un “numero di riferimento” a fronte delle comunicazioni effettuate, in modo da facilitare gli eventuali adempimenti successivi. Nella stessa direzione sembra andare l’art. 5 Provvedimento Direttore dell’Agenzia 26 novembre 2020 (emanato in attuazione dell’art. 7, comma 5, D.Lgs. n. 100/2020), il quale regola le modalità di comunicazione, individuando il canale di riferimento (i “canonici” Entratel e Fisconline) e il formato (XML), mediante specifici Allegati e una serie di accortezze tecniche tese a garantirne un aggiornamento tempestivo.

Si tratta di una notevole opportunità in vista della auspicata convergenza tra i due binari, giacché le fonti di dettaglio potrebbero essere utilizzate al fine di garantire quell’indispensabile flessibilità nel coordinamento tra le diverse forme di collaborazione attiva.

Da ultimo, giova rimarcare l’attenzione che è stata riservata al nuovo tema dell’utilizzabilità dei dati, da sempre “tallone d’Achille” delle comunicazioni al Fisco, la quale va nel senso di un proficuo coordinamento tra le esigenze erariali e la protezione dei dati del contribuente. In termini, anche il Punto 8 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia (emanato in attuazione dell’art. 7, comma 5, D.Lgs. n. 100/2020), là dove stabilisce le modalità di trattamento dei dati ricevuti da parte dell’Agenzia ai fini dello scambio automatico di informazioni e le misure di sicurezza adottande.

3. Permangono numerose, comunque, tanto le riserve quanto le opportunità scaturenti dal contatto tra i due fenomeni di *compliance*.

Sul primo versante, si rileva come una potenziale sovrapposizione tra i due sistemi possa comportare conseguenze negative in termini di affievolimento del segreto professionale, di complessità nella gestione di ingenti masse di informazioni e, soprattutto, di duplicazione degli oneri imposti ad alcuni soggetti qualificati (tra cui i professionisti).

Si registrano, in particolare, talune distonie in merito alla natura degli adempimenti contemplati da ciascun “binario”: la notifica DAC riposa su un sistema di scambio automatico di informazioni; diversamente, in ambito AML, alla comunicazione fa seguito un dialogo tra Autorità a diversi livelli, implicando di fatto un’ulteriore opera di coordinamento a livello istituzionale. Ne deriva, allo stato, un’ontologica differenza in punto di modalità e tempistiche della comunicazione: in linea generale, e in assenza di legittime cause di astensione, l’intermediario a fini DAC deve procedere alla notifica entro 30

giorni dall'effettuazione dell'operazione, mentre il professionista AML ha l'onere di segnalare l'operazione sospetta "non appena possibile". I denunciati reciproci *overlapping* sono suscettibili di cagionare costi di organizzazione non indifferenti, atteso che al professionista viene demandata la comunicazione di dati e informazioni parzialmente sovrapponibili, con l'ausilio di distinti portali telematici e a beneficio di destinatari differenti.

Sotto il profilo delle opportunità, non si può sottacere che la considerazione degli *hallmarks sub D*) come autonoma categoria di elementi distintivi permetterà di ritrarre alcune utilità già in sede di prima applicazione.

E infatti, assumendo che il meccanismo transfrontaliero in esame risulti espressione di un'operazione riciclativa e fiscalmente aggressiva, l'esito delle indagini prescritte dai due istituti verosimilmente consentirà di analizzare la medesima transazione con due "lenti", incrementando le probabilità che il fenomeno censurato sia intercettato. Una maggiore concretezza dei benefici da doppio binario è ravvisabile specialmente laddove difetti la sussistenza di *hallmarks* o. in ogni caso, il superamento del *main benefit test*: in tali casi, la diversa e più rigorosa entità dell'indagine a fini antiriciclaggio sortisce il duplice effetto positivo di forzare l'interprete a un'analisi in ordine "alla natura e allo scopo dell'operazione", oltre ad un primo sintetico tracciamento di alcuni *essentialia* all'interno del c.d. "fascicolo".

4. La pratica professionale non è immune da sensibili evoluzioni, come conseguenza di quanto finora illustrato.

Empiricamente, si prospettano due fenomeni: una riproposizione del c.d. "*country shopping*" (non improbabile alla luce della mancanza di un diritto sanzionatorio uniforme a livello unionale) e un certo *favor* per la scelta di un professionista "compiacente".

Il secondo contegno, che potremmo definire "*professional shopping*", potrebbe sostanziarsi in accordi di natura tacita e illecita tra il professionista e il contribuente (facoltoso), diretti a ripartire il carico delle sanzioni irrogabili nell'ipotesi in cui venisse accertata l'omessa attivazione del meccanismo di *disclosure* obbligatoria.

Al fine di disincentivare una condotta di tal specie, si potrebbe agire sulle sanzioni, che in materia DAC hanno oggi poca efficacia deterrente, ma anche sull'intensità e sulla frequenza dei controlli. In alternativa, si potrebbe valorizzare ancora una volta il ruolo ausiliario del doppio binario, posto che la materia AML è presidiata da sanzioni più severe (specie in ipotesi di violazioni cc.dd. "qualificate") e soprattutto di natura penale, ben difficili da "allocare efficientemente" tra cliente e professionista in ragione della disciplina del concorso di persone nel reato.

Resta ferma, d'altro canto, l'esigenza di interrogarsi sulle predette forme di "collusione" in ottica costi-benefici: seppur non giustificabili, essa appaiono come una naturale reazione a fronte dell'indebolimento del legame fiduciario tra cliente e professionista, quale conseguenza di una forte perimetrazione del segreto professionale.

5. Occorre prestare attenzione altresì al professionista "virtuoso", c.d. *compliant*, che dovrà preoccuparsi di almeno tre aspetti.

Il primo è quello di dotarsi di un adeguato sistema di controllo interno o, più correttamente, di una cultura di *risk management*, tipicamente aziendale e non ancora pienamente compresa da un ampio novero di soggetti "tradizionalisti".

Il professionista *compliant* dovrebbe poi essere interessato a partecipare a un *network* di esperti in materia, promuovendo un dialogo anche con specialistici laddove la norma richieda una conoscenza non superficiale di ordinamenti stranieri. In altri termini, in disparte la complessa gestione dell'*outsourcing*, l'operatore virtuoso non può concepire la *compliance* come una mansione da delegare a stagisti e praticanti, limitandosi a meri investimenti in beni strumentali (*clouding* e sicurezza informatica) e omettendo di valorizzare altresì il capitale umano.

Infine, l'operatore virtuoso dovrebbe "rispolverare" il segreto professionale, tenendo distinte le prestazioni di natura occasionale dalle commesse denotate dalla continuità della prestazione. Pur in assenza

di un formante pretorio e di attività interpretativa della prassi amministrativa sul punto, in relazione alle prestazioni occasionali potrebbe indirettamente ampliarsi l'ambito applicativo del segreto professionale come logica conseguenza del minore *standard* di conoscenza atteso (*arg. ex art. 4, D.M. 17 novembre 2020*).

6. Il primo documento di prassi riservato alla DAC 6, ossia la recentissima circ. n. 2/E/2021, dedica circa 14 pagine alla tematica oggetto di disamina nel presente contributo (vedasi, in particolare, il punto 8.4), ancora una volta con diretta menzione degli *hallmarks* sub D), ma con un sostanziale *focus* sul fenomeno del doppio binario. A ben vedere, l'interprete di parte pubblica non sembra fornire un vero e proprio contributo ermeneutico aggiuntivo rispetto a quanto già risulta disciplinato nel decreto ministeriale, palesando indirettamente l'elevato grado di dettaglio con cui la materia è stata trattata nelle fonti di rango sublegislativo. In particolare, con riguardo alla casistica contenuta nella circolare menzionata, su circa trenta casi solamente quattro attengono all'elemento distintivo sub D); nella restante parte dedicata a tali *hallmarks* vengono compiuti estesi richiami a quanto già risulta dalle fonti secondarie, sempre a conferma del già centralissimo ruolo ivi rivestito dalla tematica del doppio binario.

Va comunque messo in evidenza come l'Agenzia si sia profusa in una pregevole opera ricostruttiva dei singoli binari nelle loro tappe essenziali, mettendo in luce un particolare punto di contatto lungo tale percorso diacronico: esso va rinvenuto, in particolare, nel parametro del c.d. "*reasonable to conclude test*" (OCSE, *MDRs* 2018), che di fatto costituisce uno dei fondamenti dell'attuale disciplina dello *standard* di conoscenza atteso dal professionista-non promotore *ex art. 4, comma 2, decreto* (attuativo dell'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 100/2020).

Sul punto, in modo coerente con quanto già previsto nel decreto ministeriale e nell'allegata relazione illustrativa, la circolare precisa che ai predetti fornitori di servizi non è imposto alcun obbligo di *due diligence* ulteriore rispetto a quanto ordinariamente espletato in forza di norme di legge (*e.g.* obbligo di adeguata verifica) e prassi commerciale.

In realtà, anche questa affermazione - che potrebbe astrattamente risultare *disruptive* - non presenta una portata realmente innovativa. Ciò perché l'idea di esonerare di fatto i professionisti dalla richiesta di informazioni addizionali rispetto a quelle già conosciute a fini antiriciclaggio e commerciali non è invero destinata a produrre effetti concreti nella maggioranza dei casi, attesa la maggiore latitudine dei dati acquisiti in virtù della normativa AML e della diligenza normalmente adottata in sede di contrattazione.

7. In conclusione, le nuove forme di "*Tax&AML compliance*" si manifestano come estrinsecazioni di una più ampia sensibilità, che si estende dalla materia fiscale all'antiriciclaggio, transitando per l'anticorruzione e i MOG 231.

Al fine di enfatizzare gli esposti aspetti benefici del doppio binario e di prevenire comportamenti individualisti dal sapore spiccatamente "utilitaristico", si appalesa la necessità di procedere a un riallineamento degli adempimenti previsti a carico dei professionisti.

Se è vero che, così come sono stati letti, il decreto e il relativo provvedimento di attuazione sembrano aver avviato un maggior dialogo tra il piano micro (operativo) e il piano macro (*policy*), non può non auspicarsi - pur a fronte delle indubbie complessità di ordine pratico e dei relativi costi di riorganizzazione - una sempre più ampia ed efficace revisione degli oramai numerosi adempimenti di collaborazione attiva in senso integrativo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BARONI G., *Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6*, in questa Rivista, 24 febbraio 2020

BARONI G., *Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di "sana" tax compliance?*, in questa Rivista, 29 aprile 2019

- CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in questa Rivista, 29 maggio 2019
- CORASANITI G., *Studio “La Direttiva 2018/822/UE e il decreto legislativo di attuazione: focus sui nuovi obblighi di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili per attuare ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva”*, in *Comunicazione Assofiduciaria*, 7 maggio 2020
- MAGLIOCCO G., *Soggetti obbligati tra sistema di prevenzione antiriciclaggio e scambio automatico di informazioni (la Direttiva DAC 6)*, in *Responsabilità d’impresa e antiriciclaggio*, 2020, 1
- PACELLI F. - PALAZZI P., *Ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?*, in *Corr. trib.*, 2020, 8, 755
- PISTONE P. - WEBER D., *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, 2018
- SELICATO G., *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell’intermediario*, in questa Rivista, 26 maggio 2020
- SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, 112
- TRAVERSA E., *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea*, in *Diritto e pratica trib. intern.*, 2016, 1365
- URICCHIO A.F., *Efficacia della convenzione europea dei diritti dell’uomo nell’ordinamento italiano con particolare riguardo ai diritti del contribuente*, in *AA.VV., Dialoghi con Ugo Villani*, 2017, 1045 ss.

DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE

DAC 7: a new proposal is ready to strengthen administrative cooperation among EU tax authorities

MAURO MANCA

Abstract

La Commissione UE ha elaborato a luglio una Proposta, riveduta a novembre dal Consiglio Ecofin, per un nuovo emendamento alla direttiva 2011/16/UE (DAC). Oltre a precisare i confini delle “richieste di gruppo” e della prevedibile pertinenza delle informazioni richieste, la Proposta interviene per rafforzare i meccanismi dei controlli congiunti, introducendo una nuova sezione nel Capitolo II sullo scambio di informazioni.

Di particolare rilievo è anche la previsione di un nuovo specifico obbligo di comunicazione imposto ai gestori di piattaforme commerciali digitali ai sensi del quale dovrebbero essere forniti alle competenti Autorità fiscali nazionali diversi e invasivi dettagli relativi ai venditori che accedono a tali piattaforme.

Parole chiave: scambio di informazioni, richieste di gruppo, prevedibile rilevanza, piattaforme commerciali digitali, *joint audits*

Abstract

The EU Commission drew up a Proposal for a new amendment to the Directive 2011/16/EU (DAC) in July. In addition to specifying the boundaries of “group requests” and the foreseeable relevance of the information requested, the Proposal intervenes to strengthen the mechanisms of joint audits, introducing a new section in the Chapter II on the exchange of information.

Of particular importance is the provision of a new specific disclosure obligation imposed on the operators of digital commercial platforms under which different and invasive details relating to the sellers accessing these platforms should be provided to the competent national tax authorities.

Keywords: *exchange of information, group request, foreseeable relevance, digital commercial platforms, joint audits*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** La prevedibile pertinenza delle informazioni richieste. - **3.** Le richieste collettive. - **4.** Perimetro oggettivo delle informazioni oggetto di scambio. - **5.** Le piattaforme commerciali digitali. - **5.1.** La tutela dei dati personali raccolti dal gestore delle piattaforme commerciali digitali. - **6.** Rafforzamento dei controlli simultanei - **7.** Conclusioni.

1. Un nuovo tassello nella complessa architettura disegnata dall’Unione Europea per rafforzare la cooperazione amministrativa tra Amministrazioni fiscali sta per essere inserito, con entrata in vigore prevista dal 1° gennaio 2023. Facendo seguito alle indicazioni del Consiglio del 29 maggio 2020, la Commissione, con la Comunicazione COM(2020) 314 final del 15 luglio 2020, e senza neppure attendere gli esiti operativi derivanti dell’attuazione della DAC 6 (Direttiva UE 2018/822 del Consiglio

del 25 maggio 2018, recepita in Italia dal D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100), ha infatti proposto un nuovo emendamento alla Direttiva UE 2011/16 del Consiglio del 15 febbraio 2011 (DAC).

La Commissione, infatti, considerando che *“la pandemia di COVID-19 rende ancora più urgente la necessità di proteggere le finanze pubbliche e di limitare le conseguenze socioeconomiche della crisi”* (Comunicazione COM(2020) 314 final, par. 1), ha proposto un ambizioso *“Piano d’azione”* (Comunicazione COM(2020) 312 final del 15 luglio 2020) composto di diverse iniziative miranti a contrastare le frodi fiscali, l’evasione ed elusione fiscali; a contrastare le forme di evasione fiscale facilitate dalla digitalizzazione dell’economia; a rendere più efficiente il recupero delle imposte non pagate; a contrastare le frodi IVA, la cui prima attuazione è consistita nella proposta di un nuovo emendamento, il sesto, alla DAC.

La proposta della Commissione è stata poi oggetto di esame nel corso del Consiglio Ecofin del 25 novembre 2020 che ha apportato alcune importanti integrazioni e modifiche.

La proposta di DAC 7 che è stata quindi adottata dai Ministri delle Finanze degli Stati Membri (di seguito, *“Proposta”*) mira quindi a modificare alcune disposizioni esistenti in materia di scambio di informazioni e di cooperazione amministrativa, nonché di estendere l’ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni in relazione alle informazioni comunicate dai gestori delle piattaforme digitali. Principalmente, l’intervento normativo ha di mira:

- l’integrazione dell’articolo 5, DAC, sullo lo scambio di informazioni su richiesta, con riferimento alla *“prevedibile pertinenza”* (*“foreseeable relevance”*) della richiesta e alle richieste collettive (*“Group request”*);
- l’integrazione degli articoli 8 e 8a, DAC, sullo lo scambio automatico di informazioni su richiesta, con riferimento all’introduzione di una nuova categoria di redditi soggetti a comunicazione automatica (cioè i canoni) e un più esaustivo *set* informativo;
- l’introduzione di un nuovo articolo 8ac relativo a specifici obblighi di comunicazione posti in capo ai gestori delle piattaforme commerciali digitali;
- il rafforzamento della cooperazione amministrativa tra Amministrazioni fiscali attraverso l’inserimento di un nuovo articolo 12a.

2. La Proposta prevede che alla Sezione I del Capitolo II della DAC sia inserito un nuovo articolo 5a, ai sensi del quale le informazioni richieste sono considerate prevedibilmente pertinenti se, al momento della richiesta, *“l’autorità richiedente ritiene che, conformemente alla sua legislazione nazionale, vi sia una ragionevole possibilità che le informazioni richieste siano pertinenti per le questioni fiscali di uno o più contribuenti, identificati nominativamente o in altro modo, e siano giustificate ai fini dell’indagine”*.

Al fine di dimostrare la prevedibile pertinenza delle informazioni richieste, la Proposta prevederebbe che l’autorità richiedente debba fornire all’autorità interpellata adeguate informazioni di supporto, in particolare sulla finalità *“fiscale”* della richiesta e una descrizione delle informazioni richieste ai fini della applicazione della sua legislazione nazionale.

Le ragioni di una tale integrazione sono chiarite nei *“Considerando”* della proposta della Commissione, dove è espressamente affermato che per garantire l’efficacia dello scambio di informazioni ed evitare *“ingiustificati rifiuti di richieste”*, nonché per garantire la chiarezza e certezza del diritto sia per le amministrazioni fiscali che per i contribuenti, è opportuno delineare *“chiaramente”* la norma di prevedibile pertinenza.

Il chiarimento così proposto riecheggia, di tutta evidenza, le considerazioni che portarono l’OCSE nel 2005 ad aggiornare il Modello di Convenzione e il Commentario sul medesimo tema, prevedendo la sostituzione del riferimento della *“necessità”* dell’informazione richiesta con la più conveniente previsione della sua *“prevedibile”* (*“foreseeable”*) rilevanza. In tale contesto, il Commentario al Modello di Convenzione OCSE (*“Commentario”*) chiarisce (Commentario articolo 26, par. 5) come il requisito della prevedibile rilevanza fosse inteso ad assicurare lo scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile confermando, allo stesso tempo, che gli Stati contraenti non sono autorizzati

a intraprendere “*fishing expeditions*” o a richiedere informazioni che siano probabilmente irrilevanti per gli affari fiscali di un determinato contribuente.

Il tema è stato invero oggetto di diverse pronunce giurisprudenziali da parte di alcune Corti europee, in particolare del Tribunale federale della Confederazione elvetica. Quest’ultimo, ad esempio, si è pronunciato con una sentenza del 2015 (Tribunale federale, sentenza del 24 settembre 2015, causa 2C_1174/2014, in questa Rivista, con commento di FRANSONI G., 1° marzo 2017), sollecitata da una richiesta dell’Amministrazione fiscale francese in merito alla posizione fiscale di due coniugi di cittadinanza francese, che si riteneva fossero effettivamente residenti in Francia e non a Ginevra. Alla fine della vicenda processuale, il Tribunale federale riforma il giudizio del Tribunale amministrativo federale confermando la legittimità della trasmissione delle informazioni richieste. Nel suo argomentare, il Supremo Giudice svizzero, affrontando il motivo di ricorso relativo alla “prevedibile rilevanza”, e richiamando anche i rilevanti paragrafi del Commentario OCSE, ha affermato che il ruolo dello Stato richiesto è assai “*ristretto*” essendo limitato a controllare la plausibilità della richiesta. Il Tribunale federale ha anche precisato che esigere dallo Stato richiedente di presentare una istanza priva di lacune e contraddizioni sarebbe travisare il significato e lo scopo dell’assistenza amministrativa perché la richiesta di assistenza implica per sua natura l’esistenza di qualche aspetto non chiaro della posizione fiscale del contribuente che le informazioni richieste allo Stato richiesto devono appunto chiarire (per altri casi di interesse si possono citare quelli affrontati dal Tribunale federale svizzero nel 2013, nel caso di una richiesta dagli Stati Uniti (causa 2C_269/2013), quello affrontato nel 2013 dal Tribunale amministrativo federale (A-8400/2015) nel caso di una richiesta dall’Olanda e nel caso del 2017 di una richiesta dalla Svezia (A-1916/2016), disponibili sulla piattaforma di ricerca www.ibfd.org).

A livello UE, è invece da ricordare la recente e importante sentenza della Corte di Giustizia nella causa *Berlioz*, C682/15, del 2017, nel contesto di una controversia tra una società di diritto lussemburghese, che aveva percepito dividendi da una sua controllata di diritto francese, e l’Amministrazione fiscale del Lussemburgo, in merito ad una sanzione pecuniaria inflitta alla prima da quest’ultimo per essersi rifiutata di rispondere a una richiesta di informazioni nel contesto di uno scambio di informazioni con l’Amministrazione tributaria francese. Argomentando sul tema di chi debba valutare la qualità di “prevedibile pertinenza” delle informazioni richieste ai sensi dell’art. 5 della DAC, la Corte osserva che l’obiettivo della presenza della nozione di “prevedibile pertinenza” ai fini della legittimità della richiesta, è quello di consentire all’autorità richiedente di ottenere tutte le informazioni che essa ritenga opportune ai fini della propria indagine, senza tuttavia autorizzarla a oltrepassare manifestamente i limiti di tale indagine né a imporre un onere eccessivo a carico dell’autorità interpellata (par. 68). Ne consegue da ciò che spetterà all’autorità richiedente, investita dell’indagine sfociata nella richiesta di informazioni, valutare, in base alle circostanze della causa, la “prevedibile pertinenza” delle informazioni richieste ai fini di tale indagine, in ragione sia dello sviluppo dell’istruttoria stessa che, a norma dell’articolo 17(1) della DAC, dell’esaurimento delle fonti di informazione “*consuete*”, cioè, interne, che essa avrà potuto utilizzare (par. 70). È poi la stessa Corte a indicare anche i limiti imposti a tale autorità. Infatti, sebbene quest’ultima goda in proposito di un indubbio margine di discrezionalità nel suo apprezzamento della rilevanza delle informazioni richieste, essa non potrà comunque richiedere informazioni che non presentino alcuna pertinenza con l’indagine in corso (par. 71) in quanto una richiesta del genere non sarebbe conforme ai canoni fissati dagli articoli 1 e 5 della DAC.

Nella più recente sentenza sui casi riuniti C-246/19 e C-246/19 del 6 ottobre 2020, la Corte UE si è espressa nell’ambito di due controversie tra il Lussemburgo e alcune società in merito a due decisioni dell’Amministrazione fiscale lussemburghese che ingiungevano loro di comunicargli talune informazioni, a seguito di richieste di scambio di informazioni da parte della Spagna ai sensi della DAC. Richiamando ampiamente la citata sentenza *Berlioz*, la Corte conclude che l’articolo 1, paragrafo 1, e l’articolo 5 della DAC devono essere interpretati nel senso che una decisione con la quale l’autorità competente di uno Stato membro obbliga un detentore di informazioni a fornirle tali informazioni, al fine di soddisfare una richiesta di scambio di informazioni proveniente dall’autorità competente di un altro Stato membro, dev’essere considerata come vertente su informazioni che non appaiono manifestamente prive

di qualsiasi prevedibile pertinenza, qualora “*essa precisi l’identità del detentore delle informazioni di cui trattasi, quella del contribuente oggetto dell’indagine da cui è scaturita la richiesta di scambio di informazioni e il periodo cui l’indagine stessa si riferisce, e qualora essa verta su contratti, fatturazioni e pagamenti che, pur non essendo individuati con precisione, sono definiti mediante criteri attinenti, in primo luogo, al fatto che essi sono stati rispettivamente stipulati o effettuati dal detentore, in secondo luogo, alla circostanza che essi sono intervenuti nel periodo cui si riferisce l’indagine stessa e, in terzo luogo, al loro legame con il contribuente coinvolto*”.

Tanto ricordato, l’introduzione del nuovo articolo 5a, ai sensi della Proposta, mira a superare, in una prospettiva di semplificazione procedurale, proprio le incertezze interpretative emerse dalla pratica giurisprudenziale ricordata. Infatti, se il primo paragrafo del nuovo articolo prevede che la valutazione della rilevanza delle informazioni richieste debba spettare allo Stato richiedente, quest’ultimo, nella sua istanza, dovrà però “*dimostrare la prevedibile pertinenza delle informazioni richieste*”. A tal fine è quindi espressamente previsto che l’autorità richiedente fornisca all’autorità interpellata “*almeno*” specifiche informazioni di supporto, in particolare “*sul fine fiscale per il quale le informazioni sono ricercate*”.

Sembra così che sia stato raggiunto un ragionevole compromesso tra, da un lato, l’esigenza dello Stato richiedente di acquisire informazioni per lui rilevanti ai fini istruttori e, dall’altro, quella dello Stato richiesto di non essere onerato da un’attività amministrativa per lui di scarso o nullo interesse concreto, ma che potrebbe anche apparirgli contrastante con altri valori giuridici significativi per il suo ordinamento (*in primis*, il diritto alla riservatezza).

3. Un ulteriore intervento operato dalla Proposta è quello relativo all’introduzione di una disposizione dedicata alle richieste collettive, di cui si riconosce l’utilità, seppure alla luce di una più chiara cornice normativa. Nel testo finale approvato dall’Ecofin, è stato quindi inserito un terzo paragrafo al nuovo articolo 5a.

La nuova disposizione prevedendo che una richiesta di informazioni può anche riguardare un gruppo di contribuenti che non possano essere identificati “*individualmente*”, allargando così il perimetro soggettivo rispetto alla proposta della Commissione (che infatti prevedeva che essi potessero almeno “*essere descritti solo sulla base di un insieme comune di caratteristiche*”) richiede che l’Amministrazione istante fornisca “*almeno*” una descrizione “*dettagliata del gruppo*” e delle ragioni giuridiche e fattuali idonee a supportare un’attribuzione di responsabilità nei loro confronti, o di eventuali terzi soggetti, per specifiche violazioni tributarie, anche delle quali devono essere forniti elementi informativi.

Una simile estensione del perimetro soggettivo originario della DAC sembra evidentemente il portato di una prassi che si sta sempre più affermando in ragione anche dell’emersione di numerose “*liste*” di contribuenti la cui origine e il cui utilizzo hanno dato luogo a diversi dubbi circa la loro legittimità.

Per quanto riguarda in special modo la prassi italiana, è da segnalare come recentemente sia stata superata tale “*ambiguità*” nei rapporti con la Svizzera, stipulando uno specifico accordo sullo scambio di informazioni attraverso richieste collettive con riferimento a specifiche situazioni. Infatti, il 27 febbraio 2017 le rispettive Autorità competenti dei due Stati hanno firmato un Accordo che, sulla base del nuovo quadro delineato dalla modifica nel 2015 dell’art. 27 della Convenzione fiscale tra Italia e Svizzera, consentirebbe all’Italia di procedere a richieste di gruppo, per quanto limitate ai “*recalcitrant account holders*”, come definiti all’art. 2(2) dell’Accordo. Quest’ultimo, infatti, limita la legittimità delle richieste di gruppo alle sole persone definite “*contribuenti recalcitranti*”, ovvero a quelle persone, la cui identità non era nota all’Amministrazione italiana, che tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016 avevano uno o più conti in Svizzera, avevano una residenza o un domicilio in Italia in base alla documentazione in possesso della banca estera, avevano ricevuto una lettera dalla stessa con l’invito a regolarizzare le attività, pena la chiusura del conto, e non vi avevano provveduto, né con la *voluntary disclosure*, né attraverso altre forme di regolarizzazione.

Sul punto, quindi, l’adozione della DAC 7 sembra idonea a consentire di estendere significativamente i margini di operatività dello strumento in esame, anche a fattispecie che, ad oggi, potrebbero venire escluse in ragione del fatto che se la richiesta si riferisce a un gruppo di contribuenti non individualmen-

te identificato o le cui caratteristiche siano particolarmente eterogenee, sarebbe comprensibilmente più difficile stabilire se la richiesta sia una "fishing expedition" o meno, secondo quanto già affermato dal Commentario dell'articolo 26, par. 5.2. La maggior certezza giuridica introdotta dalla Proposta rispetto alla normativa attuale dovrebbe, quindi, consentire proprio il superamento di tali ambiguità.

4. L'articolo 8 della DAC, dedicato all'estensione e alle condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni, prevede attualmente (par. 1) che gli Stati Membri si scambino "information regarding taxable periods as from 1 January 2014 that is available..." con riferimento a specifiche tipologie di redditi (redditi da lavoro dipendente, compensi amministratori, prodotti assicurativi, pensioni e redditi immobiliari).

La Proposta interviene sia su tale primo paragrafo che sul terzo per estendere in modo esplicito le informazioni da comunicare. Così, il primo paragrafo verrebbe riscritto prevedendosi che ogni Stato Membro comunicherà "all information that is available concerning residents ...", laddove l'attuale testo della disposizione si limita alle "information available", introducendo un requisito di esaustività e completezza delle informazioni da scambiare. Questo paragrafo verrebbe infine arricchito da una nuova tipologia di redditi da dover comunicare, cioè i canoni (royalty).

Viene inoltre previsto un secondo paragrafo in cui si introduce l'obbligo, dal 1° gennaio 2023, degli Stati di "sforzarsi" ("endeavour") di comunicare anche il codice fiscale ("Tax Identification Number") dei contribuenti oggetto dello scambio (la proposta della Commissione era, in realtà, più perentoria perché introduceva un preciso obbligo: "shall include").

Il secondo comma del paragrafo 3 ("A Member State may be considered as not wishing to receive information in accordance with paragraph 1, if it does not inform the Commission of any single category in respect of which it has information available") verrebbe, invece, soppresso al fine di rendere più agile il flusso delle richieste e funzionante il meccanismo.

Complessivamente, quindi, l'obbligatorietà di comunicare "tutte" le informazioni a disposizione, senza doversi formalizzare la richiesta a quali di esse il singolo Stato non sia interessato, come nell'attuale situazione, dovrebbe consentire un flusso auspicabilmente più fluido e certo.

Analogo obiettivo si pone la Proposta in riferimento allo scambio di informazioni relative ai ruling preventivi e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento ("APA"), contemplate all'articolo 8a. La modifica del paragrafo 5a di tale articolo andrà infatti ad incidere sulla tempistica di comunicazione dei ruling e accordi sottoscritti da uno Stato Membro, che dovranno essere comunicati "senza ritardo dopo ... essere stati emessi", invece che "entro tre mesi dalla fine del semestre dell'anno civile durante il quale sono stati emessi", come attualmente previsto.

Di interesse segnalare come un emendamento sul punto proposto dalla Commissione non sia stato accolto dall'Ecofin, cioè quello che riscriveva, riducendone il perimetro di applicazione, il primo paragrafo dell'articolo 17, relativo ai limiti di accoglimento a cui poteva essere soggetta una richiesta. Il testo proposto dalla Commissione avrebbe previsto che l'articolo 17, fosse integrato con una previsione ai sensi della quale l'autorità interpellata avrebbe fornito all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni oggetto di richiesta purché quest'ultima non solo avesse esaurito le fonti di informazione "consuete" che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste, senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi, come prevede l'attuale disposizione, ma anche che avesse "utilizzato tutti i mezzi disponibili, tranne quelli che avrebbero dato luogo a difficoltà sproporzionate". È evidente come il requisito della proporzionalità delle difficoltà se si sarebbe forse prestato a una valutazione casistica non facilmente prevedibile, tuttavia, avrebbe probabilmente consentito un più agevole ricorso alla procedura in esame, e con più positive possibilità di accoglimento della richiesta.

5. Un'estensione delle informazioni oggetto di comunicazione di ben diverso e più rilevante tenore, cui la Proposta attribuisce grande (e condivisibile) importanza, è quella scaturente dalla introduzione nella DAC di un nuovo articolo 8ac (e un nuovo allegato tecnico), relativo alle transazioni sulle piatta-

forme digitali, dove con “piattaforma” si intende qualsiasi software o sito web, o parti di essi, e le relative applicazioni, accessibile agli utenti e che consente ai “venditori di essere collegati con altri utenti allo scopo di svolgere, direttamente o indirettamente, un’attività pertinente per tali utenti.

Il citato articolo 8ac introduce, così, un obbligo di comunicazione in capo al “Gestore di piattaforma”, cioè alla “entità che stipula un contratto con i venditori per mettere a loro disposizione tutta o parte di una piattaforma” digitale, relativamente a un insieme molto dettagliato di informazioni, anche sensibili, tra cui:

- i dati identificativi del gestore della piattaforma e del “venditore” (definito come “un utente della piattaforma, sia esso una persona singola o un’entità, che è registrato sulla piattaforma in qualsiasi momento nel periodo oggetto di comunicazione e svolge l’attività pertinente”), incluso il numero di partita IVA, se disponibile;
- l’identificativo del conto finanziario su cui il corrispettivo è pagato o accreditato, “nella misura in cui ne è a conoscenza il gestore di piattaforma” nonché “qualsiasi altra informazione identificativa, di natura finanziaria, di cui dispone il gestore di piattaforma”;
- ciascuno Stato membro in cui il venditore oggetto di comunicazione è residente ai sensi dell’allegato alla Proposta;
- il corrispettivo totale versato o accreditato nel corso di ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione;
- eventuali diritti, commissioni o imposte trattenuti o addebitati dalla Piattaforma con obbligo di comunicazione per ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione;
- in caso di locazione di immobili, l’indirizzo di ciascuna proprietà immobiliare e il relativo numero di iscrizione al registro catastale, se disponibile, nonché, ugualmente se disponibile, il numero di giorni di locazione di ciascun immobile durante il periodo oggetto di comunicazione.

Sul punto dell’utilità di scambiare informazioni su tali attività commerciali *on line*, è di interesse osservare che nell’*incipit* del Considerando 14, nel testo approvato dal Consiglio, si legge esplicitamente che ciò rileva “*For the reasons of preventing tax fraud, tax evasion and tax avoidance*”, mentre l’originario testo proposto dalla Commissione faceva riferimento a più neutri “*sviluppi nell’economia digitale*”.

Lo specifico allegato V contiene poi le definizioni necessarie a consentire il funzionamento del meccanismo. A questo riguardo, il paragrafo A(5) della Sezione I, dell’Allegato, definisce le attività oggetto di comunicazione, che devono essere svolte “*al fine di percepire un corrispettivo*” e devono rientrare in uno specifico elenco:

- a) locazione di beni immobili;
- b) servizi personali (definiti come il “*servizio basato sulla durata o sull’esecuzione di compiti da parte di una o più persone, che operano in modo indipendente o per conto di una entità, e che viene svolto su richiesta di un utente, online o fisicamente offline dopo essere stato facilitato di una piattaforma*”);
- c) vendita di beni;
- d) noleggio di qualsiasi mezzo di trasporto;

È di interesse segnalare come la proposta della Commissione avesse previsto un’ulteriore ipotesi di “*Relevant Activity*”, e cioè l’effettuazione di investimenti e prestiti nel contesto del crowdfunding, quale definito nel quadro giuridico dei mercati finanziari dell’Unione, che però è stata abbandonata.

In breve, il gestore della piattaforma digitale dove vengono poste in essere tali transazioni commerciali, residente in uno Stato Membro, o costituito secondo una delle legislazioni UE, o avente una stabile organizzazione in uno Stato Membro, dovrà comunicare all’Autorità fiscale dove risiede il “venditore”, cioè un utente della piattaforma che vi svolge la sua attività, le informazioni relative a tali attività, sopra riassunte, avendo altresì l’onere, ai sensi del par. C(1) della Sezione III, di verificarne anche l’attendibilità “*utilizzando tutte le informazioni e i documenti disponibili*” (tale aspetto potrebbe rilevare nella misura in cui la DAC 7 modica l’articolo 25a della DAC prevedendo l’introduzione di sanzioni specifiche anche per violazioni dell’articolo 8ac, vedi *infra*).

Un altro aspetto di interesse è costituito dal fatto che la Proposta ritiene opportuno stabilire misure che riducano gli oneri amministrativi per i gestori esteri (extra UE) di piattaforme, prevedendo che attraverso specifici accordi tra i rispettivi Stati di residenza e gli Stati Membri sia assicurato lo scambio di informazioni che si riferiscono alle attività coperte dalla DAC 7 e tali informazioni siano equivalenti a quelle da essa richieste.

Sembra così di poter affermare che la Proposta introduce, a livello unionale, una sorta di soluzione “prodromica” (proponendosi così un obiettivo più modesto) rispetto a quelle che potrebbero venir adottate in tema di tassazione dei redditi prodotti dagli operatori dell’economia digitale, cercando di dar seguito alle proposte del 2018 (ci si riferisce alle comunicazioni COM(2018) 147 final - *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa* e COM(2018) 148 final - *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*).

Infine, è da segnalare che a presidio della corretta applicazione della normativa sulle piattaforme digitali, la DAC 7 prevede che l’articolo 25a della DAC, relativo alle sanzioni, sia integrato prevedendo in capo agli Stati membri che ne introducano anche di specifiche a tal fine, che siano “*effettive, proporzionate e dissuasive*”. Resta da comprendere se, sotto tale previsione, debba rientrare anche l’ipotesi, sopra accennata, relativa ad una comunicazione di dati “non affidabili” da parte del gestore della piattaforma, soprattutto per quanto attiene ai profili soggettivi della colpa o del dolo nella erronea comunicazione e della loro rilevanza.

5.1. Un aspetto di rilievo di tali previsioni è quello sollevato dal Garante UE per la protezione dei dati personali nella sua Opinione n. 6/2020 del 28 ottobre 2020.

Secondo il Garante UE, che si era espresso rispetto alla proposta formulata dalla Commissione, pur dovendosi riconoscere l’importanza di dover affrontare i riflessi delle prestazioni di servizi transfrontalieri offerti dalle piattaforme digitali, non si possono nemmeno trascurare le cautele per la tutela del diritto alla riservatezza dei dati personali.

In questa prospettiva, un positivo giudizio era stato formulato rispetto alla specifica previsione della proposta della Commissione (Allegato V, Sezione IV, par. B) secondo cui i dati da comunicare potevano restare disponibili al gestore della piattaforma per un periodo che, in ogni caso, non fosse inferiore a 5 anni ma non superiore a 7 anni dopo la fine del periodo oggetto di comunicazione a cui si riferiscono. In effetti, il testo approvato dall’Ecofin ha innalzato il termine di detenzione massima dei dati a 10 anni. Sul punto, quindi, è da chiedersi se il Garante UE riterrà che la detenzione per tale più lungo termine sia ancora da considerare come “*un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati*” (art. 5(1)(e)(primo periodo), Regolamento UE 2016/679), ovvero dovrà farsi riferimento al fatto che si tratti di informazioni che saranno “*trattati esclusivamente a fini di archiviazione nel pubblico interesse*” (art. 5(1)(e)(secondo periodo), Regolamento UE 2016/679).

Il Garante, poi, richiama la necessità che siano rispettate, in generale, le indicazioni di cui al Regolamento 2018/1725 relativo alla tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell’Unione e sulla libera circolazione di tali dati, per quanto riguarda le procedure di sicurezza.

Infine, dopo i dubbi espressi con riguardo alla previsione di cui all’articolo 25(2) della DAC, nella versione della Commissione, secondo cui quest’ultima avrebbe dovuto venir considerata come il “*responsabile del trattamento dei dati*” ai sensi del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, il testo adottato il 25 novembre prevede che le istituzioni finanziarie segnalanti, gli intermediari, i gestori di piattaforma e le autorità competenti degli Stati membri saranno considerati responsabili del trattamento dei dati quando, da soli o congiuntamente, determinano le finalità e i mezzi del trattamento dei dati personali ai sensi del citato regolamento, così dando ragione delle accennate preoccupazioni del Garante.

6. L'ultimo "pilastro" della Proposta è quello relativo alla vera e propria collaborazione amministrativa tra Amministrazioni fiscali.

In questo ambito, un primo intervento è costituito dalla sostituzione del paragrafo 1 dell'articolo 11 del Capitolo III, sezione I, della DAC, relativo alla presenza di funzionari di altre Amministrazioni e alla loro partecipazione alle attività istruttorie. Rispetto al vigente articolo 11(1), che richiede un "accordo" tra l'Amministrazione che chiede la partecipazione dei suoi funzionari e quella che li dovrebbe accogliere, la Proposta istituisce una procedura per effetto della quale l'Amministrazione richiesta di accogliere i funzionari stranieri deve fornire una risposta entro 60 giorni dalla richiesta comunicando l'eventuale "*rifiuto motivato all'autorità richiedente*". Risulta così rafforzato un obbligo di trasparenza nelle decisioni assunte dalle competenti autorità.

Più rilevante è l'introduzione di una Sezione II bis relativa alle verifiche congiunte ("*joint audits*"), definite come "*un'indagine amministrativa condotta congiuntamente dalle autorità competenti di due o più Stati membri che procedono all'esame di un caso collegato a una o più persone di interesse comune o complementare per le competenti autorità degli Stati membri*".

Ai sensi della Proposta, il nuovo articolo 12(a) definisce la procedura per dar seguito alla richiesta di uno Stato Membro di procedere a una verifica congiunta. Anche in questo caso, la richiesta può essere respinta solo per giustificati motivi.

Degno di interesse è il fatto che, dal testo adottato dall'Ecofin, è stata eliminata l'originaria previsione, che sarebbe stata, invece, senz'altro opportuna, secondo cui, al fine di attuare le conclusioni raggiunte nella relazione finale del controllo, gli Stati membri avrebbero dovuto dotarsi ("*shall provide by law*") di una specifica disposizione domestica che avrebbe consentito di effettuare "*corresponding adjustment*" per evitare fenomeni di doppia imposizione.

Un'ulteriore previsione che non è stata recepita dall'Ecofin è quella per cui gli elementi di prova che fossero stati raccolti nell'ambito di un controllo congiunto in uno Stato membro e secondo la sua legislazione, sarebbero stati "*reciprocamente riconosciuti*" da tutte le altre autorità competenti degli Stati membri che avessero partecipato all'audit congiunto.

Dal punto di vista procedurale, il comma 5 definisce gli effetti di tali verifiche congiunte, prevedendo che le autorità competenti degli Stati membri dovranno concordare sui fatti e sulle circostanze del caso e si adopereranno per raggiungere un accordo sulla posizione fiscale delle persone sottoposte a controllo, sulla base dei risultati conseguiti, il quale sarà inserito in una relazione finale. Anche su questo tema, il testo finale della Proposta si allontana, si ritiene *in peius*, almeno per i contribuenti sottoposti a controllo, da quello proposto dalla Commissione la quale aveva previsto che tale relazione avrebbe avuto "*un valore giuridico equivalente a quello degli strumenti nazionali pertinenti pubblicati a seguito di un audit*". Il testo adottato prevede invece che di tale relazione finale "*si terrà conto nei relativi atti emanati a seguito di tale audit congiunto dalle autorità competenti degli Stati membri partecipanti*" (articolo 12a(5), primo comma, ultimo periodo). In tal modo, quindi, si potrebbe verificare anche il caso che, pur "tenendo conto" della suddetta relazione finale, i suoi contenuti potranno determinare effetti legali diversi in ogni giurisdizione che la utilizza, pregiudicando negativamente le possibilità di una eventuale "linea difensiva" che un contribuente potrebbe adottare di fronte a una contestazione "congiunta", con un serio rischio di fenomeni di doppia imposizione.

7. Dall'esame delle diverse disposizioni della Proposta possono formularsi almeno due ordini di considerazioni finali. Innanzi tutto, essa dimostra come, ancora oggi, dopo quasi dieci anni dalla sua introduzione, la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali degli Stati Membri è tutt'altro che "a regime". Il raffinamento nel *wording* degli articoli preesistenti evidenzia, al contrario, il fatto che la tradizionale ritrosia nazionale a cooperare con Amministrazioni fiscali straniere persiste, forse anche in ragione del fatto che tale cooperazione si traduce in attività che potrebbero avere ben scarse ricadute positive a favore dell'Amministrazione interpellata. Gli sforzi della Commissione in questo senso, e l'*endorsement* dell'Ecofin, anche in ragione della diffusa crisi da COVID-19, sembrano comunque testimoniare, pur con qualche differenza, come abbiamo cercato di mostrare, della volontà di conferire

sempre più un tratto solidaristico alla costruzione europea, anche in un ambito settoriale come quello qui in esame, che, però, è strumentale e alla base di una rinnovata esigenza di “*equità fiscale*” e “*giustizia sociale*”.

In secondo luogo, l’iniziativa di acquisire informazioni attraverso le piattaforme digitali attesta l’impegno, in verità mai cessato, della Commissione e dei Ministri dell’Ecofin, di trovare delle soluzioni, almeno a livello regionale, idonee a governare gli aspetti fiscali della digitalizzazione dell’economia. Infatti, nonostante alcuni Stati Membri abbiano introdotto qualche tipo di *digital tax*, persiste l’esigenza di raggiungere una soluzione condivisa a un livello più esteso, come dimostrano anche i lavori OCSE su questo tema. La soluzione proposta dalla DAC 7 non possiede certamente questo carattere di “universalità” o “onnicomprensività”, tuttavia, proprio in considerazione del suo più limitato ambito operativo potrebbe anche essere accolta favorevolmente come un primo passo verso quella “*equità fiscale*” costantemente richiamata dalla Commissione come “*uno dei principi fondamentali dell’economia sociale di mercato europea [essendo] tra i capisaldi dell’impegno della Commissione per un’economia al servizio delle persone*” (Commissione europea, *Orientamenti politici per la prossima Commissione europea 2019-2024, Un’Unione più ambiziosa*; https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_it.pdf).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMADDEO F., *Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border*, in *Novità Fiscali*, maggio 2018, 5, 220 ss.

BARONI G., *Prime osservazioni sullo “schema” di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 24 febbraio 2020

BERNASCONI, *Domande raggruppate fra la Svizzera e l’Olanda*, in *Novità fiscali*, 2016, 7-8, 17 ss.

BLUM D.W. - LANGER A., *At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law*, in *European Taxation*, June 2019, 282 ss. e July 2019, 313 ss.

BOSCO L. – DEMURTAS L., *Il main benefit test nella DAC6*, in *La Gestione straordinaria delle imprese*, 2020, 4, 77 ss.

ČIČIN-ŠAIN N., EHRKE-RABEL T., ENGLISCH J., *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, in *World Tax Journal* November 2018, vol 10, n. 4, 585 ss.

CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Rivista di diritto tributario Supplemento on line*, 29 maggio 2019

COSTANZO L., *La tutela dei diritti del contribuente al crocevia tra cooperazione amministrativa e integrazione eurotributaria*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2 dicembre 2020

FRANSONI G., *Commento a Tribunale federale, sentenza del 24 settembre 2015, causa 2C_1174/2014*, in *Rivista di Diritto Tributario Supplemento on line*, 1° marzo 2017

NAEF F., *Lo scambio di informazioni fiscali in caso di dati rubati*, in *Novità fiscali*, 2016, 6, 18 ss.

