

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Dicembre 2023

2

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Daniel Gutmann

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

Giuseppe Zizzo

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

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

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

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

COMITATO DI REDAZIONE

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

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

La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Roberta Alfano, Massimo Basilavecchia, Andrea Colli Vignarelli, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Andrea Fedele, Alberto Gaffuri, Carlo Garbarino, Alessandro Giovannini, Giuseppe Ingrao, Enrico Marello, Antonio Marinello, Giuseppe Marini, Michele Mauro, Giuseppe Melis, Francesco Montanari, Salvatore Muleo, Francesco Pepe, Antonio Perrone, Franco Randazzo, Mauro Trivellin, Francesco Tundo, Marco Versiglioni.

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

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

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

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

INDICE ANNATA 2023

FASCICOLO N. 2

LUGLIO - DICEMBRE

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

Principi generali

ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>La “legge oscura” (anche tributaria) nel pensiero della Corte costituzionale e della dottrina generale (Corte cost., sent. 5 giugno 2023, n. 110)</i>	525
ANGELO CONTRINO, <i>Spinte evolutive (sul piano sovranazionale) e involutive (a livello interno) in tema di bilanciamento fra diritto alla protezione dei dati dei contribuenti ed esigenze di contrasto dell’evasione fiscale</i>	533
LUCA COSTANZO, <i>Democrazia e tecnocrazia nella norma tributaria: conflitto o concordato dinamico?</i>	544
ANDREA FEDELE, <i>Intervento sulla rilevanza dei dati nella determinazione degli imponibili nell’era digitale</i>	549
MARCO VERSIGLIONI, <i>Il Codice Versiglioni. Un metodo matematico come regola di convivenza dell’essere umano con l’umanoide^{mv}</i>	553

II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Dichiarazione tributaria

ALESSANDRO ZUCCARELLO, <i>Richiesta di rimborso interna alla dichiarazione e tutela giurisdizionale del contribuente</i>	565
--	-----

III – L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

Il contraddittorio

ALBERTO MARCHESELLI, <i>Gurdulù alle piramidi: note critiche su contraddittorio e favor rei nella riforma fiscale [Farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica]</i>	575
ANTONIO VIOTTO, <i>Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale</i> ...	578

IV – L’ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

Metodi di accertamento

CRISTINA FAONE, <i>La presunzione di redditività dei prelevamenti bancari, all’indomani della pronuncia della Corte costituzionale n. 10/2023</i>	593
ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>L’onere impositivo “à la carte” e il concordato biennale [Editoriale]</i>	602

MARCO LIO, <i>Il potenziamento dell'adempimento collaborativo: qualche suggerimento per interventi in corsa</i>	606
DIEGO ZUCAL, <i>L'Agenzia delle Dogane deve provare gli elementi alla base della diversa classificazione doganale delle merci</i>	617

L'autotutela

GIUSEPPE INGRAO, <i>I nuovi sviluppi della normativa sull'“autotutela”</i> [Editoriale].....	623
--	-----

V – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Riscossione

GABRIELE FERLITO, <i>Echi giurisprudenziali della operatività “in funzione espropriativa” dell'ipoteca dell'Agente della riscossione</i>	627
--	-----

Procedure concorsuali e crisi d'impresa

GIUSEPPE MERCURI, <i>Il cram down fiscale alla ricerca di nuovi limiti: vaghezza dei presupposti e varietà di soluzioni</i>	634
GIULIA RUGOLO, <i>Il cram down fiscale e previdenziale alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali</i>	644

VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

FRANCESCO ALBERTINI, <i>Convergenza di due diverse ipotesi di litisconsorzio necessario nello stesso giudizio</i>	659
TOMMASO CALCULLI, <i>La responsabilità “processuale” aggravata dell'Amministrazione finanziaria per atto di accertamento annullato in sede giurisdizionale</i>	667
CLELIA CAROLI, <i>L'omessa riassunzione del processo e l'opponibilità del giudicato favorevole ottenuto dal condebitore solidale</i>	677
ANNA RITA CIARCIA, <i>La legittimazione processuale del fallito in caso di inerzia del curatore</i>	682
ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>La produzione di nuovi documenti in appello: un'interessante sentenza tributaria di merito</i>	688
GIOVANNI CONSOLO, <i>L'inammissibilità del ricorso avverso un diniego tacito di rimborso inibisce l'interposizione di un nuovo ricorso avverso il medesimo diniego tacito? (Cass., ord. 14 luglio 2023, n. 20322)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	696
STEFANO DIDONI, <i>Notifica degli atti processuali a mezzo PEC e conseguenze in caso di inosservanza delle forme previste per il deposito telematico degli atti e dei documenti</i>	699
FRANCESCO FARRI, <i>Intelligenza artificiale e processo tributario nel prisma della riforma fiscale [Il punto su ...]</i>	706
ALBERTO MARCHESELLI, <i>La decisione semplificata nella riforma fiscale: panacea o virus letale? (Parte prima)</i> [Farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica].....	709
ALBERTO MARCHESELLI, <i>La decisione semplificata nella riforma fiscale. Pasticci vecchi e nuovi in tema di processo telematico: la digitalizzazione e il cartaceo di ritorno (Parte seconda)</i> [Farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica].....	713
FEDERICO RASI, <i>Finalmente una svolta nella giurisprudenza della Cassazione in tema di atti impugnabili?</i>	717
ADRIANA SALVATI, <i>La selezione e la formazione della magistratura tributaria</i>	730
PIERA SANTIN, <i>Note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle SS.UU. in tema di sottoscrizione digitale del ricorso in Cassazione</i>	736