PACELLI F. - PALAZZI P., *Dac 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?*, in *Corriere tributario*, 2020, 8-9, 755 ss.

RONCO S., *Data Protection in Direct Tax Matters and Developments from the EU Standpoint: The Case of Automatic Exchange of Information*, in *International Tax Studies*, n. 4-2020

VORPE S., *La domanda raggruppata olandese non è una fishing expedition*, in *Novità fiscali*, 2017, 4, 119 ss.

La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea

The crisis of VAT system and the resulting new perspectives imposed by the EU Commission's Action Plan

MARILISA MAZZA

Abstract

Il contributo intende esaminare le nuove prospettive del sistema IVA alla luce dell'Action Plan proposto dalla Commissione nel luglio dello scorso anno. Da anni in Europa si discute sul futuro dell'imposta sul valore aggiunto e, in un contesto come quello attuale in cui è necessario fronteggiare una crisi economica derivante dalla pandemia da Covid-19, ha decisiva importanza la riforma del sistema IVA per realizzare una strategia complessiva che consenta il rafforzamento del Mercato unico e per sostenere un risanamento efficace e coerente del bilancio negli Stati membri. Il presente articolo affronta la strategia complessiva delineata dalla Commissione sviluppata in 25 azioni al fine di rispondere alla duplice sfida della crisi attuale: da una parte favorire una ripresa economica rapida e sostenibile e dall'altra garantire entrate pubbliche sufficienti nell'UE.

Parole chiave: sistema IVA, Action Plan, Mercato unico europeo, Covid-19, ripresa economica

Abstract

The aim of the present essay is to exam the new perspectives of the VAT system in light of the Action Plan proposed by the Commission in July 2020. For years the discussion has focused on the future of value added tax and, in a context like the present one, requiring to face an economic crisis resulting from the Covid-19 pandemic, the reform of the VAT system is of crucial importance in order to achieve an overall strategy aimed at strengthening the Single Market and supporting effective and coherent fiscal consolidation in the Member States. This essay addresses the overall strategy outlined in 25 action by the Commission in order to respond to the twofold challenge of the current crisis: to foster a rapid and sustainable economic recovery and to ensure adequate public revenues in the EU.

Keywords: VAT system, Action Plan, Single market, Covid-19, economic recovery

SOMMARIO: **1.** Introduzione. – **2.** L'Action Plan della Commissione europea. – **2.1.** Il pacchetto fiscale. – **3.** La lotta alla frode quale elemento intrinseco del sistema IVA. – **3.1.** Le azioni per la lotta contro la frode, l'evasione e l'elusione fiscali. – **3.2.** Implementazione dell'utilizzo di sistemi elettronici: tra lotta alla frode e semplificazione dell'imposta. – **4.** L'obiettivo della semplificazione per la diminuzione degli alti costi di compliance. – **5.** Un nuovo paradigma per il rapporto Fisco-contribuente. – **6.** Conclusioni.

1. Da anni in Europa si discute sul futuro dell'imposta sul valore aggiunto e l'intenzione ribadita dalla Commissione e dai vari Stati membri è quella di attuare una sostanziale riforma del sistema IVA al fine di sostenere la realizzazione della strategia complessiva ed un conseguente ritorno alla crescita gra-

zie al suo potenziale di rafforzamento del Mercato unico e di sostegno a un risanamento funzionale del bilancio negli Stati membri (Commissione europea, Libro verde sul futuro dell'IVA, COM(2010) 695). Le difficoltà di uno sviluppo coerente derivano anche dalla non risolta contraddizione tra la funzione impositiva, pur sempre ispirata a criteri e parametri di eguaglianza e di capacità contributiva, e gli effetti economici volti a impedire alterazioni della concorrenza in un mercato libero provocate dalle differenze che caratterizzano le discipline nazionali.

In questa prospettiva è stata la stessa Commissione europea a ribadire, nella Comunicazione 7 aprile 2016, la necessità di elaborare un piano d'azione sull'IVA, con l'obiettivo di sostenere un Mercato unico robusto ed equo, che contribuisca a incentivare l'occupazione, la crescita, gli investimenti e la concorrenza (Commissione europea, *Un piano d'azione sull'IVA Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento delle scelte*, COM(2016) 148 final); chiaramente prevale il raggiungimento di obiettivi economici rispetto a quelli finanziari. Da quella data in poi si sono susseguite diverse altre occasioni di confronto sul tema che confermano l'importanza e l'efficacia del primato politico e normativo degli atti della Commissione: *Definitive VAT system*, 4 ottobre 2017; *Administrative Cooperation between Member States*, 30 novembre 2017; *Simplified VAT rules for SMEs*, 18 gennaio 2018; *VAT Rates*, 18 gennaio 2018; *Reverse charge mechanism*, 25 maggio 2018; *Technical amendments for a definitive VAT system*, 25 maggio 2018; *Council adoption of number of VAT proposals*, 2 ottobre 2018; *New measures to fight VAT fraud using payment data*, 18 febbraio 2020; *VAT scheme for SMEs*, 18 febbraio 2020.

Da ultimo il 15 luglio 2020 la Commissione ha elaborato un piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa. In tale documento vengono descritte 25 azioni al fine di rispondere alla duplice sfida della crisi attuale: favorire una ripresa economica rapida e sostenibile e garantire entrate pubbliche sufficienti nell'UE.

Il percorso appena descritto trova motivazioni antiche e deriva dalla constatazione che la normativa comunitaria, nata nel lontano 1965 e nonostante l'adozione del Testo Unico con la direttiva 2006/112, sebbene sia stata sottoposta negli anni a diverse modifiche ed aggiustamenti pur sempre settoriali, ora in un mercato decisamente più complicato ed evoluto tecnologicamente, risulta probabilmente inadeguata a realizzare quell'efficace equilibrio tra vincoli tributari ed effetti economici. La dimensione europea è alla costante ricerca di una nuova veste per l'IVA, che sia capace di adattarsi ai continui mutamenti del Mercato unico, delle diverse economie nazionali, ed in qualche caso persino di scelte di geo politica e nel contempo garantisca una imposizione sui consumi generale, neutrale e proporzionale mantenendo la struttura generale dell'imposizione stessa. Una nuova veste che tenga conto degli elementi comuni dei singoli Stati e delle rispettive esigenze, ma che non ne acuisca le diversità. Per questo è necessario un particolare sforzo, che dovrà esprimersi in creatività ed innovazione. In tal senso si potrà fare tesoro dei molteplici studi effettuati a livello europeo e nazionale inerenti agli effetti derivanti dall'introduzione di schemi di semplificazione. Diversi Paesi hanno, infatti, accolto la possibilità di dare applicazione ad innovazioni, seppur transitoriamente in attesa del passaggio al regime definitivo, che possono rappresentare il futuro dell'imposta stessa.

Ad oggi esistono già alcuni strumenti e nuovi regimi per dare risposta alla crisi del sistema IVA, una crisi che come si diceva ha connotati giuridici ed economici. In questa direzione vanno le soluzioni proposte per la modifica del sistema IVA attuale. Con l'obiettivo ultimo di rendere il sistema più efficiente, neutrale ed efficace devono essere valutate concretamente alcune innovazioni dal punto di vista tecnologico che non alterano in alcun modo la struttura dello schema impositivo. Tali, come ad esempio, l'implementazione dell'utilizzo di sistemi elettronici, ed altre modifiche strutturali quali l'estensione del *reverse charge* interno o modelli impositivi riferiti alle PMI che siano ispirati al *cash accounting scheme*. Un equilibrato mix di interventi, mirati a perseguire specifici obiettivi ed a supportare la piccola e media impresa, e modifiche a livello tecnologico che sostengano una corretta ed efficace applicazione dell'imposta può certamente rappresentare il futuro dell'IVA e renderla adatta al contesto attuale seppur evitando il completo snaturamento dell'imposta stessa.

Si tratta in definitiva di rendere più efficace il modello nella rinnovata fiducia dei caratteri qualificanti il tributo; è necessario conciliare l'efficacia della territorialità in un mercato diventato unico e libero

da controlli doganali. Ed è esattamente questa la direzione che la Commissione europea e diversi Stati membri stanno seguendo per trovare una adeguata sintesi alle diverse esigenze di semplificazione ed efficacia. Nel presente lavoro verranno esaminate, nel dettaglio, le azioni che la Commissione intende porre in atto nel prossimo futuro al fine di migliorare l'attuale impianto normativo e la relativa efficacia nel quadro sistematico pur sempre definito dalle Direttive.

2. L'obiettivo comune è quello di rendere il sistema IVA più efficiente, neutrale ed efficace; in tal senso la Commissione ha al vaglio diverse proposte che potrebbero dotare il Mercato unico di una nuova linfa vitale nell'ottica del raggiungimento di un contesto commerciale solido ed interconnesso. Al fianco delle diverse proposte di modifica che si sono susseguite nel tempo si inserisce l'*Action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy* proposto dalla Commissione in questo periodo estremamente complicato che sta attraversando l'economia globale. Partendo dal presupposto che l'avere un sistema impositivo equo, efficiente e sostenibile è fondamentale per realizzare tali ambizioni, le politiche fiscali dell'UE devono garantire che tutte le imprese ed i cittadini possano sfruttare appieno i vantaggi del mercato unico, lavorare, investire, innovare e creare posti di lavoro.

Tale ultimo documento della Commissione comprende 25 azioni. Queste identificano un nuovo approccio equilibrato, che combina azioni contro la frode e l'evasione fiscali con misure volte a semplificare l'attività d'impresa nell'attuale contesto economico.

2.1. Un sistema tributario equo ed efficiente sarà ancora più importante nei mesi e negli anni a venire, quando i Paesi di tutto il mondo cercheranno soluzioni per riprendersi dalle conseguenze della crisi economica connessa alla pandemia da Covid-19. La fiscalità gioca quindi un ruolo di estrema importanza nell'attuale contesto e la Commissione europea ha intenzione di adottare linee di azione nell'ottica, in particolare, di intensificare la lotta contro la frode fiscale e altre pratiche sleali in modo da garantire agli Stati membri un gettito fiscale necessario per rispondere alle grandi sfide della crisi attualmente in corso. Le linee d'azione che verranno perseguite possono essere così sintetizzate:

- a) sostegno agli Stati membri nell'applicazione, corretta e fattiva, della normativa fiscale vigente, anche e soprattutto con la lotta alla frode, all'elusione e all'evasione fiscali. L'obiettivo ultimo è quello di consentire di ottenere il gettito fiscale necessario per finanziare la risposta ai grandi problemi posti dalla crisi in atto, senza imporre un onere eccessivo a coloro che ne sono già duramente colpiti;
- b) riduzione degli ostacoli fiscali per le imprese nel Mercato unico attraverso una importante semplificazione fiscale in grado di migliorare il contesto imprenditoriale, accrescere la competitività delle imprese e, di conseguenza, consentire una crescita economica;
- c) promozione del ruolo della fiscalità nel sostenere obiettivi politici e sociali come, ad esempio, il supporto alla transizione verde identificando il ricorso alla tassazione quale strumento politico che contribuirà al raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050 e degli altri obiettivi ambientali stabiliti nel quadro del Green Deal europeo.

3. Il percorso europeo ha certamente rafforzato l'integrazione delle economie di tutti gli Stati membri grazie al moltiplicarsi delle operazioni transfrontaliere e alla diminuzione dei costi e rischi fiscali ed economici che esse comportano; ha quindi generato molteplici benefici ma ha anche aperto nuove sfide per le Amministrazioni nazionali sul piano della cooperazione e dello scambio di informazioni (Commissione europea, *Lotta alla frode e all'evasione fiscali. Contributo della Commissione al Consiglio europeo*, 22 maggio 2013; MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, 18 ss.; CECCHINI G.L., *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, 84). Sicuramente tali circostanze sono state capaci di agevolare gli scambi di beni e servizi tra i vari Stati membri, ma hanno altresì portato con sé la moltiplicazione delle possibilità di porre in atto meccanismi fraudolenti di risparmio dell'imposta (Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*,

COM(2006) 254 final; CECCHINI G.L., *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, cit., 84; KEEN M. - SMITH S., *VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?*, IMF Working Paper, FAD, 2007, WP/07/31).

Un fenomeno, quello delle frodi IVA, che sebbene non vi siano stime esatte in termini di perdita di gettito - così come per qualsiasi tipo di frode fiscale - è di rilevanti dimensioni tanto che lo studio della TAXUD pubblicato il 4 settembre 2019 ha stabilito che nel 2017 il VAT Gap ammontava a 137,5 miliardi di euro nell'UE e ciò equivale a una perdita di entrate totale dell'11,2% (TAXUD, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, 4 settembre 2019; in precedenza Commissione europea, *Lotta contro le frodi: un nuovo studio conferma che il divario IVA causa perdite di miliardi*, Comunicato stampa, 19 settembre 2013). Da tempo gli organismi comunitari cercano di trovare un'adeguata soluzione per affrontare la minaccia in espansione delle frodi IVA che contrastano con gli interessi finanziari della Unione europea delineati dall'art. 280 del Trattato. Viene stimato infatti che nel settore dell'IVA transfrontaliera l'evasione può superare i 200 miliardi di euro l'anno (MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA*, cit., 18 ss.; RAPONI D., *VAT fraud, a concern for Tax Administrations but also for Taxpayers*, CESI Conference, Brussels 9-10 October 2014). Secondo una ricerca condotta dall'Europol le frodi IVA, di conseguenza, pesano per circa 60 miliardi di euro all'anno sulle casse degli Stati membri. Così tale fenomeno è in grado di alterare l'equilibrio finanziario dell'Unione togliendo importanti risorse al finanziamento dei vari interventi a favore delle politiche comunitarie (MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA*, cit., 18 ss.; LIBERATORE G., *Il "sistema IVA" in chiave europea: prospettive e criticità*, in *L'IVA*, 2015, 1, 26 ss.). Inoltre l'evasione crea un'evidente distorsione delle regole della concorrenza nel Mercato europeo con l'illegittimo risparmio d'imposta l'operatore può essere più concorrenziale sul mercato applicando prezzi inferiori rispetto a quelli applicati sui beni sottoposti ad imposizione dagli operatori concorrenti (Commissione europea, *Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA*, COM(2004) 260, 6; KEEN M. - SMITH S., *VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?*, IMF Working Paper, FAD, 2007, WP/07/31).

La presa di coscienza del fenomeno ha avuto buoni effetti già a partire dal 2005, quando la Commissione europea nella sua Comunicazione del 25 ottobre, *The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy*, sottolineò l'importanza di una stretta collaborazione e di un coordinamento delle forze comunitarie nella lotta alla frode fiscale, spingendo prima di tutto gli Stati membri a rendere più efficaci i loro controlli. L'anno successivo, con la Comunicazione COM(2006) 254, venne aperto a livello comunitario il dibattito sul tema per mettere in luce i punti critici del sistema impositivo che possono consentire ed agevolare i fenomeni di frode IVA, con l'intento di mettere a punto una credibile *anti-fraud strategy* a livello europeo.

Le strategie descritte nella Comunicazione che si ipotizzarono all'epoca erano diverse, ma nessuna, applicata singolarmente, è stata in grado di ostacolare il moltiplicarsi dei casi di frode (Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee (...)*, cit., 5): l'intensificazione della collaborazione tra i Paesi membri e tra loro e l'Unione attraverso l'OLAF, l'implementazione della logica del controllo e gestione dei rischi, il rinforzo degli obblighi dichiarativi IVA, l'introduzione di un tavolo di dibattito permanente a livello comunitario, lo sviluppo dei sistemi di cooperazione con i Paesi terzi. Un confronto che provocò un dibattito acceso sulle cause e le conseguenze delle frodi IVA. In particolare, vennero resi espliciti quattro elementi fondamentali di cui si doveva tener conto nell'ideare una strategia anti frode comune. In primo luogo, veniva osservato che le Amministrazioni fiscali nazionali avevano necessità di informazioni maggiormente dettagliate per il controllo delle operazioni; in secondo, era evidenziata la circostanza che gli Stati membri non avevano ancora acquisito un approccio comunitario alla lotta alla frode; in terzo luogo, andava ricercata l'immediatezza di informazioni aggiornate sulla posizione IVA degli operatori; ed infine, la necessità di rafforzare la capacità delle Amministrazioni fiscali nel recupero delle entrate IVA nei casi di frode.

Sul piano delle strategie da adottare furono molteplici le ipotesi prese in considerazione. Prima di tutto si mise in evidenza il cambiamento del luogo di imposizione dell'IVA sui servizi B2B, passando dal luogo in cui è stabilito il prestatore al luogo in cui è situato il destinatario. D'altra parte il gettito sarebbe stato trasferito dal Paese d'origine del prestatore agli altri Stati membri interessati (Consiglio dell'Unione europea, 15698/07 (Presse 270), Bruxelles, 4 dicembre 2007, 16: *“Il Consiglio ha raggiunto un accordo politico su due progetti di direttive e un progetto di regolamento intesi a modificare le norme relative all'imposizione sul valore aggiunto (IVA) in modo da garantire che l'IVA sui servizi sia riscossa nel paese in cui ha luogo il consumo ed evitare distorsioni di concorrenza tra gli Stati membri che applicano aliquote IVA diverse”*). Inoltre venne ipotizzato un nuovo sistema di tassazione delle operazioni intracomunitarie ed un sistema generale di inversione contabile. Successivamente, con la pubblicazione del Libro Verde sul futuro dell'IVA, in cui si delinea la possibile evoluzione dell'imposta, viene avviato un ampio processo di consultazione fra gli Stati e con il coinvolgimento degli operatori economici anche sulle alternative tecniche applicative di sistema che fino a quel momento erano state studiate per combattere la frode (LIBERATORE G., *Il “sistema IVA” in chiave europea: prospettive e criticità*, cit., 26 ss.). Già qualche mese più tardi venne prima presentata l'idea di introdurre un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA e successivamente venne esposto il piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale. Venne ideato nel 2012 il programma FISCALIS (Regolamento n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 - Fiscalis 2020 - e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE), rivolto alle Amministrazioni nazionali, con l'obiettivo specifico di sostenere la lotta contro la frode fiscale, l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva. Successivamente il 30 novembre 2017 la Commissione (*Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee On the follow-up to the Action Plan on VAT – Towards a single EU VAT area - Time to act*, COM(2017) 566 final) ha proposto nuove norme sulla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri al fine di combattere in modo più efficace le frodi IVA e, con il medesimo obiettivo, il 12 dicembre 2018 la stessa ha proposto due nuove misure che potrebbero aiutare a stabilire una migliore cooperazione tra le Autorità fiscali ed i *provider* di servizi di pagamento (Commissione europea, *Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in order to combat VAT fraud*, Brussels, COM(2018) 813). Ciò alla luce del fatto che gli strumenti per combattere le frodi devono basarsi sull'utilizzo di moderni strumenti informatici capaci di raccogliere ed elaborare le informazioni disponibili. In questa direzione, lo scorso 18 febbraio 2020, il Consiglio ha approvato nuove misure per la trasmissione e lo scambio di dati di pagamento al fine di combattere le frodi IVA nel commercio elettronico. In base a questo nuovo pacchetto di misure, a partire dal 2024, i *provider* di servizi di pagamento dovranno monitorare i beneficiari dei pagamenti transfrontalieri e trasmettere informazioni su coloro che ricevono più di 25 pagamenti transfrontalieri al trimestre alle Amministrazioni nazionali. Queste informazioni saranno centralizzate in una banca dati europea, aggregate e verificate con altre banche dati a disposizione ed ovviamente saranno rese disponibili ai fini anti frode. Una soluzione sempre più informatizzata a livello centrale per un più efficace controllo nei diversi Paesi sarebbe l'alternativa allo scambio d'informazioni. Questo infatti in mancanza di un'efficacia diretta, è pur sempre lasciato all'iniziativa bilaterale delle Amministrazioni.

Gli obiettivi enunciati e le misure adottate negli anni sono diventati quanto mai necessari nel contesto attuale in cui la pandemia di Covid-19 ha innescato un'azione senza precedenti a livello nazionale e dell'Unione per sostenere le economie degli Stati membri e facilitarne la ripresa. La lotta alle frode va intensificata per garantire che gli Stati riescano a sostenere la liquidità e l'accesso ai finanziamenti per le imprese; la Commissione nel proprio Action Plan ha di recente identificato alcune ulteriori azioni che si vanno a sommare a quelle già previste, ed attuate in passato, partendo anche dalla semplice raccomandazione che gli Stati membri subordinino il loro sostegno finanziario alle imprese dell'Unione all'assenza

di legami tra tali imprese e le giurisdizioni che figurano nella lista dell'Unione in cui vengono identificate le giurisdizioni non cooperative.

3.1. Come evidenziato nel precedente paragrafo, negli ultimi anni l'UE ha concentrato i propri sforzi sulla lotta all'evasione fiscale e sulla promozione della trasparenza anche mettendo in campo diverse iniziative legislative (esempi specifici includono la direttiva antielusione, la Raccomandazione della Commissione relativa all'attuazione di misure contro l'abuso delle Convenzioni fiscali, le norme in materia di trasparenza per i *ruling* fiscali, l'introduzione di una rendicontazione paese per paese tra le Autorità fiscali, il pacchetto IVA per il commercio elettronico). Ora occorrono ulteriori interventi per rafforzare la lotta all'evasione fiscale e aiutare le Amministrazioni fiscali a tenere il passo con un'economia in continua evoluzione; non va dimenticato che l'economia digitale e lo sviluppo di nuovi modelli imprenditoriali sono una sfida nuova anche per le Amministrazioni fiscali. In tal senso alcune delle misure dell'Action Plan mirano a trovare una sinergia tra innovazione tecnologica e sicurezza nel reperimento e recupero del gettito fiscale. Una sinergia che già si intuisce all'interno dell'Azione 2 con cui viene identificato l'obiettivo di una maggiore efficienza nell'utilizzo dei dati del contribuente già a disposizione delle Amministrazioni. Per questo la Commissione condurrà un progetto pilota per valutare le soluzioni digitali da mettere in campo per garantire un migliore utilizzo dei dati. Così sarà possibile altresì ottenere ulteriori informazioni più dettagliate ed in maniera più rapida riguardanti le operazioni nazionali. La Commissione, ai sensi dell'Azione 4, presenterà una proposta per modernizzare gli obblighi in materia di dichiarazione IVA. Una soluzione che dovrebbe garantire uno scambio di informazioni più rapido, eventualmente in tempo reale, e più dettagliato sulle operazioni intra-UE e anche snellire i meccanismi applicabili alle operazioni nazionali. In ottica futura lo scambio delle informazioni raccolte deve avvenire concretamente ed in maniera efficace; per snellire la procedura di verifica e migliorare i controlli mirati, la Commissione adotterà una serie di azioni per sviluppare ulteriormente la rete Eurofisc. In particolare, in base all'Azione 9 dell'Action Plan, la Commissione proporrà di istituire in Eurofisc un vero strumento dell'Unione contro le frodi in materia di IVA nelle operazioni transfrontaliere: la piattaforma di esperti antifrode in materia di IVA provenienti dalle Amministrazioni fiscali nazionali sarà autorizzata al trattamento comune dei dati a livello dell'UE in modo tale da attivare un processo di verifica, non più frazionato tra le diverse giurisdizioni fiscali, ma uniforme all'interno del Mercato unico. Oltre al rendere più efficiente il modello già in essere, vanno rafforzate le sinergie con gli altri organismi competenti dell'Unione e con le Autorità degli Stati membri: la Commissione intende creare un centro nevralgico non solo per le informazioni fiscali ai fini IVA, ma anche, per le Autorità dei mercati finanziari, le dogane, OLAF ed Europol che, consentendo la centralizzazione delle informazioni e diverse sinergie, porterebbe indubbi vantaggi anche alle Amministrazioni fiscali nazionali che conteranno sulle risorse all'interno della rete Eurofisc e potrebbero essere sviluppate congiuntamente le competenze necessarie per rispondere ai nuovi meccanismi di frode derivanti dall'evoluzione dei modelli imprenditoriali.

Oltre al potenziamento della collaborazione tra Amministrazioni nazionali all'interno dell'Unione è auspicabile un rafforzamento del dialogo con i partner internazionali, di cui la Commissione tratta nell'Azione 14 dell'Action Plan, per garantire il buon funzionamento del mercato ed eliminare tutte le possibilità di attuare frodi fiscali. In tal senso, la Commissione proporrà di avviare il processo per negoziare accordi di cooperazione amministrativa in materia di IVA con i Paesi terzi interessati, a cominciare da alcuni dei principali partner commerciali dell'UE, con l'obiettivo di garantire un'amministrazione fiscale equa ed efficace.

3.2. È auspicabile una intensificazione dell'utilizzo di strumenti informatici per l'applicazione e riscossione dell'imposta in grado di semplificarne gli adempimenti burocratici connessi. L'uso di soluzioni digitali agevola i compiti delle Amministrazioni fiscali e contribuirà a ridurre i costi di conformità, per loro e per le imprese.

L'Azione 4 prevista nell'Action Plan stabilisce nuovamente la necessità di ampliare ulteriormente la fattura elettronica, quale principale mezzo di semplificazione degli obblighi amministrativi in capo all'operatore.

Partendo dal presupposto che “L'obbligo di fatturazione è, in effetti, al centro del sistema comune IVA. In tale contesto la fattura ha tre funzioni: contiene le informazioni relative al regime IVA applicabile, consente all'Amministrazione fiscale di esercitare il suo controllo e, infine, permette al cliente di valersi del suo diritto a deduzione” (così RAPONI D., *Semplificazione e armonizzazione: le ultime proposte in ambito U.E.*, in *L'IVA*, 2001, 4, 264; dello stesso parere AUJEAN, M., *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, 2011, 5, 215), la fatturazione elettronica, che fa parte dell'iniziativa della Commissione dedicata ad un'agenda digitale europea (Commissione europea, *Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Un'agenda digitale europea*, COM(2010) 245), assume un ruolo di primaria importanza alla realizzazione di un mercato digitale unico per cui si rende necessario rimuovere gli ostacoli normativi e tecnici che impediscono l'adozione in massa della eInvoicing (Commissione europea, *Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*, COM/2010/071). Nella direttiva 2006/112, come risulta modificata dalla direttiva 2010/45, viene stabilita la sostanziale equiparazione della fattura elettronica alla fattura cartacea, con conseguente rimozione degli ostacoli tecnici che potrebbero limitare l'emissione della fattura elettronica, vincolandone l'utilizzo a particolari forme o requisiti. Infatti viene specificatamente imposto agli Stati membri di accettare come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni di cui al presente capo. In buona sostanza, gli Stati membri non possono discriminare l'uso di un determinato tipo di fattura elettronica in funzione dei suoi requisiti formali o tecnici, essendo la fattura cartacea definitivamente equiparabile a quella elettronica (LIBERATORE G., *Il “sistema IVA” in chiave europea: prospettive e criticità*, cit., 26 ss.; MASTROMATTEO A. - SANTACROCE B., *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in *Corr. trib.*, 2013, 31, 2449 ss.; TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2011, 1171 ss.; PIAGGESI D., *Global Strategy and Practice of E-Governance*, New York, 2011, 394).

Il legislatore comunitario ha avviato già da tempo l'opera di revisione del sistema IVA nell'ottica contemporanea della semplificazione e dell'armonizzazione. Il fine ultimo è di permettere ad un'impresa di poter operare fuori dai propri confini nazionali senza particolari difficoltà e soprattutto non dovendo sopportare aggravii economici ed amministrativi. In questa prospettiva potrebbero derivare molteplici benefici all'intero mercato (AUJEAN M., *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, cit., 215; DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009, 84 ss.). Il primo tentativo è stato attuato con la direttiva 2014/55 relativa alla fatturazione elettronica negli appalti pubblici. Per evitare che i numerosi formati di fatturazione elettronica utilizzati in tutta l'UE continuino a causare complessità inutili e costi elevati per le imprese e gli enti pubblici, la Commissione europea ha deciso di introdurre uno standard europeo. Come noto il 27 settembre 2017, la Repubblica italiana ha chiesto alla Commissione europea l'autorizzazione a derogare agli artt. 218 e 232 della direttiva IVA per poter richiedere l'emissione della fattura elettronica come obbligatoria. Successivamente, dopo un primo periodo fisiologico in cui gli operatori economici hanno dovuto adattare le proprie strutture all'innovazione, la fatturazione elettronica sembra essere entrata nella vita quotidiana delle imprese. In questa maniera, l'introduzione di un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica risulterebbe vantaggiosa in termini sia di lotta contro la frode e l'evasione sia di semplificazione della riscossione delle imposte. Si otterrebbero vantaggi reali derivati da un migliore rispetto degli obblighi fiscali nonché da maggiori tempestività ed efficacia dei controlli antifrode e anti-evasione. Infine, si imprimerebbe altresì un impulso alla digitalizzazione e alla semplificazione amministrativa. La conferma che tali obiettivi sono effettivamente raggiungibili è venuta dalla VI Commissione Finanze nella quale il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha affermato che “sono ascrivibili alla fatturazione elettronica effetti positivi che si attestano nell'ordine di circa 3,5 miliardi di euro” (così RUFFINI E.M., *Effetti dell'in-*

roduzione della fatturazione elettronica, audizione del Direttore dell'Agencia delle Entrate presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, 24 giugno 2020).

Rimane, ad oggi, certamente il limite che tale strumento è applicato solo negli scambi che avvengono sul territorio italiano, pur essendovi stato uno sforzo ingente per rendere il sistema generalizzato all'interno dello Stato. Non vi è invece alcuna armonizzazione rispetto al restante contesto europeo dato che al momento pochissime nazioni hanno investito su tecnologie, infrastrutture e sistemi in grado di garantire l'invio e la ricezione di fatture in forma elettronica. Nel recente Action Plan del luglio 2020 la Commissione ha però stabilito l'esigenza di garantire uno scambio di informazioni più rapido, possibilmente in tempo reale, e più dettagliato sulle transazioni intra-UE in materia di IVA. Nello stesso tempo si dovrebbero razionalizzare i meccanismi che possono essere applicati alle transazioni nazionali. In questo contesto verrà esaminata la necessità di espandere ulteriormente la fatturazione elettronica (Commissione europea, *An Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*, COM(2020) 312 final, 15 luglio 2020). Va ricordato, inoltre, che il VAT e-commerce package (Council Directive (EU) 2017/2455, Council Regulation (EU) 2017/2454, Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459, Council Directive (EU) 2019/1995, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026, Implementing Regulation (EU) 2020/19), applicabile a partire dal 2021, ha reso obbligatorio il pagamento dell'imposta su tutte le merci importate nell'UE, senza limiti di importo con l'intento di ridurre la possibilità di frode. Inoltre, sono stati rafforzati gli strumenti di cooperazione amministrativa, come ad esempio Eurofisc, che, su sua iniziativa, può ora cooperare e scambiare informazioni con l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e Europol. Infine le Autorità fiscali possono scambiare informazioni con quelle doganali sulle importazioni soggette a IVA ed organizzare audit congiunti con la partecipazione attiva di funzionari stranieri.

Sempre nell'ottica dell'implementazione dell'utilizzo di sistemi informatici per la lotta alla frode il Consiglio europeo, il 18 febbraio 2020, con la direttiva 2020/284 (direttiva 2020/284 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento), ha approvato nuove misure per la trasmissione dei dati riguardanti i pagamenti. Al fine di combattere la frode in materia di IVA nel commercio elettronico ha introdotto al capo 4 del titolo XI della direttiva 2006/112/CE una nuova sezione dedicata agli "Obblighi generali dei prestatori di servizi di pagamento". Tale nuovo regime sullo scambio di dati sui pagamenti rafforzerà la capacità degli Stati membri di combattere le frodi in materia di IVA nel commercio elettronico avviando un sistema elettronico centrale di informazioni di pagamento (CESOP). Inoltre, a partire dal 2024, il CESOP manterrà le registrazioni delle informazioni sui pagamenti transfrontalieri all'interno dell'UE, nonché dei pagamenti a Paesi o territori terzi, per un periodo di cinque anni. Così si consentirà alle Autorità nazionali di controllare adeguatamente il corretto adempimento degli obblighi IVA sulle cessioni transfrontaliere.

All'interno del recente Action plan già più volte richiamato, viene dato atto che l'utilizzo di soluzioni digitali facilita i compiti delle Amministrazioni fiscali e sarà determinante per ridurre i costi di compliance, sia per quelle sia per le imprese. La digitalizzazione è anche un fattore chiave per alleviare l'onere di rendicontazione sulle imprese, in particolare per le PMI, anche attraverso il riutilizzo da parte delle Autorità delle informazioni su base statistica. Ci si aspetta quindi che la Commissione presenterà una proposta per modernizzare gli obblighi in materia di dichiarazione IVA ed, in tale contesto, ampliare ulteriormente la fatturazione elettronica. Tale proposta sarà atta a garantire uno scambio di informazioni più rapido, eventualmente in tempo reale, e più dettagliato sulle operazioni intra-UE e snellire i meccanismi applicabili alle operazioni nazionali.

Al fianco della fattura elettronica, per garantire che la riscossione delle imposte sia effettuata nel modo più efficiente possibile, le Amministrazioni fiscali dovrebbero ampliare i metodi di pagamento elettronici a disposizione dei contribuenti: già oggi molti Stati membri hanno messo a disposizione applicazioni per smartphone che consentono l'immediato pagamento di quanto dovuto. Le Azioni 6 e 7 dell'ultimo Action plan ricercano, con l'identificazione di nuovi strumenti di pagamento digitale, contemporaneamente l'obiettivo della certa riscossione del tributo e quello della semplificazione delle procedure.

Per assicurare un maggiore rispetto degli obblighi di pagamento delle imposte, le Amministrazioni fiscali dovrebbero utilizzare nuove modalità per interagire con i contribuenti, ad esempio ricorrendo a un approccio comportamentale o a un quadro cooperativo di conformità. Nello stesso tempo, l'utilizzo di strumenti innovativi per la riscossione potrebbe portare benefici in termini di semplificazione alle imprese soggette a IVA, ai datori di lavoro o ad altri agenti e intermediari che pagano le imposte per conto dei contribuenti. *“La facilità di pagamento è importante in particolare per le piccole e medie imprese, che tendono a essere esposte a costi ingiustamente e relativamente più elevati per adempiere i loro obblighi fiscali”* (Commissione europea, *An Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*, cit., pagina 10).

Nel contempo, anche a parere della Commissione, le Amministrazioni dovrebbero trattare più rapidamente possibile le procedure di rimborso. Ciò, *in primis*, per valutare immediatamente ipotesi di frode, ed in secondo luogo, per evitare che i contribuenti debbano attendere molto tempo ed essere esposti a problemi di liquidità; tutela, quest'ultima che va garantita maggiormente nell'attuale contesto di crisi economica.

4. Recentemente la Commissione, all'interno dell'Action Plan 2020, ha ribadito che la complessità intrinseca nel mosaico di 27 diversi sistemi fiscali, da una parte, crea occasioni per l'abuso fiscale e, dall'altra, introduce l'incertezza per i contribuenti onesti. Questi sono sovraccaricati di obblighi formali che per loro non è facile continuare ad adempiere quando poi devono sostenere ingenti costi di compliance per rispettare gli obblighi imposti dalla normativa. Come indicato nella recente comunicazione della Commissione sugli ostacoli al Mercato unico, le imprese segnalano sistematicamente che le norme e le procedure nazionali in materia di fiscalità costituiscono uno dei maggiori ostacoli cui devono far fronte.

Ed è proprio questo un secondo elemento che conferma la tesi della crisi dell'IVA, nell'attuale situazione di fragilità economica e finanziaria, ancor più resa estrema dagli effetti della pandemia, i costi amministrativi e di conformità sostenuti dalle imprese in applicazione delle regole IVA sono divenuti pressoché insostenibili. Negli studi che annualmente pubblica la World Bank relativamente alla classifica Doing Business vi è la costante conclusione che esiste un legame tra la crescita economica e gli oneri amministrativi a carico delle imprese. Si dimostra, così, che le economie che hanno adottato provvedimenti volti a ridurre la complessità degli adempimenti amministrativi in ambito fiscale, sia in termini di numero di versamenti che di tempo dedicato agli adempimenti fiscali, hanno registrato miglioramenti sotto il profilo della crescita economica (Commissione europea, *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo. Settima relazione a norma dell'articolo 12 del regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 sulle procedure di riscossione e di controllo dell'IVA*, COM(2014)). È inoltre emerso che la contrazione degli oneri amministrativi a carico delle imprese produce maggiori effetti sulla crescita economica rispetto alla riduzione delle imposte e tasse.

Da una attenta analisi di quanto disposto dalla direttiva 2006/112 emerge che esistono ben 34 obblighi di informazione dovuti in applicazione della normativa IVA dell'UE (chiamati anche IOs). I principali obblighi riguardano il procedimento di fatturazione: la compilazione e l'emissione della fattura, la conservazione ai fini dell'ispezione da parte delle Autorità fiscali. Dato l'elevato costo di tali IOs, in particolare a causa del tempo che le aziende utilizzano per rispettare tali obblighi formali, risulta necessario trovare soluzioni e modifiche sistemiche in grado di evitare che gli operatori si accollino tali costi per poi traslarli sui clienti. Si tratta di obblighi funzionali proprio all'applicazione dell'imposta stessa e che come tali non potrebbero essere soppressi ma potrebbero essere informatizzati; così la riduzione del costo deriverebbe non dall'eliminazione degli obblighi ma da una loro informatizzazione.

Questi obblighi riguardano prevalentemente doveri dichiarativi per garantire il corretto funzionamento del sistema impositivo. Ve ne sono però anche molte altre espressioni dell'annosa ricerca di un'azione più efficace di contrasto alle frodi IVA di cui si discuteva precedentemente. È però parere comune che *“un'azione più efficace di contrasto non può venire da un aumento degli oneri amministrativi per i contribuenti. Questi sono in Italia già molto elevati; la loro presenza spesso finisce col favorire le*

attività sommerse e le organizzazioni produttive informali. Occorre perciò mirare a una semplificazione degli adempimenti e a una riduzione dei costi di compliance” (così durante l’Audizione nell’ambito dell’indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco, testimonianza del Capo del Servizio Assistenza e consulenza fiscale CHIRI S. e del Capo del Servizio di Struttura economica SESTITO P., presso la 6^a Commissione del Senato della Repubblica, 5 marzo 2014).

Inoltre, gli operatori devono affrontare oneri aggiuntivi quando decidono di intraprendere la via del commercio internazionale, sia all’interno dell’UE che e al di fuori dell’Unione. In questi casi, oltre a dover rispettare la normativa domestica, gli esportatori devono soddisfare specifici requisiti imposti dai Paesi importatori. Anche un limitato numero di transazioni con un Paese estero è in grado di far sorgere costi di compliance molto elevati come ad esempio se si obbliga una società ad istituire e mantenere un sistema contabile specifico e la registrazione separata delle operazioni (BARBONE L. - BIRD R.M. - VAZQUEZ-CARO J., *The Costs of VAT A Review of the Literature, International Center for Public Policy, Atlanta, 2012, 15*).

Dal punto di vista economico i costi di conformità sono in genere sostanzialmente più elevati per le piccole che per le grandi imprese. La Commissione europea ha stimato che i costi per l’adempimento fiscale per le grandi aziende ammontano a circa il 2% delle imposte pagate, mentre per le PMI la stima è di circa il 30%.

È possibile, quindi, provocatoriamente, ammettere che tra i vantaggi dell’evasione si può ricomprendere la possibilità di evitare i costi di adempimento a rispetto della normativa interna e comunitaria. Questi ultimi hanno, infatti, effetti e conseguenze negative sia diretti che indiretti (DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, cit., 126). I costi amministrativi possono tradursi in un incentivo alla Amministrazione ad ostacolare o rifiutare del tutto le richieste di rimborso, ledendo così in parte, il principio cardine del sistema cioè la neutralità dell’imposta. Inoltre, riducono le potenzialità di entrate fiscali degli Stati membri mentre rappresentano un disincentivo alle imprese all’uso delle procedure corrette, pregiudicando quindi il diritto di detrazione stesso dell’IVA. I costi fiscali sono anche un grave ostacolo allo sviluppo del commercio intracomunitario, dal momento che le imprese si trovano a dover scegliere se accollarsi dei costi maggiori o rinunciare ad una operazione commerciale. Molto spesso, e sempre più, le imprese non dispongono delle risorse necessarie per far fronte a questi aspetti e rinunciano pertanto ad intraprendere attività transfrontaliere (CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE, *Effects of adopting a Value-Added Tax*, February 1992, 68; WHITE J.R., *Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition, US Government Accountability Office, 2008, 16*); questo perché molti dei costi amministrativi sono fissi e non proporzionali al fatturato (WHITE J.R., *Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks (...)*, cit., 16).

Partendo dalla certezza che la razionalizzazione e la semplificazione della normativa tributaria e dei relativi adempimenti potrebbero ridurre non solo i costi del fare impresa, ma anche l’evasione e le distorsioni nell’attività economica (SIMON J. - CLINTON A., *Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration*, in *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2002, 2, 2; in estrema sintesi “every tax ought to be levied at the time, or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it”, così SMITH A., *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, volume 4, Londra, 1776, par. 166), la Commissione nel suo Action plan ha sottolineato nuovamente l’importanza della semplificazione normativa per aumentare la competitività nel Mercato unico.

Già l’Azione 1 dell’Action plan sottolinea l’importanza che la stessa Commissione conferisce all’obiettivo della semplificazione. Per questo proporrà di modificare la direttiva IVA con l’obiettivo di procedere verso un’unica registrazione all’interno dell’Unione. Grazie a tale soluzione i contribuenti potranno esercitare la propria attività ovunque nel mercato unico, senza necessità di ulteriori formalità da espletare nei singoli Paesi.

Nella stessa direzione si inserisce l’Azione 5 che prevede di modificare la direttiva IVA per ampliare ulteriormente il campo di applicazione dello sportello unico per l’IVA. Così i contribuenti dovrebbero (quindi) essere in grado di dichiarare tutte le operazioni B2C nell’Unione con una dichiarazione IVA unica da presentare nello Stato membro di stabilimento.

Con l’Azione 18 si intende porre l’attenzione sull’aggiornamento delle norme in materia di IVA sui servizi finanziari. L’esenzione dei servizi finanziari prevista dalla direttiva IVA risale al momento della applicazione della direttiva del 1977. La Commissione intende presentare una proposta legislativa per modificare tali disposizioni ormai ritenute obsolete in quanto non tengono in considerazione l’ascesa dell’economia digitale e l’aumento dell’esternalizzazione dei servizi a monte da parte degli operatori finanziari e assicurativi.

Con il medesimo spirito l’Azione 23 prevede l’elaborazione di una proposta per modificare la direttiva IVA atta a fornire chiarezza e certezza giuridica ai soggetti che operano attraverso piattaforme informatiche.

L’Azione 25 annuncia un intervento di semplificazione normativa per modificare la direttiva del Consiglio relativa al regime generale delle accise. L’obiettivo è quello di consentire la vendita a distanza di prodotti sottoposti ad accisa eliminando la competizione, in termini di costi amministrativi, tra le vendite online e quelle nei negozi fisici.

5. L’Action Plan 2020 definisce un nuovo approccio equilibrato, che combina azioni contro la frode e l’evasione fiscali con misure volte a semplificare l’operatività dei contribuenti onesti, ponendo al centro questi ultimi. La lotta all’evasione, oltre al recupero del gettito, permette di mantenere la fiducia nell’equità del sistema fiscale, garantendo parità di condizioni a livello di imposizione. In definitiva garantisce che i contribuenti onesti non paghino di più perché altri contribuenti non pagano quanto dovuto. Questo nuovo rapporto deve essere incentrato, soprattutto nel tutelare i contribuenti che, nel rispetto delle norme, adempiono ai propri obblighi. In particolare, l’Azione 17 prende in considerazione la Carta dei diritti del contribuente. A tal fine, la Commissione ha intenzione di procedere alla pubblicazione sia di una Comunicazione per fare il punto sui diritti dei contribuenti in attuazione del diritto dell’Unione, sia di una Raccomandazione agli Stati membri volta a facilitare l’attuazione dei diritti dei contribuenti e a semplificare gli obblighi fiscali. L’accento verrà posto in particolare, anche tenendo conto dell’Azione 2 dell’Action Plan, sull’uso efficiente dei dati dei contribuenti, nel pieno rispetto delle norme dell’Unione in materia di protezione dei dati.

Un rapporto, quello tra Fisco e contribuente, che dovrà essere improntato sulla trasparenza e collaborazione fattiva. In tal senso l’Azione 20 prevede un confronto sulle idee più interessanti e innovative nel campo delle soluzioni digitali in materia fiscale suggerite da esperti, imprese, rappresentanti del mondo accademico e Autorità nazionali per ricercare un utilizzo delle tecnologie disponibili per rendere più intelligente l’imposizione ed evitare inutili oneri di rendicontazione per le imprese. La Commissione, in sostanza, intende dare voce alle proprie esigenze e aspettative riguardo all’uso dell’analisi dei dati e di altre soluzioni digitali nel settore dell’imposizione fiscale. In effetti, le tecnologie a disposizione degli Stati membri sono in grado, ad esempio, di semplificare le operazioni transfrontaliere per le imprese oneste che desiderano rispettare le norme in materia di IVA. Così le Autorità, a parere della Commissione, potrebbero indirizzare maggiormente i controlli sui contribuenti inadempienti seguendo un approccio basato sul rischio, mentre i contribuenti onesti beneficerebbero di un funzionamento ininterrotto del sistema.

Secondo l’Azione 13 il raggiungimento di un nuovo paradigma di governance fiscale porterebbe, da una parte, ad una maggiore efficacia dei controlli e delle verifiche a livello dell’Unione, e dall’altra, potrebbe agevolare l’operatività delle imprese *compliant*.

Inoltre, oltre alla ricerca di un rapporto Fisco-contribuente basato su una relazione cooperativa, la Commissione esamina anche la prospettiva futura nel caso in cui il contribuente e le Amministrazioni fiscali si trovino in disaccordo. Per questo stabilisce che l’intento ultimo è quello di prevenire la possibilità di controversie e fornire certezza giuridica ai contribuenti. In caso di controversia, poi, poter dare la possibilità al soggetto correggere o chiarire eventuali difformità interpretative e applicative al fine di evitare un inasprimento del rapporto stesso.

Per evitare controversie o risolverle nel modo più efficiente possibile, la Commissione intraprenderà le Azioni 15 e 16, descritte nell’Action Plan con l’obiettivo ultimo di garantire i principi di certez-

za giuridica, neutralità ed equità dell'IVA. Nel periodo 2020-2021 si attuerà uno stretto monitoraggio sull'attuazione della direttiva sul meccanismo di risoluzione delle controversie per testarne in relazione alle controversie derivanti dall'interpretazione o dall'applicazione di accordi e convenzioni conclusi tra gli Stati membri al fine di eliminare la doppia imposizione. Si dovrà giungere alla costituzione di un organismo permanente per la risoluzione delle controversie la cui base giuridica è già prevista dalla direttiva (UE) 2017/1852.