FRANCESCO TUNDO, <i>La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)</i>	742
FRANCESCO TUNDO, <i>La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte seconda)</i>	755

VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

CESARE BORGIA, <i>La vis espansiva del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria in materia tributaria: note a margine della sentenza della Corte costituzionale, n. 46/2023</i>	769
ROBERTO CORDEIRO GUERRA, <i>Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico</i>	775
STEFANIA GIANONCELLI, <i>Profili funzionali delle sanzioni tributarie nell'impianto normativo delle dichiarazioni precompilate</i>	781
ROBERTO IAIA, <i>Ravvedimento speciale, "rilevabilità" degli illeciti tributari di omesso versamento e norme di (pseudo-)interpretazione autentica</i>	789
MICHELE MAURO, <i>Considerazioni critiche sul concorso del consulente negli illeciti amministrativi da elusione fiscale</i>	802
GIOVANNA PETRILLO, <i>Giudizio tributario e buon governo nell'applicazione dei principi fondativi dell'incertezza normativa oggettiva: spunti di riflessione dalla recente giurisprudenza di legittimità</i> ...	811
MAURO TRIVELLIN, <i>Illeciti tributari e responsabilità degli amministratori negli enti con personalità giuridica</i>	817

Sanzioni penali

MARCO DI SIENA, <i>La proporzionalità della sanzione tributaria in una recente sentenza penale. Amnesie applicative circa il principio di specialità e spunti interpretativi nelle more della prossima riforma tributaria</i>	831
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Grande la confusione sotto al cielo. Provocazioni - scandalose - sul dilagare del concetto di "frode" nel diritto penale tributario fiscale [Farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica]</i>	840
FRANCESCA PROSPERI, <i>Sul discrimine tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità</i>	846
FRANCESCA PROSPERI, <i>Sulla nozione di "formale conoscenza" ostativa all'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000? (Cass., ord. 19 giugno 2023, n. 26274) [Recentissime dalla Cassazione]</i>	853

VIII – L'IRPEF

EMANUELE ARTUSO - INGE BISINELLA, <i>Cessione di opere artistiche e il trittico "collezionista", "speculatore occasionale" e "mercante d'arte" ai fini delle imposte dirette</i>	859
LOREDANA CARPENTIERI, <i>Alla ricerca degli "extraredditi": il revirement della Cassazione sull'applicabilità dell'addizionale del 10 per cento sui bonus e sulle stock option riconosciuti ai dirigenti delle holding industriali (... con buona pace della certezza del diritto)</i>	866
DANIELA CONTE, <i>Riflessioni sul regime di imposizione diretta delle criptoattività introdotto dalla Legge di Bilancio 2023</i>	873
DANIELA CONTE, <i>Ulteriori questioni e nuove problematiche sulla fiscalità delle criptoattività dopo la Legge di Bilancio 2023</i>	882

MATTEO DEMETRI, <i>L'assetto strutturale del c.d. "regime forfetario" e il trade-off tra equità fiscale ed efficienza</i> [Il punto su ...]	889
ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI, <i>Ancora sul regime fiscale dei lavoratori sportivi impatriati: i dubbi ancora aperti nonostante i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate</i>	892

IX – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

PATRIZIA ACCORDINO, <i>Sviluppi in tema di promozione fiscale dell'innovazione nel contrasto alla crisi economica</i>	901
ALBERTO MARIA GAFFURI, <i>Nuove ipotesi di inesistenza di una stabile organizzazione nel settore finanziario</i>	911
LUCA MIELE, <i>Prospettive di revisione delle condizioni e delle limitazioni al riporto delle perdite nell'ambito dei trasferimenti infragruppo</i>	920
ADRIANA SALVATI, <i>Questioni in tema di incasso giuridico e rimedi alle asimmetrie normative (Cass. civ., sez. III, 12 giugno 2023, n. 16595)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria]	927

Operazioni straordinarie

EDOARDO IANIGRO, <i>Spunti in tema di riforma della fiscalità delle operazioni straordinarie alla luce della legge delega</i>	931
---	-----

X – L'IVA

PIER LUCA CARDELLA, <i>IVA ed utility token: un regime a geometria variabile</i>	941
--	-----

XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

Imposte di registro e ipocatastali

LUDOVICO NICOTINA, <i>Atti enunciati e responsabilità solidale del notaio: il caso della rinuncia del socio alla restituzione di un pregresso finanziamento contenuta nella delibera di aumento del capitale sociale</i>	949
GUIDO SALANITRO, <i>La responsabilità solidale del notaio e delle parti contraenti, tra principi civilistici e norme tributarie (Cass., 25 ottobre 2023, n. 29618)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria]	955

XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

DANIELA MENDOLA, <i>Note sull'imposta di soggiorno, nel quadro dei tributi ambientali, tra presupposto impositivo astrattamente economico e novellata responsabilità del gestore della struttura ricettiva</i>	961
--	-----

XIII – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

GIUSEPPE FARCOMENI, <i>Aiuti di Stato e valutazione dei tax ruling: note a margine della recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul caso "Fiat Finance and Trade"</i>	971
GIUSEPPE MERCURI, <i>Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento</i>	980

Diritto tributario internazionale

VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI, <i>Il "criterio della prevalenza" nella nuova fattispecie imponibile delle plusvalenze derivanti dalla cessione indiretta di immobili da parte di non residenti [Il punto su ...]</i>	986
FEDERICO FRANCONI - ANTONINO GIACOBBE, <i>Lavoro da remoto transnazionale e stabile organizzazione dopo la circolare sullo smart working</i>	992
TERESA GALLUCCIO, <i>La tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei c.d. "compensi reversibili" in fattispecie transfrontaliere</i>	9998
ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI, <i>Si può applicare la c.d. split years clause nelle Convenzioni ove non è espressamente prevista? Il valore del Commentario OCSE quale soft law</i>	1008
ROBERTO SANTE SMILARI - MARCO STRAFILE, <i>Lavoro dipendente prestato all'estero: le policy di tax equalization non incidono sul diritto al recupero del credito per le imposte estere</i>	1013
ALESSIA TOMO, <i>La Corte di Giustizia UE sul "caso Airbnb" Italia: riflessioni in merito al (progressivo) coinvolgimento delle piattaforme digitali nell'alveo dei soggetti dell'obbligazione tributaria</i>	1021
RITA VERDE, <i>Attività di trasporto aereo effettuata da società estera nell'ambito di un contratto di wet lease e stabile organizzazione in Italia</i>	1036

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

PRINCIPI GENERALI

La “legge oscura” (anche tributaria) nel pensiero della Corte costituzionale e della dottrina generale (Corte cost., sent. 5 giugno 2023, n. 110)

The “dark law” (including tax law) in the thinking of the Constitutional Court and general doctrine (Corte cost., sent. 5 giugno 2023, n. 110)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

La Corte Costituzionale, con la sentenza in commento, torna a pronunciarsi in tema di legge “oscura”, facendo riferimenti a sue precedenti, in particolare in materia penale, e ad analoghe pronunce degli organi costituzionali di Paesi a noi affini per tradizioni e premesse culturali (Francia e Germania), dichiarando l’illegittimità di una legge regionale del Molise, considerata inintelligibile e dunque in contrasto con il principio di ragionevolezza desumibile dall’art. 3 Cost.

Parole chiave: legge “oscura”, principio di ragionevolezza, art. 3 Cost., illegittimità costituzionale

Abstract

The Constitutional Court, with the judgment in question, returns to pronounce itself on the subject of “obscure” law, making references to its precedents, in particular in criminal matters, and to analogous pronouncements of the constitutional bodies of countries similar to ours in terms of traditions and cultural premises (France and Germany), declaring the illegitimacy of a regional law of Molise, considered unintelligible and therefore in contrast with the principle of reasonableness inferable from art. 3 Const.

Keywords: “Dark” law, principle of reasonableness, article 3 of the Constitution, constitutional illegitimacy

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** L’effettiva “oscurità” della norma incriminata. - **3.** “Oscurità” della norma e contrasto con il principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.). - **4.** “Oscurità” della norma e diritto tributario.

1. Con la recente sentenza 5 giugno 2023, n. 110, investita di diverse questioni di costituzionalità (sollevate con ricorso del Presidente del Consiglio dei Ministri) di alcune disposizioni contenute in una legge regionale del Molise (L. 24 maggio 2022, n. 8, «*Legge di stabilità regionale anno 2022*»), la Consulta le ha accolte tutte per violazione di plurime norme costituzionali; in particolare, ha dichiarato l’illegittimità dell’art. 7, comma 18, in materia edilizia, per contrasto con l’art. 3 Cost. e con il principio di ragionevolezza da questo desumibile.

La norma “incriminata” testualmente recitava che «*nelle fasce di rispetto di tutte le zone e di tutte le aree di piano, in presenza di opere già realizzate e ubicate tra l’elemento da tutelare e l’intervento da realizzare, quest’ultimo è ammissibile previa V.A. per il tematismo che ha prodotto la fascia di rispetto, purché lo stesso intervento non ecceda, in proiezione ortogonale, le dimensioni delle opere preesistenti*

o sia compreso in un'area circoscritta nel raggio di mt. 50 dal baricentro di insediamenti consolidati preesistenti». Secondo il ricorrente, la norma violava il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. in quanto, utilizzando termini vaghi e suscettibili delle interpretazioni più diverse, era totalmente inintelligibile (né le spiegazioni fornite dalla difesa della Regione in chiarimento degli stessi erano risultate bastevoli).

2. La Consulta innanzitutto analizza la norma sottoposta al vaglio di costituzionalità per verificare se effettivamente era da considerare inintelligibile e quindi dal significato “oscuro”, alla luce del canone interpretativo di cui all'art. 12 (la Corte richiama erroneamente l'art. 11 sull'«Efficacia della legge nel tempo») delle Preleggi al Codice civile, a norma del quale il senso da attribuire alla legge è quello «fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse». La Corte fa riferimento anche ai lavori preparatori, «in quanto utili a ricostruire l'«intenzione del legislatore»» (art. 12, comma 1, ultima parte, Preleggi), e già da questi occorre subito rilevare che l'«intenzione del legislatore» non era “ricostruibile”, in quanto – come osserva il giudice delle leggi – «la disposizione era stata [...] oggetto di vari rilievi critici proprio per la sua oscurità durante il dibattito che ne aveva preceduto l'approvazione».