6. Da anni in Europa si discute sul futuro dell'imposta sul valore aggiunto. L'intenzione, ribadita dalla Commissione e dai vari Stati membri, è quella di attuare una sostanziale riforma del sistema IVA per realizzare una strategia complessiva che consenta il rafforzamento del Mercato unico e per sostenere un risanamento efficace e coerente del bilancio negli Stati membri. Tutto ciò deriva dalla constatazione che la normativa comunitaria, nata nel lontano 1965, sebbene sia stata sottoposta negli anni a diverse modifiche ed aggiustamenti, ora, in un mercato decisamente più complicato ed evoluto tecnologicamente, risulta ormai obsoleta e presenta debolezze che la rendono vulnerabile alla frode e all'evasione. Nonostante gli sforzi compiuti negli anni per modernizzare e semplificare poco per volta il sistema dell'IVA, è chiaro che il regime non risponde più alle esigenze di un'economia moderna, orientata al servizio e basata sulla tecnologia.

La maggiore difficoltà deriva dall'attuale assetto istituzionale della Unione che accetta le libertà economiche al proprio interno ma lascia come nazionali i poteri e le procedure di controllo. D'altra parte i limiti attuali dello scambio d'informazioni bilaterali richiederebbero una maggiore acquisizione di dati a livello centralizzato da parte della stessa Commissione europea.

Nelle consapevolezza della transitorietà dei principi e delle procedure di applicazione, l'IVA è per diventata una fonte di entrata molto importante sia per i Governi nazionali che per il bilancio dell'UE nonostante la riduzione della percentuale di finanziamento allo 0,30%. Anche per tale motivo, a partire dal 2016 è stata avviata una revisione sostanziale per aggiornare il sistema IVA al fine di renderlo meno vulnerabile alle frodi. La proposta, adottata il 25 maggio 2018, introduce misure tecniche dettagliate per il sistema IVA definitivo per gli scambi di merci tra imprese all'interno del territorio dell'Unione europea (B2B). Il Parlamento europeo ha adottato la sua posizione in merito il 12 febbraio 2019 mentre il Consiglio deve ancora finalizzare la sua posizione ritenendo necessari ulteriori verifiche ed approfondimenti. In un tale contesto, aggravato da una crisi economica mondiale generata dalla pandemia da Covid-19, è ancor più urgente ripensare complessivamente al sistema IVA attualmente in vigore. Dovrebbe essere impermeabile alle frodi, supportato da un uso efficace delle tecnologie a disposizione, sostegno all'attività dell'impresa senza costosi adempimenti burocratici e garanzia delle risorse necessarie al bilancio dell'Unione per i progetti e le erogazioni che anche la pandemia richiederà.

Secondo il Commissario Gentiloni i dati relativi alle recenti analisi in termini di VAT GAP mostrano che gli sforzi per eliminare le opportunità di frode ed evasione IVA stanno compiendo progressi gradualmente. Allo stato attuale, però, sono necessari maggiori sforzi in tal senso. Infatti, l'emergenza sanitaria e quella economica conseguente hanno drasticamente alterato le prospettive economiche dell'UE e si avranno ripercussioni anche in termini di gettito IVA: *“ecco perché dobbiamo fare di più per intensificare la lotta contro la frode IVA con rinnovata determinazione, semplificando al contempo le procedure e migliorando la cooperazione transfrontaliera”* (così GENTILONI P., *Vat gap report*, 2020).

Tale crisi economica potrebbe fungere da spinta propulsiva per una fattiva armonizzazione e modernizzazione dell'attuale sistema IVA. Questo dovrà essere reso più efficiente, robusto e moderno per adeguarlo ad un contesto europeo sempre più complesso così come l'Action plan funzionale ad una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa elaborato dalla Commissione nel luglio 2020.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AGOSTINI P.L. - VAVALLI V.U., *La fatturazione elettronica mediante Electronic Data Interchange (EDI)*, in *il fisco*, 2008, 12, 2141 ss.
- ANTONACCHIO F., *Frodi carosello all'IVA con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *il fisco*, 2005, 29, 2723 ss.
- AUJEAN M., *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, in *EC Tax Review*, 2011, 5, 215
- BARBONE L. - BIRD R.M. - VAZQUEZ-CARO J., *The Costs of VAT A Review of the Literature*, International Center for Public Policy, Atlanta, 2012
- CECCHINI G.L., *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993
- CHIRI S. - SESTITO P., *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco*, presso la 6ª Commissione del Senato della Repubblica (Finanze e Tesoro), 5 marzo 2014
- CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE, *Effects of adopting a Value-Added Tax*, February 1992
- DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009
- DI NUZZO U. - RUIS F., *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in *il fisco*, 2006, 19, 2888 ss.
- FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *il fisco*, 2002, 42, 6472 ss.
- FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'IVA intracomunitaria*, in *il fisco*, 2001, 40, 13081 ss.
- GENTILONI P., *Vat gap report 2020*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2020_en.pdf.
- KEEN M. - SMITH S., *VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?*, IMF Working Paper, FAD, 2007, WP/07/31
- LIBERATORE G., *Il "sistema IVA" in chiave europea: prospettive e criticità*, in *L'IVA*, 2015, 1, 26 ss.
- MASTROMATTEO A. - SANTACROCE B., *Fattura elettronica: nuove regole e obbligatorietà per le operazioni con le amministrazioni pubbliche*, in *Corr. trib.*, 2013, 31, 2449 ss.
- MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011
- PIAGGESI D., *Global Strategy and Practice of E-Governance*, New York, 2011
- RAPISARDA F., *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *il fisco*, 2009, 36, 5956 ss.
- RAPONI D., *Semplificazione e armonizzazione: le ultime proposte in ambito U.E.*, in *L'IVA*, 2001, 4, 64 ss.
- RAPONI D., *VAT fraud, a concern for Tax Administrations but also for Taxpayers*, CESI Conference, Brussels 9-10 October 2014
- RUFFINI E.M., *Effetti dell'introduzione della fatturazione elettronica*, audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, 24 giugno 2020
- SIMON J. - CLINTON A., *Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration*, in *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2002, 2, 2
- SMITH A., *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, volume 4, Londra, 1776
- TAGLIAFIERRO F. - TAGLIAFIERRO L., *Le frodi IVA nell'Unione europea*, in *il fisco*, 2000, 29, 9447 ss.
- TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2011, 1171 ss.
- WHITE J.R., *Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, US Government Accountability Office, 2008

Prime osservazioni sulla nuova disciplina della documentazione in materia di transfer pricing nell'ottica del principio di proporzionalità: contenuti e forme per il riconoscimento della penalty protection dopo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020

The “new” transfer pricing documentation rules in the light of proportionality principle: formalities and contents in order to benefit from the penalty protection after the Protocol issued by the Italian Tax Authority on November 23, 2020

ALESSANDRO ALBANO – MARIA MADDALENA GNUDI

Abstract

Il Provvedimento pubblicato lo scorso 23 novembre 2020 dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha contribuito a definire in maniera determinante (pur senza completarla) la disciplina domestica in materia di prezzi di trasferimento, fornendo le indicazioni operative in materia di oneri documentali e, pertanto, per accedere al regime premiale della penalty protection. Le novità sono numerose, sia sotto il profilo dei contenuti che delle formalità e sollecitano una lettura attenta del Provvedimento, nell'ottica di individuare i profili di criticità e le possibili soluzioni interpretative coerenti con le fonti (domestiche e internazionali) della materia e i principi fondamentali (in particolare, il principio di proporzionalità).

Parole chiave: prezzi di trasferimento, penalty protection, proporzionalità

Abstract

The Protocol published last November 23, 2020 by the Director of the Italian Tax Authority contributed to complete the fundamental elements of the domestic regulation (although without completing it) about transfer pricing, providing the operational recommendation on documentation requested and, therefore, to be entitled for penalty protection regime. The changes are significant, both in terms of contents and formalities, and ask for a careful reading of the provision, aiming to identify critical topics and tentative interpretations consistent with the sources (both domestic and international) of the matter and the fundamental principles (in particular, the proportionality).

Keywords: Transfer pricing, Penalty protection, Proportionality

SOMMARIO: **1.** Introduzione alla disciplina nazionale in materia di prezzi di trasferimento ed al nuovo Provvedimento del 23 novembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate in materia di oneri documentali. - **2.** Lettura “guidata” in base alle Linee Guida OCSE del Provvedimento: contenuti e forme dei “nuovi” oneri documentali. - **2.1.** Servizi infragruppo. - **2.2.** Beni immateriali. - **2.3.** Attività finanziarie infragruppo. - **3.** L'interpretazione conforme al principio di proporzionalità dei profili operativi: i limiti per qualificare l'omessa / tardiva firma digitale con apposizione di

marca temporale come una violazione formale (e preservare l'idoneità della documentazione). - **4.** Dichiarazione integrativa e *remissione in bonis* per gli oneri documentali: questioni aperte (anche alla luce della prassi in materia di *patent box*). **5.** Conclusioni.

1. Il Provvedimento pubblicato dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 23 novembre 2020 (Prot. n. 0360494) era atteso come il tassello mancante alla rivisitazione delle fonti relative alla tematica dei prezzi di trasferimento, afferente il profilo degli oneri documentali per il riconoscimento della *penalty protection* (in materia, senza alcuna pretesa di esaustività, cfr. il manuale di MAISTO G., *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985 ed i contributi, successivi alla modifica della disciplina nazionale del 2010, di BALLANCIN A., *Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali*, in *Rass. Trib.*, 2014, 1, 73 ss., ivi per ampi riferimenti bibliografici; GAFFURI A.M., *La nuova disciplina in tema di documentazione dei "prezzi di trasferimento"*, in *Rass. Trib.*, 2011, 6, 1444 ss.). Il percorso di recepimento nella normativa italiana alle fonti sovranazionali in materia di prezzi di trasferimento è coerente con i contenuti delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento pubblicate nel mese luglio 2017, come modificate per effetto del recepimento dei risultati recati dal Report BEPS – Action 13 – *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* (le fonti sovranazionali sono in continua evoluzione e richiedono costante attenzione degli operatori economici; ad esempio, per i riflessi sullo scambio di informazioni, ed il recepimento della direttiva DAC 6, cfr. MAISTO G., *DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali*, in questa Rivista, 4 giugno 2020).

La disciplina italiana tributaria del *transfer pricing* è stata modificata dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito in Legge 21 giugno 2017, n. 96, che ha modificato l'art. 110, comma 7, TUIR, sostituendo il criterio del "valore normale" con quello del principio "di libera concorrenza", quale riferimento a cui si devono uniformare le transazioni infragruppo (ricordiamo incidentalmente, non potendo essere oggetto di specifico approfondimento in tale sede, che la normativa nazionale si inserisce in un contesto sovranazionale nel quale, grazie ai lavori dell'*European Joint Transfer Pricing Forum – EJTPF* – la dimensione europea della politica dei prezzi di trasferimento infragruppo diventa sempre più determinante e decisiva al fine di comprendere anche l'evoluzione della normativa domestica. Cfr. per una completa trattazione delle principali questioni afferenti il tema, SELICATO G., *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, in *Riv. Dir. trib.*, 2020, 2, V, 1 ss.).

In seguito, il 14 maggio 2018 è stato adottato il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze recante le "linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste in materia di prezzi di trasferimento" (d'ora in poi il "Decreto"), che ha fornito le indicazioni operative alle imprese al fine di attuare correttamente il contenuto dell'art. 110, comma 7, TUIR, riformato dal D.L. n. 50/2017.

Il Decreto ha introdotto nell'ordinamento italiano la nozione di "comparabilità" in linea, appunto, con le Linee Guida OCSE 2017; inoltre, il Decreto ha sintetizzato i diversi metodi da poter utilizzare ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento, stabilendo che il contribuente ha piena libertà di scelta del metodo che ritiene più appropriato, a condizione che venga applicato quello "oggettivamente" più idoneo.

Una ulteriore importante precisazione contenuta nel Decreto consiste nell'impatto in sede di successivo accertamento da parte delle Autorità fiscali del metodo adottato dal contribuente: nel caso, infatti, di adozione di un metodo appropriato per valorizzare un'operazione soggetta a controllo, la verifica da parte dell'Amministrazione deve essere svolta sulla base del metodo adottato dall'impresa.

Il Decreto rappresenta quindi una "guida operativa" per le imprese al fine dell'applicazione corretta della normativa nazionale in materia di prezzi di trasferimento (cfr. per un'analisi completa della disciplina del *transfer pricing* e delle relative questioni operative il Documento di ricerca elaborato da CNDCEC-FNC *Il Transfer Pricing. Profili tecnici e spunti operativi*, 19 dicembre 2018. Cfr. anche FER-RONI B., *Stabilite le linee guida per il transfer pricing*, in *Il Fisco*, 2018, 25, 2449 ss.).

Il percorso di adeguamento della normativa domestica alle fonti sovranazionali richiedeva, tuttavia, l'aggiornamento del regime degli oneri documentali per accedere al regime premiale della “*penalty protection*”, cioè della disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie, secondo quanto previsto dagli artt. 1, comma 6, e 2, comma 4-ter del D. Lgs. n. 471/1997.

Tale beneficio è infatti previsto in caso di adozione della documentazione “idonea” a consentire il riscontro, in sede di verifica fiscale, della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento adottati (le suddette disposizioni, peraltro, recano tuttora il riferimento della conformità al “valore normale” dei prezzi di trasferimento praticati; si tratta di un evidente mancato coordinamento con il nuovo testo dell'art. 110, comma 7, TUIR, che richiama, appunto, il principio di libera concorrenza, che sarebbe opportuno risolvere).

In un contesto modificato sotto il profilo sostanziale, si rendeva allora necessario emendare (ovvero sostituire) il Provvedimento adottato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate nel 2010 (Provvedimento Prot. 2010/137654 del 29 settembre 2010), che aveva fornito le indicazioni in merito ai requisiti per la predisposizione della documentazione idonea successivamente all'introduzione della “*penalty protection*” nel nostro ordinamento (per un commento a tale provvedimento si consenta il rinvio ad ALBANO A. – STELLACCI P., *Riflessioni sui profili procedurali in materia di transfer pricing dopo il D.L. n. 78/2010*, in *Il Fisco*, 2010, 40, 6483 ss. Cfr., nell'ottica di individuare i temi operativi sollecitati dal Decreto del 2018 in materia di oneri documentali, BELOTTI R. – QUARANTINI S., *Linee guida al regime della penalty protection nei prezzi di trasferimento*, in *Il Fisco*, 2020, 39, 3753 ss. e AVOLIO D. – DE ANGELIS E., *Documentazione sul transfer pricing e regime premiale per la penalty protection: casi controversi e possibili evoluzioni*, in *Il Fisco*, 2018, 19, 1861 ss.).

Il Decreto si limitava a rinviare ad un successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di fornire le risposte ai contribuenti in merito ai requisiti formali e sostanziali da adottare al fine di predisporre una documentazione “idonea” a consentire il riscontro della correttezza della *transfer pricing policy* del gruppo e, pertanto, la disapplicazione delle sanzioni amministrative. Il Provvedimento doveva anche rappresentare l'occasione per risolvere alcuni dubbi operativi emersi nel corso delle verifiche fiscali (e nei successivi contenziosi tributari).

L'art. 8, però, precisava che in ogni caso la documentazione avrebbe dovuto essere considerata (sempre) idonea in tutti i casi in cui essa consente agli organi di controllo di acquisire tutti i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare un'analisi dei prezzi di trasferimento praticati, a prescindere dalla circostanza che il metodo adottato o la selezione delle operazioni o dei soggetti comparabili risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria e siano presenti omissioni o inesattezze parziali, non suscettibili di compromettere in concreto l'analisi dei verificatori.

In attuazione di quanto recato dall'art. 8 del Decreto, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha adottato, lo scorso 23 novembre 2020, il Provvedimento con il quale sono state fornite le nuove indicazioni operative ai contribuenti al fine di predisporre la documentazione idonea a consentire il riscontro – in caso di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria - della corretta attuazione, da parte dell'impresa, del principio di libera concorrenza e, conseguentemente, per il riconoscimento – pur in presenza di rettifiche circa la valorizzazione delle transazioni sottoposte a controllo – della c.d. *penalty protection* (d'ora in poi il “Provvedimento”).

Il Provvedimento si rivolge ad un'ampia platea di destinatari in quanto – oltre a trovare applicazione per le operazioni relative a imprese italiane nei rapporti con imprese estere (110, comma 7, TUIR) - riguarda espressamente anche le stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti (152, comma 3, TUIR) e le stabili organizzazione in esenzione di imprese residenti (168, comma 10, TUIR) (dai primi commentatori è stato affermato che la nuova disciplina in materia di oneri documentali non si esclude, nemmeno, che possa applicarsi all'attribuzione del reddito delle stabili organizzazione non in esenzione di imprese residenti : cfr. SENCAR D. – CANNAVALE U. – TRIPOLI P.F. – MASSA G., *Nuove regole per gli oneri documentali in materia di transfer pricing*, in *Amm. Fin.*, 2021, 1, 11 ss. In argomento, cfr. anche AVOLIO D., *L'Agenzia delle Entrate rivede le direttive sugli “oneri documentali”*, in *Il Fisco*, 2021, 2, 158 ss.).

Per quanto attiene i destinatari, ricordiamo che è confermata la possibilità, recata dal Provvedimento del 2010, per le piccole e medie imprese (PMI), come definite al punto 1.1. del Provvedimento, di non aggiornare i dati afferenti il metodo utilizzato ed i risultati ottenuti per i due periodi d'imposta successivi a quelli a cui si riferisce la documentazione nazionale, qualora l'analisi di comparabilità sia basata su informazioni reperite su fonti pubblicamente disponibili e l'analisi funzionale sia ancora sostanzialmente attendibili. È tuttavia stata significativamente ristretta la platea dei soggetti che possono beneficiare di tali semplificazioni, essendo escluse tutte le società residenti in Italia che sono controllati (e non solo che controllano) un soggetto non qualificabile come PMI.

Rispetto alla previgente disciplina, è stata peraltro introdotta la possibilità di documentare solo alcune transazioni, profilo importante perché consentirà ai contribuenti di decidere – in base a soglie di “materialità” e di “rischio” – per quali transazioni predisporre la documentazione).

È importante poi sottolineare un importante profilo afferente l'equilibrio tra contribuente ed Amministrazione in sede di controllo degli oneri documentali contenuto nel Provvedimento: l'eventuale giudizio negativo formulato dai verificatori (e conseguente diniego di *penalty protection*) circa l'idoneità della documentazione in materia di transfer pricing dovrà essere “specificamente” motivato, dal che se ne deduce un rafforzamento dell'onere della prova a carico dell'Amministrazione (tema molto delicato, su cui inter alia cfr. MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in questa Rivista, 10 febbraio 2020).

Ciò premesso, di richiamare alcune tematiche di incerta soluzione operativa, che dovranno essere necessariamente affrontate in una Circolare dell'Agenzia delle Entrate, riportiamo le novità principali dei contenuti della documentazione da predisporre, fondamentali al fine della qualificazione come “idonea” della medesima e, conseguentemente, del positivo accesso al regime della c.d. “*penalty protection*”.

2. Il Provvedimento reca diverse novità operative, che devono essere lette e comprese alla luce delle Linee Guida OCSE del 2017, il cui riferimento è imprescindibile al fine di una corretta lettura delle novità operative (per un inquadramento della materia, nella dottrina straniera cfr. HELMINEN M., *Transfer pricing*, in *EU Tax Law – Direct taxation – 2020*, IBFD, L'Aia, anche per un richiamo alle principali decisioni della Corte di Giustizia in materia e, per un richiamo alla rilevanza dei profili sostanziali nel transfer pricing, PETRUZZI R. – MYZITHRA A., *Substance in Transfer Pricing in a Post-BEPS World and Beyond...*, in *International Transfer Pricing Journal*, November-December 2020, 430 ss.).

Il Provvedimento richiede, in particolare, di fornire maggiori informazioni per le seguenti operazioni infragruppo:

- Servizi infragruppo;
- Beni Immateriali;
- Attività finanziarie Infragruppo.

2.1. In tema di **Servizi infragruppo** le novità principali riguardano sia il *Master file* che la Documentazione Nazionale. Nel *Master file* il paragrafo 2.3 relativo agli Accordi per la prestazione di servizi infragruppo si distacca decisamente dal 5.2, contenuto nel Provvedimento del 2010, relativo ai “Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo”. Il Provvedimento richiede di fornire un elenco e una breve descrizione dei principali contratti o accordi disciplinanti la prestazione di servizi infragruppo (ad eccezione dei servizi di ricerca e sviluppo che trovano collocazione nel capitolo 3), ivi inclusa una descrizione dei fattori alla base della capacità delle principali sedi di fornire servizi importanti nonché della politica dei prezzi di trasferimento relativa all'allocazione dei costi e alla determinazione dei prezzi dei servizi infragruppo.

Tale paragrafo recepisce quanto contenuto nell'art. 7 del Decreto. Tale articolo, allo scopo di agevolare la predisposizione della documentazione in determinate fattispecie, prevede che - ai fini della valorizzazione delle prestazioni di servizi a basso valore aggiunto – possa essere adottato un approccio semplificato in base al quale, previa predisposizione di apposita documentazione, la valorizzazione del servizio sia determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del

servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi. Il Decreto definisce servizi “a basso valore aggiunto” quei servizi che (i) hanno natura di supporto ad attività diverse, ovvero (ii) non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale, (iii) non richiedono l’uso di beni immateriali unici e di valore, e non contribuiscono alla creazione degli stessi, (iv) non comportano l’assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio né generano in capo al medesimo l’insorgere di un tale rischio. Si tratta quindi di un ampio ambito di rilevanza, che attiene, ad esempio, ai servizi infragruppo di contabilità, revisione, monitoraggio dei dati connessi alla salute, sicurezza, rispetto di standard ambientali, i servizi informativi di supporto, le attività connesse alle risorse umane, i servizi di comunicazione, la gestione dei crediti e debiti, i servizi legali, le attività connesse agli adempimenti tributari e in generale di natura burocratica ed amministrativa.

Per taluni servizi, peraltro, elencati nel cap. VII delle Linee Guida OCSE del 2017, non è invece possibile seguire un approccio semplificato; tra di essi, per rilevanza ricordiamo tutti i servizi che rappresentino l’attività principale del gruppo, i servizi di ricerca e sviluppo, le transazioni finanziarie, l’acquisto di materie prime e di beni necessari alla produzione, le attività di vendita, di marketing e distributive. Infine, sono esclusi in ogni caso, dall’ambito dei servizi a basso valore aggiunto i servizi resi da società del gruppo a terzi indipendenti.

Questo nuovo approccio semplificato richiede la necessità, per il contribuente, di preparare una documentazione specifica, descritta dal Provvedimento ai punti 7.1, 7.2, 7.3 e 7.4. I contenuti richiesti, da inserire tra le Operazioni infragruppo descritte nel capitolo 5 della documentazione Nazionale, ricalcano quelli elencati nelle Linee Guida OCSE e consistono in una descrizione delle categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto erogati, nella comunicazione dell’identità dei beneficiari, oltre che le ragioni per le quali ciascuna categoria di servizi rappresenti servizi infragruppo a basso valore aggiunto nell’ambito della definizione del Decreto. Inoltre, è altresì necessario riportare la motivazione alla base della fornitura di servizi all’interno del contesto di *business* del gruppo multinazionale, nonché la descrizione dei benefici (effettivi o attesi) per ciascuna categoria di servizi ed una descrizione dei criteri di ripartizione prescelti e delle motivazioni che giustifichino perché tali criteri producono risultati che ragionevolmente riflettono i benefici ricevuti e una conferma del margine di profitto applicato.

Occorre, poi, fornire l’adeguato supporto documentale (contratti infragruppo, documentazione e calcoli idonei a consentire la verifica dei costi – diretti ed indiretti – connessi alla fornitura del servizio, ed i margini di profitto applicati).

2.2. Seguendo la stessa impostazione richiesta per i servizi a basso valore aggiunto, per i **beni immateriali**, il Capitolo 3 del *Master file* (che sostituisce il capitolo 7 del Provvedimento 2010) richiede di fornire le seguenti informazioni:

Strategia del gruppo: In questo paragrafo dovrà essere fornita una descrizione generale della strategia globale del gruppo multinazionale per lo sviluppo, la proprietà e lo sfruttamento dei beni immateriali, inclusa la localizzazione delle principali strutture di ricerca e sviluppo e della gestione dell’attività di ricerca e sviluppo.

È infatti noto che le strategie aziendali devono essere considerate nel delineare la transazione e nel determinare la comparabilità ai fini dei prezzi di trasferimento. In tale ultimo caso, infatti, le strategie dovranno essere considerate al fine di individuare la comparabilità di transazioni tra imprese associate e tra parti indipendenti e tra entità associate e parti indipendenti. Le strategie aziendali dovranno tener conto dei numerosi aspetti di un’impresa, come l’innovazione e lo sviluppo di nuovi prodotti, il grado di diversificazione, l’avversione all’assunzione del rischio, la valutazione dei cambiamenti politici, il ruolo della normativa giuslavorista in vigore e in fase di programmazione, la durata degli accordi e altri fattori che influenzano il funzionamento quotidiano delle imprese. Viene pertanto richiesta, ai contribuenti, una *disclosure* completa in merito a tale profilo.

Beni immateriali: In tale paragrafo dovrà essere fornito un elenco dei beni immateriali o dei gruppi di beni immateriali detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni rilevanti ai fini dei prezzi

di trasferimento e dovranno essere indicati anche quali soggetti hanno la titolarità giuridica dei predetti beni immateriali.

Coerentemente con quanto recato dalle Linee Guida OCSE i beni immateriali da considerare nell'analisi dei prezzi di trasferimento non sono sempre riconosciuti come attività immateriali ai fini contabili. L'OCSE ricorda, ad esempio, che i costi associati allo sviluppo interno di beni immateriali, attraverso spese come la ricerca e lo sviluppo e la pubblicità, sono talvolta spesi piuttosto che capitalizzati e le immobilizzazioni immateriali risultanti da tali spese non sono quindi sempre riflesse nel bilancio d'esercizio. Pertanto, bisogna porre estrema attenzione nel fornire tali informazioni, perché il fatto che un bene possa essere considerato come un bene immateriale può essere desunto dalla sua qualificazione ai fini contabili, ma non sarà determinato solo da tale qualificazione. Inoltre, la circostanza che un bene debba essere considerato come bene immateriale, in questo contesto, non è determinata né consegue dalla sua qualificazione ai fini fiscali generali, come ad esempio una spesa o un bene ammortizzabile.

Come sopra descritto, è poi necessario fornire un dettaglio dei soggetti che hanno la titolarità giuridica in quanto i diritti riconosciuti dalla legge e gli accordi contrattuali costituiscono il punto di partenza di ogni analisi dei prezzi di trasferimento relativa a transazioni che hanno ad oggetto beni immateriali. È richiesto, allora, di identificare tutte le disposizioni contrattuali, con particolare riguardo alla determinazione della titolarità giuridica dei beni immateriali basata sui termini e sulle condizioni, incluse le relative registrazioni, gli accordi di licenza, gli altri contratti rilevanti e gli altri indizi della titolarità giuridica, e i diritti e le obbligazioni contrattuali, compresa l'assunzione contrattuale di rischi nelle relazioni tra imprese associate.

Nell'analisi delle transazioni tra imprese associate che hanno ad oggetto beni immateriali sarà quindi necessario confermare la coerenza tra i termini degli accordi contrattuali rilevanti e la condotta delle parti e determinare se la parte che assume i rischi economicamente significativi li controlla e ha la capacità finanziaria di assumere i rischi relativi allo sviluppo, al miglioramento, al mantenimento, alla protezione e allo sfruttamento dei beni immateriali.

Laddove non esistano termini scritti o laddove le circostanze del caso, inclusa la condotta delle parti, differiscano dalle clausole scritte presenti negli accordi contrattuali esistenti tra le parti, le transazioni effettive devono essere dedotte dalle circostanze del caso dimostrate, inclusa la condotta delle parti.

Accordi relativi a beni immateriali: In questo paragrafo vengono elencati i principali accordi relativi ai beni immateriali, identificando anche le imprese associate tra cui gli stessi sono stati stipulati, compresi gli accordi sulla ripartizione dei costi, i principali accordi per la prestazione di servizi di ricerca e sviluppo e gli accordi di licenza.

Politiche di prezzi di trasferimento di attività di ricerca e sviluppo: Questo paragrafo è dedicato, alla descrizione generale delle politiche del gruppo in materia di prezzi di trasferimento relative alla ricerca e sviluppo e ai beni immateriali. Sul punto, le Linee Guida OCSE hanno precisato che la remunerazione adeguata per i servizi di ricerca dipenderà da tutti i fatti e le circostanze, ad esempio se il team di ricerca possiede competenze ed esperienze uniche rilevanti per la ricerca, assume rischi (ad esempio, quando è eseguita una ricerca le cui applicazioni non sono immediatamente note), utilizza propri beni immateriali o è controllato e gestito da un'altra entità. Una remunerazione basata sul rimborso dei costi più un modesto margine di profitto non rispecchia in tutti i casi il valore previsto o il prezzo di libera concorrenza per i contributi del team di ricerca.

Operazioni rilevanti: è richiesto di descrivere in via generale ogni operazione rilevante relativa ai beni immateriali tra imprese associate avvenuta nel periodo d'imposta di riferimento, unitamente all'indicazione delle entità, degli Stati coinvolti e della relativa remunerazione. Le Linee Guida precisano che ci sono due tipi generali di transazioni in cui l'identificazione e l'esame dei beni immateriali sarà rilevante ai fini dei prezzi di trasferimento: (i) le transazioni che comportano trasferimenti di beni immateriali o diritti relativi a beni immateriali e (ii) le transazioni che comportano l'utilizzo di beni immateriali in relazione alla vendita di beni o alla prestazione di servizi.

2.3. Nel Provvedimento è stato inserito nel *Master file* un nuovo capitolo (cap. 4) dedicato alle Attività finanziarie infragruppo. Tale capitolo dovrà prevedere i seguenti sotto paragrafi:

Modalità di finanziamento, nel quale verrà fornita una descrizione generale delle modalità di finanziamento del gruppo, con indicazione dei principali contratti di finanziamento con finanziatori indipendenti.

Funzioni di finanziamento accentrate, che dovrà recare l'indicazione delle entità del gruppo multinazionale che svolgono funzioni di finanziamento accentrate per il gruppo, con il riferimento alla legislazione dello Stato in base alla quale l'impresa è costituita, nonché dell'effettiva sede di direzione della stessa. Questo paragrafo è necessario poiché oggi lo strumento del *cash pooling* è molto utilizzato dalle imprese multinazionali per ottenere una gestione più efficiente della liquidità, in quanto riduce la dipendenza dall'indebitamento con soggetti terzi e, in caso di *surplus* di liquidità, consente di ottenere rendimenti maggiori. Tali accordi sono contratti molto complessi, che possono riguardare sia transazioni controllate sia transazioni non controllate. Inoltre, sebbene possano ricondursi fondamentalmente a due tipi di accordo- cd. *Physical pooling* e *Notional pooling* – essi possono prevedere molte varianti per soddisfare le specifiche esigenze aziendali. Si tratta quindi di un paragrafo fondamentale per la "idoneità" della documentazione di riferimento.

Politiche dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni finanziarie: in questo paragrafo è necessario fornire una descrizione generale delle politiche di gruppo in materia di prezzi di trasferimento relative a operazioni finanziarie tra le imprese associate. Si ricorda che come in ogni altra transazione, la selezione del metodo più appropriato dovrà essere coerente con la transazione effettiva, accuratamente delineata attraverso l'analisi funzionale.

3. Il Provvedimento, che trova applicazione a partire dalle operazioni relative al periodo d'imposta 2020, pertanto per la documentazione che dovrà essere predisposta nel 2021, presenta taluni aspetti di incerta soluzione interpretativa; è tuttavia possibile tentare di fornire alcune risposte coerenti con la *ratio* della materia, che è sostanzialmente premiale per gli operatori economici che predispongono la documentazione in materia di *transfer pricing* nel rispetto della normativa e della prassi (interpretata alla luce delle fonti sovranazionali di riferimento).

Ricordiamo, peraltro, che l'operatività a partire dall'esercizio 2020 comporta che la documentazione relativa all'esercizio appena concluso dovrà predisposta coerentemente con le indicazioni recate nel Provvedimento. Tra l'altro, molti contribuenti, che prima non erano obbligati a predisporre il *Master file* dovranno invece prepararlo e presentarlo unitamente alla documentazione nazionale, al fine di beneficiare della *penalty protection* (ricordiamo che il Provvedimento del 2010 prevedeva che il *Master file* dovesse essere predisposto unicamente dalle società residenti, o dalle stabili organizzazioni in Italia qualificabili, alla stregua del suddetto provvedimento, come *holding* (o *sub-holding*) residenti in Italia di gruppi multinazionali; pertanto, tale onere documentale riguardava solo le società controllanti residenti, pur se a loro volta controllate da altra società).

Accanto a quest'estensione dell'ambito operativo, il Provvedimento prevede una sostanziale modifica della struttura ed un significativo ampliamento dei dati e delle informazioni che devono essere contenute nel *Master file* e nella documentazione nazionale, sopra illustrate.

Il nuovo assetto degli oneri documentali recato dal Provvedimento è sostanzialmente coerente con le indicazioni derivanti dalle fonti sovranazionali, come recepite nel nostro ordinamento dal Decreto; è stato tuttavia introdotto un profilo formale di particolare rilevanza, che non è richiamato nelle Linee Guida OCSE; si tratta della necessità di sottoscrizione della documentazione in materia di *transfer pricing* da parte del legale rappresentante o da un suo delegato mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a cui si riferisce la documentazione predisposta.

Nel Provvedimento tale requisito formale appare, ad una prima lettura, essenziale al fine di vincolare l'Amministrazione finanziaria, in sede di verifica, a considerare la documentazione "idonea" ai fini della

conseguente disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie (cfr. GERMANI A., *Transfer pricing, documenti con data certa*, in Norme e Tributi Plus, 24 novembre 2020).

Tale adempimento formale da parte del contribuente, introdotto dall'Amministrazione finanziaria, e non richiamato nelle fonti sovranazionali, qualora non esattamente eseguito (omessa, o probabilmente anche tardiva, sottoscrizione della documentazione con marca temporale), sarebbe quindi in grado di provocare un giudizio di "non idoneità" della documentazione predisposta e presentata all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Si attende, al riguardo, un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, che si auspica possa essere coerente con i principi dell'ordinamento tributario (domestico e comunitario) e con le disposizioni recate dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In tale ottica, la mancata apposizione della firma elettronica con marcatura temporale precedente alla presentazione della dichiarazione dei redditi non dovrebbe rappresentare, di per sé, un inadempimento in grado di pregiudicare il giudizio di idoneità della documentazione presentata ai verificatori; a diverse conclusioni si può (o si deve) giungere se durante l'attività di controllo l'assenza della firma digitale con marca temporale apposta prima della presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente si accompagna a carenze tali da qualificare nel complesso non attendibile il *Master file* e/o la documentazione nazionale.

Questo pare emergere da una lettura sistematica del Provvedimento, coerente con i principi fondamentali e le norme di riferimento nell'ordinamento tributario; lo stesso Provvedimento, infatti, precisa che l'Amministrazione finanziaria non è vincolata all'applicazione della *penalty protection* (soltanto) quando la documentazione non presenta "nel complesso" contenuti informativi "completi e conformi" al Provvedimento, ovvero quando le informazioni "non corrispondono in tutto o in parte al vero" e salva comunque la clausola di salvaguardia per il contribuente (ripresa dal Decreto) rappresentata dal fatto che la documentazione "deve" essere considerata idonea in tutti i casi in cui fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari a effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati, a prescindere dalla circostanza che il metodo o la selezione delle operazioni o dei comparabili sia diverso rispetto a quelli dell'Amministrazione.

Il Decreto (e il Provvedimento) precisano anche che le omissioni ed inesattezze parziali non suscettibili di ostacolare l'attività di controllo non pregiudicano il giudizio circa l'idoneità della documentazione, e quindi l'applicazione della *penalty protection*.

In sintesi, si può affermare che l'Amministrazione può considerare non idonea ai fini del riconoscimento della *penalty protection* la documentazione in materia di *transfer pricing* soltanto qualora essa non sia nel suo complesso veritiera e/o sia incompleta e, conseguentemente, inadatta a consentire all'Amministrazione finanziaria di comprendere la politica di *transfer pricing* adottata dalla Società.

La *ratio* ispiratrice delle fonti sovranazionali, e nazionali, è quindi quella di limitare le ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria non è vincolata a riconoscere la *penalty protection*.

Pertanto, qualora la firma digitale del *Master file* e (o) della documentazione nazionale non sia coerente con quanto previsto dal Provvedimento (perché omessa, tardiva, o apposta con un formato non riconosciuto, ad esempio), in assenza di ulteriori elementi che portino ad una valutazione di "incompletezza" e (o) "non veridicità" della documentazione non dovrebbero comunque venire meno gli effetti della *penalty protection* per non idoneità della documentazione.

Questo in quanto, sotto un profilo sostanziale corroborato dalle Linee Guida OCSE e dal Decreto – oltre che da una lettura sistematica anche dal Provvedimento – una siffatta inesattezza non sarebbe oggettivamente in grado di ostacolare l'attività di controllo.

Una diversa conclusione non sarebbe coerente con la *ratio* ispiratrice della normativa domestica, e con il principio di proporzionalità, alla luce dell'evoluzione del medesimo anche nell'ottica offerta dalla giurisprudenza comunitaria, applicabile anche in materia di procedimento tributario.

Il diniego di *penalty protection* per mera omissione (o inesatta attuazione) della formalità rappresentata dall'apposizione della firma digitale munita di marca temporale sarebbe idoneo ad essere (probabilmente) qualificato come una sanzione impropria, peraltro ai limiti della illegalità, essendo una

conseguenza sanzionatoria non recata da una norma di legge bensì da un Provvedimento attuativo di una norma secondaria (il Decreto) (per una riflessione in materia di sanzioni improprie nel transfer pricing, sia consentito di rinviare ad ALBANO A., *Illecito tributario e sanzioni improprie in materia di prezzi di trasferimento*, in Riv. Dir. trib., 2013, V, 73 ss.).

Tali considerazioni sono, del resto, corroborate anche dalla rivisitazione in senso favorevole al contribuente del termine per la presentazione della documentazione in materia di *transfer pricing* all'Amministrazione finanziaria, esteso a 20 giorni, rispetto ai 10 previsti nel precedente Provvedimento del 2010, da considerare non perentorio, così come quello di 7 giorni (dilatabile in ragione della complessità della richiesta) nel caso di richiesta di informazioni integrative o supplementari da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'estensione di tali termini pare infatti essere coerente con l'approccio di favorire l'accesso al regime premiale della *penalty protection* da parte del contribuente.

La mancata (o ritardata) apposizione della firma digitale, rappresenta sicuramente una violazione formale che – pur se non in grado di provocare effetti sulla valutazione di idoneità e, quindi, sulla *penalty protection*, atteso quanto sopra rappresentato – potrebbe essere opportunamente sanzionata come violazione formale, ai sensi dell'art. 8 del D. lgs. n. 471/1997.

Al momento, peraltro, la misura delle sanzioni irrogabili dovrebbe essere quella del comma 1, e pertanto variabile da 250 a 2.000 euro, in quanto la fattispecie rientrerebbe tra le ipotesi nelle quali non è “*indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli*”.

Ciò non esclude che il legislatore può stabilire una specifica ipotesi di violazione formale per documentazione “*idonea ma viziata*”, sempre nell'ambito dell'art. 8, D. lgs. n. 471/1997, analogamente ad altre ipotesi specificamente menzionate in tale disposizione normativa.

Tale modifica sarebbe certamente salutata con favore dagli stessi contribuenti, così posti nelle condizioni di poter quantificare il “costo” di eventuali contestazioni in materia di oneri documentali che, seppur non gravi al punto da compromettere l'idoneità della documentazione, sono comunque in grado di ostacolare l'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Tra l'altro, tale disposizione avrebbe il pregio di agevolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione, superando le ambiguità spesso riscontrate durante la verifica fiscale circa la idoneità o meno della documentazione, graduando più propriamente le violazioni formali in materia di oneri procedurali (che non pregiudichino l'idoneità della documentazione) coerentemente con il principio di proporzionalità.

Si potrebbe, peraltro, tener anche conto di situazioni “intermedie”, come la tempestività della firma digitale e marca temporale soltanto sul *Master file* e della tardività della sottoscrizione temporalmente certa della documentazione nazionale (o il contrario), ovvero della sottoscrizione soltanto di uno dei documenti da presentare a seguito della sostanziale richiesta di accesso al regime premiale conseguente al possesso degli oneri documentali.

È peraltro significativo sottolineare che il requisito della marca temporale con effetti preclusivi ai fini dell'accesso all'agevolazione “*patent box*” è richiamata anche nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 658445/2019 del 30 luglio 2019. La materia, pur affine, si presta tuttavia a considerazioni parzialmente differenti, che possono condurre a ritenere giustificabile la disposizione contenuta nel Provvedimento in materia di *patent box* e non – invece – un eventuale effetto preclusivo in materia di oneri documentali nel *transfer pricing*. Mentre, infatti, la ratio della normativa sul *patent box* è di natura agevolativa, e pertanto può legittimare l'introduzione di rigidi requisiti formali (se comunque proporzionati...), fermo quanto riferito nel seguito, la disciplina in materia di *penalty protection* nel *transfer pricing* afferisce ad un regime premiale sanzionatorio in caso di opzione per il regime degli oneri documentali da parte del contribuente, ma non si traduce direttamente in una agevolazione fiscale (riduzione di base imponibile, dell'imposta, o concessione di un credito).

4. Il Provvedimento prevede, poi, la possibilità presentare una dichiarazione integrativa “a sfavore” per correggere eventuali errori ed omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concor-

renza che hanno determinato l'indicazione di un minor imponibile, di un minor debito d'imposta ovvero di un maggior credito.

Resta ferma la necessità di esporre il “flag” nella dichiarazione tempestivamente (o, plausibilmente, al più tardi entro i 90 giorni consentiti per l'invio della dichiarazione, decorrenti dalla scadenza del termine naturale), al fine di esprimere il possesso della documentazione per il riconoscimento della *penalty protection*, (tale passaggio, peraltro, non è puntualmente affrontato nel Provvedimento)

La possibilità, tuttavia, di presentare una dichiarazione integrativa “a sfavore” ha riproposto la tematica della possibilità di indicare per la prima volta il possesso della documentazione in materia di oneri documentali nel *transfer pricing* mediante una dichiarazione integrativa “a favore” (in particolare, in caso di dimenticanza o di incompletezza della documentazione al momento della presentazione della dichiarazione originaria).

Tale possibilità è da ritenersi logicamente esclusa, essendo l'attivazione del regime degli oneri documentali una facoltà, e non un obbligo, per il contribuente e – pertanto – trattandosi di una opzione – non rientra tra le ipotesi nelle quali la dichiarazione originaria può essere emendata (non è consentito il ripensamento di una scelta da esprimere nella dichiarazione originaria).

Le considerazioni potrebbero essere diverse qualora la comunicazione circa il possesso della documentazione in materia di *transfer pricing* sia espressa nella dichiarazione originaria, tempestivamente, pertanto, e successivamente il contribuente presentasse una dichiarazione integrativa “a favore” relativamente, ad esempio, agli importi delle transazioni infragruppo (riportate a titolo informativo, quindi senza un diretto riflesso nel quadro RF di determinazione dell'imponibile, nel rigo RS 106 nel Modello redditi 2020, colonne 5 e 6), riducendo i ricavi o incrementando i costi. In tal caso, naturalmente la documentazione originaria sarà adeguata alla valorizzazione indicata nella dichiarazione integrativa; si tratta tuttavia di un'ipotesi diversa da quella precedentemente esposta, in quanto in tale ultimo caso il contribuente avrebbe espresso la scelta tempestivamente, rettificando poi il contenuto della dichiarazione.

La rettifica della dichiarazione provoca, peraltro, ai sensi dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998, la ripresa della decorrenza dei termini di accertamento, limitatamente agli elementi oggetto della dichiarazione. Tale previsione, valida in caso di presentazione di dichiarazione integrativa, sia “a favore”, sia “a sfavore”, rappresenta una oggettiva tutela dell'interesse fiscale e, pertanto, legittimerebbe la sua applicabilità anche nell'ipotesi di modifica del rigo RS106 (ferma restando la non emendabilità della dichiarazione esclusivamente per l'apposizione del “flag” circa il possesso della documentazione in materia di prezzi di trasferimento).

Si segnala, infine, che il Provvedimento ha introdotto una disposizione transitoria per coloro che hanno presentato una dichiarazione integrativa “a sfavore” entro il 31 dicembre 2020, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello di pubblicazione del Provvedimento.

Per tali periodi d'imposta, per i quali non sia decorso il termine di accertamento ex art. 43, D.P.R. n. 600/1973, e non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche, qualora sia applicabile l'art. 10, comma 2, Legge n. 212/2000 (casi in cui il contribuente si è “conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria”) non sono irrogate sanzioni amministrative tributarie, né richiesti interessi moratori. L'ipotesi è molto generica e richiederà un chiarimento in un successivo atto di prassi dell'Agenzia delle Entrate, unitamente agli altri temi sopra evidenziati, e pertanto circa la possibilità (e in che termini) sia possibile presentare una dichiarazione integrativa “a favore” e sulla rilevanza della firma digitale con marca temporale.

Un ulteriore tema che dovrà essere affrontato in un successivo documento di prassi deriva dall'introduzione, nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E/2020 del 29 ottobre, sopra richiamata, della possibilità di esprimere tardivamente l'opzione per il regime di autoliquidazione degli oneri documentali per il *patent box*, prevista dall'art. 34, DL n. 34/2019, laddove sussistano tutte le condizioni per accedere all'istituto della c.d. “remissione in bonis”, di cui all'art. 2, comma 1, D.L. n. 16/2012. Si segnala, peraltro, che in una recente risposta ad interpello (Risposta n. 27 dell'8 gennaio 2021) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'istituto della *remissione in bonis* in materia di *patent box* si applica limitatamente alla fattispecie trattata nella Circolare n. 28/E/2020, con esclusione dell'estensione ai

periodi d'imposta precedenti al 2019 (che è il primo esercizio nel quale poteva essere espressa l'opzione per il regime di autoliquidazione).

Alla luce dell'applicazione della *remissione in bonis* nel *patent box*, è corretto ritenere che l'Amministrazione finanziaria dovrà, infatti, esprimersi in merito alla possibilità di estensione dell'istituto all'ipotesi degli oneri documentali in materia di *transfer pricing*.