Effettuato l'esame della norma in questione, la Corte deve riconoscere che la stessa «abbonda di termini imprecisi, o comunque di ardua intelligibilità, in difetto di qualsiasi riferimento al contesto normativo nel quale essa aspirerebbe ad inserirsi», in quanto, tra l'altro, «non modifica né si inserisce in alcuna legge regionale preesistente»; dunque, «la disposizione [...] costituisce esempio paradigmatico di un enunciato normativo affetto da radicale oscurità», utilizzando anche “un acronimo” (V.A.) «incomprensibile, e in effetti oggetto di due diverse letture da parte della stessa difesa regionale»; enunciato «che [...] non si collega ad alcun corpo normativo preesistente e rimane, per così dire, sospeso nel vuoto, precludendo così la possibilità di utilizzare il prezioso strumento dell'interpretazione sistematica, che presuppone l'inserimento della singola disposizione in un contesto normativo che si assume connotato da interna coerenza».

3. Accertata l'obiettivo “oscurità” della norma incriminata, la Corte affronta il problema del possibile conflitto di una siffatta norma con i principi costituzionali, chiedendosi in particolare se «una disposizione dal significato così radicalmente inintelligibile si ponga per ciò stesso in contrasto [...] con il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.».

A tal fine, procede innanzitutto a un esame di suoi precedenti in materia penale, specificando che «questa Corte esercita da tempo un controllo sui requisiti minimi di chiarezza e precisione che debbono possedere le norme incriminatrici, in forza – in particolare – del principio di legalità e tassatività di cui all'art. 25, secondo comma, Cost.». In proposito viene ribadito che, in special modo in questo ambito, ove viene in gioco la libertà personale dell'individuo, il legislatore «ha l'obbligo di formulare norme concettualmente precise sotto il profilo semantico della chiarezza e della intelleggibilità (rectius, intelligibilità) dei termini impiegati» (Corte cost., n. 96/1981); infatti, «vi sono requisiti minimi di riconoscibilità e di intelleggibilità (rectius, intelligibilità) del precetto penale – che rappresentano anche, peraltro, requisiti minimi di razionalità dell'azione legislativa – in difetto dei quali la libertà e la sicurezza giuridica dei cittadini sarebbero pregiudicate» (Corte cost., n. 185/1992)(1). In materia di misure di prevenzione, la Corte ha dichiarato l'illegittimità, «per contrasto con vari altri parametri costituzionali, di disposizioni che enunciavano presupposti eccessivamente vaghi e imprecisi, come tali inadatti ad assicurare al destinatario la riconoscibilità del precetto e la prevedibilità delle sue conseguenze» (Corte cost., n. 24/2019)(2).

(1) La Corte richiama anche altre sue pronunce, la n. 34/1995 e, più di recente, la n. 25/2019, che fa riferimento agli artt. 7 CEDU e 2 del Protocollo n. 4 CEDU, entrambi rilevanti nell'ordinamento italiano in forza dell'art. 117, comma 1, Cost.

(2) La Corte richiama anche un'altra sua pronuncia, la n. 177/1980, ove si evidenzia la necessità che le norme individuino

Anche tenendo conto dei precedenti sopra richiamati, la Consulta giunge alla conclusione che «*disposizioni irrimediabilmente oscure, e pertanto foriere di intollerabile incertezza nella loro applicazione concreta*», certamente si pongono «*in contrasto con il canone di ragionevolezza della legge di cui all'art. 3 Cost.*». Se questo è vero, come osservato, in materia penale, ove «*l'esigenza di rispetto di standard minimi di intelligibilità del significato delle proposizioni normative, e conseguentemente di ragionevole prevedibilità della loro applicazione, va certo assicurata con particolare rigore*», lo stesso e più in generale va assicurato «*allorché la legge conferisca all'autorità pubblica il potere di limitare*» i diritti fondamentali della persona, «*come nella materia delle misure di prevenzione*». Quanto detto non esclude che la stessa esigenza sussista con riguardo alle norme che disciplinano la generalità sia dei rapporti tra Pubblica amministrazione e cittadini, sia dei rapporti reciproci tra questi ultimi. Anche in tali casi, infatti, sussiste per ciascun consociato una evidente e fondata «*aspettativa a che la legge definisca ex ante, e in maniera ragionevolmente affidabile, i limiti entro i quali i suoi diritti e interessi legittimi potranno trovare tutela, sì da poter compiere su quelle basi le proprie libere scelte d'azione*». Una norma radicalmente “oscura”, invero, non vincola, se non «*in maniera soltanto apparente il potere amministrativo e giudiziario, in violazione del principio di legalità e della stessa separazione dei poteri; e crea inevitabilmente le condizioni per un'applicazione diseguale della legge, in violazione di quel principio di parità di trattamento tra i consociati, che costituisce il cuore della garanzia consacrata nell'art. 3 Cost.*». Sul punto occorre osservare che una norma radicalmente “oscura” va tenuta ben distinta da una norma che presenti – come può apparire “naturale” – dei «*margini più o meno ampi di incertezza circa il suo ambito di applicazione*»; sarà poi compito dell'interprete (e della giurisprudenza in particolare) «*dipanare gradualmente, attraverso gli strumenti dell'esegesi normativa, i dubbi interpretativi che ciascuna disposizione inevitabilmente solleva, nel costante confronto con la concretezza dei casi in cui essa è suscettibile di trovare applicazione*», e ciò «*contribuisce a rendere più uniforme e prevedibile la legge per i consociati*». Una violazione dell'art. 3 Cost. non è ravvisabile neanche nelle norme contenenti clausole generali, che sono «*programmaticamente aperte a “processi di specificazione e di concretizzazione giurisprudenziale”*» (Corte cost., n. 8/2023). Queste clausole, come noto, sono volutamente “aperte”, per consentire alla norma di non “invecchiare” col passare del tempo, potendosi adeguare all'evoluzione socio-economica⁽³⁾ e normativa⁽⁴⁾ grazie al processo di interpretazione: è il caso, citato come esempio dalla Consulta, della clausola di buona fede cui all'art. 1337 c.c.⁽⁵⁾

presupposti sufficientemente precisi e idonei a «*vincolare ragionevolmente la discrezionalità delle autorità chiamate ad applicarle*». Con specifico riferimento a leggi regionali, richiama la sentenza n. 70/2013, che a sua volta richiama la n. 364/2010, ove, con riguardo al principio del buon andamento della Pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost., «*la tecnica normativa adottata [...] rendeva difficilmente ricostruibile da parte dell'amministrazione la disciplina effettivamente vigente, giudicando tale tecnica “foriera di incertezza”, posto che essa “può tradursi in cattivo esercizio delle funzioni affidate alla cura della pubblica amministrazione”*».

- (3) «*A una norma deve attribuirsi quel significato che corrisponde al fine proprio della complessiva disciplina in cui la norma stessa risulta inserita in considerazione anche delle esigenze emerse nella realtà economica regolata*»: così FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 195.
- (4) Cfr. MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 76, ove si legge che il significato di una norma «*nel corso del tempo può mutare, più o meno ampiamente, poiché quella norma va applicata e perciò interpretata in connessione con altre norme dell'ordinamento*».
- (5) Osserva MELIS G. (*Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, 93), che sono «*rare [...] nel diritto tributario le ipotesi di vaghezza c.d. ‘socialmente tipica’ (o da rinvio), in cui il termine esprime un concetto valutativo la cui applicazione richiede il necessario riferimento ai variabili parametri di giudizio e alle mutevoli tipologie della morale sociale e del costume. Termini come ‘buona fede’, ‘ordinaria diligenza’, ‘lealtà e correttezza’ non trovano nella nostra materia terreno fecondo, per la difficoltà di rinviare a regole morali o socio-ambientali esterne ad essa*»; ciò a differenza dei rapporti interprivatistici, «*dove un'idea di giustizia può talvolta ben richiedere l'adeguamento al comune sentimento della collettività*». Sulla regola della buona fede in ambito tributario v. COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 6, I, 669 ss.; Id., *I principi di affidamento e buona fede*, in UCKMAR V. - TUNDO F., a cura di, *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, 39 ss.; Id., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss.; Id., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla*

Prosegue la Corte affermando che neanche «*potrebbe ritenersi precluso alla legge utilizzare concetti tecnici o di difficile comprensione per chi non possiede speciali competenze tecniche: la complessità delle materie che il legislatore si trova a regolare spesso esige una disciplina normativa a sua volta complessa. Sempre più frequentemente, del resto, le leggi fanno uso di definizioni normative, collocate in disposizioni di carattere generale, che consentono all'interprete di attribuire significati precisi alle espressioni tecniche, a volte lontane dal linguaggio comune, utilizzate in un dato corpus normativo*». Ci sembra che questa specificazione si attagli in special modo al diritto tributario, ma di questo parleremo in sede di conclusioni.

Infine, la Corte ribadisce che un differente discorso va fatto nel «*caso in cui il significato delle espressioni utilizzate in una disposizione – nonostante ogni sforzo interpretativo, compiuto sulla base di tutti i comuni canoni ermeneutici – rimanga del tutto oscuro, con il risultato di rendere impossibile all'interprete identificare anche solo un nucleo centrale di ipotesi riconducibili con ragionevole certezza alla fattispecie normativa astratta*». Infatti, «*una tale disposizione non potrà che ritenersi in contrasto con quei "requisiti minimi di razionalità dell'azione legislativa" che la [...] menzionata sentenza n. 185 del 1992 ha, in via generale, evocato in funzione della "libertà e della sicurezza dei cittadini"*».

A supporto di quanto sostenuto, viene richiamata l'analoga esperienza interpretativa di altre giurisdizioni costituzionali, da considerare affini alla nostra «*per tradizioni e premesse culturali*».