5. A seguito di una prima lettura del Provvedimento si può concludere che gli estensori hanno sostanzialmente rispettato il disposto dell'art. 8 del Decreto; tuttavia, non vengono dissipati alcuni dubbi fondamentali (possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore", ed in che termini, rilevanza "essenziale" della marca temporale, applicabilità dell'istituto della *remissione in bonis* alla luce della pressoché coeva pubblicazione della Circolare in materia di *patent box*) che pure avrebbero potuto (o dovuto) essere chiariti, senza rinviare ad un successivo atto di prassi.

Emerge, comunque, la rilevanza gerarchicamente superiore del Decreto, e conseguentemente la necessità, in caso di dubbi interpretativi, di riferirsi alle disposizioni ivi contenute, a loro volta attuazione nell'ordinamento nazionale di quanto recato dalle fonti sovranazionali (Linee Guida OCSE).

Ci si attende, quindi, che il successivo documento sia in grado di fornire gli elementi utili a superare questi importanti temi operativi, nell'ottica di favorire il pieno rispetto della *ratio* della normativa, cioè favorire la compliance in materia di prezzi di trasferimento.

Si ritiene, peraltro, necessario un intervento dell'Amministrazione finanziaria che possa contribuire a definire anche i profili rimasti inespressi in merito alle modalità (oltre che ai contenuti) degli oneri documentali in periodo di pandemia, come già evidenziato per alcuni profili (cfr. ORLANDI A. – IERVOLINO R., *COVID-19 e transfer pricing su operazioni finanziarie. Analisi degli impatti del COVID-19 nelle analisi di benchmark*, in questa Rivista, 7 dicembre 2020).

Tale esigenza si pone, infatti, in linea con le fonti sovranazionali di riferimento, ed in particolare con il documento, pubblicato lo scorso 18 dicembre dall'OCSE, *Guidance on the transfer pricing implications of the Covid-19 pandemic*, elaborato grazie al contributo dei 137 membri dell'*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (tra cui l'Italia).

Tale documento contiene le indicazioni per un rinnovato confronto tra e Autorità fiscali e contribuenti in materia di prezzi di trasferimento tenuto conto dell'impatto del COVID-19. Il documento individua quattro priorità di intervento (analisi dei soggetti comparabili, perdite e allocazione dei costi provocati da COVID-19, specifici programmi di assistenza governativa e *advanced pricing agreements* – *Apa*).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO A., *Illecito tributario e sanzioni improprie in materia di prezzi di trasferimento*, in Riv. Dir. trib., 2013, V, 73 ss.
- ALBANO A. – STELLACCI P., *Riflessioni sui profili procedurali in materia di transfer pricing dopo il D.L. n. 78/2010*, in Il Fisco, 2010, 40, 6483 ss.
- AVOLIO D., *L'Agenzia delle Entrate rivede le direttive sugli "oneri documentali"*, in Il Fisco, 2021, 2, 158 ss.
- AVOLIO D. – DE ANGELIS E., *Documentazione sul transfer pricing e regime premiale per la penalty protection: casi controversi e possibili evoluzioni*, in Il Fisco, 2018, 19, 1861 ss.
- BALLANCIN A., *Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali*, in Rass. Trib., 2014, 1, 73 ss.
- BELOTTI R. – QUARANTINI S., *Linee guida al regime della penalty protection nei prezzi di trasferimento*, in Il Fisco, 2020, 39, 3753 ss.
- CNDCEC-FNC, *Il Transfer Pricing. Profili tecnici e spunti operativi*, 19 dicembre 2018
- FERRONI B., *Stabilite le linee guida per il transfer pricing*, in Il Fisco, 2018, 25, 2449 ss.
- GAFFURI A.M., *La nuova disciplina in tema di documentazione dei "prezzi di trasferimento"*, in Rass. Trib., 2011, 6, 1444 ss.
- HELMINEN M., *Transfer pricing*, in *EU Tax Law – Direct taxation* – 2020, IBFD, L'Aia

- MAISTO G., *DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali*, in questa Rivista, 4 giugno 2020
- MAISTO G., *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985
- MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in questa Rivista, 10 febbraio 2020
- ORLANDI A. – IERVOLINO R., *COVID-19 e transfer pricing su operazioni finanziarie. Analisi degli impatti del COVID-19 nelle analisi di benchmark*, in questa Rivista, 7 dicembre 2020
- PETRUZZI R. – MYZITHRA A., *Substance in Transfer Pricing in a Post-BEPS World and Beyond...*, in *International Transfer Pricing Journal*, November-December 2020, 430 ss.
- SELICATO G., *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, in *Riv. Dir. trib.* 2020, 2, V, 1 ss.
- SENCAR D. – CANNAVALE U. – TRIPOLI P.F. – MASSA G., *Nuove regole per gli oneri documentali in materia di transfer pricing*, in *Amm. Fin.*, 2021, 1, 11 ss.

La proposta fiscale dell'Amministrazione Biden e l'ambizione di cambiare le regole del gioco: sarà davvero il tramonto del profit shifting delle multinazionali?

The tax proposal of Biden Administration and the ambition to change the rules of the game: will it really be the decline of the profit shifting of multinationals?

LOREDANA CARPENTIERI

Abstract

La recente proposta dell'Amministrazione Biden in tema di riforma dell'imposizione societaria rilancia l'opportunità di una soluzione condivisa a livello internazionale al problema del *profit shifting* delle società multinazionali; società che hanno spesso visto crescere i loro profitti anche nella fase della pandemia, senza subire un'equa tassazione.

Parole chiave: tassazione delle società, *profit shifting*, società multinazionali, riforma fiscale Biden

Abstract

The recent proposal of the Biden Administration on the reform of corporate taxation raises the opportunity for a shared solution at international level to the problem of profit shifting of multinational companies; companies that have often seen their profits increase even in the phase of the pandemic, without suffering a fair taxation.

Keywords: company taxation, *profit shifting*, multinational companies, Biden tax reform

SOMMARIO: **1.** I redditi *overseas* delle imprese multinazionali e la difficoltà di attrarli a tassazione con le attuali regole di fiscalità nazionale e internazionale. – **2.** La proposta dell'Amministrazione Biden: uno stop alla riduzione delle aliquote dell'imposta societaria e il rilancio di una soluzione condivisa al tema del *profit shifting*.

1. La recente proposta statunitense in tema di riforma dell'imposizione societaria rilancia l'opportunità di una soluzione condivisa a livello internazionale per la tassazione dei profitti delle società multinazionali; profitti cresciuti, per molte delle suddette imprese, anche nella fase di pandemia, e senza subire un'equa tassazione a causa di sistemi fiscali e regole di fiscalità internazionale inadeguate ad affrontare le nuove modalità di *business* delle imprese di maggiori dimensioni.

L'attuale sistema di tassazione dei redditi d'impresa, come "incorporato" anche nei trattati internazionali, è nato in un contesto economico totalmente diverso dall'attuale. Si trattava di un contesto in cui era facile identificare i luoghi di produzione del reddito e in cui la residenza fiscale di un'impresa era in larga parte determinata dal luogo in cui erano localizzati gli stabilimenti produttivi, l'attività dell'impresa e i suoi azionisti; era un contesto in cui l'espansione delle imprese sui mercati internazionali era ricollegata allo stabilimento di sedi fisse di produzione di beni materiali in ordinamenti diversi da quelli

di residenza fiscale delle imprese stesse. Era, in definitiva, un sistema costruito per un'economia *brick and mortar*, nella quale la produzione di profitti di impresa in giurisdizioni diverse da quelle di localizzazione della casa madre e la loro tassazione in loco avrebbero imposto anche una presenza "fisica" su quei territori.

Nel tempo, tutto è cambiato. Nella produzione dei profitti di impresa sono divenuti assolutamente prevalenti gli *intangibles*, beni che essendo privi di materialità possono facilmente essere localizzati ovunque l'impresa decida, dirottandone così opportunamente anche i relativi profitti verso giurisdizioni a bassa fiscalità. La globalizzazione ha offerto alle imprese la possibilità di una facile localizzazione nei territori desiderati, compresa quella rete Internet che è per eccellenza l'antitesi di un territorio racchiuso da confini (v. CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 351 ss.). Le imprese a vocazione internazionale hanno avuto gioco facile nel minimizzare i propri carichi fiscali e lo hanno fatto il più delle volte senza violare alcuna norma, ma limitandosi a utilizzare scappatoie legittime e varchi lasciati aperti da sistemi fiscali inadeguati ad affrontare il contesto dell'economia globalizzata e tra loro non coordinati.

Il gioco delle multinazionali, non solo quelle del digitale, è stato quello di sfruttare le lacune e le asimmetrie dei sistemi fiscali per trasferire i propri profitti alle giurisdizioni caratterizzate da una tassazione bassa o prossima allo zero. Le perdite di gettito per i governi dei Paesi industrializzati sono state imponenti e hanno portati i sistemi fiscali nazionali a spostare la pressione fiscale sul lavoro e/o sui consumi, mentre i profitti dell'e-commerce, in particolare, sono fortemente cresciuti anche durante la pandemia. Occorre fare in modo che non solo le multinazionali del digitale, ma tutto il *business* digitale delle imprese versi un'equa quota di imposte.

Il diritto degli ordinamenti nazionali e, con esso, il diritto dei trattati non hanno saputo tenere il passo di una velocissima evoluzione economica; i principi internazionali che regolavano la tassazione delle società sono stati sottoposti a un "*underprecedented stress*" (così IMF, *Corporate taxation in the global economy*, in *IMF Policy Paper*, March 2019).

Dal canto loro, di fronte all'erosione delle basi imponibili determinata dal dirottamento dei profitti d'impresa verso giurisdizioni a bassa fiscalità, gli ordinamenti nazionali, incapaci di elaborare velocemente nuove regole fiscali adeguate al mutato contesto economico, hanno cercato di trattenere e/o attirare le irrequiete basi imponibili delle imprese con lo strumento di una corsa al ribasso delle aliquote di tassazione del reddito d'impresa (tra il 1980 e il 2020 l'aliquota media globale dell'imposta sulle società è scesa dal 46 al 26 per cento): e su questo campo di battaglia hanno avuto gioco facile i Paesi più piccoli che, caratterizzati da una più contenuta spesa pubblica da sostenere, si sono potuti permettere un'offerta fiscale più vantaggiosa, calamitando gli investimenti delle multinazionali (la perdita di gettito derivante dall'applicazione di un'aliquota ridotta sulle imprese domestiche risultava infatti ampiamente compensata dai guadagni sui profitti esteri attratti a tassazione).

La strategia della riduzione delle imposte societarie, basata sulla teoria economica del "gocciolamento" (il *trickle down*, per il quale la riduzione dell'imposizione sui ceti più abbienti avrebbe finito per generare crescita e portare benefici anche ai ceti più poveri) e sull'idea che la riduzione delle imposte avrebbe consentito di attrarre investimenti e talenti, aumentando la competitività dei Paesi, non ha avuto successo.

In altri termini, la scelta dei Paesi industrializzati di inseguire i paradisi fiscali sul loro terreno, giocando sulla riduzione delle imposte, si è rivelata una scelta fallimentare. La riduzione delle imposte e, dunque, del gettito è una scelta che possono permettersi solo Paesi piccoli e con contenuti livelli di protezione sociale; in Paesi industrializzati e con elevata spesa sociale una scelta di questo tipo finisce per mettere sotto eccessiva pressione le finanze pubbliche, riducendo la capacità di azione dello Stato e costringendolo a tagliare prestazioni sociali.

Di fronte alle multinazionali del digitale che non solo hanno imparato a spostare basi imponibili a loro piacimento (*profit shifting*), ma riescono a farle "sparire" in un limbo di redditi prodotti *overseas*, e di fronte alla politica fiscale dell'Amministrazione Trump (che aveva perseguito una politica fiscale *go alone* e aveva bloccato il progetto BEPS dell'OCSE, considerandolo quasi un *escamotage* dell'Unione

europea per prendere di mira le imprese statunitensi) si è aperta la via nazionale alla sperimentazione delle *digital tax* nazionali: una sorta di contraerea volta a far cadere sui territori degli ordinamenti nazionali una quota parte del gettito di profitti che altrimenti non avrebbero mai toccato terra. Peccato che l'adozione di tali misure, se non coordinata a livello internazionale, rischi solo di produrre distorsioni.

2. Oggi l'Amministrazione Biden, e il suo segretario al Tesoro Janet Yellen, dichiarano di voler finanziare imponenti piani di spesa sociale e rilancio degli investimenti pubblici post pandemia con un aumento dell'imposta societaria (il riferimento è all'annuncio fatto da Janet Yellen al Chicago Council on Global Affairs il 5 aprile scorso, dopo le anticipazioni uscite già a marzo sul Washington Post: cfr: <https://www.thechicagocouncil.org/events/secretary-janet-l-yellen-international-economic-policy>); dunque gli Stati Uniti aprono nuovamente la strada, dopo un trentennio di *race to the bottom*, a un aumento delle aliquote della tassazione societaria.

L'Amministrazione statunitense ha bisogno di aumentare le entrate per far fronte al contesto post-pandemia e l'aumento dell'imposizione sulle società – imposizione che, in definitiva finisce per gravare su consumatori, azionisti o lavoratori – appare senza dubbio soluzione politicamente meno onerosa di quelle suggerite dal Fondo monetario internazionale, che ha invece prospettato l'aumento delle imposte patrimoniali o l'introduzione di “tasse di solidarietà” nei confronti dei più ricchi.

Biden progetta, in particolare, l'aumento dell'aliquota dell'imposta societaria statunitense dal 21 al 28 per cento, invertendo così il trend di riduzione delle imposte operato dall'Amministrazione Trump nel 2017 (l'aliquota ante 2017 era al 35 per cento); e analoga esigenza di aumento delle entrate sembra porsi nel Regno Unito, quale effetto sia dell'impatto del Covid sia della necessità di tutelare lo status di potenza mondiale nel post-Brexit, dato che nel marzo scorso Rishi Sunak, Cancelliere del ministro dell'economia inglese, responsabile delle Finanze dello Stato, nella conferenza annuale di comunicazione delle novità recate dalla Legge di bilancio 2021 ha prospettato un aumento graduale dell'aliquota dell'imposta sulle società (oggi nel Regno Unito la Corporation Tax si applica con aliquota del 19% a tutte le società, indipendentemente dal fatturato; la riforma annunciata mira a innalzarne l'aliquota fino al 25%, a partire dal 2023, per le imprese con fatturato superiore a £250.000 e a implementare questo aumento in modo graduale anche con riferimento al fatturato, così che solo le imprese con fatturato superiore verranno assoggettate all'aliquota del 25%).

Ovviamente il prospettato aumento della tassazione sulle società, ove fosse unilateralmente deciso e attuato dai soli Stati Uniti, rischierebbe di indurre le multinazionali statunitensi a spostare la loro residenza nei paradisi fiscali o nelle giurisdizioni a bassa fiscalità per sfuggire alla tassazione: da qui la necessità di un accordo internazionale, *in primis* con i Paesi dell'Unione europea ma più in generale con i Paesi OCSE, che stabilisca un'aliquota minima di tassazione sul reddito globale delle imprese, così che le imprese a vocazione internazionale non abbiano più convenienza a utilizzare i paradisi fiscali e paghino finalmente la giusta quota di imposte su tutti i loro profitti, anche quelli “*shiftati*” in Paesi a fiscalità privilegiata. In questo modo si livellerebbe finalmente il campo da gioco sul quale si muovono le società multinazionali e ai singoli Paesi non sarebbe più possibile ottenere un vantaggio competitivo tagliando le aliquote dell'imposta societaria; inoltre si ripristinerebbero condizioni di maggiore parità, sotto il profilo del trattamento fiscale, tra società nazionali e società multinazionali.

La proposta Biden torna così a collegarsi alla soluzione multilaterale ai temi della tassazione delle imprese multinazionali studiata dall'OCSE fin dal 2013 nell'ambito del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), progetto che in passato ha incontrato tanto l'opposizione dell'Amministrazione Trump quanto la resistenza dei paradisi fiscali nascosti nelle pieghe dell'Unione europea (*in primis* Lussemburgo, Olanda e Irlanda).

Anche il progetto BEPS mirava a chiudere i varchi, apertisi nelle regole di fiscalità internazionale, che consentono l'erosione delle basi imponibili societarie o il loro *shifting* verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata; e il *focus* di questo progetto era rappresentato dalla volontà di fare in modo che i profitti d'impresa vengano tassati laddove si svolgono le attività economiche e si crea il loro valore aggiunto.

Al suddetto obiettivo rispondevano i due pilastri (Pillar) del progetto OCSE.

Il Pillar One si traduceva nella proposta di rivedere le regole di fiscalità internazionale e superare gli attuali criteri basati sulla presenza fisica per riconoscere, in ogni caso, un diritto di tassazione anche al Paese in cui si trovano i consumatori dei beni e dei servizi digitali, basandolo sulla quota di vendite che le imprese ad attività internazionale effettuano nel proprio territorio; soluzione che avrebbe consentito ai Paesi europei di tassare una quota più elevata dei profitti dei giganti della tecnologia statunitense (come Amazon, Google o Facebook), evitando il proliferare di *digital tax* nazionali “inventate” da governi irritati dai giganti tecnologici statunitensi che vendono prodotti nei loro mercati senza pagarvi imposte. Questo pilastro prevedeva, in sostanza, una redistribuzione dei diritti impositivi tra i diversi Paesi, seguendo un sistema di tassazione alla destinazione; implicava l’abbandono del tradizionale principio per cui le società sono tassate nel luogo di produzione e, quindi, nei Paesi dove sono collocate le loro attività fisiche di produzione per tassarle invece sui mercati nei quali le stesse imprese vendono i loro servizi.

Il Pillar Two si focalizzava invece sulla proposta di introdurre un livello minimo effettivo di tassazione sulle multinazionali che superano i 750 milioni di fatturato; livello minimo, concordato tra i grandi Paesi “ricchi”, che ciascun ordinamento dovrebbe comunque chiedere alle proprie imprese anche sui profitti esteri, evitando così che queste possano essere irretite dalle sirene fiscali dei paradisi fiscali e dai Paesi a più bassa fiscalità, spostandovi i loro profitti. Il Pillar Two prevede, più in particolare, una sorta di tassazione compensativa nel Paese di residenza della capogruppo per i proventi provenienti da Paesi che abbiano applicato un’aliquota inferiore alla suddetta *minimum tax*. In questa prospettiva, l’imposta pagata nel Paese di produzione del reddito darebbe luogo solo a un credito d’imposta (*foreign tax credit*) da scomputare dalla *minimum tax* dovuta, con la conseguenza di rendere inutile lo spostamento dei profitti in qualche Paese a bassa tassazione, premiando il Paese in cui è collocata la capogruppo (per un approfondimento sui dubbi di compatibilità del Pillar Two e, in particolare, della *minimum tax* globale, con il diritto primario dell’Unione europea e con la tutela che quest’ultimo garantisce alla libertà di stabilimento si vedano da ultimo: GARCÍA BAÑUELOS J.A. - CALDERÓN J.M., *Lexel: Not All Base-Erosion Measures Are ‘EU Proof,’ CJEU Says,* in *Tax Notes International*, Mar. 15, 2021, 1413; GOULDER R., *The Lexel Decision: Does Pillar 2 Have a TFEU Problem?*, in *Tax Notes International*, May 10, 2021, 843).

Si segnala che nell’ottobre 2020 l’OCSE ha emanato due ulteriori documenti aperti alla consultazione pubblica: il *Blueprint for Pillar One* e il *Blueprint for Pillar Two* (OECD 2020, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris; OECD 2020, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris). Questi più recenti Report, emanati a valle dell’emergenza Covid-19, sottolineano sia lo sforzo straordinario che gli Stati dovranno affrontare nei prossimi anni per sostenere il settore sanitario e il settore economico, sia la necessità di predisporre un percorso sostenibile per le finanze pubbliche dei diversi Paesi; e proprio alla luce delle suddette esigenze, richiamano l’urgenza di una soluzione globale al tema della tassazione dell’economia digitale (v. D’AMBROSIO A.I., *Crisi economica post-pandemia: un volano per la Digital service tax?*, in questa Rivista, 22 gennaio 2021). Senza poter entrare, in questa sede, nel dettaglio tecnico dei suddetti documenti, che contengono un esame aggiornato delle questioni politiche e tecniche ancora sul tavolo in tema di economia digitale e tassazione minima effettiva, di particolare rilievo sembra essere l’analisi condotta dall’OCSE (cfr.: OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris) sia dell’impatto economico di un eventuale accordo su Pillar One e Pillar Two (impatto che porterebbe a nuove entrate fiscali derivanti dalla tassazione del reddito prodotto a livello globale dalle multinazionali per un importo compreso tra i 50 e gli 80 miliardi l’anno – incremento che potrebbe arrivare a 100 miliardi l’anno), sia dell’impatto economico di un mancato accordo, suscettibile di condurre alla gemmazione di *web tax* unilateralmente implementate dai singoli Stati, con effetti di costi addizionali di *compliance* per le imprese multinazionali e ritorsioni commerciali tra gli Stati.

Tornando alla posizione statunitense sui Pillar OCSE, ricordo che l’Amministrazione Biden ha rifiutato, in realtà, la soluzione del Pillar One, considerata discriminatoria nei confronti delle società sta-

tunitensi, e ha prospettato un diverso perimetro soggettivo per il nuovo riparto delle pretese impositive, riferendolo alle 100 più grandi società di tutto il mondo, qualunque sia il loro settore di attività. In ogni caso, l'impatto del Pillar One, come rivisto dall'Amministrazione Biden, non sarebbe molto rilevante sotto il profilo del gettito.

Molto più rilevante, sotto il profilo del gettito, la battaglia sull'aliquota fiscale minima sui profitti globali d'impresa. Questa soluzione, apparentemente molto semplice, in realtà potrebbe affrontare efficacemente il tema dell'elusione fiscale consentita dalle asimmetrie tra ordinamenti: e non a caso è la soluzione che maggiormente solleva l'opposizione delle multinazionali. La previsione di una *minimum global tax* impedirebbe alle imprese di approfittare dell'allocazione dei profitti nei paradisi fiscali (anche europei), perché l'eventuale differenza tra tassazione subita in loco e aliquota minima dovrebbe essere versata nel Paese di residenza della società; in tal modo, le società non avrebbero più alcun interesse a localizzare i propri profitti in base alla tassazione.

La *minimum tax* sulle imprese presenterebbe anche il vantaggio indiretto di bloccare la competizione alla più bassa offerta fiscale e quindi garantirebbe il gettito delle multinazionali, senza incidere sulla concorrenza fiscale.

L'accordo tra Stati Uniti e Paesi OCSE sull'aliquota minima di tassazione dei redditi globali d'impresa potrebbe effettivamente rappresentare il primo passo per riformare le regole di fiscalità internazionale, superando così l'ostacolo determinato da quella regola dell'unanimità che caratterizza le decisioni sui temi fiscali all'interno dell'Unione europea. Tuttavia, occorre considerare che la *minimum corporate tax* sul reddito globale è una soluzione che impone, a sua volta, la previa soluzione di questioni tecniche piuttosto complesse. Intanto, sembra importante che la suddetta *minimum tax* si riferisca all'aliquota effettiva, tenendo conto di eventuali agevolazioni fiscali, detrazioni o crediti d'imposta. Quindi occorre trovare un accordo sulla definizione della base imponibile globale (tema che impone la necessità di confrontarsi con i diversi sistemi fiscali dei diversi Paesi e sul quale si è arenata la risalente proposta di direttiva sulla CCCTB), sulla disciplina fiscale delle perdite (*carry forward* o anche *carry back*?) e ancora sulla definizione della tipologia di imposte pagate nel Paese di produzione del reddito da riconoscere (e in senso critico sul nuovo mondo fiscale prospettato nei Blueprints dell'OCSE cfr.: TREIDLER O., *Are the U.N. and OECD Walking Together Into the Formulary Apportionment Abyss?*, in *Tax Notes International*, Aug. 31, 2020, p. 1191–1194. Per una critica anche sullo studio relativo all'impatto economico dei due Pillar cfr: EDEN L., *Leap of Faith: The Economic Impact Assessment of the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, in *Tax Management International Journal*, 2020, 591).

Se si trovasse un accordo internazionale sulla tassazione del reddito d'impresa, varrebbe la pena indagare anche su una soluzione diversa e più radicale: quella *destination based cash flow tax* che consentirebbe di tassare solo i flussi di cassa domestici, eliminando la pratica del *profit shifting* e garantendo alle imprese l'immediata deduzione dei costi per investimento. I *border tax adjustments* sposterebbero il luogo dell'imposizione dalla produzione al consumo, individuando nel mercato il nuovo fattore della produzione dei profitti. Forse questa potrebbe essere la vera riforma per la tassazione d'impresa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- Sui temi della tassazione, e in particolare della tassazione delle imprese, nell'economia digitalizzata:
 AA.VV., *La tassazione dell'economia digitale*, Position Paper, Fondazione Bruno Visentini, Roma, 2019
 AA.VV., *Profili fiscali dell'economia digitale* (a cura di CARPENTIERI L.), Torino, 2020
 CARPENTIERI L. – MICOSSI S. – PARASCANDOLO P., *Overhauling corporate taxation in the digital economy*, in *Giur. Imp.*, 2019, 317 ss.
 CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 21 ss.
 DEL FEDERICO L. - RICCI C. (A CURA DI), *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, Roma, 2018
 DEVEREUX M.P. - VELLA J., *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, in GUPTA S. e altri (eds), *Digital Revolutions in Public Finance*, 2017, IMF, Washington, 91 ss.

HORNER F.M. - OWENS J.P., *Tax and the Web: new technology, old problems*, in *Bulletin of International fiscal documentation*, 1996, 516 ss.

KEEN M., *Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 4/5, 220 ss.

OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – Final Report, Paris, 2015

TANZI V., *Taxation in an Integrating World*, Washington D.C., Brookings Institution Press, 1995

TREMONTI G., *La fiscalità nel terzo millennio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, 79 ss.

Per un approfondimento della *Destination Based Cash Flow Tax* cfr.:

AUERBACH A. - DEVEREUX M.P. - KEEN M. - VELLA J., *Destination Based Cash Flow Taxation*, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper n. 1/2017

BOND S. - DEVEREUX M.P., *Cash Flow Taxes in an Open Economy*, Center for Economic and Policy Research, 2002, *Discussion Paper* n. 3401

Clausola del “beneficiario effettivo” e articolazione dell’onere della prova nell’evoluzione del diritto tributario dei trattati ed europeo

“Beneficial ownership” clause and breakdown of the burden of proof in the evolution of Tax Treaties and European Tax Law

FEDERICA FAMÀ

Abstract

Negli ultimi vent’anni, alla clausola del beneficiario effettivo è stata attribuita una connotazione antiabusiva sempre più accentuata alla quale non è però corrisposta un’eguale evoluzione delle garanzie processuali. Nel saggio si indaga, alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità ed europea, l’evoluzione della predetta clausola e dell’articolazione onere della prova, sia in ambito convenzionale che comunitario, soffermandosi, nella parte finale, sul valore probatorio dei certificati rilasciati dalle autorità straniere.

Parole chiave: beneficiario effettivo, onere della prova, Convenzioni contro le doppie imposizioni, Direttiva Interessi e Canoni, Direttiva Madre-Figlia

Abstract

In the last twenty years, the beneficial ownership clause has acquired an anti-abusive meaning, to which it has not corresponded an equal development in the procedural guarantees. Hence, this article evaluates the evolution, both in the conventional and European context, of the beneficial ownership clause focusing on the resulting breakdown of the burden of proof based on the latest decisions of both the Italian Supreme Court and the ECJ. In the end, the evaluation dwells on the probative value of the certifications issued by foreign authorities.

Keywords: Beneficial Owner, Burden of Proof, Double Tax Treaties, Interest and Royalties Directive, Parent-Subsidiary Directive

SOMMARIO: **1.** Introduzione – **2.** Brevi note sull’evoluzione interpretativa del concetto di “beneficial ownership” – **3.** La clausola del beneficiario effettivo nel contesto convenzionale. – **4.** (Segue). Confutazione della teoria alla base all’attuale articolazione dell’onere probatorio in ambito pattizio secondo la prassi. – **5.** Il concetto di “beneficial ownership” nelle Direttive europee: le c.d. sentenze danesi e i loro effetti in punto di articolazione dell’onere della prova. – **6.** Il valore a fini probatori dei certificati rilasciati dalle Autorità fiscali straniere.

1. La clausola del “beneficiario effettivo” – elaborata nei Paesi di *Common law* quale criterio attributivo del reddito – è stata storicamente introdotta con l’intento specifico di contrastare alcuni fenomeni di *treaty shopping* e, in particolare, di limitare la fruizione indebita dei vantaggi fiscali convenzionali previsti per dividendi, interessi e *royalties*. Il significato attribuitole è successivamente mutato dal punto di vista sostanziale, tanto che, ad oggi, l’accertamento del requisito del beneficiario effettivo pare spesso sovrapporsi e confondersi, erroneamente, con l’indagine tipica del sindacato antiabuso. A questo progressivo sviluppo sotto il profilo sostanziale non si è accompagnato un coerente adeguamento delle

garanzie processuali e nello specifico dell'articolazione dell'onere probatorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Nel prosieguo il tema del beneficiario effettivo e del correlato onere della prova è esaminato con la lente dei più recenti orientamenti della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia: in specie, dopo un breve *excursus* sull'evoluzione del concetto di “*beneficial ownership*”, l'indagine è condotta partitamente in relazione ai due principali ambiti di applicazione della clausola, quello convenzionale e quello unionale, al fine di individuarne i punti in comune e le differenze; nella parte finale, l'indagine si concentra sul valore probatorio attualmente attribuito ai certificati forniti dalle autorità straniere.

2. Com'è noto, la clausola del beneficiario effettivo ha fatto la sua prima comparsa a livello internazionale nel 1977 con l'inserimento all'interno del “Modello di Convenzione OCSE” e, più in particolare, degli artt. 10, 11 e 12. Con tale innesto, si è inteso impedire che alcuni soggetti non ammessi a beneficiare dei regimi convenzionali relativi a dividendi, interessi e *royalties* vi accedessero mediante l'interposizione di veicoli intermedi tra essi e la fonte reddituale. Nonostante gli scopi perseguiti fossero ben individuati, la clausola non è stata definita e delimitata in modo chiaro nel Modello OCSE, generando molteplici dubbi interpretativi e spingendo la comunità internazionale a interrogarsi periodicamente sul suo effettivo significato, senza tuttavia mai giungere a soluzioni univoche.

Invero, al momento dell'introduzione nel Modello OCSE era presente nel Commentario una nota esplicativa ove si precisava soltanto che l'effettiva titolarità di un certo reddito non potesse essere ravvisata in capo a meri intermediari (agenti e *nominee*) interposti tra il soggetto pagatore e l'effettivo beneficiario delle somme erogate. Il criterio inizialmente previsto per individuare il beneficiario effettivo di un certo reddito era, dunque, di tipo prevalentemente formalistico, poiché, là dove il percipiente non fosse stato un mero agente o un *nominee*, era ritenuta rilevante unicamente la formale attribuzione del reddito in base alla disciplina tributaria nazionale, senza ulteriori indagini dal punto di vista sostanziale.

Successivamente, l'interpretazione si è evoluta nel senso della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica. La concezione secondo cui tale clausola rappresenterebbe un requisito necessario al fine di fruire dei benefici convenzionali è stata, quindi, gradualmente abbandonata in favore della sua qualificazione come clausola antiabuso (sull'evoluzione storica del concetto di “beneficiario effettivo”, per tutti, BALLANCIN A., *La nozione di “beneficiario effettivo” nelle Convenzioni internazionali e nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, I, 2006, 209; DU TOIT C., *The evolution of the term “Beneficial Ownership” in relation to international taxation over the past 45 years*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 10, vol. 64, 2010, 500 e, di recente, GIANNELLI A. – PITRONE F., *Beneficiario effettivo*, in AVOLIO D., a cura di, *Fiscalità internazionale e dei gruppi societari*, Milano, 2020, 700).

Per tale ragione, nel 2003, sulla base degli studi condotti in tema di società *conduit* e *partnership*, si è precisato che l'espressione “*beneficial owner*” va interpretata nel contesto della Convenzione, onde il suo significato deve riflettere tanto la volontà internazionale di porre rimedio ai fenomeni di doppia imposizione quanto quella di prevenire condotte abusivo-elusive. In questo senso, si è pertanto esclusa la possibilità di considerare quali “*beneficial owner*”, oltre agli agenti e ai *nominee*, qualsivoglia altro soggetto che, pur essendo formalmente titolare dei cespiti da cui originano i redditi, abbia *de iure* o *de facto* poteri talmente limitati da apparire, rispetto a tali redditi, quale mero fiduciario o amministratore per conto altrui.

La scelta dell'approccio di tipo sostanziale è stata confermata in occasione dell'aggiornamento 2014 del Modello OCSE, ove il riconoscimento della qualità di “beneficiario effettivo” è stato subordinato alla possibilità per il soggetto di disporre e godere liberamente dei redditi considerati, ossia alla condizione che egli non sia vincolato, in base ad obblighi di tipo legale o contrattuale, a trasferire detti redditi a terzi (c.d. obbligo “di ritrasferimento”).

In definitiva, lo *status* di beneficiario effettivo è collegato, oggi, non soltanto alla formale titolarità del reddito di volta in volta interessato, ma altresì alla disponibilità di un potere effettivo e discrezionale sullo stesso.

Dall'ambito convenzionale il concetto di "beneficiario effettivo" è stato successivamente trapiantato nel contesto unionale. E infatti, nonostante sia prevista espressamente solo nella Direttiva n. 2003/49/CE (c.d. Direttiva Interessi e Canoni) e non anche nella Direttiva n. 2011/96/UE (c.d. Direttiva Madre-Figlia) – ancorché esse si pongano l'identico obiettivo di limitare la doppia imposizione giuridica internazionale, da un lato, eliminando l'obbligo di ritenuta alla fonte su interessi o *royalties* e, dall'altro, esentando i dividendi distribuiti in favore di società appartenenti al medesimo gruppo, seppur localizzate in altri Stati membri – la clausola del beneficiario effettivo è spesso richiamata dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa degli Stati UE con riguardo a entrambe le Direttive e alle relative norme di attuazione.

3. In ambito convenzionale, la definizione di beneficiario effettivo "in negativo" – ossia per mezzo dell'esclusione espressa dal novero dei potenziali "beneficiari effettivi" di agenti, meri fiduciari e *conduit companies* – è sostituita da una "in positivo", in base alla quale è "beneficiario effettivo" di un certo reddito il soggetto cui non solo è attribuita la titolarità formale di tale reddito, ma che è anche dotato rispetto a questo di poteri gestori e di diritti di godimento significativi, non essendo vincolato da alcun obbligo legale o contrattuale di ritrasferimento dei medesimi redditi a terzi (cfr. CONTRINO A., *Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in questa Rivista, 3 febbraio 2020).

La particolare attenzione riservata alla clausola del beneficiario effettivo, ma anche la sua tormentata evoluzione dal punto di vista sostanziale, è ascrivibile alla prolungata assenza di una clausola generale antiabuso di rango pattizio e alla parallela volontà di contrastare a livello sovranazionale quelle condotte evidentemente finalizzate a ottenere vantaggi fiscali indebiti. La stessa attenzione non è stata invece riservata ai profili procedurali (in senso lato) della clausola, posto che – come anticipato in apertura – all'evoluzione sostanziale nel senso illustrato non è corrisposto un adeguamento delle garanzie processuali e dell'articolazione dell'onere probatorio.

Tanto è evidente se solo si considera che – nonostante la giurisprudenza sia oramai consolidata nel senso di porre a carico del contribuente l'onere di provare la qualità di beneficiario effettivo dei redditi percepiti e di gravare l'Amministrazione finanziaria della dimostrazione di eventuali condotte abusive idonee a escludere l'applicazione delle Convenzioni – il contribuente è sovente chiamato a fornire la prova che nessun abuso del diritto sia stato perpetrato anche nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia avanzato specifiche contestazioni in merito.

E infatti, non è più ritenuta sufficiente, per legittimare l'accesso ai regimi fiscali convenzionali, la produzione da parte del contribuente (in sede di procedimentale o processuale) del certificato rilasciato dall'autorità straniera competente attestante la residenza fiscale e l'assoggettabilità a tassazione nell'altro Stato contraente; ma è altresì necessaria la prova dell'effettivo pagamento in tale Stato delle imposte sui redditi percepiti e la prova dell'esistenza in capo al contribuente del pieno potere di disporre e godere dei medesimi redditi, in quanto scevro da obblighi contrattuali o legali che gli impongano di trasferire il pagamento ricevuto ad un soggetto terzo.

La richiesta di una prova così articolata impone, evidentemente, un'indagine molto più ampia che finisce col mescolarsi e confondersi con quella riguardante il sindacato antiabuso, con l'effetto di costringere il contribuente a difendersi in concreto ancora prima che l'Amministrazione finanziaria abbia contestato una condotta elusivo-abusiva.

4. Per giustificare l'articolazione in tale senso dell'onere probatorio si afferma spesso che le norme convenzionali rappresenterebbero norme speciali contenenti regimi agevolativi derogatori rispetto alla disciplina tributaria interna e, per ciò, la prova della sussistenza dei requisiti di forma e di sostanza dovrebbe ricadere sul soggetto che ne pretende l'applicazione, ossia il contribuente (si veda, fra le altre, Cass. 21 aprile 2008, n. 10280, di recente richiamata in Comm. Trib. Reg. Milano, Sez. XXI, n. 1068/2018 del 13 marzo 2018).

Tale modo di argomentare non è convincente, quanto meno oggi, in quanto l'introduzione nella nostra Costituzione dell'art. 117 – secondo cui la potestà legislativa di Stato e Regioni deve essere esercitata in conformità alla Costituzione, nonché ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali – non permette più di affermare che le disposizioni convenzionali prevedono deroghe a un asserito regime ordinario interno: esse, infatti, dispongono un'autonoma disciplina la cui applicazione è preferenziale per redditi transnazionali che ricadono nella sfera applicativa del Trattato fiscale.

E infatti, in presenza di norme pattizie direttamente applicabili – ossia norme che, oltre a essere state immesse nell'ordinamento interno con la legge di esecuzione, sono complete e autonome, non richiedendo l'assistenza di altre norme interne dell'ordinamento statale per esplicitare la propria efficacia preceettiva – l'art. 117, co. 1, Cost. conferisce alla norma pattizia una posizione gerarchica superiore rispetto alle norme interne, garantendone susseguentemente la prevalenza (cfr. CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, 40-41). E la qualificazione di norme *self-executing* è, in via di principio, riconosciuta alle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (v., per tutti, SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in SACCHETTO C. – ALEMANNO L., *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 15 e MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 115), con limitatissime eccezioni, come, ad esempio, quella relativa al credito per le imposte estere (cfr. CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 658 ss.).

Per altro verso, l'enunciato dell'art. 169, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – secondo cui la disciplina tributaria interna più favorevole al contribuente si applica “*anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*” – permette di estrarre la norma che pone a carico dell'Amministrazione finanziaria la dimostrazione dei motivi che legittimerebbero la mancata applicazione della disciplina convenzionale, là dove il regime fiscale interno sia più gravoso per il contribuente; e l'ulteriore norma che pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza di tutti i requisiti sostanziali e formali che consentono di derogare all'applicazione della disciplina convenzionale, là dove il regime fiscale interno sia più vantaggioso per il contribuente (v., in merito, DELLA VALLE E., *Spetta al contribuente provare la natura di beneficiario effettivo del percipiente residente interessi e clausola del beneficiario effettivo*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 1/2019, p. 65, per il quale una conclusione analoga può essere raggiunta per il mero fatto che non è ipotizzabile una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria senza che siano allegate le specifiche ragioni giustificative).

5. Sul piano del diritto europeo, la prassi consolidatasi è sostanzialmente la stessa: al contribuente è, infatti, richiesto di provare la qualità di beneficiario effettivo dei redditi percepiti, mentre all'Amministrazione finanziaria è demandata la prova dell'esistenza di condotte abusive.

Anche in questo contesto, il contribuente deve quindi dimostrare di essere l'effettivo beneficiario del reddito considerato, vale a dire di averne la piena disponibilità e il pieno godimento e di non essere vincolato da obblighi di ritrasferimento.

Nondimeno, il percorso argomentativo che conduce a tale conclusione è parzialmente differente rispetto a quello alla base della medesima conclusione in ambito pattizio.

E infatti, a integrazione di quanto già illustrato è spesso richiamato l'art. 27-*bis*, co. 5, d.p.r. 600/1973, disposizione, questa, che sino al 23 luglio 2016 condizionava l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia alla prova da parte della società contribuente “*di non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime in esame*” (sul tema, FANTOZZI A., *L'attuazione della direttiva Cee Madre-Figlia in Italia. Confronto fra la direttiva Cee e la legge italiana di attuazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 532 ss. e MAISTO G., *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra “società madri” e “società figlie”*, Milano, 1996, 263 ss.). Tale previsione ha spesso indotto tanto la giurisprudenza quanto la prassi amministrativa a utilizzare in maniera quasi intercambiabile le espressioni “beneficiario effettivo” e “costruzione artificiosa”, intesa quale costruzione non giustificata da valide ragioni econo-

niche e dunque integrante un abuso del diritto in senso europeo, con conseguente sovrapposizione delle due fattispecie e dei relativi elementi di prova. Per l'effetto, nonostante la Direttiva Madre-Figlia non prevedesse il requisito del "beneficiario effettivo", ma solo l'esistenza di una "costruzione genuina", l'Amministrazione finanziaria ha *de facto* finito col ritenere equivalenti le due nozioni e a contestarne promiscuamente l'esistenza.

Il 26 febbraio 2019 sono state pubblicate le prime pronunce della Corte di Giustizia in tema di "*beneficial ownership*" nel contesto eurounitario (si tratta delle c.d. sentenze danesi: cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, in materia di interessi, e cause riunite C-116/16 e C-117/16, in materia di dividendi), con cui è stato sancito che alla clausola del beneficiario effettivo va attribuito un autonomo significato nel diritto dell'Unione Europea, sganciandosi anche dai diritti nazionali, e che essa va interpretata in senso sostanziale, disattendendo le conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott che erano nel senso di una lettura formalistica. I giudici europei non hanno tuttavia fornito una definizione europea della clausola in esame, preferendo fare riferimento alla nozione dinamica di beneficiario effettivo contenuta nel Commentario al Modello OCSE e optare per un approccio di tipo *case-by-case* (per un commento a tali pronunce, fra gli altri, si veda GIANNELLI A. – PITRONE F., *Beneficiario Effettivo*, cit., 719 e TENORE M. – LUBRANO G., *Spunti di riflessione sulle sentenze della Corte di Giustizia nelle c.d. cause danesi alla luce della giurisprudenza italiana*, in questa Rivista, 13 marzo 2020).

La Corte di Giustizia ha fatto riferimento alla clausola del beneficiario effettivo anche con riguardo alla Direttiva "Madre-Figlia", la quale – lo si ricorda – non la prevede. In questo contesto, i giudici hanno mostrato implicitamente di aderire all'interpretazione ormai prevalente ma non condivisibile, in quanto non corrispondente al suo contenuto nel Modello OCSE e contraria al principio *pacta sunt servanda*, secondo cui la clausola del beneficiario effettivo rappresenterebbe una clausola antiabuso generale immanente nel diritto internazionale e, dunque, applicabile anche quando non espressamente prevista. Si reputa, tuttavia, che per disconoscere i benefici disposti dalla Direttiva Madre-Figlia non sia sufficiente per l'Amministrazione finanziaria dimostrare che il percettore immediato dei dividendi non ne è anche il beneficiario effettivo, essendo altresì necessaria la prova dell'esistenza di un abuso del diritto.

Questa conclusione non diverge, in termini sostanziali, da quella raggiungibile seguendo la diversa ricostruzione secondo cui con le c.d. sentenze danesi sarebbe stata tratteggiata una nuova nozione di "abuso del diritto" che avrebbe finito per assorbire e ricomprendere, ai fini dell'applicazione della Direttiva "Madre-Figlia", il concetto di "beneficiario effettivo" di matrice convenzionale (cfr. CONTRINO A., *Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in questa Rivista, 3 febbraio 2020): la conseguenza di questa ricostruzione è infatti che, in caso di distribuzione di dividendi "intra-UE", la presenza degli elementi che indicano che la società percettrice non sia "beneficiaria effettiva" non comporta, di per sé, la negazione dei benefici della Direttiva "Madre-Figlia", ma gli stessi costituiscono circostanze e indizi che insieme ad altri possono condurre a qualificare la società come "costruzione di puro artificio" e, dunque, a negare i vantaggi fiscali conseguiti dal gruppo di appartenenza.

In contrasto con le conclusioni proposte dall'Avvocato Kokott, la Corte di Giustizia ha precisato che l'Amministrazione finanziaria, nel disconoscere lo *status* di beneficiario effettivo, non sarebbe tenuta a indicare il soggetto in capo al quale sia possibile ravvisare tale qualità. Dal punto di vista applicativo, però, non è chiaro come l'Amministrazione possa contestare la presenza di un abuso del diritto, e in specie l'assenza in capo al percipiente di un diritto pieno ed effettivo di disporre e godere dei redditi ricevuti, per la presenza di un vincolo contrattuale o giuridico che gli impone di trasferire il pagamento a un terzo, senza indicare quest'ultimo soggetto, il quale non può non essere il termine di paragone nell'indagine in questione.

6. Anche alla luce degli orientamenti giurisprudenziali appena illustrati, il certificato rilasciato dalle Autorità fiscali straniere non può avere valenza decisiva ai fini della prova della *beneficial ownership* in capo al percettore (sul tema, ARTUSO E. – BISINELLA I., *Brevi note in tema di holding, beneficiario effe-*

tivo, valore dei certificati di residenza: “incroci pericolosi” in un recente arresto giurisprudenziale, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2/2019, 768).

Va considerato, infatti, che esso rappresenta la situazione esistente al momento della sua emissione e, inoltre, non è idoneo a fornire la prova di tutti gli elementi che oggi sono ritenuti costitutivi della fattispecie. E ciò perché, generalmente, il certificato attesta solo la residenza fiscale del percipiente e la sua astratta assoggettabilità a tassazione nel Paese estero, ma nulla dice in ordine all'avvenuta imposizione dei redditi percepiti in capo al soggetto e all'assenza di obblighi di retrocessione che lo vincolino a trasferire i medesimi redditi a un terzo.

Se ciò è vero, va evidenziato che il certificato emesso dall'Autorità fiscale straniera, unitamente alla dimostrazione di aver adottato l'ordinaria diligenza nel rapporto con il soggetto estero, deve essere considerato sufficiente per sollevare da ogni responsabilità il c.d. sostituto d'imposta che eroga il reddito, per l'assorbente ragione che la prova che il soggetto estero non sia vincolato da obblighi contrattuali o legali di ritrasferimento costituisce un onere, se non impossibile, quantomeno eccessivamente gravoso per il sostituto d'imposta, il quale – fatta eccezione per il caso in cui i due soggetti siano membri di uno stesso gruppo – non ha contezza dei rapporti esistenti tra il percipiente e possibili soggetti terzi.

Secondo la Corte di Giustizia (c.d. sentenze danesi), i principi di mutuo riconoscimento e leale cooperazione pongono, in ambito unionale, l'obbligo di riconoscimento dei documenti rilasciati dalle Autorità fiscali degli Stati membri, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria di uno Stato che dovesse ritenere il certificato di un altro Stato membro non rappresentativo della realtà fattuale, e volesse conseguentemente disconoscere l'applicazione della Direttiva “Interessi e Canoni” o della Direttiva “Madre-Figlia”, non potrà pretendere elementi di prova ulteriori da parte del sostituto d'imposta, ma dovrà rivolgersi all'Autorità fiscale dell'altro Stato mediante l'apposita procedura di scambio di informazioni.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARTUSO E. – BISINELLA I., *Brevi note in tema di holding, beneficiario effettivo, valore dei certificati di residenza: “incroci pericolosi” in un recente arresto giurisprudenziale*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2/2019, 768 ss.
- AVERY JONES J. – VANN R. – WHEELER J., *OECD Discussion Draft “Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention” Response by John Avery Jones, Richard Vann and Joanna Wheeler*; OECD Report, 2011, 1-10
- BALLANCIN A., *Direttive evolutive della clausola del beneficiario effettivo: ritorno alle origini?*, in *Corriere Tributario*, 5/2020, 477 ss.
- BALLANCIN A., *La nozione di “beneficiario effettivo” nelle Convenzioni internazionali e nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, 1, 2006, 209 ss.
- COLLIER R., *Clarity, Opacity and Beneficial Ownership*, in *British Tax Review*, 2011, No. 6, 684-704
- CONTRINO A., *Note in tema di dividendi “intraeuropei” e “beneficiario effettivo”, tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in questa Rivista, 3 febbraio 2020
- CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 658 ss.
- CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012
- DELLA VALLE E., *Spetta al contribuente provare la natura di beneficiario effettivo del percipiente residente – interessi e clausola del beneficiario effettivo*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 1/2019, 65 ss.
- DU TOIT C., *The evolution of the term “Beneficial Ownership” in relation to international taxation over the past 45 years*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 10, vol. 64, 2010, 500 ss.
- ELLIFFE C., *The Meaning of ‘Beneficial Ownership’ in Double Tax Agreements*, in *British Tax Review*, 2009, No. 3, 1-31
- FANTOZZI A., *L'attuazione della direttiva Cee Madre-Figlia in Italia. Confronto fra la direttiva Cee e la legge italiana di attuazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 532 ss.
- GIANNELLI A. – PITRONE F., *Beneficiario Effettivo*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2020, 699 ss.

- JAIN S. – PREBBLE J., *Conceptual Problems of Beneficial Ownership in Respect of Agents and Nominees*, in *Bulletin for International Taxation*, 2019, Vol. 73, No. 1, IBFD Journals, pubblicato solo online (5 febbraio 2019)
- JAIN S. – PREBBLE J., *Beneficial Ownership and the Contractual Obligation to Pass on Income*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, Vol. 72, No. 12, IBFD Journals, pubblicato solo online (13 novembre 2018)
- LANG M. ET. AL., *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Amsterdam, 2013, 175-187
- MAISTO G., *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra “società madri” e “società figlie”*, Milano, 1996, 263 ss.
- MEINDL-RINGLER A., *Beneficial Ownership in International Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2016, 13-75
- MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 11 ss.
- SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in SACCHETTO C. – ALEMANNO L., *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 15 ss-
- TENORE M. – LUBRANO G., *Spunti di riflessione sulle sentenze della Corte di Giustizia nelle c.d. cause danesi alla luce della giurisprudenza italiana*, in questa Rivista, 13 marzo 2020

Ristrutturazioni aziendali e COVID-19. Analisi dei principali driver nei processi di riorganizzazione delle imprese multinazionali

Business restructurings and COVID-19. Analysis of the main drivers of business process reorganizations undertaken by multinational enterprises

ALFREDO ORLANDI – RAFFAELE IERVOLINO

Abstract

Gli autori analizzano l'impatto della pandemia da COVID-19 sull'economia globale, esaminando i principali fattori che innescano l'esigenza per un'impresa multinazionale di ristrutturare il proprio modello di business. È analizzato nello specifico il percorso analitico che dovrebbe essere seguito per determinare le circostanze in cui l'entità oggetto di ristrutturazione potrebbe ricevere una compensazione a seguito di una riorganizzazione aziendale.

Parole chiave: COVID-19, transfer pricing, ristrutturazioni aziendali, fiscalità internazionale

Abstract

The authors analyze the impact of the COVID-19 pandemic on global economy, examining the main drivers that trigger the need for a multinational enterprise to restructure its business model. Specifically, the article examines the analytical process that should be followed to determine the circumstances in which the restructured entity may receive a compensation for the restructuring itself.

Keywords: COVID-19, transfer pricing, business restructurings, international taxation

SOMMARIO: **1.** Impatto del COVID-19 sull'economia globale. - **2.** Finalità dei procedimenti di ristrutturazione aziendale. - **3.** Considerazioni di transfer pricing nei processi di riorganizzazione. - **4.** COVID-19 e ristrutturazioni aziendali. - **5.** Conclusioni.

1. La pandemia da COVID-19 rappresenta una crisi umanitaria su scala globale. Il virus continua a propagarsi in tutto il mondo, spingendo i sistemi sanitari dei diversi Paesi verso livelli di stress senza precedenti. La diffusione del Coronavirus sta innescando un rallentamento dell'attività economica a livello mondiale. Difatti, la pandemia sta generando profondi effetti negativi nell'economia globale a causa dei blocchi delle catene di fornitura e delle attività produttive e commerciali, oltre ad incidere negativamente sulla propensione all'acquisto da parte dei consumatori, con ricadute sull'intera filiera.

La chiusura degli uffici e dei luoghi di lavoro e le limitazioni alla circolazione delle persone e delle merci hanno rallentato o interrotto i processi di approvvigionamento portando ad una riduzione dei ricavi e a maggiori costi per le imprese, così come l'arresto di diverse attività industriali ha generato una diminuzione della liquidità delle società. L'incertezza sul futuro, il ridimensionamento generalizzato

della forza lavoro, la riduzione dei salari e l'ansia da contagio hanno inoltre spinto le persone a ridurre i consumi e gli investimenti, generando un'ulteriore contrazione dell'economia.

La crisi innescata dal Coronavirus è molto diversa dalle precedenti recessioni. Infatti, secondo quanto riportato dal *World Economic Outlook* redatto dal Fondo Monetario Internazionale, nelle precedenti crisi economiche, il settore dei servizi ha tendenzialmente registrato una contrazione minore rispetto ai settori produttivi mentre nell'attuale recessione, la risposta dei governi nazionali per rallentare la trasmissione del virus ha previsto profonde restrizioni in tutte le interazioni sociali, arrestando, quindi, numerosi settori industriali tra cui: il commercio all'ingrosso e al dettaglio, i comparti produttivi non essenziali, l'ospitalità, l'arte e l'intrattenimento. Sempre secondo il rapporto pubblicato dal Fondo Monetario Internazionale, per il 2020, si stima una marcata contrazione dell'economia globale pari al -4,4%.

La pandemia da COVID-19 ha quindi prodotto per molti settori industriali profondi effetti negativi, tra cui: (i) l'interruzione delle catene di approvvigionamento a causa del blocco o delle limitazioni alla circolazione; (ii) la sospensione temporanea delle attività produttive; (iii) la nascita di dispute legali dovute al mancato completamento degli ordini programmati; (iv) la riduzione delle vendite a causa dei blocchi alla commercializzazione e della riduzione della propensione all'acquisto da parte dei consumatori e (v) i problemi di liquidità dovuti al blocco delle attività.

Alla luce di quanto sopra, molte imprese hanno registrato una significativa diminuzione dei volumi di vendita e dell'utilizzo della capacità produttiva così come sono incorse in costi straordinari. Ciò si tradurrà in una sostanziale riduzione della redditività consolidata o addirittura in perdite operative per il 2020.

2. In termini generali, l'esigenza per un'impresa di ristrutturare il proprio modello di business può dipendere sia fattori esterni che interni. A titolo esemplificativo si riportano: (i) l'innovazione nella modalità di fruizione dei beni e/o dei servizi da parte dei consumatori, (ii) la riduzione del ciclo di vita dei prodotti, (iii) le modifiche nel contesto normativo locale o internazionale, (iv) i mutamenti nelle preferenze di acquisto dei consumatori, (v) la crescente competitività del contesto di mercato, (vi) la minaccia di nuovi concorrenti e/o di prodotti sostitutivi, (vii) i profondi mutamenti nelle condizioni di mercato ed economiche. Questi sono solo alcuni tra i principali *driver* che danno luogo alla decisione di intraprendere una ristrutturazione aziendale. Attualmente, la pandemia da COVID-19 rappresenta il principale fattore di attivazione in quanto, quest'ultima, ha impattato le imprese di tutto il globo producendo sfide senza precedenti e costringendole a rispondere al nuovo contesto di mercato ed economico.

Nello specifico, le ristrutturazioni aziendali sono generalmente volte al conseguimento sia di benefici operativi che non operativi. I principali benefici operativi riguardano l'incremento della produzione e delle vendite, la riduzione e la razionalizzazione dei costi diretti e di struttura, l'utilizzo efficiente delle risorse aziendali e la semplificazione dei processi gestionali, mentre i principali benefici non operativi includono la facilitazione all'accesso alle fonti di finanziamento, la minimizzazione dei rischi, l'ottimizzazione fiscale e la pianificazione della successione aziendale. Altri aspetti che generalmente sono analizzati nei processi di ristrutturazione riguardano la prossimità ai clienti, la centralizzazione delle funzioni, gli aspetti normativi e regolamentari, il conseguimento di sinergie ed economie di scala, la necessità di specializzazione e l'aumento della produttività. In aggiunta, la pressione concorrenziale data dalla globalizzazione dell'economia richiede sempre più alle imprese di massimizzare l'efficienza e l'efficacia aziendale.

Al fine di valutare l'impatto complessivo di una ristrutturazione aziendale (*i.e.* il piano di ristrutturazione), è necessaria un'analisi a lungo termine che metta a confronto i costi, i flussi di cassa, i volumi di vendita, i profitti e/o le perdite, nonché analizzi i principali indici di solidità, di redditività, di liquidità e di sviluppo prima e dopo la riorganizzazione. Dovrebbe essere, inoltre, svolta anche un'analisi a breve termine che analizzi i costi di avviamento e gli eventuali costi aggiuntivi derivanti dall'implementazione del nuovo modello organizzativo. Tale analisi dovrebbe essere inclusa nella valutazione dell'impatto complessivo di una ristrutturazione aziendale. Nello specifico, l'analisi dello studio di fattibilità dovrebbe

be basarsi su una valutazione a livello globale del nuovo modello di business ossia su un'analisi che consideri la nuova operatività del gruppo multinazionale nel suo complesso.

3. Le Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali (Linee guida OCSE) al capitolo IX, paragrafo 9.1, definiscono le ristrutturazioni aziendali come “[L]a riorganizzazione transnazionale delle relazioni commerciali o finanziarie tra imprese associate, inclusa la risoluzione o la rinegoziazione sostanziale di accordi già esistenti”.

Le ristrutturazioni aziendali afferiscono, quindi, al trasferimento di funzioni, beni e rischi da un'impresa nei confronti di un'impresa associata. A titolo esemplificativo il trasferimento di funzioni può riguardare: (i) le attività di produzione o distribuzione, (ii) le attività connesse alla fornitura di servizi o (iii) le attività relative allo sviluppo di beni immateriali. Il trasferimento di funzioni, beni e rischi può corrispondere ad una conversione dei profili di responsabilità delle entità del gruppo, qualora esse assumano un diverso livello di responsabilità a seguito della perdita e/o del ricevimento di funzioni, beni e rischi. Tale trasferimento potrebbe, difatti, implicare la perdita e/o la ricezione di nuovi diritti e obblighi che un'impresa in precedenza non aveva. Di conseguenza, perdendo o ricevendo tali diritti e obblighi, il profilo di rischio di un'entità può diminuire o aumentare.

Al riguardo, le Linee guida OCSE al paragrafo 9.2 evidenziano quanto segue “Le riorganizzazioni aziendali possono spesso comportare la centralizzazione di rischi, funzioni o beni immateriali, nonché del potenziale di profitto a essi connesso. Esse solitamente comprendono:

- conversione di distributori a pieno rischio (che sono imprese con un livello relativamente più elevato di funzioni e rischi) in distributori a rischio limitato o commissionari (che sono imprese con un livello relativamente più basso di funzioni e rischi) per un'impresa associata straniera che può svolgere il ruolo di società committente;
- conversione di produttori a pieno rischio (che sono imprese con un livello relativamente più elevato di funzioni e rischi) in produttori su commessa (contract manufacturer) o produttori conto terzi (toll manufacturer) (che sono imprese con un livello relativamente più basso di funzioni e rischi) per un'impresa associata che può svolgere il ruolo di società committente;
- trasferimenti di beni immateriali o di diritti su beni immateriali a un'entità centrale (la cosiddetta “IP company”) all'interno del gruppo;
- concentrazione di funzioni in un'entità centrale o regionale, con la corrispondente riduzione delle funzioni in termini di numero o ampiezza svolte localmente; quali esempi si possono citare le attività di approvvigionamento, l'assistenza alle vendite e la logistica relativa alle forniture.”

Relativamente alla materia dei prezzi di trasferimento, uno degli aspetti fondamentali nei processi di riorganizzazione aziendale è relativo alla corretta applicazione del principio di libera concorrenza al fine di “(...) calcolare se una remunerazione, a valore di libera concorrenza, avrebbe dovuto corrispondersi al momento della riorganizzazione a una qualche entità ristrutturata all'interno di un gruppo multinazionale e, laddove la risposta fosse affermativa, per individuare l'ammontare di detta remunerazione nonché quale entità del gruppo dovrà sostenerla, è importante delineare accuratamente le transazioni intercorse tra l'entità ristrutturata e una o più entità del gruppo” (paragrafo 9.16).

Le Linee guida OCSE indicano un percorso analitico – di seguito sintetizzato – che dovrebbe essere seguito per determinare le circostanze in cui l'entità e/o le entità oggetto di ristrutturazione dovrebbe/ero ricevere una compensazione a seguito della riorganizzazione aziendale.

1	Esame del processo di ristrutturazione aziendale.	Individuazione delle transazioni accuratamente delineate che costituiscono il processo di riorganizzazione aziendale. Tale attività deve essere svolta con specifico riferimento alle funzioni, beni e rischi prima e dopo la ristrutturazione.
		Analisi delle motivazioni economico-commerciali e dei benefici attesi dal processo di ristrutturazione. Tale analisi dovrebbe includere anche lo studio delle eventuali sinergie conseguibili dalle parti.
		Individuazione delle opzioni realisticamente a disposizione delle parti coinvolte nel processo di ristrutturazione.
2	Analisi delle transazioni accuratamente delineate relative alla riorganizzazione aziendale.	
3	Analisi della riallocazione della redditività attesa a seguito della riorganizzazione aziendale.	
4	Determinazione dell'eventuale trasferimento di elementi di valore e/o di una risoluzione o rinegoziazione sostanziale degli accordi già in essere.	
5	Individuazione delle situazioni in cui il trasferimento, la risoluzione o la rinegoziazione avrebbero comportato una compensazione tra parti indipendenti in circostanze comparabili.	Nel caso in cui la normativa locale supporti il diritto all'indennizzo per l'entità ristrutturata secondo le circostanze del caso, come accuratamente delineate.
		Nel caso in cui la presenza o l'assenza di una clausola di indennizzo, o di analoghe disposizioni, ai sensi degli accordi in essere tra le parti, come accuratamente delineati, sia in linea con il principio di libera concorrenza.
		Individuazione della/e parte/i che dovrebbe/ro, in ultima analisi, sostenere i costi relativi all'indennizzo della/e parte/i penalizzata/e dal processo di riorganizzazione aziendale o dalla rinegoziazione degli accordi infragruppo.

I termini contrattuali costituiscono il punto di partenza dell'analisi. Al riguardo, le Linee guida OCSE, al paragrafo 9.17, riportano quanto segue: *“Quando le condizioni di una riorganizzazione aziendale sono state formalizzate dal gruppo multinazionale in forma scritta (ad esempio, accordi contrattuali scritti, corrispondenza e/o altre comunicazioni), tali accordi costituiscono il punto di partenza per determinare le transazioni che integrano una riorganizzazione aziendale all'interno del gruppo multinazionale coinvolto. (...) In ogni caso, quando non sussistano termini contrattuali in forma scritta o quando le specifiche circostanze di fatto, compresa la condotta delle parti, differiscano o modifichino materialmente le condizioni scritte di qualsiasi accordo tra le dette parti, la transazione effettiva che integra una riorganizzazione aziendale dovrà essere ricavata dalle circostanze di fatto così come si manifestano, compresa la condotta delle parti.”*

L'esame dell'effettiva ripartizione dei rischi tra le imprese associate, prima e dopo la ristrutturazione, è una parte essenziale dell'analisi, che comunque deve considerare tutti gli aspetti della specifica operazione. Al riguardo, va evidenziato come, secondo le Linee guida OCSE, ad ogni rischio sia, generalmente, associato un potenziale di profitto e, di conseguenza, la riallocazione dei rischi potrebbe motivare la riallocazione del potenziale profitto ad essi associato. La significatività di un rischio dipenderà dalla probabilità che il rischio si materializzi e dall'entità dei profitti o delle perdite potenziali derivanti dal rischio stesso. L'analisi dovrà esaminare se la parte che assume il rischio sia in grado di svolgere un effettivo controllo sullo stesso, attraverso una reale capacità di gestione e decisionale, ed abbia la capacità finanziaria di sopportare detto rischio nel caso in cui quest'ultimo si materializzi.

Per ultimo, le Linee guida OCSE in relazione alla remunerazione delle transazioni tra imprese associate post-riorganizzazione, al paragrafo 9.98, riportano quanto segue *“Il principio di libera concorrenza e le presenti linee guida non si applicano diversamente e non devono essere applicate diversamente alle transazioni poste in essere dopo la riorganizzazione (...)”* ed, al paragrafo 9.100, riportano *“(...) le riorganizzazioni aziendali comportano cambiamenti e il principio di libera concorrenza deve essere applicato non solo alle operazioni post-riorganizzazione, ma anche alle operazioni che compongono la riorganizzazione aziendale.”*

4. La pandemia da COVID-19, come già anticipato, rappresenta una criticità di ampio rilievo tale da rappresentare un possibile fattore per l'avvio di processi di ristrutturazione per molte imprese, poiché ha prodotto un nuovo contesto economico e di mercato a cui le società e, in particolare modo, i gruppi

multinazionali devono rispondere. Sul punto, anche le Linee guida OCSE evidenziano come i periodi di recessione economica possono costituire dei *driver* per l'avvio di processi di riorganizzazione aziendale e, al paragrafo 9.4, riportano quanto segue “(...) le riorganizzazioni aziendali possono essere necessarie per preservare la redditività o limitare le perdite, ad esempio (...) in periodi di congiuntura economica negativa.”

L'analisi del principio di libera concorrenza di un processo di ristrutturazione aziendale deve iniziare, come per ogni altra operazione infragruppo, con l'identificazione delle relazioni commerciali o finanziarie tra le imprese associate coinvolte nella riorganizzazione e dall'esame delle condizioni e delle circostanze economicamente rilevanti connesse alle suddette relazioni, così da poter delineare accuratamente le transazioni intercorse. Al riguardo, le Linee guida OCSE, al paragrafo 9.18, riportato quanto segue: “L'accurata delineazione delle transazioni che integrano le riorganizzazioni aziendali richiede l'effettuazione di un'analisi funzionale che conduca ad identificare le attività svolte e gli obblighi assunti ed economicamente rilevanti, i beni utilizzati o forniti e i rischi assunti dalle parti coinvolte prima e dopo la riorganizzazione. Conseguentemente, l'analisi andrà a concentrarsi sulle attività e sulle capacità effettive delle parti, così come sulla tipologia e sulla natura dei beni utilizzati o forniti dalle stesse nel contesto preesistente la riorganizzazione.”

In considerazione delle circostanze straordinarie generate dalla pandemia da COVID-19, è fondamentale, nei processi di ristrutturazione aziendale implementati a seguito dell'impatto da Coronavirus, un esame accurato dei fattori di comparabilità. Nello specifico:

- a) Condizioni contrattuali: nell'effettuare l'analisi di comparabilità, un'impresa multinazionale dovrebbe valutare la possibilità di rinegoziare gli accordi contrattuali con fornitori e clienti e/o di far valere le eventuali clausole di “forza maggiore”. Nell'analizzare tale possibilità, si dovrebbe tener conto di ciò che la società ha fatto in operazioni comparabili con terzi e/o di ciò che avrebbero fatto parti non correlate in circostanze comparabili.
- b) Analisi delle funzioni svolte da ciascuna parte nell'ambito della riorganizzazione, prima e dopo la riorganizzazione, prendendo in considerazione i beni utilizzati e i rischi assunti: nell'effettuare tale analisi si dovrebbe porre attenzione alle azioni derivanti dalla gestione dell'emergenza COVID-19 e di quale parte ha effettivamente controllato i rischi e/o ha la capacità finanziaria per assumerli.
- c) Analisi delle caratteristiche delle funzioni, beni e rischi trasferiti.
- d) Analisi delle circostanze economiche: andrebbero esaminate le misure adottate dai Paesi in cui risiedono le parti oggetto di ristrutturazione in risposta all'emergenza da Coronavirus, come ad esempio: la chiusura delle attività non essenziali, l'erogazione di sostegni per la ripresa dell'economia, l'accesso semplificato ai finanziamenti, ecc.
- e) Esame delle strategie aziendali perseguite dalle parti.

Inoltre, nell'analisi sarà opportuno includere un'indicazione delle opzioni realisticamente a disposizione delle parti. Difatti, il principio di libera concorrenza si basa sull'assunto secondo cui, al fine di valutare la convenienza di una possibile transazione, imprese indipendenti confronteranno tale transazione con le altre opzioni realisticamente a loro disposizione e concluderanno detta transazione solo nel caso in cui non trovino un'alternativa più vantaggiosa per il perseguimento dei propri obiettivi commerciali. Tuttavia, le Linee guida OCSE, al paragrafo 9.29, evidenziamo come: “In condizioni di libera concorrenza, esistono situazioni in cui l'entità ristrutturata non avrebbe altre opzioni realisticamente a disposizione chiaramente più vantaggiose che accettare le condizioni della riorganizzazione, come ad esempio accettare la risoluzione di un contratto (...)”.

Il dissesto economico generato dal COVID-19 potrebbe rappresentare per molti gruppi multinazionali una situazione di crisi finanziaria tale da lasciare loro altra alternativa che intraprendere un processo di ristrutturazione aziendale al fine di preservare la redditività e/o limitare le perdite. In tali circostanze, per determinare se, in condizioni di libera concorrenza, la riorganizzazione potrebbe dar luogo a una forma di compensazione, è quindi importante esaminare la riorganizzazione nel suo complesso e, in particolare, i cambiamenti avvenuti e la loro incidenza sull'analisi funzionale delle parti, le

ragioni commerciali che la motivano e gli utili e/o le perdite attesi, nonché le opzioni realisticamente a disposizione delle parti.

5. Le società e, in particolar modo, i gruppi multinazionali devono restare competitivi ed efficienti nelle loro attività commerciali. Ciò implica che devono costantemente adattarsi alle mutevoli circostanze economiche e di mercato. In tale contesto generale, quando un'impresa multinazionale inizia un processo di ristrutturazione aziendale, i seguenti obiettivi sono, generalmente, perseguiti:

- rispondere ai concorrenti attuali e/o a nuovi potenziali competitor;
- massimizzare le sinergie e le economie di scala;
- razionalizzare, modernizzare e semplificare la gestione delle linee di business;
- migliorare l'efficienza delle catene di fornitura;
- aumentare la specializzazione e la centralità del cliente;
- preservare la redditività;
- limitare le perdite, specialmente durante i periodi di crisi economica.

La pandemia da COVID-19 rappresenta una crisi su scala globale senza precedenti ed ha impattato negativamente diversi settori industriali. Il *Global Capital Confidence Barometer* di EY rileva come il 52% delle aziende intervistate abbia dichiarato l'implementazione di misure volte alla modifica delle proprie catene di fornitura, mentre il 72% abbia dichiarato l'attuazione di un significativo programma di trasformazione. Inoltre, un'ampia percentuale di aziende (il 72%) ha annunciato l'attuazione di revisioni più frequenti delle proprie strategie e del portafoglio prodotti.

In tale contesto economico straordinario e senza precedenti, generato dalla pandemia da COVID-19, l'analisi accurata dei processi di ristrutturazione aziendale, delle ragioni economico-commerciali e dei benefici attesi da tali processi di riorganizzazione risulta più che mai critica al fine di attestarne la conformità al principio di libera concorrenza.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

SUL *TRANSFER PRICING* IN GENERALE SI VEDANO:

ADAMI F., *La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento*, Milano, 1989

BALLANCIN A., *Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali*, in *Rass. trib.*, 2014, 1, 73

COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale Operativo in Materia di Contrasto all'Evasione e alle Frodi Fiscali*, circolare n. 1/2018, Roma, novembre 2017

CORDEIRO GUERRA R., *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 428

DELLA VALLE E., *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 133

GARBARINO C., *Transfer price*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., XVI, Torino, 1999, 1

MAISTO G., *Il transfer price nel diritto tributario interno ed internazionale*, Padova, 1985

OECD, *Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali*, OECD, Parigi, luglio 2017

OECD, *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions*, OECD, Parigi, febbraio 2020

SULLE POLITICHE DI *TRANSFER PRICING* NEI PROCESSI DI RISTRUTTURAZIONE AZIENDALE ED IN PARTICOLARE AI TEMPI DEL COVID-19 SI VEDANO:

BAKKER A., *Transfer pricing & business restructuring*, IBFD, giugno 2020

BAGCHI B. – CHATTERJEE S. – GHOSH R. – DANDAPAT D., *Coronavirus outbreak and the great lockdown*, Springer, 2020

CATALDI M. – ALFANO A., *The Impact of COVID-19 on Transfer Pricing: Issues Arising during the Economic Downturn and Possible Solutions*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2020 (Volume 27), n. 4, aprile 2020

EY, *Global Capital Confidence Barometer*, 22nd edition, EY, marzo 2020

GAUGHAN P.A., *Mergers, Acquisitions, and Corporate Restructurings*, John Wiley & Sons, Inc., Seventh Edition, 2018

- INTERNATIONAL MONETARY FUND, *World Economic Outlook - A Long And Difficult Ascent*, aprile 2020
- INTERNATIONAL MONETARY FUND, *World Economic Outlook - A Long And Difficult Ascent*, ottobre 2020
- OECD, *Policy Responses to Coronavirus (COVID-19)*, *Global financial markets policy responses to COVID-19*, marzo 2020
- OECD, *Policy Responses to Coronavirus (COVID-19)*, *Evaluating the initial impact of COVID-19 containment measures on economic activity*, giugno 2020
- OECD, *Tackling coronavirus (COVID19) - Country Policy Tracker*, <http://www.oecd.org/coronavirus/en/>
- OFFERMANN R. – MONIZ R.B., *Business Restructurings: Options and Practice – Part 1*, Bulletin for International Taxation, International/OECD/European Union, agosto 2018
- OFFERMANN R. – MONIZ R.B., *Business Restructurings: Options and Practice - Part 2*
- WU D. – OLSON D.L., *Pandemic Risk Management in Operations and Finance*, Springer, 2020

Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento e COVID-19

OECD Guidance on transfer pricing and COVID-19

ALFREDO ORLANDI – RAFFAELE IERVOLINO

Abstract

Gli autori analizzano il documento OCSE intitolato “*Guidance on transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*” pubblicato in data 18 dicembre 2020. L’articolo esamina l’analisi di comparabilità, le perdite e l’allocazione dei costi specifici da COVID-19, i programmi di sostegno governativo e gli *advance pricing agreements*.

Parole chiave: COVID-19, Guida OCSE, transfer pricing, fiscalità internazionale

Abstract

OECD Guidance on transfer pricing and COVID-19. – The authors analyze the OECD report entitled “Guidance on transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic” published on December 18, 2020. The article examines comparability analysis, losses and the allocation of COVID-19 specific costs, government assistance programmes, and advance pricing agreements.

Keywords: COVID-19, OECD Guidance, transfer pricing, international taxation

SOMMARIO: **1.** Introduzione. – **2.** Analisi di comparabilità. – **3.** Perdite e allocazione dei costi specifici da COVID-19. – **4.** Programmi di sostegno governativo. – **5.** *Advance pricing agreements*. – **6.** Conclusioni.

1. Il 18 dicembre 2020, l’OCSE ha pubblicato il documento intitolato “*Guidance on transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*” (di seguito Guida OCSE), il quale fornisce chiarimenti e indicazioni circa l’applicazione del principio di libera concorrenza e delle Linee Guida sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali - 2017 (di seguito Linee guida OCSE) per i periodi d’imposta impattati dal COVID-19. La Guida OCSE rappresenta il punto di vista consensuale dei 137 Paesi membri dell’Inclusive Framework on BEPS ed è suddivisa in quattro sezioni: (i) analisi di comparabilità, (ii) perdite e allocazione dei costi specifici da COVID-19, (iii) programmi di sostegno governativo, e (iv) *advance pricing agreements* (APA).

Secondo le indicazioni dell’OCSE, la pandemia da COVID-19 rappresenta un *hazard risk*, ossia un rischio non controllabile, prevedibile e influenzabile, con impatti su altre tipologie di rischio controllabili, tra cui: (i) il rischio di mercato, in quanto la domanda di alcuni prodotti e servizi è crollata, (ii) il rischio operativo, dato che la pandemia ha interrotto sia le catene di approvvigionamento che di produzione, e (iii) il rischio finanziario, poiché i costi per il finanziamento sono incrementati sensibilmente in molti settori industriali e i clienti hanno ritardato o interrotto i pagamenti.

La Guida OCSE, come specificato dal documento, non deve essere vista come un’estensione né una modifica delle attuali Linee guida OCSE.

2. I cambiamenti del contesto economico, di mercato e competitivo dovuti al COVID-19 hanno generato delle sfide senza precedenti in relazione all'esecuzione delle analisi di comparabilità ai fini del transfer pricing. La pandemia ha, difatti, causato una forte discontinuità in diversi settori industriali, riducendo l'affidamento che può essere fatto sulle informazioni e dati pregressi.

In tale contesto, la prima sezione della Guida OCSE delinea i possibili approcci utilizzabili nella predisposizione delle analisi di comparabilità. Nello specifico, la Guida OCSE evidenzia come sia utile ricorrere ad informazioni pubblicamente disponibili che documentino l'effetto della pandemia da COVID-19 sul comparto industriale e sulle caratteristiche economicamente rilevanti delle transazioni infragruppo oggetto di analisi. È, inoltre, suggerita l'analisi dei dati finanziari del gruppo e delle entità che prendono parte alle transazioni intercompany oggetto di studio. In particolare, la Guida OCSE evidenzia l'importanza, dell'esame dell'andamento delle vendite, dell'utilizzo della capacità produttiva, dei costi sostenuti pre- e post- COVID-19, degli aiuti governativi ricevuti (ove presenti), dei dati di budget e dei bilanci infra-annuali e dell'andamento dei principali indicatori macroeconomici e statistici specifici del comparto industriale di riferimento. Informazioni finanziarie utili per la valutazione degli impatti del virus sul business della società potrebbero essere ottenute dall'analisi dei profitti che sarebbero stati ragionevolmente realizzati se non fosse intervenuta la pandemia. Queste informazioni potrebbero essere desunte dalle analisi dei budget elaborate prima che la pandemia sconvolgesse la situazione economica.

La Guida OCSE evidenzia, inoltre, come le transazioni contemporanee svolte con soggetti terzi forniscano le informazioni più affidabili ai fini delle analisi di transfer pricing. Tuttavia, nei casi in cui queste ultime non siano disponibili, la Guida OCSE suggerisce di utilizzare le migliori informazioni e dati disponibili per gli anni colpiti dal virus.

Vista l'impossibilità di utilizzare dati di bilancio contemporanei nelle analisi di benchmark (in quanto disponibili solo in periodi successivi), metodi statistici come l'analisi di regressione o della varianza sono elencati nella Guida OCSE tra gli approcci utilizzabili ai fini della stima dell'impatto del COVID-19 nella predisposizione delle analisi economiche. Difatti, tali metodologie possono essere impiegate per prevedere la misura in cui una variabile non nota si modificherà in relazione alla variazione di altre variabili note in circostanze specifiche. A titolo esemplificativo, si potrebbe stimare la risposta dei profitti aziendali al variare dei ricavi conseguiti dalla società, dell'andamento del settore industriale di riferimento o del PIL del Paese. La Guida OCSE evidenzia, inoltre, la possibilità di utilizzare più di un metodo nell'esame dei prezzi di trasferimento a scopi corroborativi.

Sempre in relazione alle analisi economiche, la Guida OCSE sottolinea come queste ultime debbano considerare le circostanze di mercato in cui le operazioni infragruppo oggetto di studio sono svolte. Pertanto, il solo affidamento sui dati della crisi finanziaria del 2008/2009 sarebbe da ritenersi non appropriato e accurato ai fini delle analisi di benchmark, in quanto gli impatti della crisi da COVID-19 sui diversi settori industriali possono differire significativamente da quelli della precedente crisi finanziaria.

In circostanze ordinarie, l'uso di medie pluriennali per le analisi di comparabilità può presentare diversi vantaggi. Ad esempio, può essere utilizzato per mitigare l'impatto delle differenze contabili, neutralizzare le oscillazioni nei settori industriali e/o dei cicli di vita dei prodotti così da aumentare l'affidabilità del confronto. Al fine di considerare la discontinuità generata dal COVID-19 e valorizzare in modo appropriato le differenti condizioni economiche presenti nel periodo precedente e successivo alla pandemia potrebbe essere utile svolgere delle analisi economiche per archi temporali separati ossia, pre- e post- impatto del virus. Tale metodologia dovrebbe essere adottata quando è possibile segregare in modo accurato anche i dati finanziari delle società comparabili.

L'utilizzo di società comparabili in perdita non dovrebbe essere adottato in modo meccanico ma solo nei casi in cui queste ultime assumono livelli di rischio comparabili e sono state similmente impattate dal virus.

3. Durante la pandemia da COVID-19, molti gruppi multinazionali hanno subito delle perdite per la contrazione della domanda, la difficoltà nella fornitura dei beni e dei servizi e l'insorgere di costi

specifici causati dal virus, come ad esempio: le spese per i dispositivi di protezione individuale, la riconfigurazione degli spazi di lavoro per consentire il distanziamento individuale, l'acquisto di dispositivi informatici per il telelavoro, etc. La corretta allocazione delle perdite e dei costi specifici dovuti dal COVID-19 tra le entità appartenenti al gruppo multinazionale rappresenta una delle sfide generate dalla pandemia in relazione alle analisi sui prezzi di trasferimento e uno dei principali rischi di contestazione da parte delle Autorità fiscali.

In termini generali, la ripartizione dei profitti o delle perdite di una transazione infragruppo accuratamente delineata dovrebbe seguire la ripartizione delle funzioni svolte, dei rischi sostenuti e beni utilizzati come rappresentato nelle Linee guida OCSE.

La Guida OCSE analizza il caso delle entità che operano con profili di rischio limitato e sottolinea come non sia presente nelle Linee guida OCSE una definizione di entità a rischio limitato, in quanto le funzioni svolte, i beni utilizzati e i rischi assunti dalle società possono variare a seconda delle specifiche circostanze del caso. Non è dunque possibile stabilire una regola secondo cui tali entità debbano o non debbano incorrere in situazioni di perdita; piuttosto, sono i fatti, le circostanze e le disposizioni contrattuali che devono essere analizzati e valutati caso per caso. Secondo le Linee guida OCSE, le imprese a rischio limitato non dovrebbero, generalmente, incorrere in perdite per un lungo periodo di tempo. È quindi possibile che, queste ultime, generino perdite, anche se per un tempo limitato, a condizione che, tali perdite, siano supportate da una solida analisi di comparabilità.

La circostanza in cui un'entità a rischio limitato incorre in una perdita dovrebbe essere giustificata dai rischi, sebbene limitati, che questa assume. A titolo esemplificativo, un distributore a rischio limitato che assume alcuni rischi di mercato potrebbe incorrere in una situazione di perdita a causa del calo della domanda per via del COVID-19. Al contrario, non sarà opportuno allocare la perdita associata al rischio di mercato se l'entità a rischio limitato non assume contrattualmente questo specifico rischio. Pertanto, in condizioni di libera concorrenza, l'eventualità di incorrere in una situazione di perdita dovrebbe essere basata su un'accurata analisi di comparabilità e tramite l'utilizzo del metodo di transfer pricing più appropriato in base alle specifiche circostanze del caso. Si dovrebbe, inoltre, valutare se, prima del propagarsi del virus, la ripartizione dei rischi tra le entità del gruppo fosse economicamente sostenibile e appropriata.

L'allocazione dei costi straordinari dovuti dal COVID-19 dovrebbe essere basata su un esame di come, questi ultimi, sarebbero stati ripartiti tra soggetti indipendenti in circostanze comparabili. Detta ripartizione dovrebbe essere allineata alla suddivisione delle attività e dei rischi come pattuita tra le società del gruppo, mentre nei casi in cui i costi vengano sostenuti centralmente, potrebbe essere appropriato riaddebitarli alle entità del gruppo che ne beneficiano.

La Guida OCSE sottolinea come le società debbano esaminare attentamente i cambiamenti strutturali derivanti dal COVID-19, come ad esempio i costi per il telelavoro, in quanto questi ultimi potrebbero non essere eccezionali se portano a cambiamenti permanenti o a lungo termine. Si dovrebbe, inoltre, fare riferimento al contesto di mercato e alla competitività del settore.

Quando si svolge l'analisi di comparabilità, i costi straordinari dovrebbero essere analizzati attentamente. In generale, questi ultimi dovrebbero essere scomputati dall'indicatore di profitto della parte testata e dei comparabili, ad eccezione dei casi in cui questi ultimi siano associati alla transazione analizzata come accuratamente delineata. È, inoltre, opportuno valutare se detti costi debbano essere inclusi nella base di costo della transazione analizzata e, se inclusi, debbano essere considerati al costo o con un appropriato elemento di profitto. Per ultimo, potrebbero essere necessari aggiustamenti di comparabilità per le differenze contabili al fine di migliorare il confronto con i soggetti comparabili, ad esempio nei casi in cui i costi dovuti dal COVID-19 siano contabilizzati come voci operative in un Paese e come voci straordinarie in un altro.

Gli accordi infragruppo potrebbero essere rinegoziati, modificati o risolti a seguito della pandemia da COVID-19, anche attraverso l'invocazione della clausola di forza maggiore. La Guida OCSE sottolinea come sia opportuno che tali cambiamenti siano ben documentati e avvalorati da comportamenti analoghi svolti con soggetti terzi in circostanze comparabili. Nel rinegoziare i termini di un accordo in-

tercompany, la Guida OCSE raccomanda di esaminare le opzioni realisticamente disponibili per le parti e gli effetti a lungo termine sul potenziale di profitto in modo da valutare se i nuovi termini dell'accordo rappresentino la migliore opzione a disposizione delle parti. Queste ultime dovrebbero, inoltre, considerare se sia necessario un indennizzo a seguito della rinegoziazione.

La Guida OCSE evidenzia come le società dovrebbero considerare la natura a lungo termine delle relazioni commerciali e a breve termine delle perturbazioni economiche, come il COVID-19, prima di invocare la clausola di forza maggiore.

4. A causa del COVID-19 molti governi nazionali hanno introdotto aiuti, sussidi, finanziamenti agevolati, avviato programmi per la salvaguardia dei posti di lavoro e incentivi fiscali per mitigare gli impatti economici negativi generati dalla pandemia. La Guida OCSE rileva come tali interventi abbiano implicazioni sui prezzi di trasferimento, in quanto potrebbero alterare il comportamento e i risultati finanziari delle imprese operanti nei settori industriali che ne beneficiano.

Dovuta considerazione deve, quindi, essere data ai termini e alle condizioni di utilizzo dei programmi di assistenza pubblica, e, in particolare, alla loro fruibilità, tipologia e durata.

Nei casi in cui gli interventi governativi siano strutturati in modo tale da essere valutati, secondo i principi del transfer pricing, come una caratteristica economicamente rilevante, la Guida OCSE evidenzia come il loro impatto debba essere analizzato nella delineazione accurata della transazione e nello svolgimento delle analisi di comparabilità. Nell'esecuzione di tale analisi, è possibile fare affidamento sulle indicazioni presenti nelle Linee guida OCSE in relazione all'esame delle caratteristiche del mercato geografico di riferimento.

L'effetto potenziale della ricezione degli aiuti governativi sulla determinazione dei prezzi di una transazione intercompany dipenderà dalle caratteristiche economicamente rilevanti della stessa, tra cui: il rationale economico, la durata, la ripartizione dei rischi economicamente significativi tra le parti e le condizioni imposte dal governo. Inoltre, la Guida OCSE rileva come le circostanze economiche del mercato in cui opera l'impresa che riceve gli aiuti governativi possano influenzare i prezzi applicati. Per esempio, fattori come il contesto competitivo, l'elasticità della domanda o la disponibilità degli aiuti per imprese concorrenti potrebbero essere fattori rilevanti nel determinare se la ricezione degli aiuti governativi abbia influenzato o meno la determinazione dei prezzi infragruppo.

La Guida OCSE sottolinea come il diverso impatto degli aiuti governativi possa costituire una sfida rilevante nell'esecuzione delle analisi di comparabilità, poiché gli interventi governativi e le circostanze specifiche della pandemia da COVID-19 possono differire nei diversi Paesi e, quindi, influire in modi diversi sui prezzi di mercato.

Pertanto, quando si utilizzano metodi di transfer pricing one-sided si dovrebbe evitare di adottare un approccio meccanico senza ulteriori approfondimenti, come ad esempio, assumere che gli aiuti governativi siano contabilizzati come una posta straordinaria o che siano utilizzati per pareggiare gli extra-costi dovuti dal COVID-19. Inoltre, nell'identificare i soggetti comparabili, si dovrebbe considerare non solo la disponibilità, la durata e la finalità degli interventi governativi ma anche il relativo trattamento contabile. In assenza di comparabili affidabili nel mercato locale, potrebbe essere necessario applicare degli aggiustamenti di comparabilità per tenere conto del differente impatto e trattamento contabile degli aiuti forniti nei differenti Paesi.

5. In un contesto generale di profonda incertezza, gli *advance pricing agreements* rappresentano uno strumento efficace per avere sicurezza e prevenire le controversie in materia di prezzi di trasferimento. Come anticipato, la pandemia da COVID-19 ha alterato in modo sostanziale il contesto economico e di mercato, la qual cosa potrebbe portare a una violazione delle ipotesi critiche o causare la necessità di una revisione degli accordi preventivi.

La Guida OCSE evidenzia come, per gli APA esistenti, si debba valutare caso per caso se una violazione delle assunzioni critiche debba portare a una revisione, cancellazione o revoca dell'accordo. Affinché l'Autorità fiscale possa valutare l'opportunità di procedere con una modifica dell'accordo già

concluso o di apportare correttivi in fase di negoziazione, le società dovrebbero comprovare e documentare l'impatto della pandemia sulle assunzioni critiche alla base dell'APA. L'OCSE sottolinea che misure drastiche, come la cancellazione o la revoca, non dovrebbero essere attuate in modo automatico in caso del mancato rispetto dei termini dell'accordo.

Inoltre, sia per gli APA esistenti che per quelli da concludere, l'OCSE invita le Autorità fiscali ad applicare un approccio flessibile e collaborativo nell'affrontare le circostanze straordinarie causate dal virus.

La Guida OCSE suggerisce una serie di metodologie al fine di recepire gli effetti del COVID-19 negli accordi conclusi o in fase di negoziazione:

- § term test ossia la valutazione dei risultati per tutto il periodo di validità dell'accordo e non per singolo anno d'imposta;
- § estensione del periodo di validità dell'accordo in combinazione con il term test in modo da compensare i risultati eccezionali del 2020 con un maggiore numero di annualità a condizioni ordinarie;
- § segregazione per anno d'imposta, così da distinguere tra anni impattati dal COVID-19 e anni non colpiti;
- § cancellazione dell'accordo per il 2020 con rinnovo per gli anni successivi ed eventuale rinegoziazione del contenuto;
- § aggregazione di tutte le transazioni oggetto dell'accordo, in origine considerate separatamente, così da verificare se congiuntamente possano soddisfarne le condizioni in termini di marginalità target;
- § possibilità di stipulare accordi separati, ossia un accordo "breve" avente ad oggetto i soli anni impattati dal COVID-19 e uno differente per gli anni successivi; o, in alternativa, la possibilità di stipulare un accordo per il periodo di tempo ordinariamente previsto prevedendo una valutazione dell'impatto del COVID-19 ex-post per ciascun anno interessato, con possibilità di effettuare aggiustamenti retroattivi, ove possibile.

La Guida OCSE sottolinea come sia importante da parte delle società fornire piena trasparenza alle Autorità fiscali in relazione all'impatto del COVID-19 sul loro business.

6. Dalla Guida OCSE emergono, quindi, tre principi cardine da analizzare attentamente in fase di documentazione dei prezzi di trasferimento ossia, (i) l'esame accurato delle azioni di contenimento adottate dalla società e dal gruppo multinazionale al fine di verificare l'entità che è stata effettivamente esposta e incisa dai rischi economicamente significativi (in coerenza con il principio del "control over risk"), (ii) la necessità di una delineazione accurata delle transazioni analitica e dettagliata specialmente nel caso in cui la società sia stata significativamente impattata dalla pandemia da COVID-19 e (iii) l'applicazione di un approccio pragmatico per l'analisi dei prezzi di trasferimento, anche attraverso l'utilizzo di più metodi come l'applicazione di metodi tradizionali o basati sul confronto interno, l'utilizzo di approcci statistici, la comparazione dei dati finanziari pre- e post- COVID-19, l'analisi del conto economico e la valutazione degli scostamenti.