Innanzitutto, la Corte fa riferimento alla costante giurisprudenza del Conseil constitutionnel francese, secondo la quale «*l'accessibilità e l'intelligibilità della legge rappresentano principi di rango costituzionale, che impongono al legislatore di adottare disposizioni sufficientemente precise al fine di proteggere gli individui dal rischio di applicazioni arbitrarie delle leggi, evitando di addossare alle autorità amministrative e giurisdizionali il compito di stabilire regole che spettano invece al legislatore*», con possibile lesione del principio di uguaglianza dinanzi alla legge, «*non potendo esservi effettiva eguaglianza se non quando i cittadini abbiano una "conoscenza sufficiente delle norme loro applicabili"*» (decisione 16 dicembre 1999, n. 99-421 DC).

In modo analogo, viene richiamata la giurisprudenza pluridecennale del Tribunale costituzionale federale tedesco, che «*ormai riconosce l'esistenza di un mandato costituzionale*», per il legislatore, «*di "precisione" e "chiarezza normativa"*», mandato che «*implica standard minimi di comprensibilità e di non contraddizione dei testi normativi, il cui mancato rispetto determina la loro illegittimità costituzionale*».

In conclusione, la Consulta dichiara l'illegittimità della norma impugnata per contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto la stessa «*costituisce esempio paradigmatico di un enunciato normativo affetto da radicale oscurità*», che, «*in ragione dell'indeterminatezza dei suoi presupposti applicativi, non rimediabile tramite gli strumenti dell'interpretazione, non fornisce alcun affidabile criterio guida alla pubblica amministrazione nella valutazione se assentire o meno un dato intervento richiesto dal privato, in contrasto con il principio di legalità dell'azione amministrativa e con esigenze minime di eguaglianza di trattamento tra i consociati; e rende arduo al privato lo stesso esercizio del proprio diritto di difesa in giudizio contro l'eventuale provvedimento negativo della pubblica amministrazione, proprio in ragione dell'indeterminatezza dei presupposti della legge che dovrebbe assicurargli tutela contro l'uso arbitrario della discrezionalità amministrativa*».

4. Le osservazioni che precedono sono – purtroppo – a volte, se non frequentemente, riferibili alla norma tributaria. Come sostiene la Corte, è vero che, come già riportato, «*la complessità delle materie*

luce dei principi di collaborazione e buona fede, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 499 ss.

che il legislatore si trova a regolare spesso esige una disciplina normativa a sua volta complessa», ma, ci sia consentito, entro certi “limiti”.

È interessante in proposito leggere il libro di Michele Ainis («*La legge oscura. Come e perché non funziona*», ed. 1997) per rendersi conto che molte delle osservazioni ivi effettuate ben si attagliano, oltre che alle osservazioni sopra riportate della Corte(6), alla norma tributaria in particolare.

Il paragrafo 1 del primo Capitolo («“Errori” e “errori” legislativi») è intitolato «*Strutture senza strutture*», e cita come ipotesi di “mala” (ci sia consentito) legislazione, ad esempio, la L. 28 dicembre 1995, n. 549 («*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*»), composta di «*appena tre articoli*», evidenziando peraltro che «*il suo art. 1 si fraziona in 90 commi, spesso suddivisi in lettere, o talvolta in numeri*», e che «*dopo l’art. 2 formato da 59 commi si incontra l’art. 3, che di commi ne ha ben 244. Il tutto per una settantina di pagine: oltre il doppio di quante ne occorsero ad Albert Einstein per esporre la teoria della relatività ristretta, nella sua celebre memoria del 1905 che sconvolse le concezioni della fisica classica*». L’Autore cita poi la L. 23 dicembre 1996, n. 662 (intitolata sempre «*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*»), composta anch’essa di tre articoli, ognuno dei quali “conta” non «*meno di duecento commi; il primo raggiunge quota 267*», traendone l’impressione (facendo «*un raffronto con l’elegante impalcatura del codice Napoleone*»), che «*le nostre leggi finanziarie siano “un sacco d’ossa buttate alla rinfusa”*»(7). Passando poi dall’esame della struttura formale delle citate leggi a quello dei contenuti, «*l’effetto di spaesamento per il povero lettore può addirittura raddoppiare. Per esempio: che cosa si nasconde dentro il ‘sacco’ delle leggi 549 e 662(8)? Un’insalata mista in cui trovano posto provvedimenti sul pubblico impiego, sull’ambiente, sulla scuola, sulle forze armate, sulla sanità, sui beni dello Stato ed altro ancora: gli atti in questione costituiscono difatti altrettanti esempi di leggi omnibus, ossia quelle leggi con cui il Parlamento mette le mani in pratica dentro ogni angolo del sistema normativo*».