In conclusione, l'analisi e la determinazione dei prezzi di trasferimento, sia da parte delle imprese multinazionali che da parte delle Autorità fiscali, dovrebbe essere basata su un "reasonable commercial judgement" ossia, su un approccio flessibile e ragionevole che consideri la straordinaria situazione economica determinata dalla pandemia da COVID-19 e che tenga conto dei seguenti elementi: (i) la situazione specifica della società sia in termini di settore che di regione geografica di operatività, (ii) gli effetti di eventuali aiuti governativi ricevuti dalla parte testata e dalle società comparabili, (iii) la possibilità di utilizzare metodi alternativi per la definizione e l'analisi delle transazioni intercompany, (iv) la possibilità di utilizzare dati riferibili a periodi temporali differenti rispetto a quelli utilizzati in modo ordinario in considerazione degli effetti economici straordinari generati dalla pandemia da COVID-19 e (v) l'utilizzo di meccanismi flessibili per la risoluzione di eventuali doppie imposizioni (MAP).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ADAMI F., *La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento*, Milano, 1989

BALLANCIN A., *Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali*, in *Rass. Trib.*, 2014, 73

COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale Operativo in Materia di Contrasto all'Evasione e alle Frodi Fiscali*, Circolare n.1/2018, Roma, novembre 2017

CORDEIRO GUERRA R., *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 428

DELLA VALLE E., *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 133

GARBARINO C., *Transfer price*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., XVI, Torino, 1999

MAISTO G., *Il transfer price nel diritto tributario interno ed internazionale*, Padova, 1985

OECD, *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*, OECD, Parigi, luglio 2017

OECD, *Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali*, OECD, dicembre 2020

OECD, *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions*, OECD, Parigi, febbraio 2020

Il limite al tax credit introdotto per l'Italia nei più recenti trattati: l'ammontare pro-rata dell'imposta estera corrispondente alla quota parte del reddito tassato in Italia

Limits concerning Italy's tax credit introduced by the most recent treaties: the pro-rata amount of the foreign tax corresponding to the portion of income taxed in Italy

PAOLA TARIGO

Abstract

Il saggio esamina il limite al *tax credit* introdotto per l'Italia nei più recenti trattati, che riproduce quello già previsto nell'art. 165, comma 10, Tuir, nel quadro più ampio dei rapporti gerarchici tra norme interne e convenzionali, analizzando anche il contenuto del Principio di diritto n. 15/2019 sul tema, avente a oggetto il regime di Patent box e la parziale detassazione che esso comporta ai fini IRES.

Parole chiave: diritto tributario internazionale, convenzioni contro le doppie imposizioni, credito d'imposta, Patent box

Abstract

The article investigates the limits concerning Italy's tax credit introduced by the most recent treaties, which reproduces the one already embedded in art. 165, paragraph 10, Tuir. The study is carried out within the wider frame of the hierarchical relationships among national and conventional rules, and it also analyses the Principle of Law n. 15/2019, which deals with the patent box regime and the corresponding partial reduction of the corporate tax (Ires).

Keywords: international tax law, conventions against double taxation, tax credit, Patent box

SOMMARIO: **1.** La nuova clausola sui limiti al *tax credit* per l'Italia nelle Convenzioni fiscali più recenti e l'art. 165, comma 10, Tuir. - **2.** La limitazione prevista dal comma 10 non è "disposizione attuativa" del requisito generale del concorso previsto al comma 1 dell'art. 165, né è riconducibile per via interpretativa all'art. 23, par. 3 della Convenzione Italia-Stati Uniti o alle clausole analoghe degli altri trattati italiani. - **3.** In assenza di rinvio espresso all'istituto unilaterale, l'applicazione delle norme interne è limitata a quelle procedurali, mentre quelle di natura sostanziale sono applicabili solo in quanto più favorevoli al contribuente. - **4.** In linea generale, per le norme sostanziali convenzionali i diritti e gli obblighi non sono integrabili da norme interne, in quanto espressione della convergenza delle manifestazioni di volontà degli Stati contraenti, mentre per le norme procedurali l'integrazione della disciplina convenzionale mediante rinvio al diritto interno è necessaria.

1. È noto che la disciplina italiana in materia di accreditamento ai fini dell'Irpef e dell'Ires (art. 165, comma 10, Tuir) prevede, a partire dalla riforma fiscale del 2003, la riduzione dell'imposta estera in misura corrispondente al concorso parziale del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo, codificando una discussa e criticata interpretazione della prassi in tale senso (v., in merito, CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, 149 ss.; MELIS, G. *Art. 165 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. TUIR e leggi complementari* (a cura di FANTOZZI A., Padova, 2011, pag. 806 ss.; per una specifica e serrata critica a tale disposizione, v. ancora CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza di redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo del Prof. Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 635 ss.).

La limitazione all'imposta estera accreditabile in Italia - che la richiamata disposizione sancisce - è stata introdotta, per la sola Italia nella sua qualità di Stato contraente di residenza, in alcune convenzioni concluse o modificate di recente, riducendo ulteriormente la deduzione massima da accordare al contribuente doppiamente tassato [si tratta, in particolare, dei Trattati stipulati con i seguenti Stati: Barbados (art. 23, par. 2, lett. b); Cipro (art. 3, Prot. 2009); Corea (Prot. 2012, art. 23, par. 2, penult. periodo); Filippine (Prot. 2013, art. 22, par. 2); Hong Kong (art. 22, par. 2, ultimo periodo); Malta (art. 3, Prot. 2009); Mauritius (art. 4, Prot. 2010); Panama (art. 22, par. 1, penult. periodo); Romania (art. 23, par. 2, penult. periodo); Singapore (Prot. 2011, art. 23, par. 2, penult. periodo); la clausola ricorre, inoltre, nel TIEA con Monaco (art. 12, par. 1, lett. a)].

Nulla esclude, ovviamente, che un tale limite convenzionale già operi, grazie al rinvio espresso al diritto interno, per uno degli Stati contraenti con l'Italia che sono destinatari di clausole siffatte di rinvio e nei cui ordinamenti interni, appunto, già sia previsto un limite siffatto (per gli approfondimenti in merito rinvio al saggio TARIGO P., *Trattati fiscali italiani e limiti quantitative del foreign tax credit*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2019, I, 459 ss.).

La nuova clausola è così formulata: "*L'imposta pagata in [... Stato contraente con l'Italia, n.d.r.] per la quale spetta la detrazione è solo l'ammontare pro-rata corrispondente alla parte del reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo*".

Con tale clausola, nell'ipotesi di reddito estero che, in base al diritto interno dell'Italia, concorre solo in parte alla formazione del reddito complessivo IRPEF o IRES, occorre assumere l'imposta estera ridotta alla medesima percentuale di concorso a tassazione in Italia del reddito estero ai fini di determinare la deduzione massima consentita a valere sulla quota di IRPEF o IRES attribuibile a tale reddito estero.

2. In ordine al regime di Patent box ed alla parziale detassazione che esso comporta ai fini IRES, l'Agenzia delle Entrate si è espressa (Principio di diritto 29 maggio 2019, n. 15), in un caso riguardante l'accREDITAMENTO dell'imposta assoluta negli Stati Uniti su *royalties* erogate ad una società residente in Italia (art. 23, par. 3, Convenzione Italia-Stati Uniti), individuando nella norma dell'art. 165, comma 10, Tuir, una "disposizione attuativa" del requisito di concorso del reddito prodotto all'estero al reddito complessivo stabilito dall'art. 165, comma 1, Tuir.

Tale qualificazione non è condivisibile, in quanto le due previsioni non hanno un diverso rango, l'uno superiore all'altro, dunque, l'una non dà attuazione all'altra. Né vi è un rapporto di derivazione, a corollario, in quanto una limita l'altra e perciò ha una portata normativa del tutto autonoma.

Né è condivisibile l'interpretazione della clausola della Convenzione Italia-Stati Uniti (art. 23, par. 3) sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, per cui, nel caso di detassazione di una parte del reddito estero per effetto dell'applicazione dell'istituto del Patent box, "*la parte di reddito che non concorre alla formazione del reddito imponibile non integri le condizioni di accreditabilità in Italia delle relative imposte scontate all'estero*".

Se, infatti, con questa asserzione si intende sostenere che tale trattato impone la riduzione dell'imposta estera statunitense in misura corrispondente al concorso parziale del reddito ivi prodotto alla formazione del reddito complessivo IRES in Italia, si tratta di un'interpretazione infondata, in quanto

nel trattato statunitense, a differenza dei nuovi accordi sopra menzionati, non ricorre una previsione espressa che stabilisca ciò, né essa è derivabile in via interpretativa dalla previsione convenzionale (art. 23, par. 3) che, con il consueto testo, limita l'obbligo di accreditamento dell'Italia, quale Stato contraente di residenza, al credito ordinario e all'imponibilità dell'elemento di reddito nello Stato estero (cfr.: TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, volume II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020, 394, par. 3, e 406, par. 5, lett. b).

Per gli Stati per i quali non è espressamente disposto un rinvio alla propria disciplina unilaterale in materia di accreditamento, come è il caso dell'Italia, il rinvio al diritto interno è operazione confinata alla *renvoi clause* dell'art. 3, par. 2, (con riferimento ai Modelli di convenzione OCSE e delle Nazioni Unite), clausola che consente di attribuire un significato ai termini convenzionali privi di una definizione espressa entro il trattato, sempre che il contesto non richieda un'attribuzione di significato autonomo, ma non permette, certamente, di attingere dal diritto interno disposizioni diverse da quelle a carattere definitorio.

3. Dunque, in assenza di rinvio espresso all'istituto unilaterale entro la disciplina dei metodi adottabili per eliminare il doppio d'imposta (artt. 23A e 23B), stante la prevalenza del diritto convenzionale su quello interno (art. 117, comma 1, Cost.), l'applicazione delle norme interne è limitata esclusivamente a quelle procedurali. Norme unilaterali interne di natura sostanziale sono applicabili solo in quanto più favorevoli al contribuente rispetto al principio sotteso a tale disciplina convenzionale (giunge ad analogo conclusione di carattere generale in punto di prevalenza, ma seguendo un percorso argomentativo diverso, CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza di redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, op. cit., 635 ss.).

Ad esempio, oltre a quella che deroga al principio di cassa (art. 165, comma 5, Tuir), un'altra norma interna favorevole al contribuente è rappresentata dal meccanismo di riporto all'indietro e in avanti (cosiddetti *carry back* e *carry forward*) delle eccedenze d'imposta italiana ed estera consentendo di memorizzare, per sedici esercizi complessivi, il credito che, per incapienza dell'imposta italiana, non è detraibile nel periodo in cui il reddito estero è imponibile in Italia (art. 165, comma 6, Tuir).

Al contrario, è risalente la tendenza da parte dell'Amministrazione finanziaria ad affermare l'integrazione *tout court* con la normativa interna (cfr.: ris. min. 8 giugno 1993, n. 12/017), ritenendosi che, "in ordine alle modalità ed ai termini attuativi di detto credito, le disposizioni convenzionali operano in combinato disposto con le norme interne che regolano unilateralmente lo stesso istituto" (cfr.: ris. min. 31 marzo 1999, n. 59/1999/51073).

La sostenuta necessità di integrazione senza distinguere il tipo di norma da integrare mediante rinvio, se sostanziale o procedurale, ha implicazioni negative in vista della funzione dei trattati.

Ad esempio, la Corte Amministrativa d'Appello lussemburghese (sentenza 17 gennaio 2006) ha ritenuto insussistente l'obbligo di accreditamento dell'imposta sul reddito spagnola sull'imposta commerciale comunale lussemburghese, in un caso in cui il trattato in questione non disciplinava l'attribuzione del credito di imposta, ciò in quanto - secondo la Corte - la disciplina va, in tal caso, ricercata nel diritto interno e questo, nella specie, non prevedeva la possibilità di scomputare le imposte estere ai fini dell'imposta commerciale comunale (per riferimenti cfr. *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, 71).

4. In linea generale è, insomma, da escludere che il diritto sostanziale convenzionale possa essere oggetto di integrazione mediante rinvio al diritto unilaterale interno, in quanto i diritti e gli obblighi che derivano dal trattato ai due Stati contraenti hanno una fattispecie fonte i cui requisiti costitutivi sono espressione della convergenza delle relative manifestazioni di volontà, in deroga ai requisiti legali delle norme unilaterali interne.

Il diritto sostanziale convenzionale costituisce, infatti, un sistema di norme autonome, l'integrazione del cui testo lacunoso deve avvenire sulla base delle norme e dei principi estraibili dall'ordinamento convenzionale, di modo che vi sia uniformità nell'interpretazione e mantenimento di quell'equilibrio nei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati che è a base dell'accordo.

Da ultimo, occorre considerare che principio generale sotteso a tutti i trattati contro le doppie imposizioni, e dunque anche ad ogni previsione in essi contenuta, è quello per cui il relativo effetto non può essere altro che quello di limitare o di eliminare il potere impositivo degli Stati contraenti.

In relazione all'effetto giuridico della disciplina dei trattati nell'ordinamento internazionale, il Comitato degli Affari fiscali dell'OCSE vi si riferisce alla stregua di un "effetto negativo", "limitativo", affermando (cfr.: *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, 20 gennaio 1999, par. 102): "L'effet des conventions fiscales ne peut être que de limiter ou d'éliminer le droit d'imposer des États Contractants".

Il richiamato principio è pacificamente riconosciuto anche dalla giurisprudenza di Cassazione (sent. 21 febbraio 2005, n. 3414), la quale ha sostenuto la "funzione limitativa" dei trattati, affermando che: "la fonte del potere impositivo dello Stato della fonte non deve essere ricercata nella convenzione, ma nell'ordinamento di tale Stato ... La norma convenzionale ha soltanto, quindi, una funzione limitativa rispetto all'esercizio della potestà impositiva sulla base della normativa interna". Pur non affermata in termini altrettanto chiari, questa funzione limitativa è implicita in una molteplicità di sentenze della Suprema Corte.

Diverso è il discorso per ciò che concerne le norme procedurali, poiché in linea di massima i trattati non prevedono regole al riguardo.

In particolare, non vi è alcuna disciplina delle modalità tecniche attraverso le quali l'esenzione o la deduzione debbano essere accordate. Sicché, in questo ambito, l'integrazione della disciplina convenzionale mediante rinvio al diritto interno è necessaria (cfr. TARIGO P., *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, 236, e ID., *Diritto internazionale tributario*, vol. I, *Principi ed istituti*, cit., 27; in senso critico si è espresso da tempo anche CONTRINO A., *La convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, in GARBARINO C., *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002, 898, ove l'embrione della tesi, poi sviluppata in ID., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, cit., 35 ss., secondo cui l'integrazione della norma convenzionale con quella interna dovrebbe essere esclusa allorché la normativa interna determini un trattamento peggiore rispetto alla disciplina convenzionale e, soprattutto, contrario alle finalità del trattato, fattispecie, questa, etichettata come integrazione "negativa", in quanto tale non ammessa, in contrapposizione alle altre e complementari ipotesi di integrazione "positiva", ritenute legittime).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AVERY JONES J., *A tale of two taxes: the interaction between treaty and unilateral relief*, in ANDERSSON K. et al., (a cura di), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, London - L'Aja - Boston, 2001 65 ss.

AVERY JONES J. ET AL., *Credit and exemption under tax treaties in cases of differing income characterisation*, in *Brit. Tax Rev.*, 1996, 212 ss.

CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012

CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza di redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo del Prof. Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020

CONTRINO A., *La convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, in GARBARINO C., *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002

CROXATTO G.C., *Aspetti internazionali della tassazione del reddito*, in *Incontri con il Banco di Roma. Il reddito d'impresa*, vol. III, II, Roma, 1974, 109

CROXATTO G.C., *La tassazione del reddito derivante da attività internazionali nel quadro della riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 13 ss.

FANTOZZI A., *Il rapporto tra norme convenzionali e norme interne: il problema del c.d. Treaty override nella prospettiva attuale*, in ALBERTINI F. - RAGUCCI G. (a cura di), *Costituzione, Legge, Tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018, 204 ss.

FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. Comm.*, vol. V, Torino, 1990, 184

- MARINI G., *La riforma del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in ESPOSITO R. - PAPARELLA F. (a cura di), *La nuova imposta sul reddito delle società. Atti del Convegno*, Napoli, 2006, 263
- MELIS G., *Art. 165 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, in FALSITTA G.- FANTOZZI A. – MARONGIU G. – MOSCHETTI F. (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. TUIR e leggi complementari* (a cura di FANTOZZI A., Padova, 2011, 806
- TARIGO P., *Trattati fiscali italiani e limiti quantitative del foreign tax credit*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2019, I, 459 ss.
- TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, volume II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020
- TARIGO P., *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008
- TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, vol. I, *Principi ed istituti*, Torino, 2019
- VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, The Hague - London - Boston, 1997, 1234 ss.

E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer

E-sports: the application of article 17 of OECD Model to incomes derived by e-gamers

MARIO TENORE

Abstract

Il contributo esamina in chiave critica l'applicazione dell'art. 17 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni ai redditi conseguiti dagli *e-gamer*, vale a dire coloro che partecipano a competizioni organizzate su piattaforme di gioco virtuali create mediante l'uso di sistemi elettronici o informatici e fondate in ogni loro fase sull'interazione uomo-computer.

In particolare, a parere dell'autore, la fonte del reddito contenuta all'art. 17 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, basata sul requisito della presenza fisica nell'altro Stato, rivela probabilmente un'inadeguatezza della disposizione rispetto alle nuove forme di intrattenimento *online* (quali gli *e-sport*) fondate sulla partecipazione virtuale dei protagonisti.

Parole chiave: *e-sports*, art. 17, Modello di Convenzione OCSE, artisti, sportivi

Abstract

The contribution critically examines the application of Article 17 of the OECD Model Convention to income derived by e-gamers, i.e. those who participate in competitions organized on virtual gaming platforms created through the use of electronic or computer systems and based at every stage on human-computer interaction. In particular, in the author's opinion, the source of income contained in Article 17 of the OECD Model Convention, based on the requirement of physical presence in the other State, probably reveals an inadequacy of the provision with respect to the new forms of online entertainment (such as e-sports) based on the virtual participation of the protagonists.

Keywords: *e-sports*, Article 17, OECD Model Tax Convention, entertainers, sportspersons

SOMMARIO: **1.** Introduzione - **2.** *Online gaming* e *offline gaming* e le diverse tipologie di compensi ritraibili dagli *e-gamer*. - **3.** L'inquadramento dei compensi percepiti dagli *e-gamer* ai fini della disciplina interna. - **4.** L'art. 17 OCSE del Modello di Convenzione. Cenni. **5.** Considerazioni conclusive.

1. Gli E-sport, abbreviazione di Electronic Sports, sono videogiochi elettronici competitivi a livello professionale (Newzoo, 2019 Global Esports Market Report). Si tratta di piattaforme di gioco virtuali create mediante l'uso di sistemi elettronici o informatici e fondate in ogni loro fase sull'interazione uomo-computer. Da fenomeno sociale, per lo più riguardante un pubblico giovanile, gli e-sport si stanno affermando come una vera e propria industria mondiale del settore dell'intrattenimento ludico e sportivo, contraddistinta dal sempre più frequente coinvolgimento di sportivi legati alle discipline sportive tradizionali.

Ad una crescente importanza economica del settore e-sport non si è però accompagnata l'introduzione di una regolamentazione di settore, sia a livello nazionale che internazionale. Persiste pertanto una situazione di estrema incertezza sotto il profilo dell'inquadramento legale delle situazioni e dei rapporti giuridici riconducibili alla sfera del settore in oggetto e, conseguentemente, sotto il profilo dell'inquadramento fiscale dei redditi conseguiti dagli *e-gamer* a fronte della partecipazione alle competizioni e-sportive, come ad esempio, le vincite o i redditi da sponsorizzazione se afferenti, in quest'ultimo caso, alla prestazione e-sportiva personale.

Dopo una breve ma necessaria disamina del possibile inquadramento di tali redditi ai fini della disciplina fiscale nazionale, nel presente contributo ci si soffermerà sull'applicazione dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE (Modello OCSE) alla luce delle peculiarità che contraddistinguono le prestazioni e-sportive. Svolgeremo quindi alcune considerazioni sull'adeguatezza di tale disposizione rispetto ad un fenomeno che rappresenta una tra le molteplici espressioni della digitalizzazione e che si differenzia fortemente dalle discipline sportive tradizionali.

2. Come si vedrà allorquando si affronterà la disamina della disciplina di fonte pattizia, è opportuno distinguere tra le diverse modalità di svolgimento delle competizioni e-sportive. In linea di principio, le competizioni del settore e-sport possono svolgersi secondo una duplice modalità:

- modalità *online*: gli *e-gamer* si sfidano su una piattaforma digitale come ad esempio Twitch, e la competizione viene trasmessa in video-diffusione, frequentemente in diretta (cd. *live streaming*). Twitch, acquistata da Amazon nel 2014 per 970 milioni di dollari, è tra le piattaforme *streaming* più utilizzate al mondo. Orbene, durante l'emergenza pandemica Covid-19, la competizione in modalità *online* è attualmente la modalità di competizione prevalente (ad esempio, la competizione UEFA eEURO svoltasi lo scorso maggio 2020 si è tenuta *online*, ancorché la stessa avrebbe dovuto svolgersi in presenza con modalità *offline*);
- modalità *offline*: gli *e-gamer* partecipano a competizioni in presenza giocate dal vivo in un luogo specifico (ad esempio un teatro o un palazzetto dello sport) dinanzi ad una platea di spettatori. Le competizioni in modalità *offline* possono comunque essere trasmesse simultaneamente in *live streaming* su piattaforme *online* (ad esempio Twitch) raggiungendo centinaia di milioni di spettatori in tutto il mondo. Il principale torneo svoltosi fino ad oggi è stato il campionato mondiale Dota 2 tenutosi nel 2018 a Vancouver, in Canada.

Un'ulteriore distinzione rilevante riguarda i compensi ritraibili dagli *e-gamer* a fronte della loro partecipazione in competizioni e-sportive. A titolo meramente esemplificativo è possibile suddividere i compensi nelle seguenti categorie:

- pagamenti di premi in denaro – che gli *e-gamer* possono ricevere tramite il *team* di appartenenza o direttamente, ad es. il montepremi per i Campionati mondiali Dota 2 nel 2018 è stato di oltre 25 milioni di dollari, con 11,2 milioni di dollari assegnati alla squadra al primo posto composta da cinque giocatori;
- pagamenti corrisposti dalle piattaforme di *streaming* video per la trasmissione dei contenuti in *live streaming* (ad esempio Twitch, YouTube e Facebook Live);
- pagamenti relativi ad accordi di sponsorizzazione, nei quali possono prevedersi corrispettivi in denaro o in natura (ad esempio, la fornitura di attrezzature gratuite o altri benefici accessori correlati).

3. Il settore *e-sport* è contraddistinto in Italia dalla mancanza di una disciplina regolamentare di settore. Per poter legittimamente operare nell'ambito dell'ordinamento sportivo nazionale, le federazioni sportive e le discipline associate devono ottenere il riconoscimento da parte del Coni. Per gli *e-sport* sono tuttora in corso discussioni con il CONI per il riconoscimento quale federazione o disciplina sportiva associata (DSA), nella quale rientrano discipline quali la dama, il *bridge*, il *rafting*, gli scacchi e il biliardo sportivo. Le DSA rappresentano infatti attività sportive in cui ricorrono in varia e diversa misura l'elemento della abilità fisica o psichica, dell'equo confronto tra contendenti, della misurazione della

prestazione e quello della competizione nella cornice del rispetto dei principi propri dell'ordinamento sportivo riassunti nel codice di comportamento sportivo.

Nell'attesa che intervenga l'atteso riconoscimento da parte del CONI non poche sono le incertezze anche sotto il profilo fiscale. La mancanza una disciplina regolamentare di settore preclude l'applicazione delle disposizioni tributarie contenute per gli sportivi professionisti nella L. 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo (L. n. 91/1981) e delle disposizioni fiscali specifiche previste per gli atleti dilettanti, intendendosi per tali tutti coloro i quali praticano una disciplina sportiva all'interno di una federazione riconosciuta dal CONI e i cui compensi sono inquadrati tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

In assenza di disposizioni fiscali specifiche, l'individuazione del regime fiscale dei redditi percepiti dagli *e-gamer* dovrà tener conto della disciplina generale riferita, a seconda del caso, ai redditi di lavoro autonomo e/o a quelli di lavoro dipendente (inclusi quelli assimilati), o ancora ai redditi diversi (redditi di lavoro autonomo occasionale).

Ciò premesso e senza alcuna pretesa di esaustività, considerato che il presente contributo intende focalizzarsi principalmente sulla disamina del regime pattizio, i redditi che gli *e-gamer* percepiscono dal *team* di appartenenza potranno considerarsi redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 TUIR, qualora l'attività sia svolta alle dipendenze e sotto la direzione del *team* di appartenenza, oppure redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), TUIR, se corrisposti in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. I redditi che gli *e-gamer* ricevono direttamente, ad esempio pagamenti corrisposti dalle piattaforme di *streaming* video per la trasmissione dei contenuti in live streaming (ad esempio Twitch, YouTube e Facebook Live), o i pagamenti ricevuti in con riferimento ad accordi di sponsorizzazione, potrebbero, alternativamente, considerarsi quali redditi lavoro autonomo (di cui all'art. 53 TUIR), qualora l'attività sia resa per professione abituale (ancorché non esclusiva), o redditi derivanti dalla prestazione di lavoro autonomo occasionale o dall'assunzione di obblighi di fare non fare o permettere, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera l), TUIR.

La territorialità dei compensi corrisposti in favore degli *e-gamer* varia a seconda della classificazione di tali compensi all'interno delle categorie reddituali sopra indicate. Il criterio rilevante per i redditi di lavoro dipendente e per i redditi di lavoro autonomo (anche occasionali) è rappresentato dal luogo di svolgimento dell'attività. Ne consegue che i compensi percepiti dagli *e-gamers* si considerano prodotti in Italia se la relativa attività è svolta nel territorio dello Stato. Limitatamente alla categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il criterio rilevante è invece costituito dalla residenza del soggetto pagatore.

Da quanto precede consegue che, salvo quanto previsto dalle disposizioni di fonte pattizia (per il cui esame si rinvia ai successivi paragrafi) e ad eccezione dei limitati casi in cui i pagamenti siano qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi conseguiti da un *e-gamer* (ad esempio un premio in denaro ricevuto dall'*e-gamer* per la vincita di una competizione e-sportiva) sono considerati prodotti in Italia qualora il collegamento alla piattaforma di gioco virtuale avvenga dal territorio italiano. Ne discende che, per i redditi conseguiti da *e-gamer* fiscalmente residenti in Italia, non spetterà un credito di imposta ai sensi dell'art. 165 TUIR in caso di assoggettamento a tassazione all'estero (ad esempio laddove l'organizzatore della e-competizione effettui una ritenuta all'atto del pagamento del premio in denaro in favore dell'*e-gamer*).

Terminato il breve inquadramento relativo alla qualificazione e alla territorialità ai fini della disciplina interna dei compensi percepiti dagli *e-gamer*, d'ora in avanti ci si soffermerà sull'applicabilità a tali compensi dell'art. 17 del Modello OCSE.

4. Come noto, il reddito degli sportivi (e più in generale di coloro che svolgono attività a carattere di intrattenimento) rientra – sotto il profilo oggettivo – nell'ambito applicativo dell'art. 17 del Modello OCSE, incluso nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (conformi al sopra citato Modello).

Elemento imprescindibile ai fini dell'applicazione di detto articolo è il materiale esercizio della *performance* artistica o sportiva in uno Stato contraente (diverso da quello di residenza). Inoltre, la disposizione si applica unicamente al reddito che è considerato strettamente connesso all'esercizio di tale prestazione personale.

La disposizione non trova dunque applicazione ai redditi che non sono riconducibili alla prestazione sportiva quali, ad esempio, i compensi “ricevuti in caso di cancellazione di un evento [...]” che non essendo percepiti a fronte dello svolgimento di un'attività sono “fuori dal campo di applicazione dell'articolo 17 [...]” (par. 9 del Commentario al Modello OCSE).

L'art. 17 del Modello OCSE non attribuisce infine alcuna rilevanza al fatto che l'attività sia esercitata o meno in pubblico, ossia dinanzi ad una platea di spettatori, né tantomeno l'applicazione della disposizione è condizionata dalla durata dell'attività. Ne consegue che lo Stato nel quale è svolta l'attività può assoggettare a tassazione i compensi dello sportivo anche se la prestazione si riduce ad una singola esibizione, (persino di brevissima durata).

Tale caratteristica dell'art. 17 del Modello OCSE è coerente con la logica sottostante della disposizione, che è quella di consentire allo Stato della fonte di esercitare la potestà impositiva sui redditi che conseguono all'esercizio di attività che sono caratterizzate da un marcato carattere personale (*intuitu personae*) e che sono prodotti da soggetti contraddistinti da una grande mobilità internazionale, la quale potrebbe favorire fenomeni di (doppia) non imposizione, nel presupposto che gli sportivi possano decidere (come spesso accade) di localizzare la propria residenza fiscale in Stati contraddistinti dall'assenza di tassazione dei redditi prodotti all'estero, o comunque dalla vigenza di regimi impositivi particolarmente favorevoli.

Ciò premesso, l'applicazione dell'art. 17 del Modello OCSE con riferimento ai redditi prodotti dagli *e-gamer* solleva due questioni pregiudiziali, ossia:

- se gli *e-gamer* rientrino nel novero degli sportivi ai quali è applicabile l'art. 17 del Modello OCSE; e in caso affermativo,
- quale sia il luogo nel quale l'*e-gamer* svolge la propria attività (sia nel caso in cui la competizione si svolga in modalità *online*, sia quando la stessa si svolga in modalità *offline*). Tale aspetto è dirimente in quanto, come detto, l'art. 17 del Modello OCSE consente la tassazione dei compensi nello Stato estero (diverso dallo Stato di residenza) a condizione che l'attività sportiva o artistica, con carattere di intrattenimento, sia ivi esercitata.

La prima questione rilevante riguarda la possibilità di ricondurre l'*e-gamer* nel novero dei soggetti ai quali si applica l'art. 17, malgrado le differenze esistenti tra quest'ultimo e uno sportivo tradizionale.

Il Commentario OCSE riconosce che possano esserci “... casi in cui può essere difficile determinare se un particolare elemento di reddito sia conseguito da una, artista o sportivo, a fronte delle attività personali svolte in tale qualità” (par. 9.1 del Commentario al Modello OCSE).

Ciò premesso, è pacifico che l'art. 17 del Modello OCSE non si applichi ai soli sportivi che praticano discipline “tradizionali”. Il commentario all'art. 17 (par. 6 del Commentario) chiarisce infatti che la disposizione si applica anche ai redditi conseguiti a fronte di discipline che, seppur diverse dagli sport tradizionali (in quanto prive della prestazione atletica), hanno comunque una componente di intrattenimento, come ad esempio il biliardo, lo *snooker*, gli scacchi, ossia quelle discipline che nell'ordinamento sportivo italiano si considerano DSA.

Alla luce di ciò, pur mancando il riconoscimento da parte dell'ordinamento sportivo nazionale, pare ragionevole concludere che gli *e-gamer* rientrino nel novero dei soggetti che ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 17 del Modello OCSE. È indubbio, infatti, che l'attività degli *e-gamer* abbia una finalità ludica e di intrattenimento, sia che la competizione si svolga secondo la modalità *online*, sia che si svolga secondo la modalità *offline*.

Ciò premesso, occorre dunque risolvere la seconda questione, ovvero quale sia il luogo nel quale l'*e-gamer* svolge la propria attività (sia quando la competizione si svolge *online* sia quando si svolge *offline*). Come si è anticipato, tale aspetto è dirimente in quanto l'art. 17 del Modello OCSE consente la

tassazione dei compensi nello Stato estero (diverso dallo Stato di residenza) nel presupposto che l'attività di intrattenimento sia ivi materialmente esercitata.

La questione riguardante l'individuazione del luogo di svolgimento dell'attività è senz'altro quella contraddistinta dalla maggiore incertezza. Mentre per i tornei *offline* individuare il luogo dell'attività è esercizio relativamente facile, questo non è il caso dei tornei *online*. Un esempio è la *FACEIT Pro Series: Apex Legends*, un torneo online in cui 16 squadre professionistiche provenienti da altrettanti Stati si sono sfidate le uno contro le altre per l'ottenimento di un premio in denaro.

Ci si potrebbe chiedere quale sia il luogo da cui si considerano effettuate le attività poste in essere dall'*e-gamer* a fronte della partecipazione a tali competizioni. Con riferimento alla modalità *online* si potrebbe ritenere che l'attività sia svolta nel luogo da cui avviene il collegamento in remoto per partecipare alla competizione. In alternativa si potrebbe ritenere che l'attività sia esercitata nel luogo in cui è ubicato il *server* della piattaforma di gioco digitale alla quale possono accedere gli utenti e al quale si collegano gli *e-gamer* per prendere parte alla competizione virtuale.

Come indicato sopra, uno dei pilastri dell'art. 17 del Modello OCSE è la presenza fisica sul territorio dell'altro Stato contraente ai fini dell'esercizio dell'attività sportiva o artistica. Per comprendere tale aspetto si prenda il caso di un attore che partecipa alla realizzazione di una produzione cinematografica. In tale esempio non è escluso che il reddito conseguito dall'attore per la partecipazione alle riprese possa – in linea di principio ed ai sensi del diritto interno degli Stati interessati – essere imponibile in più Stati, ossia nello Stato di residenza dell'attore, nello Stato in cui l'attore è fisicamente presente durante le riprese cinematografiche (qualora venga dato rilievo al luogo di svolgimento dell'attività di produzione) ed ancora nello Stato di residenza della società di produzione cinematografica (qualora, ad esempio, detto Stato applichi il criterio della residenza del soggetto pagatore, ipotesi che il nostro ordinamento ricollega alla fattispecie delle collaborazioni coordinate e continuative rientranti nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).

Ciò premesso, ai sensi dell'art. 17 del Modello OCSE la prestazione dell'attore si considera effettuata nello Stato in cui avvengono le riprese cinematografiche. È indiscutibile che questa sia l'interpretazione più coerente con il riferimento, contenuto all'art. 17 del Modello OCSE, alle “*attività personali in quanto tali esercitate nell'altro Stato contraente*”. Tale riferimento richiede la sola presenza fisica finalizzata all'esecuzione di una prestazione artistica a prescindere che tale esecuzione espliciti l'effetto di intrattenimento nel medesimo Stato o altrove. L'esempio del reddito conseguito dall'attore a fronte della sua partecipazione alla realizzazione della pellicola cinematografica è emblematico a questo riguardo. Il reddito conseguito dall'attore è imponibile nello Stato in cui hanno luogo le attività di produzione cinematografica anche se la pellicola cinematografica verrà proiettata in sale cinematografiche situate in altri Stati (con riferimento ai quali non sarà applicabile l'art. 17 del Modello OCSE per difetto del presupposto territoriale, costituito dall'esercizio di una prestazione personale a carattere di intrattenimento).

Traslando tali conclusioni al settore degli *e-sport* si dovrebbe concludere che il reddito degli *e-gamer* sia imponibile esclusivamente nello Stato da cui questi ultimi si collegano da remoto alla piattaforma di gioco virtuale, attraverso la quale è possibile partecipare alla competizione *online* (Stato che verosimilmente dovrebbe coincidere con lo Stato di residenza). È questo, infatti, il luogo dal quale l'*e-gamer* esegue la propria prestazione e-sportiva. Diversamente, in caso di gioco *offline* non v'è dubbio che il reddito sia imponibile nello Stato in cui l'*e-gamer* esercita fisicamente l'attività, ovvero nel luogo in cui la competizione è svolta in presenza.

5. Da quanto sopra evidenziato emerge che i redditi conseguiti dagli *e-gamer* a fronte della loro partecipazione a competizione *offline* sono imponibili nello Stato in cui si svolge la competizione ed è dunque esercitata fisicamente la prestazione e-sportiva, integrando un'ipotesi di tassazione concorrente tra Stato della fonte e Stato di residenza dell'*e-gamer*. Al contrario, i redditi conseguiti dagli *e-gamer* che partecipano a competizioni *online*, per le quali non è richiesta la presenza fisica nello Stato estero, sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza dell'*e-gamer*; nel presupposto che l'*e-gamer* si colleghi da tale Stato alla piattaforma di gioco virtuale.

Ci si potrebbe quindi chiedere se la logica alla quale si ispira l'art. 17 del Modello OCSE, che attribuisce rilevanza al luogo di concreto svolgimento dell'attività di intrattenimento, possa considerarsi adeguata rispetto alle forme del gioco virtuale (tra cui rientrano appunto gli *e-sport*). Come si è visto, con riferimento alle competizioni e-sportive il requisito della presenza fisica determinerebbe, nella maggior parte dei casi, l'applicazione di un diverso regime pattizio alle due differenti modalità di competizione: tassazione nello Stato di residenza, con riferimento alle competizioni *online*; tassazione nello Stato della fonte (ossia nello Stato dove è effettivamente svolta l'attività, ipotizzando che lo stesso sia diverso da quello di residenza), con riferimento alle competizioni *offline*. Non v'è dubbio che tale conclusione sia coerente con la formulazione letterale dell'art. 17 del Modello OCSE. Ciononostante, il criterio della fonte del reddito contenuta in tale disposizione, che riflette unicamente il requisito della prestazione artistica svolta in presenza nell'altro Stato contraente, manifesta probabilmente l'inadeguatezza della disciplina di fonte pattizia rispetto alle nuove forme di intrattenimento *online* che, per loro stessa natura, non richiedono alcuna presenza fisica svolgendosi su piattaforme di gioco virtuale. Per tali forme di intrattenimento si pone quindi il tema della individuazione di un criterio di fonte del reddito che sostituisca quello basato sulla presenza fisica. Ci si potrebbe dunque chiedere se per tali nuove forme di intrattenimento digitale non sia opportuno l'inserimento nell'art. 17 del Modello OCSE di un criterio di fonte alternativo (o quantomeno sussidiario), slegato dall'esercizio da parte dello sportivo di un'attività nell'altro Stato contraente. Nel Modello OCSE esistono già discipline analoghe: per i compensi degli amministratori, ad esempio, l'art. 16 dello stesso modello utilizza il criterio della residenza della società nella quale sono esercitate le funzioni di amministratore. Quest'ultimo caso è particolarmente interessante ai nostri fini poiché l'utilizzo del criterio di individuazione della fonte è giustificato dal Commentario in quanto "può essere difficile individuare dove i servizi siano resi" di guisa che "la disposizione considera i servizi resi nello Stato di residenza della società" (cfr. il Commentario all'art. 16 del Modello OCSE, par. 1). A parere di scrive, tali problematiche sono simili a quelle sin qui messe in luce con riferimento al settore degli *e-sport*, con particolare riferimento al caso di competizioni che si svolgono virtualmente e non prevedono la presenza fisica dei partecipanti. Sarebbe dunque opportuno prevedere nella disciplina di fonte pattizia che i redditi degli *e-gamer* siano imponibili nello Stato di residenza del soggetto che organizza la competizione virtuale (secondo una logica simile a quella adotta dall'art. 16 del Modello OCSE). Diversamente, l'assenza di un'imposizione alla fonte, situazione assai ricorrente nell'attuale formulazione dell'art. 17 del Modello OCSE, rischierebbe di aprire il varco a problematiche di (doppia) non imposizione – qualora l'*e-gamer* risiedesse in uno Stato caratterizzato da una tassazione nulla o comunque molto bassa – con la conseguenza che la disposizione risulterebbe inefficace rispetto alla *ratio* che ha portato alla sua stessa introduzione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALDOMARE M. - MASSAROTTO A., *Per gli eSports e il calcio virtuale regime fiscale incerto*, in *il fisco*, 2020, 29, 2829
- ARGINELLI P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 5, 148
- CORDEWENER A., *Article 17. Entertainers and Sportspersons*, in *Ekkehart Reimer & Alexander Rust (ed.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, volume 2, Kluwer, Alphen aan den Rijn 2015, 1287
- MOLENAAR D., *OECD - Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)*, in *Bulletin for International Taxation*, 2015, volume 69, no. 1, 12 December 2014, 37
- MOLENAAR D. - TENORE M. - VANN R., *OECD - Red Card Article 17?*, in *Bulletin for International Taxation*, volume 66, no. 3, 27 January 2012, 127
- ROELEVELD J. - TETLAK K., *Article 17: Entertainers and Sportspersons*, in *Global Tax Treaty Commentaries IBFD*, 2021
- TOPETE R.L.A., *Analysis of the Case Law on the Scope of Article 17 of the OECD Model: Issues Resolved and Yet to Be Resolved*, in *Bulletin for International Taxation*, volume 71, no. 3/4, 27 February 2017, 1

- SASSEVILLE J., *The 2014 Changes to Article 17 of the OECD Model Tax Convention*, in MAISTO G. (ed.), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, IBFD, 2016
- STEINHAUSER E., *Besteuerung international tätiger E-Sportler* [Taxation of Internationally Active Professional Gamers], 29 *Steuer und Wirtschaft International* 12, 574, 2019
- TENORE M., *Esports And Tax: How The OECD Model Tax Convention Applies To Players Income*, <https://www.lawinsport.com/topics/item/esports-and-tax-how-the-oecd-model-tax-convention-applies-to-players-income>
- TETLAK K., *Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention*, in *World Tax Journal*, volume 2, no. 3, 3 September 2010, 262
- VAN OVERBEEK S. - MOLENAAR D., *The Emergence of Esports*, in *Bulletin for International Taxation*, volume 73, no. 2, 18 December 2018, 106
- VAN OVERBEEK S. - MOLENAAR D., *Esports and Taxation*, 9 *Global Sports Law and Taxation reports* 4, 11, 2018

XVI - RUBRICHE

Fisco etico, Stato liquido, regole gassose, ingiustizia solida

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

Nell'odierno approccio al fenomeno tributario, il fondamento solidaristico del dovere contributivo e la valutazione della bontà o meno dell'intenzione del contribuente sono sempre di più frequente invocati, anche a livello sovranazionale, per giustificare minori garanzie per i contribuenti rispetto agli altri comparti del diritto e una dimensione etico-punitiva del tributo. Lo scritto si propone di evidenziare la fallacia e pericolosità di tali derive, buone forse a mascherare le inefficienze della finanza pubblica e dell'azione amministrativa o degli enti sovranazionali, ma non certo a garantire quel rispetto autentico della funzione solidaristica dei tributi e del principio di legalità nell'attuazione di essi che, invece, richiede al più presto di essere recuperato.

SOMMARIO: **1.** Il diritto tributario per incantesimi: le mutazioni letali del mantra della solidarietà. – **2.** Etica e tributi, solidarietà e imposte: un ammiccamento sexy, ma peccaminoso. Una relazione, ma ciascuno stia a casa propria. – **3.** Tassare i cattivi per essere buoni. – **4.** Il Fisco moralista è etico o immorale? – **5.** Il diritto tributario figlio del Dio Minore delle Garanzie.

1. Konrad Lorenz, per spiegare la differenza tra un corvo e uno scimpanzé, usava dire che il primo, con qualunque nuovo oggetto in cui si imbatta, verifica se sia possibile costruire il nido, il secondo, con qualunque nuovo oggetto in cui si imbatta, verifica se non si possa fare tutto. Mi è sempre parso che l'uomo sia come lo scimpanzé, ma faccia la stessa cosa con le idee: imbattutosi in una, prova a usarla dappertutto, anche dove non serve o è dannosa.

Qualcosa di simile mi sembra stia accadendo, e non da ora, in campo tributario. Ogni tanto salta fuori un concetto *à la page* che, transitoriamente, diventa l'*asso pigliatutto*. Chi è sufficientemente *agé* può ricordare, ad esempio, l'epoca della *antieconomicità*, poi quella dell'*abuso del diritto*. Si potrebbe quasi ipotizzare di *taggare* le *ere* della fiscalità guardandole un po' come i cerchi che compaiono nei tronchi degli alberi e individuando il concetto prevalente. Credo che quelli che, tra qualche anno, risulteranno gli *hashtag* del clima che stiamo vivendo saranno *operazione inesistente*, da un lato, e *solidarietà*, dall'altro.

In effetti, nella fiscalità pratica di oggi, è tutto un fiorire di contestazioni sulla inesistenza di certe cose e un argomentare sul fondamento solidale di altre.

Con questi due ingredienti si fa (si crede di fare) quasi tutto.

La tesi di questo scritto è che si tratti di concetti, originariamente solidi, che, dilatandosi sempre più a dismisura alla maniera dello scimpanzé (che, trovato un bastone, prima ci si gratta la schiena, poi ci aggancia un casco di banane, poi prova a combatterci un rivale inesistente, poi prova a vedere se possa servire a bere, se sia commestibile, ecc.) finiscono per degradare al rango di *incantesimi retorici*. Così come non molto tempo fa bastava evocare i vaghi contorni dell'*abuso del diritto* (che di per sé sarebbe una cosa concreta e semplice) per confondere le idee, ora lo stesso effetto ottiene evocando, come in una seduta spiritica, l'*operazione oggettivamente inesistente* o l'*obbligo di solidarietà*.

Lasciando a un'altra puntata – o anche no – la riflessione sulla inconsistenza di gran parte degli argomenti sulla *inesistenza* (nella quale ormai rientra un *blob da incubo* che assorbe cose diversissime, tutto l'arcobaleno che va dalla finzione assoluta, fino a crediti del tutto esistenti, in fatto, conformi alla legge, in diritto, e, provati, di cui si sia solo dimenticato un *check* nel *box* della dichiarazione dei redditi), discorriamo qui di solidarietà.

2. Beninteso, così come il bastone è utile allo scimpanzé, la solidarietà è certamente consustanziale al diritto tributario: è ovvio che pagare i tributi è espressione di un dovere solidale fondamentale che deriva dal far parte del gruppo: il problema è abusare del relativo concetto.

Intanto, mi pare che vadano osservate un po' di cose: alcune parzialmente controvertibili, altre nemmeno un po', a me sembra.

La prima è che, almeno classicamente, morale e diritto si insegnava dovessero viaggiare su binari separati: non divaricati o contrastanti, ma autonomi: la storia insegna che i sistemi giuridici in cui l'etica tracima finiscono per diventare illiberali e totalitari.

Ma, ipotizzando di ritenere irrilevante o superato il passato (anche se chi non conosce la Storia è condannato a riviverla) e di ritenere invece desiderabile e feconda la commistione tra etica e diritto, starebbe comunque il fatto che non è così detto che la solidarietà abbia un fondamento (solo) morale: in fondo essere solidali, da un lato è per l'uomo un fatto *biologico* (trattandosi di animale sociale, come dimostra almeno un milione di anni di evoluzione), dall'altro anche un fatto utilitaristico: senza scomodare John Donne, nessun uomo è un'isola anche nel senso che chiunque ha bisogno degli altri, in qualche modo, nessuno escluso. Mi pare molto miope – e anche inopportuno e fuorviante – esaurire la solidarietà nel dovere un po' zuccheroso di *essere buoni*.

Ma, comunque sia di quanto sopra, e anche a non volerlo condividere, sta il fatto che se si cerca l'*ubi consistam* del diritto tributario nella bontà (coattiva) non mi pare si faccia molta strada: se ha un fondamento etico il dovere di pagare i tributi, quello di non uccidere, o non rubare, o non stuprare, che fondamento ha?

3. Tanto basta, mi pare, per certificare in modo inequivocabile che l'eccezionale enfasi che sta intorno al *fondamento morale* della fiscalità è, quanto meno, assai sospetta.

Il diritto tributario, insomma, non è più morale del diritto penale o delle regole del *neminem laedere* o *pacta servanda sunt* o *suum cuique tribuere* che stanno alla base delle varie partizioni del diritto civile.

Non solo, venendo al *proprium* della fiscalità: se si considera che i tributi si pagano con la ricchezza (e non con cuoricini, *like* e sospiri amorosi e intenti), viene anche scomodo ipotizzare che misurazioni etiche possano essere il presupposto del tributo.

Eppure, in un ideale percorso che parte dalla casella per cui è doveroso pagare i tributi, perché facendolo si è buoni (non mi stanco di ripeterlo: come non si deve uccidere, se no si è cattivi, e così come si debbono pagare i debiti, se no si è poco seri: nulla da segnalare di diverso per il diritto tributario), un primo salto di binario si compie quando si comincia, invertendo i termini, a parlare, dopo che di *moralità nel pagare il tributo*, di *tributi morali*: il cui presupposto è il fatto che uno si è comportato male (o meno bene di altri).

Può sembrare un discorso astratto e iperuranico ma non lo è affatto, se non mi inganno.

In un senso debole di *ethos*, innanzitutto, si assiste a un proliferare di (ipotesi di) tributi destinati a colpire non ricchezze, ma comportamenti *giudicati male*. Qualche esempio: l'indeducibilità dei costi inerenti le attività illecite (chi spaccia droga guadagna lo stesso in uno stato proibizionista o.. *debosciato*, la maggiore tassazione nel primo ha funzioni etico-punitive, non certo una giustificazione fiscale: il che non vuol dire stare coi cattivi, ma saper distinguere le pere dalle mele). O, ancora, le accise sui prodotti inquinanti, i tributi sulle bevande gassate, i prodotti grassi, non *green*, ecc. Anche per questi si evoca una funzione di *orientamento verso il bene* dei comportamenti, che è estranea, apparentemente, ai fondamenti della fiscalità (100 euro guadagnati vendendo plastica valgono quanto 100 euro guadagnati vendendo *tofu*). È ben vero che queste ipotesi potrebbero anche giustificarsi in modo coerente con la

logica del diritto tributario, se si assumesse, per esempio, che chi inquina consuma un bene pubblico (l'ambiente) e, quindi, deve remunerare la comunità, ma queste giustificazioni teoriche (i tributi si pagano perché ci si avvantaggia dei servizi) per quanto solide, al momento sono molto poco *sexy* e si preferisce evocare il seducentissimo e perverso fondamento etico. O, ancora, per terminare gli esempi, la vicenda del diniego di detrazione IVA per l'acquirente che non abbia *sorvegliato* la correttezza fiscale del fornitore: è palese che il cliente ha già pagato l'iva e non consentire di detrarla significa *punirlo*.

4. Queste sovrapposizioni di piani possono apparire tollerabili, ragionando in termini sostanziali, come disinvolti sceriffi: tutto sommato, se sono idonee a ottenere il risultato (che non si commettano delitti, che si rispetti l'ambiente, che i fornitori versino l'iva) si potrebbe dire che sono approvabili: *non importa il colore del gatto, basta che pigli i topo*, diceva Confucio.

Ci sono però almeno due ragioni che le rendono assai pericolose, con buona pace dei Gatti di Confucio.

La prima è culturale e di sistema: la perdita della sensibilità giuridica, che consiglia di distinguere tra istituti e *rationes* sottostanti in modo limpido e ordinato. Una cosa è punire, per la cui funzione sono previste le sanzioni, un'altra tassare, cui servono i tributi. Confondere gli istituti non è solo *disordinato*, ma *molto pericoloso*, perché le regole che presidiano i diversi campi sono diverse e slittare da uno all'altro può far perdere di vista principi e diritti fondamentali (e può essere anche il frutto di una operazione maliziosa o deliberatamente non democratica).

La seconda è giuspolitica: alcune di queste situazioni (e altre che vedremo oltre) sono sintomi della *crisi dello Stato*, il *liquefarsi* della sua funzione cardinale, guardiana e di garanzia: ipotizzare un *tributo punitivo* è spesso la certificazione di un fallimento a monte. Per limitarsi all'esempio più semplice: far pagare due volte l'iva al cliente significa mettere in mano a lui il cerino dell'inefficienza dei controlli pubblici sul fornitore, sostanzialmente esternalizzandoli. Giuspolitica e, forse, persino paradossalmente etica: far scontare ad altri il prezzo della propria inefficienza è morale? Ezio Vanoni, che non mi stanco di citare, nel 1954 scriveva che lo Stato può chiedere ai cittadini solo dopo aver svolto esemplarmente i suoi compiti, e l'ammonimento sembra particolarmente attuale.

E, ancora, enfatizzare l'obbligo di pagare i tributi come fatto morale, una sorta di postulato kantiano (cosa che si è detto essere condivisibile, ma nel suo campo), non è che, nella bassa contingenza dell'Italia di oggi, sarà anche un modo per distogliere (o una causa che allontana) l'interesse e l'attenzione a come è gestita la spesa pubblica, dalla moralità degli amministratori della cosa pubblica? A pensar male si fa peccato, ma a volte si azzecca.

5. Ma, se possibile, c'è un ulteriore settore in cui lo slittamento dell'etica produce ancora più danni, ed è quello dell'assetto delle garanzie.

Vale allora la pena di interrogarsi preliminarmente sulle ragioni della costantemente affermata *specialità della materia tributaria*. Tale specialità viene evocata come in una sorta di *mantra* dalle fonti istituzionali più autorevoli. Si pensi, scegliendo fior da fiore, ieri e oggi, all'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, ora abrogato, che sottraeva le norme penali finanziarie dai principi di retroattività della disciplina più favorevole. Ovvero alla giurisprudenza CEDU che tende a sottrarre la materia tributaria addirittura dalla applicazione della clausola del giusto processo (Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia). O, ancora, alla giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana che, talvolta, ha ritenuto preminente l'interesse finanziario (al pareggio di bilancio) rispetto alla applicazione del giusto tributo (Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10, su cui Marcheselli-Ronco, "*L'incostituzionalità differita della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di "teratogenesi" giuridica*", in Consulta Online, 2015, fasc. III). O per finire, alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea 8 settembre 2015 in causa C-105/14, Taricco, sulla preminenza della tutela degli interessi finanziari sul diritto a un processo non irragionevolmente lungo.

Consapevole della portata *forte* di questa mia statuizione, mi sembra che tale specialità, che molti salmodiano col cuore levato al cielo, sia priva di fondamento, per chi approcci al tema senza pregiudizio e riesaminandolo *funditus*.

Poiché mi piace parlare di cose concrete, gli indizi di tale specialità si individuano, ad esempio, nello statuto delle garanzie delle sanzioni tributarie, e su queste ci concentreremo per ragioni di sintesi, individuandolo come *caso pilota*, ma la stessa impostazione riteniamo dovrebbe valere per la riflessione su altri aspetti procedurali e formali, quali, ad esempio, la portata della garanzia del *giusto procedimento amministrativo* o del *giusto processo giurisdizionale* (su quest'ultimo dovendosi immediatamente notare la estrema modernità dell'art. 111 Cost. che non introduce alcuna menomazione al processo in cose tributarie).

La domanda è allora, depurata di tutti gli orpelli, molto semplice: esiste una ragione per cui l'indagato o accusato di violazioni fiscali dovrebbe avere garanzie diverse/inferiori all'indagato o accusato di altre violazioni?

Come si rilevava sopra, un ampio coro di fonti istituzionali risponde positivamente.

Quando però ci si cali a cercare il fondamento di tale specialità, l'armonia di tale coro, a nostro modestissimo avviso si disperde e confonde progressivamente in una sorta di *rumore bianco*, sgradevolissimo.

A ben vedere, due sono le giustificazioni, sia in astratto, sia nel concreto delle motivazioni evocate.

La prima si rifà alla natura *autoritaria e sovrana* del potere di imporre i tributi. In modo molto franco, ciò equivale a dire che chi disobbedisce al sovrano che pretende l'imposta, merita meno garanzie di chi disubbidisca ad altri precetti. Questa è, esattamente, la giustificazione storicamente evocata dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo per sottrarre, tendenzialmente, il processo tributario, dalla garanzia del giusto processo. La già citata Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia afferma pianamente che il potere di imporre tributi rientra nel nocciolo duro delle prerogative del potere sovrano, e, pertanto, non dovrebbe rispondere delle sue azioni in un processo giusto. Si tratta di una affermazione cospicuamente erosa sotto molteplici profili che non è qui luogo ad approfondire, ma tuttora ferma nel suo nucleo centrale.

La seconda, più morbidamente, sposta la questione sul piano *funzionale e assiologico* e assume che il fondamento sarebbe nel fatto che pagare i tributi corrisponde a un *dovere fondamentale di solidarietà*, (eccolo che torna prepotentemente sulla scena!) costituente uno dei pilastri della appartenenza a una collettività.

A ben vedere, la prima affermazione costituisce una sorta di postulato indimostrabile, rispetto al quale pare possibile solo una *condivisione ideologica*, ma non un vero e proprio argomentare giuridico. Almeno personalmente (ma riteniamo di esprimere considerazioni ampiamente condivise della attuale cultura giuspolitica) non riteniamo (più) adeguato al concetto di Stato democratico e di Stato moderno, un concetto di *supremazia* che si spinga fino allo sganciamento del potere pubblico dalle garanzie fondamentali. Il connotato autoritativo del potere pubblico sta nella sua possibilità di farsi giustizia da sé medesimo, nel poter modificare unilateralmente le posizioni giuridiche altrui ma non (più) nell'affrancamento dai controlli o nella asserita speciale odiosità delle lesione delle prerogative sovrane, nella permanenza, insomma, del concetto di *lesa maestà* (che appare l'unica possibile giustificazione per ritenere che disubbidire al sovrano che impone i tributi sia peggio che, per esempio, uccidere i propri simili, per fare il primo esempio – provocatorio quanto si vuole, ma logicamente rigoroso – che viene alla mente). Dal punto di vista sociologico e semiserio, qualche traccia di tale atteggiamento si rileva talora, semmai, nel gioco del calcio, ove l'insulto all'arbitro tende ad essere valutato più severamente che condotte fraudolente (la simulazione) o violente, ma, fuor di celia, tale assetto non trova più riconoscimento giuridico.

Più interessante ed elegante, sul piano giuridico, ci pare la seconda possibile giustificazione: la differenza starebbe sul piano *valoriale e sostanziale*: il tributo sarebbe *più importante* assiologicamente, perché costituisce la realizzazione di un valore fondamentale, la solidarietà. In effetti, sul carattere di dovere fondamentale del pagamento del tributo, nel quadro degli articoli 2 e 53 Cost., non sembra sia necessario dire nulla, lo stiamo ripetendo dall'inizio.

L'assunto è, però, un altro, e cioè la *primazia* di tale interesse rispetto agli altri affidati alla pubblica cura, che è cosa assai diversa.

Tale premessa non è, a ben vedere, così indiscutibile: riflettere su quanto il tributo poggi effettivamente sul dovere di solidarietà e sia *in se* strumento di attuazione del principio di uguaglianza formale e sostanziale e su quanto si dovrebbe valorizzare (congiuntamente o alternativamente), da un lato, il profilo della erogazione della spesa pubblica e del relativo controllo e dall'altro, il *beneficio* ottenuto dai consociati grazie al tributo e alla spesa, condurrebbe troppo lontano dall'oggetto delle presenti considerazioni. Ciò non toglie che riflessioni in quella direzione sarebbero un tema di altrettante bruciante attualità, che prima o poi i *giuristi di buona volontà* dovrebbero affrontare.

In ogni caso, anche a condividere la premessa, non sembra proprio che si possa giustificare la conclusione che si pretende di giustificare (il diritto tributario merita garanzie diverse e minori).

A ben vedere, anzi, si tratta, di nuovo, di una premessa non solo indimostrabile, ma che lascia – eufemisticamente – alquanto perplessi. Siamo sicuri che l'interesse a reperire gli strumenti di pubblica finanza sia *potiore* rispetto a quelli tipici del diritto penale (generale)? Forse che evitare che siano evase le imposte è più importante e impellente (corrisponde a valori di peso maggiore) che, per citare i primi esempi che vengono in mente, evitare che vengano commessi abusi sessuali sui bambini, uccisi i propri simili, commessi atti di terrorismo? Eppure di questo si tratta: la tesi è che il diritto tributario meriterebbe meno garanzie perché soddisfattivo di interessi pubblici più importanti.

Ma non basta, assumiamo pure, per completezza dialettica, che sia così, e che l'interesse finanziario dello Stato sia superiore a tutti gli altri interessi e funzioni pubbliche. Ebbene, ne scaturirebbe la conclusione che l'assetto delle garanzie procedurali potrebbe essere diverso (e inferiore)?

Non pare proprio.

Se l'obiettivo di far pagare i tributi è il più importante, ebbene, gli si dedichino gli strumenti più efficienti, si prevedano i doveri di collaborazione più pregnanti, si applichino le sanzioni più severe. Ma da nessuna di queste cose scaturisce – mai – per via di logica giuridica, che le garanzie e i controlli dovrebbero essere inferiori. Perché mai la gravità della imputazione (o l'importanza dell'interesse tutelato) dovrebbe essere inversamente proporzionale alle garanzie relative al suo accertamento? Dove starebbe il nesso logico? Se non ci si inganna, si tratta dello stesso errore logico, per trascinamento concettuale o slittamento dei confini delle nozioni, per così dire, della Corte Edu già citata, quando essa, premesso che lo Stato avrebbe la possibilità di effettuare discrezionalmente le proprie scelte di politica fiscale (a livello legislativo), ne desume che, una volta effettuate (discrezionalmente) tali scelte, il rispetto di esse da parte della pubblica amministrazione (nella attuazione amministrativa) dovrebbe essere anche sganciato dal controllo giurisdizionale nel giusto processo. Perché mai il fatto che una scelta sia discrezionale dovrebbe implicare che l'*attuazione* di essa potrebbe essere arbitraria (e non soggetta a un giusto processo)?

Appare evidente l'errore logico e la sovrapposizione di piani distinti che non si implicano assolutamente.

Forse che la ragione, non detta, di tali impostazioni è nel ritenere che le garanzie procedurali siano un *ostacolo* alla realizzazione dei valori sostanziali?

Ciò è in primo luogo assurdo, dannoso e illogico come buttare via il bambino perché l'acqua in cui fa il bagnetto era sporca. È elementare osservare, infatti, che, ove le garanzie si traducano effettivamente in aggravati procedurali sproporzionati esse, all'estremo opposto, andrebbero eliminate ovunque. Delle due l'una, insomma o esse sono proporzionate ed essenziali, e allora devono valere anche in materia tributaria, ovvero non lo sono, e allora non debbono valere da nessuna parte, ma non per una specialità della materia.

Ciò non è, poi, sperimentalmente vero, ma è vero il contrario: lo Stato di diritto non rinuncia alle garanzie neppure quando reprime i crimini più efferati, come la luminosa tradizione giuridica italiana insegna.

E, poi, ciò sarebbe proprio brutto: dire che le regole ostacolano gli interessi significa uccidere il diritto (sul punto si vedano le belle pagine di Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti della am-*

ministrazione finanziaria, Padova, 2015, in particolare 156 e ss.) e se quella è la destinazione del treno del diritto tributario italiano, io voglio scendere.

IL PUNTO SU...

Sostituzione tributaria ed estensione degli effetti del condono

ANDREA FEDELE

La Sezione tributaria della Cassazione ha affrontato (ord. n. 6854/2021), con elaborata ed approfondita disamina, il tema dell'estensione al sostituito degli effetti del condono cui ha aderito il sostituto.

Lasciando a più approfonditi interventi ogni considerazione sulle interessanti aperture della Corte in tema di intervento adesivo dipendente, vorrei qui limitarmi ad alcune considerazioni circa le criticità, in termini di diritto tributario sostanziale, che emergono ad una prima lettura dei punti da 7 a 17 della motivazione.

Sembra infatti evidente che la Corte abbia elaborato gli argomenti decisivi a favore dell'estensione al sostituito degli effetti del condono ottenuto dal sostituto esclusivamente sulla base dell'adesione alle tesi che vogliono il sostituito necessariamente obbligato al pagamento dell'imposta, in solido con il sostituto. Ne consegue l'affermazione, coerente con le più recenti disposizioni in materia, che il condono opera anche per i coobbligati non aderenti.

Il pregiudizio a favore della coobbligazione del sostituito si manifesta sin dal punto 7.1 della motivazione: le Sezioni unite hanno di recente (n. 10370/2019) abbandonato un risalente orientamento, riconoscendo che il sostituito non è obbligato al pagamento della ritenuta in solido con il sostituto se quest'ultimo l'ha effettuata; ebbene, questo orientamento viene correttamente riportato, ma prospettandolo come eccezione ("solo nel caso...non si verifica") all'opposta regola, che verrebbe così ad assumere valore di principio (dimodoché il "sostituito" si trasformerebbe in "responsabile d'imposta").

Personalmente, ritengo invece che l'unico dato testuale in materia, l'art. 35 D.P.R. n. 602/1973, deponga per l'inesistenza del regime della coobbligazione (cfr., ampiamente, FEDELE A., *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, in Riv. dir. trib., 2016, I, 555 ss.); invero, al successivo punto 12.1 della motivazione, laddove risulta necessario, nell'ottica della decisione, affermare la sussistenza della coobbligazione del sostituito, si riconosce, opinabilmente, che l'estensione della regola di cui al medesimo art. 35 alla ritenuta d'acconto è effettuata per "*condivisione di parte della dottrina ... anche in assenza di una norma espressa*" (ma, direi, facendo violenza al testo della disposizione).

Tuttavia la logica s'impone: il sostituito non è sempre e necessariamente coobbligato con il sostituto, anzi, si riconosce che tale solidarietà non sussiste "*ab origine...ma sorge solo nella fase successiva e patologica*" (quando cioè coesistono la mancata effettuazione della ritenuta e l'inadempimento del sostituto).

Dunque principio generale è l'inesistenza dell'obbligazione solidale del sostituito, che sorge, in virtù di puntuale norma derogante, solo nel caso di ritenuta d'imposta ed al verificarsi di ulteriori specifici eventi; di questi ultimi, inoltre, il mancato esercizio della ritenuta potrebbe successivamente essere neutralizzato (secondo un'interpretazione che si richiama al divieto di doppia imposizione) dalla c.d. "rivalsa tardiva" del sostituto, sempre che la si ritenga ammissibile, ed in tal caso il sostituito potrebbe poi far valere, se nei termini, la (sopravvenuta?) inesistenza della sua obbligazione mediante ricorso contro l'iscrizione a ruolo.

La controversia decisa riguardava, peraltro, un caso di ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, quindi, sulla base dell'inequivocabile dato testuale, il problema dell'obbligazione solidale del sostituito non si doveva neppure porre.

La Cassazione, in virtù della suaccennata, opinabile, estensione applicativa dell'art. 35 D.P.R. n. 602/1973, ha invece deciso sul presupposto della sussistenza di tale obbligazione.

Vanno allora chiarite, facendo riferimento alle sole ipotesi di sostituzione per ritenuta alla fonte, le difficoltà operative e le incongruenze logiche derivanti da questa impostazione, soprattutto con riguardo all'individuazione degli effetti dell'adempimento o delle altre vicende che estinguono o modificano le obbligazioni del sostituto o del sostituito.

Mi riferisco, ovviamente, alle sole ipotesi in cui non sia stata effettuata la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto. Sembra ormai pacifico, infatti, e su ciò concorda, da ultimo, la succitata giurisprudenza della Cassazione, che l'effettuazione della ritenuta comporti per il percettore l'acquisto della facoltà di "scomputare" dal saldo di imposta dovuto l'importo della ritenuta (art. 22, c. 1, TUIR), consentendogli così di imputare il prelievo anticipatamente subito al concorso alle pubbliche spese effettivamente posto a suo carico dalla legge. La facoltà di "scomputo" è incompatibile con il regime delle obbligazioni solidali, nel quale l'adempimento di uno dei coobbligati libera tutti gli altri. La legge espressamente prevede la possibilità che lo scomputo sia operato dall'imposta relativa ad un periodo diverso da quello cui è imputata la componente reddituale soggetta a ritenuta (art. 22, c. 1, ultima parte, TUIR) ed è questo che, ovviamente, avviene anche nell'unico caso in cui è espressamente consentito al sostituito di far valere nei confronti del fisco l'avvenuto pagamento, da parte del sostituto, della somma corrispondente alla ritenuta (art. 67, c. 2, D.P.R. n. 600/1973, che subordina però lo "scomputo" ad un "pagamento a titolo definitivo a seguito di accertamento").

La ragione di questa scelta legislativa è evidente: a differenza di quanto avviene in caso di ritenuta a titolo d'imposta, non vi è necessaria corrispondenza tra l'importo della ritenuta che il sostituto è obbligato ad eseguire e la somma che il sostituito sarà obbligato a versare a saldo della propria dichiarazione dei redditi od a seguito di accertamento; anzi, in linea teorica non si dovrebbe neppure distinguere, nell'ambito di quest'ultima somma, una parte dell'imposta complessiva dovuta dal contribuente riferibile alla componente reddituale assoggettata a ritenuta (al limite, tale parte potrebbe anche non sussistere affatto; si pensi alle ritenute su compensi professionali o, nei casi in cui sono eccezionalmente previste, su ricavi d'impresa). Il ricorso alla tecnica dello "scomputo", con attribuzione al sostituito di facoltà analoghe a quelle che derivano dal riconoscimento di certi crediti d'imposta, risolve il problema, ma risulta incompatibile proprio con l'estinzione di tutte le posizioni debitorie per effetto dell'adempimento di uno solo dei debitori, che è tipico della coobbligazione solidale. Nel caso di ritenuta a titolo di acconto non effettuata dall'erogante l'adempimento sia del sostituto che del sostituito alle proprie obbligazioni nei confronti del fisco non determina, in linea di principio, alcun effetto su quelle dell'altro. Nell'unico caso in cui ha inteso dare rilievo al pagamento da parte del sostituto, il legislatore ha invero scelto la via dello "scomputo", non quella dell'estinzione, anche solo parziale, dell'obbligazione del sostituito.

Ferma restando l'irrelevanza dell'adempimento del sostituito rispetto alla sussistenza dell'obbligazione del sostituto, il tentativo di estendere anche al sostituito gli effetti del condono cui ha aderito il sostituto (e forse anche di altre forme di determinazione concordata del tributo, come l'adesione, anch'esse condizionate negli effetti al pagamento), può trovare fondamento nell'esigenza di dare più sicura ed immediata attuazione al divieto di doppia imposizione, ma si risolve in proposta di interpretazione analogica dell'art. 67, c. 2, D.P.R. n. 600/1973, con conseguente applicazione dello "scomputo", non nella pretesa estinzione (ed in quale misura?) dell'obbligazione del sostituito. Se poi l'imposta dovuta da quest'ultimo nel periodo in cui il condono del sostituto si è perfezionato non risultasse "capiente", si potrebbe pensare ad un'estensione analogica dell'art. 38, c. 2, D.P.R. n. 602/1973.

IL PUNTO SU...

Sulla compatibilità delle qualifiche di “soggetto passivo” del tributo e di agente della riscossione

ANDREA FEDELE

Le Sezioni unite penali della Cassazione, con sentenza n. 6087/2021, hanno risolto un conflitto di giurisprudenza affermando il seguente principio: *“Integra il reato di peculato la condotta del gestore o dell’esercente degli apparecchi da gioco leciti di cui all’art. 110, sesto e settimo comma, TULPS, che si impossessi dei proventi del gioco, anche per la parte destinata al pagamento del PREU, non versandoli al concessionario competente”*.

Il prelievo erariale unico (PREU), spettante all’amministrazione autonoma dei Monopoli di stato (AAMS – oggi ADM) costituisce “entrata tributaria statale” (Corte Cost. n. 334/2006) ed è dovuto dal soggetto (concessionario) al quale è stato rilasciato il nulla osta all’esercizio del gioco mediante l’utilizzazione di apparecchi “autosufficienti” (tipo *slot – machine* ; artt. 39, c. 13, e 13 *bis* D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni, dalla L. 30 novembre 2003, n. 326, e con le modifiche di cui all’art. 1, c. 81, L. 27 dicembre 2006, n. 296) definito, nelle disposizioni suddette, “soggetto passivo”, nonché dai terzi incaricati della raccolta (gestori ed esercenti) “solidalmente responsabili” con il soggetto passivo (art. 39 *sexies* del citato D.L. n. 269/2003). Delle somme costituenti il PREU è prevista, come afferma la stessa Corte, la riscossione mediante ruolo.

Il ricorso ad apparecchiature “autosufficienti” inserite in una rete telematica che consente il controllo diretto in tempo reale di ogni loro utilizzazione comporta, per il giocatore, l’immediato trasferimento del denaro introdotto nella macchina; si tratta quindi di stabilire a chi appartenga la parte del denaro stesso (comprensiva di canone di concessione, PREU, aggio del concessionario, residuo da ripartire fra concessionari, gestori ed esercenti) che, al netto delle vincite erogate, rimane nell’apparecchiatura e viene “scassettato” dal gestore o dall’esercente.

La tesi dominante, sostenuta dalla giurisprudenza della Corte dei conti (ad es., n. 1086/2014), della Cassazione civile (ad es., SS.UU. n. 14697/2019) e dalla maggioranza delle precedenti pronunzie della Cassazione penale (ad es., nn. 49070/2017 e 4937/2019) e qui confermata dalle Sezioni unite penali, afferma che tali somme sono *ab origine* (quindi sin dall’inserimento del denaro nella *slot – machine*) “denaro pubblico”, cosicché concessionari, gestori ed esercenti sono soggetti al rigoroso regime previsto per gli agenti contabili e la mancata consegna o l’appropriazione, anche parziale, delle somme stesse dà luogo a responsabilità contabile e può integrare il reato di peculato.

La tesi minoritaria, accolta dalla sentenza della Sez. sesta penale che ha dato luogo al contrasto giurisprudenziale (n. 21328/2018) ritiene invece che le somme in questione spettino in proprietà al concessionario, obbligato, in solido con gestori ed esercenti, a pagare all’AAMS (oltre al canone di concessione) il PREU, cosicché il mancato versamento costituisce inadempimento di un’obbligazione tributaria, come tale sanzionato, ma non appropriazione di denaro pubblico, e ciò esclude l’integrazione del reato di peculato.

Secondo la tesi dominante il PREU è un'imposta di consumo il cui soggetto passivo è il giocatore. In realtà le Sezioni unite definiscono il giocatore "contribuente di fatto" e l'esercente "contribuente di diritto", ma l'unico senso attribuibile a quest'ultima espressione è quello che l'equipara a "sostituto d'imposta" ed anche il riferimento a questa figura soggettiva implicherebbe la disponibilità, da parte sua, di denaro proprio. D'altronde, il particolare meccanismo di attuazione di questo tributo, incentrato sull'anticipazione, per automatico, della prestazione del giocatore (il cui concorso alle pubbliche spese è determinato dall'alterazione, rispetto alla pari, delle probabilità di vincita), consentirebbe di identificare il soggetto passivo nel giocatore stesso, pur in assenza di una sua obbligazione avente ad oggetto una prestazione pecuniaria.

La tesi minoritaria configura invece il PREU come tributo sui "ricavi" dell'impresa gestita dal concessionario, che non è, come sembrano erroneamente ritenere le Sezioni unite, imposta sul reddito, ma tributo (forse imposta indiretta) su di un diverso indice di produttività dell'impresa stessa. La struttura dell'istituto corrisponderebbe, in questa prospettiva, a quella dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse (si veda Corte cost. n. 27/2018, in *Giur. Cost.*, 2018, 259, con mia osservazione; nonché CGUE C-788/18, del 26.2.2020, in questa Rivista, 12.3.2020). Soggetto passivo del tributo risulta dunque, secondo questa tesi, il concessionario, mentre gestori ed esercenti, con lui coobbligati in solido, si qualificano, evidentemente, come responsabili d'imposta. Va detto, comunque, che questa configurazione del tributo può anche essere ricondotta al diverso schema dell'imposizione sui consumi, di origine eurocomunitaria, ormai accolto per l'IVA ed esteso alle accise, in cui assume una determinante funzione strutturale la "neutralità" per gli operatori economici, avvicinandoli alla figura del sostituto d'imposta, fermo restando che anch'essi sarebbero tenuti al pagamento dell'imposta con proprie disponibilità finanziarie.

Comunque, la struttura assunta, proprio in virtù delle norme succitate, dal tributo qui considerato lo distingue nettamente da altri istituti tributari, come il gioco del lotto, il cui richiamo nel contesto della motivazione non ha quindi valore argomentativo.

La tesi dominante assume a fondamento normativo i tratti pubblicistici dell'attività di concessionari, gestori ed esercenti, ma, quanto all'appartenenza delle somme "scassettate", è carente di supporto testuale e si risolve nella reiterata affermazione della loro spettanza alla "mano pubblica". La tesi minoritaria poggia invece esclusivamente sul dato testuale risultante dai succitati artt. 39, c. 13 e 13 *bis*, nonché 39 *sexies* D.L. n.269/2003: essendo pacifico che il PREU è un tributo, cioè un istituto che attua il concorso dei contribuenti alle pubbliche spese mediante decurtazione del loro patrimonio, l'individuazione del soggetto passivo implica anche l'individuazione del patrimonio, ovviamente diverso da quello dell'ente impositore, che subisce il prelievo; analogamente, anche sostituti e responsabili d'imposta, in quanto obbligati al pagamento del tributo, sia pure con modalità di recupero, anteriori o successive, corrispondono denaro "proprio". Insomma, se coloro che "maneggiano" le somme corrispondenti all'importo del PREU sono soggetti passivi, sostituti o responsabili, tali somme non sono ancora "in mano pubblica"; la contraria affermazione, comune a tutta la giurisprudenza dominante, è in palese contrasto con le norme succitate e con la disciplina della riscossione a mezzo ruolo applicabile al PREU. Si tratta d'altronde del medesimo argomento di recente utilizzato per escludere, a decorrere dalla loro qualificazione come responsabili per l'imposta di soggiorno (art. 180, c. 4, D.L. n. 34/2020, convertito in L. n. 77/2020), la sussistenza del peculato in caso di mancato versamento, da parte dei gestori delle strutture alberghiere e ricettive, dell'imposta stessa (Cass. Sez. sesta penale n. 30227/2020).

Le sentenze che qualificano concessionari, gestori ed esercenti come agenti contabili, soggetti, in caso di mancato versamento, alla relativa responsabilità amministrativa ed all'eventuale condanna per peculato, si limitano ad obiettare che la qualificazione legislativa del PREU come tributo e dei medesimi come soggetti passivi e responsabili "opera limitatamente al rapporto di natura tributaria" e non è

incompatibile con l'affermazione della originaria natura pubblica del denaro "scassettato". Si tratta però di proposizioni non congruenti. Il diritto tributario non è fonte di qualificazioni estranee alla dinamica dei rapporti patrimoniali, né esprime definizioni rilevanti solo in una dimensione "diversa" da quella in cui concretamente si svolgono le relazioni sociali. Le norme tributarie disciplinano proprio la vicenda giuridica che determina l'acquisizione alla "mano pubblica" del gettito dei tributi, tramite la nascita e l'estinzione di obbligazioni pecuniarie ovvero in diverse sequenze di effetti. Spetta al legislatore la scelta fra le diverse opzioni e quando essa si esprime in modo chiaro non ha senso obiettare che essa rileva "solo limitatamente al rapporto di natura tributaria", che non costituisce una dimensione metafisica, estranea alla concreta attuazione delle relative attribuzioni patrimoniali, ma ne sintetizza disciplina giuridica ed effetti.

Sembra quindi evidente che le Sezioni unite, nel rispetto delle scelte legislative, avrebbero dovuto scegliere proprio la tesi minoritaria.

Certo, il regime cui sono sottoposti gli agenti contabili offre maggiore sicurezza dei controlli, efficacia degli strumenti di recupero, severità delle sanzioni, ma, come si è detto, le scelte in merito (sulle quali dovrebbe auspicabilmente incidere anche l'esigenza di un equilibrato rapporto fra dimensione dell'attività pubblica ed ambito di esercizio dell'autonomia privata) spettano al legislatore e non possono essere totalmente superate in via interpretativa, neppure dalle decisioni degli organi giurisdizionali di vertice. Al limite, si potrebbe forse prospettare un'eccezione di illegittimità costituzionale per incongruenza della già citata disciplina tributaria rispetto alla complessiva regolamentazione di queste forme di gioco lecito, ma l'esito innanzi alla Corte costituzionale sarebbe per lo meno dubbio.

Cashback e illusorio recupero dell'evasione fiscale tramite incentivi all'uso di moneta elettronica

GIUSEPPE INGRAO – RAFFAELLO LUPI

Il prevedibile entusiasmo popolare verso il *cashback*. – Ampia attenzione si è sviluppata intorno alla nuova misura con cui si premiano i soggetti che effettuano acquisti utilizzando strumenti tracciabili di pagamento, quali bancomat, carte di credito ed *app*, riconoscendogli un rimborso pari al 10% delle somme spese, fino ad un massimo di 15 euro per operazione e di 150 euro per semestre. La misura, istituita con la legge 27/12/2019, n. 160 (art. 1 commi 288-290), è stata avviata dal Decreto ministeriale del 24/11/2020, n.156, nel mese di dicembre 2020 in modo sperimentale, ed è operativa da gennaio del 2021 per tre semestri (sino al giugno 2022).

Anche se il *cash back* può essere comunicato politicamente come una misura di sostegno dei consumi, si tratta in effetti di uno strumento che aspira a ostacolare l'evasione fiscale conseguente alla omessa registrazione degli incassi da parte di piccoli commercianti e artigiani. Le motivazioni sono abbastanza intuitive. Il pagamento con moneta elettronica lascia traccia sul conto corrente del beneficiario e quindi lo induce ad emettere la fattura o lo scontrino, sul quale lo Stato incamera l'Iva, le imposte sui redditi e l'Irap. Con riguardo alle operazioni di importo inferiore a quello fissato per il divieto di uso del contante (in atto € 2.000), si è pensato, quindi, di scoraggiarne l'uso prevedendo la concessione di un "rimborso" a favore del consumatore che sceglie di avvalersi di pagamenti elettronici. Nella prospettiva del contrasto all'evasione, il *cashback* farebbe così "sistema" con il provvedimento che vieta l'utilizzo del contante per le operazioni economiche superiori ad un determinato valore.

La misura di cui ci occupiamo è politicamente molto meno imbarazzante (sul piano del consenso elettorale una misura premiale è indubbiamente più accattivante rispetto ad una "punitiva"), e tecnicamente più gestibile, rispetto alla proposta di istituire una tassa sul contante ventilata in passato e non più riproposta (si veda GABBANELLI M. – MOLINARO G. – LUPI R. – STEVANATO D., *Pericolosità sociale del contante e sua tassazione in chiave preventiva*, in *Dialoghi Tributari*, 1/2012, p. 11). Ci sono, così, tutte le premesse per assistere ad una netta impennata del numero e del valore delle transazioni regolate con carte di credito, bancomat ed *app*.

Posto che l'idea ha avuto un notevole successo presso la popolazione (come si è intuito da subito visto gli immediati milioni di *download* della *app IO* che gestisce il rimborso), dobbiamo innanzitutto chiederci quali siano le ragioni della "corsa" a dotarsi di tutti gli strumenti tecnici necessari per accaparrarsi il beneficio; corsa che ha addirittura anticipato la fitta campagna di comunicazione lanciata dal Governo, incentrata sul messaggio "*Usa carte e app di pagamento. Guadagni, vinci e cambi il Paese*". Non crediamo possa contestarsi che la spinta non viene di certo dall'intenzione da parte della popolazione di attivarsi prontamente con questa nuova "abitudine" per tutelare gli interessi erariali; essa è piuttosto riconducibile alla volontà egoistica di incamerare un bonus ragguardevole, soprattutto per i milioni di contribuenti che dichiarano redditi bassi; scarso rilievo assume, pertanto, la valutazione circa la possibilità che il pagamento con moneta elettronica possa "cambiare il Paese".

Se si concorda con quanto detto, la prima conclusione da trarre a proposito del *cashback* è che lo spirito solidaristico non solo stenta a indurre i contribuenti all'adempimento dei propri doveri tributari, ma anche ha scarso rilievo per stimolare l'adempimento dei soggetti con cui si entra in contatto a qualsiasi livello.

Elevato costo del *cashback* a fronte della diminuzione di evasione di piccoli commercianti e artigiani per incassi in moneta elettronica. – Ciò posto, occorre verificare se il *cashback* determini un vantaggio per le casse erariali in termini di incremento delle entrate tributarie, al netto della spesa che determina. È una verifica che andrebbe fatta anche per misure antievasione analoghe ormai in vigore da tempo, come ad esempio il riconoscimento delle detrazioni sulle spese per ristrutturazioni, nate appunto con la logica di introdurre un conflitto di interessi tra imprenditore e proprietario dell'immobile, finalizzato ad assicurare l'emissione della fattura (anche se nel tempo queste detrazioni hanno assunto l'ulteriore funzione di sostegno del settore dell'edilizia).

Nel caso del *cashback*, si realizza un conflitto tra l'esercente, che preferisce il contante per non emettere il documento fiscale, e l'acquirente, che vuole sfruttare il ristoro erariale, peraltro senza che emergano i noti problemi dei c.d. incapienti, cioè di coloro che sono privi imponenti in grado di assorbire la detrazione.

Orbene, la sussistenza di un beneficio per i conti pubblici dipende dall'emersione incrementale di ricavi rispetto a quelli che sarebbero stati comunque registrati dall'insieme di aziende e professionisti interessati alla misura analizzata. Sotto questo profilo, il bilancio è destinato ad essere negativo. Il ristoro di Stato viene concesso per qualsiasi pagamento con moneta elettronica anche presso circuiti di grande distribuzione dove i corrispettivi incassati sarebbero stati comunque registrati, in quanto diretti a strutture organizzate in modo pluripersonale. Rileva poi la circostanza che nel programma *cashback* sono incluse, in modo discutibile, anche le spese per utenze, per trasporti ferroviari, etc., purché pagate secondo le predette modalità. Ma vi è di più. Sembrerebbero paradossalmente rientrare nel campo di applicazione del rimborso pure gli acquisti regolati con moneta elettronica di beni e di servizi per i quali spetta la detrazione Irpef del 19%, in quanto né la normativa sul *cashback* (legge e decreto attuativo), né le indicazioni operative fornite sul sito di riferimento <https://io.italia.it/cashback/faq/> contengono espresse esclusioni.

Ed allora, muovendo da queste premesse può da subito affermarsi che l'eventuale maggior gettito emerso presso piccoli commercianti e artigiani sarà ben poca cosa rispetto all'enorme ammontare di *cashback* concesso a chi paga con carte di credito e bancomat presso la grande distribuzione ed altri circuiti dove, come rilevato, mancano i presupposti per la mancata registrazione dei corrispettivi.

I condizionamenti esistenti per il rimborso sul singolo acquisto e sul loro valore complessivo nel semestre rendono palese, per chi è "affezionato" al contante, la facilità di raggiungere l'obiettivo di *cashback* limitandosi a fare acquisti ad esempio al supermercato, continuando a pagare in contanti nei piccoli negozi a conduzione familiare, e presso artigiani per riparazioni domestiche, su veicoli, per servizi alla persona etc. Il dispendio di risorse pubbliche connesso al ristoro appare, pertanto, un multiplo, rispetto all'emersione di maggiori basi imponibili, anche presso quei soggetti maggiormente a rischio di occultamento dei corrispettivi.

I piccoli commercianti e gli artigiani, almeno se svolgono l'attività avvalendosi di una sede fissa, come è noto, dichiarano già oggi un "minimo sindacale" apprezzabile, parametrato alle dimensioni dell'attività, a prescindere dagli incassi in contanti o con carta. Il *cashback* provocherà su questi soggetti un aumento di ricavi registrati solo quando gli incassi con moneta elettronica saranno superiori a quelli stimabili per ordine di grandezza in base alle caratteristiche dell'attività. Fino a quel momento si provocherà solo uno spostamento, all'interno del suddetto "minimo sindacale" da moneta cartacea a moneta elettronica. Anche in questi settori c'è insomma il rischio che siano registrati fiscalmente più pagamenti con pos e meno pagamenti in contanti, fermo restando il totale delle registrazioni.

Quanto sin qui esposto, può considerarsi ragionevole almeno fino a che i pagamenti ricevuti con moneta elettronica non siano così elevati da rendere inverosimile la rappresentazione di attività che, nel senso comune, comportano consistenti incassi in contanti. L'ammontare dei pagamenti elettronici spingerebbe così ad aumentare i ricavi registrati, rispetto a quelli stimati dal contribuente in base alle carat-

teristiche materiali dell'attività. In questa misura, l'obiettivo di far emergere l'evasione fiscale sarebbe raggiunto, ma ad un costo decisamente sproporzionato per le pubbliche finanze, a causa dell'erogazione del *cashback* anche per una massa di pagamenti elettronici cui non corrisponde per definizione, in capo al percettore, alcuna mancata registrazione degli incassi.

Questa sproporzione è indirettamente confermata dai dati forniti dal Governo e riportati sulla stampa, secondo cui all'8 gennaio sono più di 6 milioni gli iscritti alla piattaforma IO. Ed infatti, ipotizzando che si giunga a breve a circa 10 milioni di cittadini iscritti e che questi matureranno senza difficoltà il diritto alla percezione di € 150 per semestre, il costo per l'erario si potrebbe assestare sui 3 mld di euro annui per gli acquisti effettuati nel 2021, a cui si deve aggiungere la somma di circa 1,500 ml per gli acquisti effettuati nel 2022. D'altra parte l'art. 11 del decreto attuativo n. 156/2020 stanziava risorse complessive per i tre semestri interessati (da gennaio 2021 a giugno 2022) per circa 4 miliardi, prevedendo, inoltre, che qualora tali somme non consentano il pagamento integrale dei rimborsi spettanti, questi ultimi saranno proporzionalmente ridotti. La consapevolezza dell'elevato costo per lo Stato ha indotto, quindi, il legislatore a una prospettiva restrizione dell'incentivo, nel senso che il tetto di 150 euro potrebbe sensibilmente ridursi proprio qualora l'iniziativa abbia un successo oltre le aspettative.

In definitiva, le cifre impegnate dallo Stato sono di assoluto rilievo se comparate all'esiguità del maggior gettito a titolo di Irpef/Ires, Iva e Irap, che, per le suesposte ragioni, consegnerà all'emersione spontanea di imponibili presso le piccole realtà commerciali e artigianali grazie ai pagamenti in moneta elettronica (ancora più esiguo sarà il gettito da accertamento correlato al riscontro di incassi in moneta elettronica e mancata emissione dello scontrino).

Per verificare la fondatezza di quanto da noi sostenuto, occorrerà comunque attendere la pubblicazione del rapporto su "Economia non osservata ed evasione fiscale", redatto annualmente dal Governo in base a quanto previsto dall'art. 10 bis 1 della legge 31/12/2009, n. 196; detto rapporto dovrebbe ipotizzare le maggiori entrate derivanti dall'emersione spontanea di base imponibile conseguenti all'attuazione del programma *cashless*. Le maggiori entrate saranno destinate non come avviene in via ordinaria al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, bensì al Fondo per finanziare il *cashback* e ciò al fine di scongiurare la "limatura" del ristoro agli aventi diritto.

Le ragioni politiche della parificazione tra acquisti presso i circuiti di grande distribuzione e acquisti presso le piccole attività commerciali. – Dobbiamo chiederci a questo punto quali ragioni politiche abbiano determinato la concessione di un *cashback* generalizzato. La sensazione è come se, riflettendo sull'evasione di massa, la politica non avesse il coraggio di dire quello che tutti intuiscono, e cioè che essa riguarda in massima parte la mancata registrazione dei corrispettivi da parte di piccole organizzazioni al dettaglio, artigiani e piccoli commercianti.

È una mancanza di coraggio derivante dall'utilizzazione, nella comunicazione politica, dell'evasione come capro espiatorio per disfunzioni dei pubblici uffici con ragioni ben più complesse. Spiegare queste disfunzioni con la mancanza di risorse finanziarie ("mancano i soldi") a causa dell'evasione, è una comoda scorciatoia per eludere problemi amministrativi molto spinosi.

I limiti di questa chiave di lettura si presentano quando, dopo aver dipinto l'evasore come "nemico del popolo", ci si rende conto che si tratta di milioni di piccoli operatori, la cui criminalizzazione dà un pessimo dividendo politico. Questa è probabilmente la ragione dei diversivi come il mito dei *grandi evasori* oppure le spiegazioni impersonali del fenomeno, come appunto la circolazione del contante.

Nella prospettiva del *cashback* è messo tutto sullo stesso piano, come se pagare una bolletta della luce o comprare una torta in pasticceria presentasse gli stessi rischi di mancata registrazione del corrispettivo. L'unica esclusione è stata per gli acquisti *online* non per difendere il commercio tradizionale, come pure è stato comunicato; il motivo è che solo nel commercio tradizionale è ipotizzabile l'alternativa tra acquisti in contanti e con moneta elettronica, che invece non ha alternative negli acquisti in rete.

La sproporzione per eccesso del *cashback* rispetto all'obiettivo perseguito è stata rilevata anche dalla BCE (si veda la lettera riportata qui <https://www.milanofinanza.it/news/ecco-la-lettera-integrale-della-bce-sui-dubbi-per-il-cashback-202012181509216388>) la quale avrebbe potuto anche far notare che l'istituto spinge a un frazionamento dei pagamenti, anche se effettuati in unica occasione (ad esempio convengono di più tre pagamenti da 200 euro che uno da 600, anche a costo di ripetere le code al centro commerciale).

Spersonalizzazione gestionale come vera ragione della *tax compliance* anche per gli incassi in contanti. – Distorcere la realtà in nome della comunicazione politica ignorando la diversa determinabilità dei presupposti economici d'imposta finisce per impedire di vederla, facendo travisare le vere ragioni dell'adempimento e quelle dell'evasione.