Come termine di paragone “attuale”, possiamo limitarci a citare l’ultima Legge di Bilancio, la L. 29 dicembre 2022, n. 197: questa consta di 184 pagine (cui si aggiungono 202 pagine di allegati più i lavori preparatori: il numero di pagine di cui si “lamenta” Michele Ainis era circa 70) per 21 articoli; l’art. 1 è composto di “soli” 903 commi, molti dei quali concernenti la materia fiscale...; prendendo un esempio a caso, possiamo riportare testualmente il comma 10:

«*All’articolo 119 [!] del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) dopo il comma 7 è inserito il seguente:

“7-bis. La detrazione di cui al comma 5(9) spetta, nei limiti ivi previsti, anche per gli interventi realizzati dai soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), in aree o strutture non pertinentziali, anche di

-
- (6) Il paragrafo 3 del Capitolo V è intitolato «*L’incostituzionalità delle leggi incomprensibili*»; ivi si legge che «*nel testo della Carta costituzionale compaiono dei precetti che sia pure di riflesso possono ben apparire offesi dall’eccesso di indeterminatezza o dalla cattiva redazione delle leggi*». L’Autore fa riferimento, tra gli altri, agli artt. 13 e 25 della Costituzione, rilevanti in materia penale e di restrizione della libertà del cittadino; agli artt. 97 e 101, affermando che, «*se le attribuzioni e le sfere di competenza degli uffici amministrativi vanno stabilite “secondo disposizioni di legge”, e se a propria volta “i giudici sono soggetti soltanto alla legge”, questo significa che non possono crearla da se stessi – come al contrario avviene ogni volta che l’atto legislativo sia oscuramente formulato, lasciando spazio alla nuda discrezionalità di chi dovrebbe limitarsi ad applicarlo*»; a diversi principi, ai quali «*il fenomeno delle leggi oscure [...] fa violenza*»: tra questi il «*principio della separazione dei poteri, perché rende legislatore il giudice o il funzionario amministrativo*».
- (7) Per l’espressione utilizzata l’Autore cita CASSESE S., *Introduzione allo studio della normazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1992, 324, nota 24.
- (8) L’art. 3 della citata L. n. 662/1996 è intitolato “*Disposizioni in materia di entrata*” e consta precisamente di 217 commi, molti dei quali concernenti la materia tributaria.
- (9) A mero titolo di semplice curiosità, si riporta anche il testo del citato comma 5: «*Per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute per l’installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell’articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, ovvero di impianti solari fotovoltaici su strutture pertinentziali agli edifici, eseguita congiuntamente ad uno degli interventi di cui ai commi 1 e 4 del presente articolo, la detrazione di cui all’articolo 16-bis, comma 1, del*

proprietà di terzi, diversi dagli immobili ove sono realizzati gli interventi previsti ai commi 1 e 4, sempre che questi ultimi siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli di cui all'articolo 136, comma 1, lettere b) e c), e all'articolo 142, comma 1, del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42”;

b) al comma 16-ter è aggiunto, in fine, il seguente periodo: “Fermo restando quanto previsto dal comma 10-bis, per gli interventi ivi contemplati il presente comma si applica fino alla soglia di 200 kW con l'aliquota del 110 per cento delle spese sostenute”».

Basti qui citare una norma dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) per suscitare, oggi, un sorriso in colui che la legge: l'art. 3, intitolato «Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie», che testualmente recita:

«1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute. 2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima. 3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio. 4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato».

È certamente vero, come afferma la Corte, e come già evidenziato, il fatto che non può ritenersi precluso al legislatore di «utilizzare concetti tecnici o di difficile comprensione per chi non possieda speciali competenze tecniche», in quanto la complessità delle materie (come quella tributaria) che si trova a regolare spesso impone una disciplina normativa a sua volta complessa; il problema è che una legge “oscura” (come spesso è quella tributaria) rende la disciplina non solo complessa, ma sovente incomprensibile e inintelligibile. Con riferimento al linguaggio troppo di frequente utilizzato dai nostri legulei (intesi come “conditores legis”), possiamo usare sempre le parole di Michele Ainis in proposito: «arcaismi, inutili giri di parole frammiste a esemplari del peggior burocratese, espressioni ipertecniche, eccesso di rinvii ad altre leggi (che spesso a loro volta si richiamano a ulteriori atti normativi: è il fenomeno dei “rinvii a catena”), e più in generale i cascami d'uno stile contorto ed evoluto affiorano quasi a ogni piè sospinto»⁽¹⁰⁾. L'Autore giustamente fa riferimento, oltre alla colpa di chi redige il testo, all'«intrinseca complessità della materia disciplinata» – ribadiamo, è il caso, sovente, di quella fiscale – aggiungendo, peraltro, che «le nostre leggi riescono a rendere difficili pure questioni» spesso non molto «complicate».

Per chiarire l'idea di una legge “oscura” (per chi “non è del mestiere”) nella materia che a noi interessa (spesso certamente complicata, ma spesso ulteriormente complicata dal legislatore), può citarsi per tutti il comma 3 dell'art. 89 (intitolato «Dividendi ed interessi») del TUIR, n. 917/1986 che, per non rendere troppo uggiosa la lettura, si riporta in nota⁽¹¹⁾: un chiaro esempio di non-semplificazione legislativa.

testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da ripartire tra gli aventi diritto in quattro quote annuali di pari importo, spetta nella misura riconosciuta per gli interventi previsti agli stessi commi 1 e 4 in relazione all'anno di sostenimento della spesa, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a euro 48.000 e comunque nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico. In caso di interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) e f), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, il predetto limite di spesa è ridotto ad euro 1.600 per ogni kW di potenza nominale».

(10) A titolo di esempio, l'Autore cita il testo dell'art. 5 L. 26 febbraio 1982, n. 51, che non viene qui riportato per non appesantire troppo la lettura e perché non attinente specificamente la materia tributaria.