Non è, infatti, il pagamento in moneta elettronica a trattenere dall'evasione, ma la presenza di un'organizzazione amministrativa pluripersonale, dove chi gestisce gli incassi è diverso dal loro beneficiario finale, titolare dell'attività economica. Quest'ultimo, dovendosi servire di terzi per i propri incassi, mette in piedi controlli interni diretti a scongiurare la sottrazione di risorse, di cui poi si giova anche il Fisco per la determinazione delle imposte (vengono quindi registrati anche gli incassi in contanti quando sono conseguiti da grandi organizzazioni amministrative, come nel caso dei supermercati che quando fu inventato lo scontrino a metà del secolo scorso utilizzavano il registratore di cassa *Sweda*, per chi lo ricorda, ben prima che si immaginasse la moneta elettronica). Analoghe considerazioni valgono per gli incassi gestiti da circuiti "solidi" come ad esempio quelli delle filiere di esercizi pubblici coordinati da società informatiche (ad esempio Sisal, Lottomatica, etc.).

Da quest'immagine di affidabilità, per uno strano transfert, si è diffusa nella pubblica opinione l'idea che i consumatori e le banche, variamente messi assieme, possano essere un surrogato degli Uffici amministrativi e dei sostituti di imposta. La realtà ha già mostrato che è un obiettivo illusorio, anche per l'attuale modestissima consapevolezza diffusa sulla determinabilità dei presupposti economici d'imposta, come nucleo essenziale del diritto tributario. Basti pensare che il problema della diversa determinabilità degli imponibili è assente nei più diffusi manuali di diritto tributario. Anche per questo, da decenni, iniziative volte alla rilevabilità contabile dei presupposti di imposta sono svolte senza andare al di là dell'effetto annuncio di una analisi superficiale; ricordiamo che all'obbligo dei libri contabili bollati non corrispondevano meccanismi per informare gli uffici tributari su quanti fogli avesse bollato ciascun contribuente e lo stesso accadeva per le bolle d'accompagnamento, anch'esse prive di quadratura tra bolle acquistate, utilizzate e rimaste in giacenza. Non c'è tempo di soffermarsi qui su analoghi fenomeni riguardanti ricevute fiscali e scontrini, ma se queste possibilità di aggiramento esistevano per adempimenti di mero diritto amministrativo-tributario, è facile immaginare cosa può accadere per la moneta elettronica, che è un fenomeno globale e di mercato.

Era necessario accelerare il passaggio spontaneo alla moneta elettronica con il *cashback*? – Sin qui abbiamo delineato le "ombre" del *cashback*. Volendo, invece, intravedere qualche "luce" è possibile affermare che questa misura determinerà un beneficio futuro alla casse erariali in quanto si sta accelerando un processo spontaneo di passaggio alla moneta elettronica. In sostanza, i modesti effetti positivi del *cashback* si vedranno solo quando esso verrà abolito (giugno 2022), essendosi nel frattempo diffusa l'abitudine ad utilizzare sistematicamente bancomat e carte di credito.

Ed invero, come rilevato, l'utilizzo di questi sistemi di pagamento tracciati indurrà la massa degli operatori economici ad una maggiore credibilità tributaria, in quanto le possibilità di far coesistere moneta elettronica ed evasione richiedono condotte caratterizzate da una certa dose di artificio e di

spregiudicatezza, rispetto alla passiva percezione di incassi in contanti, non registrati, nella quale anche i consulenti tributari, che non hanno nulla da guadagnarci, eviteranno di essere coinvolti.

Grazie al *cashback* allora si potrà ridurre la massa di contante in circolazione, in quanto chi viene pagato con moneta elettronica, ed usa conti bancari e carte di credito, sarà sempre meno propenso a prelevare e pagare in contanti. Il denaro contante tenderà, quindi, a polarizzarsi su coloro che incassano somme sempre in contanti; questi soggetti saranno certamente restii a versare le disponibilità monetarie in banca, esponendosi ad un accertamento fiscale, per pagare poi con il bancomat o la carta di credito, al fine di beneficiare del *cashback*.

Anche su questo punto occorre, però, farsi una domanda. Era proprio necessario incentivare i pagamenti in moneta elettronica con un bonus, o sarebbe stato meglio lasciare che autonomamente (anche se con minore rapidità) i nuovi strumenti di pagamento avessero preso il sopravvento sul denaro contante?

La conoscenza di qualche dato può essere utile per rispondere al quesito. Uno studio di Bankitalia pubblicato su *Questioni di economia e finanza*, n. 591 – dicembre 2020 (<https://www.bancaditalia.it/publicazioni/qef/2020-0591/index.html>) evidenzia che nel 2019 in Italia il 45% delle transazioni (regolarmente documentate) sono state pagate in moneta elettronica. Si evidenzia ancora che l'emergenza Covid-19 ha dato, nel corso del 2020 e continuerà nel 2021, una ulteriore forte spinta verso l'alto all'utilizzo di moneta elettronica per ridurre le occasioni di contatto con moneta cartacea o metallica infetta. I pagamenti con moneta elettronica stanno, quindi, spontaneamente rimpiazzando il denaro contante, anche grazie alle nuove e molto comode modalità *contactless*.

Muovendo da queste premesse è ragionevole sostenere che il piano *cashless* Italia per “modernizzare il paese e favorire lo sviluppo di un sistema più digitale, veloce, semplice e trasparente” andava sì sostenuto ma “a costo zero”, cioè con una puntuale e fitta campagna mediatica e informativa sui vantaggi per il singolo (comodità e memorizzazione delle spese) e per il paese (riduzione dell'evasione fiscale) connessi all'utilizzo della moneta elettronica.

Conclusioni: le possibilità di evasione in caso di incassi in moneta elettronica confermano che il *cashback* è una idea illusoria. – In conclusione, per rafforzare la tesi da noi sostenuta della ridotta rilevanza del *cashback* rispetto agli obiettivi che si prefigge, ci preme sottolineare che vi è comunque la possibilità di far coesistere moneta elettronica ed evasione adottando condotte caratterizzate da una certa dose di artificio e di sprejudicatezza.

Ed invero, nell'ingenuo immaginario di chi porta avanti la “lotta al contante” si pensa a un piccolo commerciante o artigiano che appoggia il c.d. “pos” sul conto riferibile all'impresa, facilmente accessibile dagli uffici tributari. È una narrazione idealizzata, conforme ai sensazionalismi che circolano in rete sul “fisco che vede tutto quello che fai”. Come per tutte le leggende metropolitane un po' di vero c'è, nel senso che il fisco, e le pubbliche autorità in genere, possono sapere tutto di uno specifico contribuente.

Il passaggio ulteriore, privo di fondamento e sostanzialmente utopistico, è la possibilità di svolgere simili indagini in modo massivo, moltiplicando per i milioni di piccoli commercianti e artigiani quello che si può fare per pochi di essi, in modo da determinare in modo accettabile i presupposti economici d'imposta riferibili a milioni di piccoli commercianti, artigiani e organizzazioni padronali. Anche per questo sembrano eccessive le preoccupazioni di utilizzo dell'istituto per una finalità Orwelliana di limitazione della riservatezza personale (v. sul punto all'intervento di GIOVANNINI A., in http://www.opinione.it/editoriali/2020/12/21/alessandro-giovannini_cashback-evasione-economia-sommersa-bce-governo-schedati-italia-mezzi-pagamento/).

Il problema è piuttosto quello della determinazione dei presupposti economici d'imposta, e dell'impossibilità di un loro calcolo ragionieristico di massa per questi operatori economici (si vedano, in merito, le più diffuse osservazioni svolte in LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi* <https://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/185193-Diritto-Tributario> ai parr. 4.5, 5.9 e 5.16).

La moneta elettronica apre, a ben vedere, nuove frontiere non solo per la tracciabilità dei pagamenti, a beneficio del fisco, ma anche per l'evasione. Si moltiplicano, infatti, gli strumenti per trasferire denaro sostanzialmente in modo anonimo, in quanto tracciabili solo a prezzo di indagini troppo impegnative per essere gestite su scala abbastanza vasta da indurre a un adempimento credibile una massa di contribuenti come quella sopra indicata. Dalla ricarica delle carte di credito, alle ricariche telefoniche, ai buoni spesa prepagati, si moltiplicano, infatti, i mezzi di pagamento privi di qualsiasi controllo amministrativo e aperti alla movimentazione internazionale dei capitali. Basta cercare in rete per accorgersi della facilità di aprire un conto online, appoggiandovi sopra strumenti di pagamento elettronico.

Ed allora, c'è molta improvvisazione ed ingenuità nel contrastare l'evasione con la lotta al contante, come se il POS consentisse di trasformare consumatori e banche in sostituti di imposta di milioni di piccole attività al dettaglio (come spiegato da LUPI R. in questo video <https://www.youtube.com/watch?v=34KcCjqVhcE&t=25s>). È senza dubbio credibile che l'aumento della moneta elettronica spinga questi contribuenti ad una maggiore credibilità tributaria. Ma la pluralità di POS o l'appoggio dei medesimi su conti di terzi sono possibilità offerte dal mercato e difficili da mettere sotto controllo.

Immagino oggi un artigiano che incassa davvero 50 mila euro e ne dichiara 20, abituato a un certo tenore di vita, che si ridurrebbe molto qualora ne dichiarasse il doppio, per non dire la totalità. Le scappatoie sopra indicate, per conciliare evasione e moneta elettronica, diventerebbero strumento di difesa del tenore di vita, più che una perversione di evasori incalliti, altrimenti molte attività diventerebbero non più convenienti (si veda LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, par. 1.6).

Non può trascurarsi anche un circolo virtuoso di crescita ed efficientamento delle dimensioni delle attività, ma ciò dipende da molte variabili extratributarie, su cui sono impossibili previsioni. È però certo che non si tratta di questioni risolvibili col colpo di bacchetta magica dell'eliminazione del contante.

Natura di tributo del ticket sanitario e giurisdizione

ADRIANA SALVATI

Una recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (sent n. 235/02/20) offre alcuni spunti di riflessione sulla natura di tributo del ticket sanitario.

Nel caso esaminato dalla Commissione, la ricorrente aveva impugnato una cartella di pagamento avente ad oggetto entrate patrimoniali per crediti ASL, riferiti a prestazioni sanitarie ospedaliere erogate a seguito di accesso al Pronto soccorso: la dimissione della ricorrente dall'ospedale con codice verde, e il connesso accesso improprio al Pronto soccorso, aveva comportato l'applicazione del ticket sanitario successivamente iscritto a ruolo.

La difesa della contribuente si era articolata essenzialmente sulla illegittimità dell'applicazione del ticket per errata valutazione della patologia, che aveva comportato l'accesso, da parte del medico del Pronto soccorso: da una visita successiva e relativi esami era infatti emerso che la patologia effettiva era tale da rientrare nei casi di esenzione da ticket sanitario in base alla delibera della Giunta regionale dell'Emilia Romagna n. 389/2011, come da certificato medico depositato in atti.

L'Agenzia delle Entrate aveva chiesto l'estromissione dal giudizio, atteso che il ricorso aveva ad oggetto il merito della pretesa di competenza dell'ASL e non dell'amministrazione finanziaria, intervenuta nel procedimento in veste di esattore dell'imposta.

La Commissione tributaria ha rigettato nel merito il ricorso del contribuente, riscontrando preliminarmente la natura di tributo del ticket sanitario e confermando la propria giurisdizione.

Sulla questione preliminare, la sentenza ricorda che il ticket sanitario è stato introdotto dal D.L. n. 382/1989 qualificandolo come forma di partecipazione alla spesa sanitaria da parte degli assistiti, contestualmente prevedendo casi di esenzione. Anche il successivo D.Lgs n. 124/1998 ha continuato a riferirsi al ticket nei medesimi termini, precisando – all'articolo uno – che nell'ambito dei livelli essenziali di assistenza efficaci sono individuate le prestazioni la cui fruizione è subordinata al pagamento diretto da parte dell'assistito di una quota limitata di spesa, finalizzata a promuovere la consapevolezza del costo delle prestazioni stesse. Tali norme hanno fissato, poi, i criteri di partecipazione ed esenzione per i singoli assistiti in ragione della condizione economica del nucleo familiare e delle condizioni di malattia.

Precisati i lineamenti essenziali del ticket, la Commissione sottolinea alcuni elementi: l'obbligatorietà dello stesso; la sua determinazione in misura forfettaria e la finalità di copertura, insieme alla fiscalità generale, dei costi sopportati dal SSN, ferme restando le esenzioni soggettivamente ed oggettivamente previste. Tali caratteristiche inducono la Commissione ad includere il ticket nella nozione di tributo come delineata dalla Corte Costituzionale nella pronuncia n. 238/2009, laddove sottolineava proprio i caratteri di doverosità della prestazione, di mancanza di rapporto di sinallagmaticità tra le parti e di collegamento tra prestazione e presupposto economicamente rilevante. Ulteriore conferma viene individuata dai giudici di prime cure anche nella sentenza della Corte n. 73/2005, riferita al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, ove sostanzialmente venivano evocate le medesime caratteristiche dei tributi.

Nel merito, la Commissione ritiene che non vi sia motivo di disattendere la valutazione effettuata dai medici del Pronto soccorso in assenza di prove contrarie diverse dal certificato medico. Dalla stringata motivazione sul punto non è dato comprendere se la Commissione abbia dato prevalenza alla dichiarazione contenuta nella valutazione ospedaliera rispetto a quella del medico curante o se abbia inteso sottolineare il mancato deposito della documentazione a sostegno della diagnosi, richiamata peraltro nel ricorso.

Come noto, la riforma avviata in Italia nel settore sanitario dalla fine degli anni ottanta ha avuto diversi obiettivi, tra i quali va senz'altro annoverato quello di strutturare un sistema di partecipazione alla spesa sanitaria parametrato alle condizioni economiche e di salute di coloro che fruiscono dei servizi e graduato rispetto al reddito del nucleo familiare.

Tale sistema è stato ritenuto non incompatibile con la Costituzione dalla Corte, che, con riguardo al ticket introdotto dall'art. 1, comma 796, lettera p) della legge n. 296 del 2006, ha ribadito che questo meccanismo di compartecipazione al costo delle prestazioni sanitarie persegue un duplice scopo: «l'esigenza di adottare misure efficaci di contenimento della spesa sanitaria e la necessità di garantire, nello stesso tempo, a tutti i cittadini, a parità di condizioni, una serie di prestazioni che rientrano nei livelli essenziali di assistenza» (C. cost. 187-2012). La pronuncia è conforme all'orientamento già emerso, a far data dal 16 ottobre 1990 (C. cost. 455-1990), con il quale la Corte, preso atto delle necessarie severe politiche di contenimento della spesa sanitaria, aveva affermato che «al pari di ogni diritto a prestazioni positive, il diritto a ottenere trattamenti sanitari ... è garantito a ogni persona come un diritto condizionato dall'attuazione che il legislatore ne dà attraverso il bilanciamento con gli altri interessi costituzionalmente protetti, tenuto conto dei limiti oggettivi che lo stesso legislatore incontra nella sua opera di attuazione in relazione alle risorse organizzative e finanziarie di cui dispone al momento».

In quest'ottica, il sistema dei tickets è stato introdotto come correttivo all'aumento della spesa e per evitare lo spreco delle risorse: la logica originaria risiedeva, infatti, nella necessità di responsabilizzare maggiormente i cittadini, disincentivando, in tal modo, il ricorso ad un uso eccessivo di farmaci e prestazioni mediche rispetto alle effettive esigenze.

Nel tempo, tuttavia, il ticket sanitario ha finito per diventare una voce sempre più significativa di finanziamento della spesa sanitaria con un chiaro effetto redistributivo, di modo che il sistema pubblico di finanziamento delle prestazioni ha un carattere sia di assicurazione sociale che di redistribuzione del reddito (LEVAGGI R., *Il ticket per le prestazioni nella riforma del sistema sanitario*, in Riv. dir. fin. 1999, 475 ss.).

I ticket sanitari, come ridefiniti a seguito della L. 24 dicembre 1993, n. 537, del d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 502 e del d.lgs. 29 aprile 1998 n. 124, non interessano tutte le prestazioni sanitarie, ma soltanto alcune di esse e, in particolare, non è sottoposta a ticket l'assistenza ospedaliera nelle sue varie componenti. Similmente frastagliata è poi la disciplina delle esenzioni, nelle due grandi categorie delle esenzioni basate sulla capacità economica e di quelle relative al tipo di malattia.

La disciplina dei ticket si caratterizza allora per la difficoltà di tracciare una "precisa linea di demarcazione" tra le competenze normative concorrenti in materia (Corte Cost., 2 luglio 2009, n. 200), ma sembra evidente che tali strumenti costituiscano entrate proprie delle aziende del Servizio sanitario nazionale, insieme ad una quota parte dei ricavi derivanti dall'attività intramoenia dei propri dipendenti, e, quindi, uno strumento per il finanziamento della sanità pubblica, nella forma della tassa imposta al beneficiario del servizio.

Dal quadro delineato in punta di penna, emerge da subito la natura tributaria del ticket, ferma restando l'originaria funzione di razionalizzazione della domanda di assistenza (cfr. DEL FEDERICO L., *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corresponsività*, in Rass. trib., 2013): e infatti, la categoria del tributo ricomprende anche tributi paracommutativi, nei quali

la correlazione tra le utilità caratterizza giuridicamente la fattispecie imponibile, ma non ha rilevanza sinallagmatica.

Come noto, nel nostro ordinamento, non esiste una definizione legislativa del tributo, atteso che il legislatore ne presuppone la nozione.

In estrema sintesi, la giurisprudenza costituzionale ha sinora adottato una nozione assai ampia di materia tributaria, sicché la natura tributaria discende dalla doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante (*ex plurimis*, C. cost. 269-2017; 70-2015; 64-2008). Da ciò sembrerebbe che i caratteri che identificano la prestazione tributaria siano la doverosità della prestazione; il collegamento della prestazione alla spesa pubblica; la rilevanza di un presupposto economicamente rilevante come momento genetico dell'obbligo (cfr. FICHERA F., *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, in *Rass. trib.*, 2020, 66 ss; FEDELE A., *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, pag. 1 ss).

Quanto al primo elemento (la doverosità) è necessario che la prestazione discenda non dalla volontà del contribuente di obbligarsi, ma da una fonte legislativa, che determini l'obbligazione e la connessa decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; quanto al secondo elemento, il collegamento con la spesa pubblica, occorre che la dazione sia diretta a finanziare l'azione pubblica; quanto infine all'ultimo elemento, è determinante che il sorgere dell'obbligazione sia ordinariamente ricollegato all'inveramento del presupposto. Quest'ultimo elemento comporta una dimensione negativa: deve essere assente un rapporto sinallagmatico. Vale a dire che tra la prestazione del contribuente e l'azione dell'ente pubblico non deve sussistere una relazione sinallagmatica e quindi una apprezzabilità del nesso che lega i due adempimenti, anche con riferimento alla fase di attuazione e di adempimento.

Tali elementi possono essere verificati nel caso di specie.

Ed infatti, il pagamento del ticket è imposto per legge, in particolari situazioni soggettive ed oggettive, a tutti i possibili fruitori del SSN. L'obbligazione è collegata ad un presupposto economicamente rilevante. In base ai criteri di determinazione del *quantum* della prestazione, il ticket si pone al di fuori dell'area di sinallagmaticità in quanto il suo ammontare non è lasciato alla libera determinazione delle parti, ma è legislativamente determinato in relazione al costo del servizio con componente indivisibile (per tale affermazione cfr. C. cost. 238-2009).

L'erogazione del servizio, infatti, ha una rilevanza essenziale nel contesto dei diritti costituzionalmente garantiti, sicché è chiaramente esclusa qualsiasi logica di mercato e qualsiasi forma di commisurazione diretta al valore del servizio erogato, non coperto se non in minima parte dal versamento del ticket.

Questi elementi, ed in particolare il collegamento ad un presupposto economico, rende la copertura del costo una ripartizione con carattere redistributivo e, quindi, un'entrata di natura tributaria.

Dalla natura di tributo del ticket sanitario consegue evidentemente la giurisdizione tributaria: superato il testo originario dell'art. 2 d.lgs 546-1992, che indicava specificamente i tributi rientranti nella giurisdizione delle commissioni tributarie, la riforma operata nel 2001, con l'art. 12 della L. 28/12/2001 n. 448 ha disegnato l'odierna struttura della norma con l'attribuzione alle Commissioni tributarie di «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie». L'intervento dell'art. 3 bis d.l. 30.9.2005, n. 203, che ha introdotto l'inciso «comunque denominati», ha rafforzato tale impostazione ribadendo la necessità di una interpretazione attenta alla struttura dell'obbligazione e ai modi dell'adempimento e slegata dal *nomen juris*.

Ecco allora che l'interprete, per potere valutare se la controversia rientri nella giurisdizione delle Commissioni tributarie deve prima interrogarsi sulla natura tributaria del prelievo. Superato positivamente tale test, si può procedere oltre e verificare la riconducibilità della controversia alle Commissioni tributarie, benché si tratti di una giurisdizione "generale" in relazione ai tributi. Al giudice tributario spettano le liti aventi per oggetto «esistenza e consistenza dell'obbligazione tributaria» (Cass., sez. trib., 5.3.2007, n. 5001), sicché la controversia tributaria tipica è quella che verte sulla determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur*, ossia sulla esistenza e sulla quali-quantificazione del presupposto del tributo.

L'oggetto giurisdizionale risente della struttura del processo, che resta un processo di carattere impugnatorio e richiede pertanto l'impugnazione di uno degli atti indicati all'art. 19 d.lgs. 546-1992. Ne consegue che esistenza e consistenza dell'obbligazione tributaria saranno apprezzati dal giudice solo per il tramite delle doglianze mosse avverso un provvedimento di imposizione: il giudice tributario conoscerà quindi del rapporto solo per il tramite della legittimità (formale e materiale) degli atti di attuazione, sia pure alla luce di letture dinamiche ed evolutive del catalogo di atti impugnabili.

In presenza degli elementi sinteticamente sottolineati, è condivisibile il ragionamento operato nella pronuncia in esame che ha ravvisato la giurisdizione tributaria nel caso di specie. L'atto impugnato è una cartella di pagamento e il giudizio è stato sollevato con riguardo al verificarsi di un caso di esenzione dall'obbligo di versamento del ticket. Si è verificata, nel test preliminare operato dalla Commissione, la sussistenza dei caratteri essenziali del tributo nella fattispecie esaminata e quindi la sussistenza della giurisdizione, sicché il rigetto della domanda del contribuente è stato deciso nel merito per mancanza di prova sulla sussistenza della causa di esenzione invocata nel ricorso.

Osservazioni sulla tutela dei contribuenti dopo la notifica al notaio dell'avviso di liquidazione

GIULIANO TABET

Permangono le difficoltà della Cassazione – e l'ordinanza 13329/2020 ne è la riprova – di individuare un assetto disciplinare idoneo ad assicurare una giusta tutela alle parti nei confronti della liquidazione dell'imposta principale postuma, notificata al solo notaio.

Nel caso deciso, dopo avere istituito un *trust* auto-dichiarativo, il disponente aveva impugnato l'avviso di recupero con il quale l'Ufficio reclamava l'imposta proporzionale di Registro e, benché vincitore in appello sulla questione preliminare della legittimazione, si era visto rigettare il gravame, in quanto il sopravvenuto versamento, da parte del pubblico ufficiale, dell'imposta richiesta implicava, *“in assenza di istanza di rimborso”*, la cessazione della materia del contendere.

La Corte ha confermato la pronuncia sulla legittimazione, ma ha cassato con rinvio, in quanto il versamento, non accompagnato dalla rinuncia da parte del coobbligato dissenziente della domanda all'accertamento dell'inesistenza del debito, è *“di per sé insufficiente alla declaratoria di cessazione della materia del contendere”* ed ha aggiunto, a conferma della persistenza dell'interesse ad una pronuncia di merito, che l'istanza di rimborso costituiva comunque un atto *“conseguenziale e dipendente dell'impugnazione dell'avviso di liquidazione”*.

Stretto tra le pastoie della asserita solidarietà originaria tra le parti e il notaio in ordine alla principale postuma e la disciplina del processo tributario, costruita sul modello del processo costitutivo, il giudice di legittimità ha sempre stentato a trovare una soluzione priva di criticità.

Da un lato, si è costantemente negata ai contraenti l'azione autonoma di rimborso dopo la *solutio* del notaio, assumendo che, stante la libertà di *electio* del debitore da parte del comune creditore, il rapporto con il fisco, in caso di mancata impugnazione, si è esaurito anche nei confronti delle parti (Cass. 4047/2007, 15005/2014, 23230/2017, 25119/2020, 2165/2020).

Dall'altra, argomentando in termini di capacità contributiva, si è affermato che il contribuente in senso sostanziale non è il notaio, ma la parte, e la notificazione dell'avviso di recupero vale a costituire il primo quale responsabile d'imposta tenuto all'integrazione del versamento, ma non incide sul principio per cui obbligati al pagamento restano solidalmente le parti dell'atto medesimo (Cass. 5016/2015, 15450/2019, 25119/2020). Si è quindi affermato che, in caso di inerzia del pubblico ufficiale, anche quando non viene notificato ai contraenti l'avviso di liquidazione, va riconosciuta a costoro una legittimazione surrogatoria alla impugnazione dell'avviso, dal momento che trattasi dei destinatari *sostanziali* dell'atto impositivo (Cass. 18493/2010, 25119/2020). Per altro, la Corte ha anche riconosciuto allo stesso notaio la tutela piena (e quindi anche il conseguenziale diritto al rimborso, cumulato con l'impugnazione), nel caso che la pretesa sia azionata nei suoi confronti (Cass. 4954/2006, 12775/2016, 2165/2020).

Sulla difficile armonizzazione di tale giurisprudenza ho già avuto modo di soffermarmi (*Il notaio è diventato un sostituto d'imposta?*, in questa *Rivista*, 19 gennaio 2021; *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass.trib.*, 2013, I, 94), mentre ora vorrei evidenziare talune criticità sottese alla ricostruzione dell'azione dei contraenti come impugnazione dell'avviso di recupero.

Può iniziarsi con l'osservare che né la disciplina che regola la figura del responsabile d'imposta (alla cui nozione, come è noto, la tesi più seguita riconduce il notaio rogante), né, più specificamente, l'imposta di Registro prevedono ipotesi di co-legittimazione o di legittimazione sostitutiva *ad causam* a favore di soggetti la cui sfera giuridica non sia direttamente lesa da un atto impositivo, bensì soltanto destinatari "sostanziali" di esso. D'altra parte, una volta riconosciuto che il notaio impugnato ha anche l'azione cumulata di rimborso, cade l'obiezione secondo cui, se si nega la legittimazione sostitutiva delle parti, si creerebbe un vuoto di tutela di fronte ad uno spostamento patrimoniale illegittimo (confr. Cass. 2165/2020). Se il notaio è rimasto inerte e non ha impugnato l'avviso, la questione investe i rapporti interni tra i contraenti e il pubblico ufficiale (in questi termini esattamente Cass. 9952/2015), senza bisogno di riconoscere ai primi una legittimazione alla impugnazione di un atto per essi inesistente. Sarà semmai compito del giudice civile pronunciarsi sulla efficacia riflessa del versamento, in caso di opposizione alla domanda di regresso o di rivalsa formulata dal notaio.

In pieno accordo con una recente dottrina (MASTROIACOVO V., *La Cassazione riesuma la super-solidarietà nell'imposta di registro*, in questa *Rivista*, 21 ottobre 2017, che ha acutamente denunciato il riaffiorare dell'antico mito della super-solidarietà, secondo cui il coobbligato ha l'onere di impugnare un atto a lui non notificato, pena la preclusione di ogni successiva tutela), viene allora da chiedersi quale sia la giusta reazione dei contraenti, in caso di omessa notifica dell'avviso nei loro confronti, onde cautelarsi contro la definizione del rapporto con il fisco e la successiva irripetibilità del pagamento, eseguito in sede di riscossione dal notaio o da loro stessi, al solo scopo di sottrarsi all'azione esecutiva.

Non credo che si possa negare l'ammissibilità di codesta reazione, ma si deve essere anche consapevoli che essa ha il forte odore di un accertamento negativo, seppure mascherato dalle forme processuali tipiche di un processo impugnatorio, posto che, in un processo solo costitutivo, la legittimazione pertiene a chi sia direttamente destinatario dell'atto impugnando e non al destinatario solo "sostanziale".

Oggetto del giudizio non è infatti la rimozione della *causa solvendi* stabilita dall'avviso di recupero, ma solo l'accertamento della inefficacia relativa dell'atto non notificato. Né ad equivocare la natura dell'azione può essere sufficiente attribuire, come talvolta è accaduto, la rimessione in termine alla parte: anzitutto, perché anche un'azione di accertamento negativo può essere dalla legge assoggettata al termine di decadenza; poi perché, a pensarla diversamente, si dovrebbe ammettere che la notifica ad uno dei (asseriti) coobbligati è sufficiente a fare decorrere i termini di impugnazione anche nei confronti degli altri, ricadendo così in pieno nel simulacro della c.d. super-solidarietà.

Non è superfluo poi aggiungere che di questo disagio teorico può cogliersi una traccia nella fugace puntualizzazione, che compare nelle più recenti decisioni della Cassazione, giusta la quale l'avviso di liquidazione *deve* essere notificato ai contraenti, in caso di inadempimento del notaio (v. Cass. 2165/2020, 25119/2020), posto che, altrimenti, il coobbligato dissenziente che, ritenga non dovuto il pagamento effettuato dall'altro coobbligato, *non ha titolo a richiedere il rimborso di quanto pagato, ma potrà fare valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente* (Cass. 4047/2007).

Con queste precisazioni (e sempre che si condivida l'opinione che, anche dopo l'introduzione della registrazione con modalità telematica permanga il vincolo di solidarietà originaria dei contraenti, quale modulo di riferimento degli effetti giuridici che realizzano l'imposta principale), la prima parte dell'ordinanza può essere condivisa, magari anche a riprova della bontà della tesi che ammette la compresenza nel processo tributario di azioni di tipo dichiarativo.

Vengo alla seconda parte.

Certamente coglie nel segno la decisione quando ricorda che in ogni tipo di processo per pronunciare la cessazione della materia del contendere è necessario che nel corso del giudizio, da un lato, siano venute meno le ragioni di contrasto tra le parti e l'interesse alla pronuncia di merito e, dall'altro, che le stesse parti formulino decisioni conformi. E, più specificamente, che in caso di pagamento sopravvenuto l'obbligato rinunci alla domanda di accertamento dell'inesistenza del debito.

Tuttavia, la motivazione circa "l'assenza di istanza di rimborso" del ricorrente, sulla cui base la CTR aveva ritenuto cessata la materia del contendere, si prestava ad una più radicale censura.

In effetti, ai fini della persistenza dell'interesse all'azione, l'istanza di ripristino dopo il pagamento del notaio era, a mio avviso, del tutto irrilevante, dal momento che, come ho cercato di sostenere, oggetto della domanda doveva intendersi l'accertamento della inefficacia relativa dell'atto non notificato e non l'impugnazione dell'avviso.

Né potrebbe obiettarsi che il contro-operare del rimborso fosse invece necessario, motivando che solo le parti, in base all'art. 77 D.P.R.131/1986, fossero titolari della *condictio*. Infatti, dopo che la Cassazione ha riconosciuto la tutela piena al notaio in caso di notifica nei suoi confronti dell'avviso di liquidazione, il vuoto di tutela-lo ripeto- è stato colmato e la sopra citata norma, può trovare ormai una applicazione limitata alle sole azioni di rimborso c.d. autonome, finalizzate cioè al recupero di pagamenti spontanei effettuati contestualmente alla auto-liquidazione, oppure alle restituzioni non da indebito, i.e. al rimborso di tributi legalmente percetti (v. TABET G., *Le azioni di rimborso nella disciplina del processo tributario*, in Riv. dir. trib, 1993, I, 763).

Da segnalare infine la notazione ulteriore dell'ordinanza che, coerentemente alla ricostruzione dell'azione adottata, sottolinea come l'istanza di rimborso sia comunque strettamente "dipendente dall'impugnazione dell'avviso di liquidazione a cui è strettamente connessa".

Benché l'assunto sembri contraddetto dalla consolidata opinione che, nei rapporti tra privati, la domanda di rimborso non è sottesa all'azione di invalidità del titolo che ha generato lo spostamento patrimoniale (*condictio ob causam finitam*), esso può trovare invece giustificazione nel diritto tributario, tenuto conto dal dovere dell'Amministrazione di rimborsare d'ufficio le attribuzioni a favore della Finanza originate da fattispecie invalide e o incomplete e quindi prive di *causa solvendi*.

IL PUNTO SU...

Il notaio è diventato un sostituto d'imposta?

GIULIANO TABET

In sede di registrazione telematica della vendita, assoggettata ad Iva, di un capannone artigianale intervenuta tra due società di leasing, il notaio rogante autoliquida le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa. L'Ufficio, reclamando la liquidazione dei tributi ipo-catastali in misura proporzionale, oltre la irrogazione delle sanzioni, notifica l'avviso di liquidazione integrativo (recupero della c.d. principale postuma) al solo notaio, il quale provvede al pagamento. Insorge l'utilizzatore in leasing del bene, protestando l'omessa conoscenza dell'avviso di liquidazione, l'omessa notifica dell'atto di recupero nei suoi confronti, il diritto alla rimessione in termini e l'infondatezza della pretesa erariale.

La lite investe in via pregiudiziale il problema della legittimazione ad impugnare l'avviso e finisce in Cassazione, dove viene risolta con l'ordinanza 25119/2020 in senso sfavorevole alla parte privata, in quanto in base alla *lex temporis* l'utilizzatore del bene oggetto della vendita non era ancora solidalmente responsabile ex art. 1 c.15, L.220/2020 per il pagamento dell'imposte dovute sulla cessione e quindi argomenta l'ordinanza-neanche legittimato ad impugnare l'avviso di recupero o a fare valere le proprie ragioni nei confronti del coobbligato adempiente.

Se il responso della Suprema Corte fosse sorretto dalla sola motivazione circa la carenza di una condizione dell'azione al tempo della domanda, saremmo in presenza di un caso emblematico dell'uso del canone di giudizio della "ragione più liquida". Ma le ragioni del dissenso, espresso in questa breve nota, non sarebbero mutate, anche se l'utilizzatore del bene fosse stato già solidalmente responsabile per il pagamento delle imposte dovute sulla cessione, posto che, a mio avviso, la legittimazione del ricorrente ugualmente avrebbe dovuto essere negata anche in questo caso.

La decisione indugia infatti nel richiamare alcuni consolidati precedenti della stessa sezione che hanno esteso al nuovo sistema di registrazione (a richiesta), con modalità telematica, la ricostruzione della figura del notaio, già seguita in prevalenza con riguardo alla registrazione cartacea e che individuava nel pubblico ufficiale un coobbligato dipendente a scopo di garanzia, *alias* responsabile di imposta, per fatti imputabili ad altri. Tale ricostruzione muove—come è noto—da una concezione del tributo di registro incentrata sulla necessaria esistenza di un unico rapporto obbligatorio, nascente dalla formazione dell'atto soggetto a registrazione ed imputabile dal lato passivo alle parti contraenti, cui è riferibile il fatto indice di capacità contributiva. Sono quindi costoro—si sostiene—gli effettivi titolari dell'interesse leso dalla pretesa del fisco e ad essi spetta *iure proprio* l'azione volta a contrastare detta pretesa.

Forte di tale impostazione teorica, l'ordinanza riafferma, in tesi generale, la legittimazione delle parti ad impugnare l'avviso di recupero, benché notificato al solo notaio, in quanto sono gli stipulanti i destinatari *sostanziali* dell'atto impositivo, mentre il notaio è *estraneo* al suddetto rapporto sostanziale (in precedenza, Cass.18493/2010; 13653/2009). D'altra parte, la conferma della nozione di obbligazione solidale, quale modulo di riferimento esclusivo degli effetti giuridici che realizzano l'imposta principale, induce il Collegio a ribadire la preclusione all'azione di rimborso da parte del coobbligato dissenziente, posto che la *solutio* del notaio ha definito il rapporto tributario con il fisco anche nei con-

fronti degli altri coobbligati, i quali si presume sia stati informati e abbiano deciso di non impugnare l'avviso (in precedenza, Cass.4047/2007; 15005/2014; 23230/2017).

Tanto diffusamente premesso, la conclusione negativa della Corte si basa—come già detto—sull' asorbente motivazione circa l'estraneità del ricorrente al rapporto tributario nascente dalla cessione.

Non è qui il caso di rinnovare le ragioni del dissenso nei confronti della sistematica richiamata dal Supremo Collegio (TABET G., *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema della registrazione telematica*, in Rass. Trib., 2013, I, 94. Per un panorama delle diverse tesi, v. RUSSO G., *Sulla legittimazione ad agire dei notai per il rimborso dell'imposta di registro indebitamente versata*, in Riv. dir. trib., 2003, II, 710; SALANITRO G., *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, Riv. dir. trib., 2004, I, 1264; PURI P., *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013; NICOTINA L., *Osservazioni in tema di responsabilità fiscale dei notai per il versamento dell'imposta di registro: natura giuridica e limiti della responsabilità*, in Riv. dir. trib., 6, 2020), ma non possono essere sottaciute talune gravi incongruenze che ne derivano.

Se il notaio resta inerte, l'impugnazione dell'avviso di recupero spetta ai contraenti e, se tardiva, si concede equitativamente la (non meglio precisata) remissione in termini; se invece il notaio paga, il rapporto tributario con il fisco si esaurisce e ciascuna delle parti può opporsi solo all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente. Inoltre, viene riconosciuto al pubblico ufficiale notificato un diritto di difesa illimitato (Cass. 4954/2006; 12755/2016), ma poi, applicando alla lettera l'art.77 d.P.R. 131/1986 si nega sempre a quest'ultimo l'azione di rimborso dell'imposta indebitamente versata (*ex pluribus* Cass. 16390/2002; 9440/2005; 22918/2007), senza distinguere se il pagamento è stato effettuato contestualmente all'auto-liquidazione oppure a seguito dell'avviso di recupero. Cosicché, in questa seconda ipotesi, combinando i due orientamenti giurisprudenziali, la *condictio indebiti* non compete né ai coobbligati principali né al responsabile (BASILAVECCHIA M., *Efficacia soggettiva dell'avviso di liquidazione*, in G.T., 2007, 494 MASTROIACOVO V., *La Cassazione riesuma la super-solidarietà nell'imposta di registro*, in Riv. dir. trib., supplemento online, 2017).

Riflettendo ulteriormente, si può ancora aggiungere che se nel sistema della registrazione cartacea la disposizione dell'art. 77 d.P.R. 131/1986 (che l'attribuisce la titolarità della *condictio indebiti* ad un soggetto diverso del *solvens*) poteva, forse, apparire coerente con l'ipotesi che il pubblico ufficiale fosse soltanto un mandatario all'adempimento dell'imposta principale, difficile è invece giustificare ora, sulle stesse basi, la legittimazione surrogatoria delle parti alla impugnazione dell'avviso di recupero, notificato al solo notaio e per giunta dopo che è stata respinta dai supremi giudici anche la tesi che costui sia un delegato alla riscossione oppure un sostituto d'imposta (Cass.13653/2009; 5016/2015; 15450/2019; 15627/2019). Ancora più arduo è poi argomentare—come fa l'ordinanza in rassegna—che operando una presunzione di informazione e di adesione alla pretesa dell'Ufficio, con il pagamento del notaio, si consuma il diritto di impugnazione delle parti e si realizza la preclusione al rimborso dell'imposta.

Viene allora da chiedersi se non sia proprio l'utilizzo della nozione di obbligazione solidale originaria e del conseguente profilo disciplinare, notoriamente ispirato al *favor creditoris*, all'origine dei gravi e delicati problemi che sono sorti, tanto sul terreno del diritto sostanziale quanto su quello del diritto processuale.

Sotto il primo profilo, va evidenziato che la libertà di *electio* del debitore da parte del fisco lascia in ombra l'inversione di ruoli tra le parti e il notaio nell'estinzione dell'asserito unico debito, nascente da fonti diverse. Infatti, non solo non viene data alcuna rilevanza, di fronte al creditore, a chi deve sopportare il peso economico del debito, ma—come è stato giustamente osservato (MASTROIACOVO V., *op loc cit*)—la *solutio* del notaio rende costui arbitro della debenza delle imposte pagate, non essendo proponibile nei suoi confronti l'opposizione all'azione di regresso o di rivalsa, fondata su tale motivo (art. 58,2°, d.P.R.131/1986).

Quanto al secondo profilo, basti ricordare che proprio per non ricadere nel simulacro della c.d. super-solidarietà e per salvaguardare invece il diritto di difesa, il Supremo Collegio, sin dalla sentenza 18493/2010, ha avvertito la necessità introdurre un bilanciamento alla regola della libertà di *electio* e all'assenza di un diritto generalizzato al contraddittorio nella fase di accertamento. Come già ricordato, è stato infatti tutelato l'interesse delle parti a contrastare la pretesa del creditore, riconoscendo ad esse la legittimazione ad impugnare l'avviso di recupero notificato al solo notaio, rimasto inerte; forzando così uno dei principi-base del processo di tipo oppositivo, dominato dalla legittimazione attiva ai soli destinatari dell'atto. Tale superamento viene ora ampliato dall'ordinanza in rassegna, tramite il riconoscimento del diritto alla rimessione in termini della parte non notificata; riconoscimento che, a ben vedere, assomiglia molto alla concessione di un'azione di accertamento negativo, dal momento che i termini nei confronti di costei non sono mai iniziati a decorrere. Né, a mascherare la effettiva natura dell'azione accordata, può valere la ulteriore specificazione che alle parti *deve essere notificato in caso di inadempimento* (del notaio) *l'avviso di liquidazione*.

Giunti a questo punto, viene da chiedersi se la nuova disciplina della registrazione (a richiesta) con modalità telematica, incentrata sulla autoliquidazione del notaio, non suggerisca di riesaminare l'intera vicenda, movendo dalla acuta tesi che da tempo avverte che nello studio del fenomeno tributario si devono tenere nettamente distinte le nozioni di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (o del mero obbligo) e di soggetto passivo del tributo, non essendo vero che quest'ultimo debba sempre coincidere con il titolare di quelle situazioni giuridiche passive; con l'ulteriore precisazione che la disciplina dei rapporti interni dei soggetti implicati nel prelievo (provvista, rivalse, ritenute *etc*) può concorrere a realizzare la partecipazione al concorso alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva manifestata dal presupposto (FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1970; Id, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fin. 1969, I, 21; Id, *La tassa*, Siena, 1974).

A mio avviso, è necessario prendere atto che il D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 463, ha profondamente modificato tanto gli elementi fondanti della posizione del notaio, quanto gli schemi attuativi del prelievo che risultano ulteriormente modificati e parcellizzati.

L'assolvimento dell'imposta principale avviene tramite un procedimento bifasico esclusivamente imperniato sul pubblico ufficiale il quale, venendo ad assumere un ruolo centrale nella liquidazione, riscossione e versamento di un tributo dovuto da altri per fatti ad essi esclusivamente riferibili, non è più riconducibile alla figura del responsabile d'imposta, ma potrebbe rientrare nel più ampio ed elastico schema della sostituzione, applicato in un contesto impositivo diverso dal prelievo alla fonte. Più precisamente, si tratterebbe di un caso di sostituzione senza ritenuta-tratto non imprescindibile dell'istituto -ma con obbligo di provvista o facoltà di rivalsa (TABET G., *op. loc. cit.*).

È indubbio che la riforma, pur traendo origine da una lunga gestazione, non si fonda su adeguati approfondimenti di ordine teorico-sistematico. Ed è altrettanto indubbio che, in assenza di preciso modello di riferimento, manca nel tessuto normativo una disposizione di raccordo tra la nuova funzione attribuita al notaio e la solidarietà delle parti disposta dall'art. 57d.P.R. 131/1986.

Scontata è dunque la conclusione che la principale causa delle risposte non sempre univoche della giurisprudenza sia proprio questo vuoto normativo, al quale si può cercare di porre rimedio in sede interpretativa, ipotizzando che il D. Lgs. 463/1997 escluda in radice il coinvolgimento delle parti contraenti in questa fase del procedimento e presupponendo quindi la non applicazione dell'istituto della solidarietà; e questo a conferma della bontà della tesi dottrina, risalente al sistema precedente, secondo cui la solidarietà delle parti entrava in gioco solo in caso di registrazione di ufficio (FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968).

Tale ricostruzione è suggerita con maggiore sicurezza con riferimento alla prima fase del procedimento, che si conclude con il versamento spontaneo dell'imposta principale a seguito dell'autoliquida-

zione. In tale vicenda, il notaio non può essere più considerato come il garante delle aspettative patrimoniali dell'Erario, bensì è l'unico soggetto obbligato al versamento dell'imposta principale, quale obbligo strumentale correlato al suo obbligo istituzionale di richiedere ed ottenere la registrazione.

Ma ad uguale conclusione non è di ostacolo anche la successiva ed eventuale fase del procedimento, connotata dalla emissione dell'avviso di recupero nel termine di 60 giorni dalla presentazione del modello unico informatico.

Premesso che, secondo la prospettazione più accreditata (PURI P. – MASTROIACOVO V., *Adempimento unico. Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in CNN, 2003) la richiesta di integrazione nasce già come atto impositivo, la cui efficacia è soggetta alla mancata regolarizzazione entro il termine prefissato di 15 giorni e che è normativamente prevista la notifica al solo notaio, è conseguenziale opinare che unico destinatario, tenuto ad assolvere l'imposta principale postuma, sia appunto il pubblico ufficiale, il quale deve essere allora considerato come l'unico legittimato ad impugnare l'atto e di riflesso l'unico ad essere escusso in caso di inerzia.

In via alternativa, volendo restare aderenti alla tesi più tradizionale, si può avanzare l'ipotesi che, limitatamente alla imposta principale postuma, con la riforma si sia introdotto in ambito procedimentale un *beneficium ordinis* o (meglio) un *beneficio della preventiva attesa* a favore degli stipulanti: quanto dire, che la potestà impositiva, fonte della solidarietà sussidiaria dei soggetti passivi del tributo, debba essere rivolta nei loro confronti (e bene inteso tramite notifica cartacea), solo dopo avere inutilmente richiesto l'adempimento al notaio (cfr. PURI P. – MASTROIACOVO V., *op. loc cit.*; SALANITRO G., *op.cit.*, 1251).

Seguendo questa seconda tesi, ne dovrebbe conseguire che, in caso di autoliquidazione, unico soggetto passivo è certamente il notaio, il quale è titolare della *condictio indebiti*, in quanto autore del versamento spontaneo e nei limite delle azioni processuali previste per tale modalità di riscossione; in caso di avviso di recupero, esso va notificato entro 60 giorni al notaio, il quale: a) se adempie, esaurisce il rapporto con il fisco, mentre restano impregiudicati gli effetti dell'atto nei rapporti interni, in base ad una interpretazione costituzionalmente adeguatrice dell'art. 58, 2°d.P.R. 131/1986; b) se impugna, in caso di vittoria, ha l'azione di rimborso dipendente ed ugualmente resta impregiudicata la riflessione nei rapporti interni; c) se resta inerte, la potestà impositiva può essere esercitata anche nei confronti degli stipulanti, nei limiti sopra indicati.