(11) Art. 89, comma 3, TUIR: «Verificandosi la condizione dell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'esclusione del comma 2 si applica agli utili provenienti da soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), e alle remunerazioni derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, se diversi da quelli residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, o, se ivi residenti o localizzati, sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui al medesimo

Troppo spesso – anche di recente – si parla di semplificazione e razionalizzazione del sistema tributario, di codice tributario, di miglioramento della tecnica normativa, senza che se ne faccia nulla; ormai, si può dire, “si sono perse le speranze”: come afferma Giuseppe Ugo Rescigno(12), *«almeno per l’oggi e almeno in Italia i politici quando agitano il tema della buona redazione delle leggi o mentono spudoratamente, o non sanno nulla di ciò di cui parlano, e comunque sono disperatamente al di sotto dei loro compiti»*. Se ciò è vero, evidentemente non hanno capito quanto scriveva Adolf Merkl(13) circa il “ruolo” della lingua: invero, questa *«non è affatto una vietata porticina di servizio attraverso la quale il diritto s’introduce di soppiatto. Essa è piuttosto il grande portale attraverso il quale tutto il diritto entra nella coscienza degli uomini»*.

Avviandoci alle conclusioni, possiamo richiamare ancora le parole di Michele Ainis, particolarmente interessanti con riferimento all’ambito tributario: *«Uno Stato arcigno e tiranno lo si può combattere; uno Stato amico lo si serve, se necessario, anche con le armi; ma di uno Stato che non si sa che cosa vuole, in ultimo ci si disinteressa e basta. Non gli si dà più ascolto, e ciascuno fa per conto proprio. Non c’è davvero nessun nesso fra la condizione di degrado nella quale ormai cronicamente versa la legislazione italiana e l’evasione fiscale(14), che da noi è tra le più elevate del mondo industrializzato?»* (l’edizione del libro, ribadiamo, è del 1997, ma ancora di estrema attualità).

Terminiamo queste note con quella che l’Autore considera *«una battuta»*: *«il sacrificio di Socrate, che scelse di morire pur di non infrangere la legge, è un momento fra i più alti nella storia dell’umanità»*;

articolo 47-bis, comma 3, il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nel medesimo articolo, comma 2, lettera b). Gli utili provenienti dai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera d), residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all’articolo 47-bis, comma 1, e le remunerazioni derivanti dai contratti di cui all’articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, non concorrono a formare il reddito dell’esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito dell’impresa o dell’ente ricevente per il 50 per cento del loro ammontare, a condizione che sia dimostrata, anche a seguito dell’esercizio dell’interpello di cui all’articolo 47-bis, comma 3, la sussistenza della condizione di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo; in tal caso, è riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 2 dell’articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d’imposta ai sensi dell’articolo 165 in ragione delle imposte assolute dall’impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti dell’imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell’applicazione dell’imposta, l’ammontare del credito d’imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d’imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell’imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Ai fini del presente comma, si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti o di partecipazioni di controllo, ai sensi del comma 2 dell’articolo 167, in società residenti all’estero che conseguono utili dalla partecipazione in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nella lettera b) del comma 2 dell’articolo 47-bis ma non abbia presentato l’istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all’articolo 47-bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall’articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all’articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all’articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo».

(12) I presupposti filosofici, morali e politici della buona redazione delle leggi ed una specifica conseguenza (tra le molte) in sede di applicazione, in *La buona scrittura delle leggi*, a cura di ROBERTO ZACCARIA, Presidente pro tempore del Comitato per la legislazione della Camera dei deputati, con la collaborazione di Enrico Albanesi, Elda Brogi e Valentina Fiorillo, Palazzo Montecitorio, Sala della Regina, 15 settembre 2011), 76.

(13) MERKL A., *Il duplice volto del diritto*, Milano, 1987, 125.

(14) Estrapolandole dal loro contesto, possiamo citare le parole usate da Cesare Beccaria nel suo indimenticabile libro *Dei delitti e delle pene* (1764), cap. 40, intitolato “False idee di utilità”: *«l’uomo sociabile è qualche volta mosso dalle male leggi a offender altri»*.

ma Socrate avrebbe bevuto egualmente la cicuta se le norme che gli fu rimproverato di violare fossero state ambigue, incerte, altalenanti?». Siamo sicuri di no.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AINIS M., *La legge oscura. Come e perché non funziona*, Roma, 1997

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 BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 499 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *I principi di affidamento e buona fede*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, 39 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 6, I, 669 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010

MERKL A., *Il duplice volto del diritto*, Milano, 1987

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976

RESCIGNO G.U., *I presupposti filosofici, morali e politici della buona redazione delle leggi ed una specifica conseguenza (tra le molte) in sede di applicazione*, in ZACCARIA R. (a cura di), *La buona scrittura delle leggi*, con la collaborazione di Enrico Albanesi, Elda Brogi e Valentina Fiorillo, Roma, Palazzo Montecitorio, Sala della Regina, 15 settembre 2011

PRINCIPI GENERALI

Spinte evolutive (sul piano sovranazionale) e involutive (a livello interno) in tema di bilanciamento fra diritto alla protezione dei dati dei contribuenti ed esigenze di contrasto dell'evasione fiscale (*)

Evolutionary (on a supranational level) and involutory (at an internal level) pressures regarding the balance between the right to protection of taxpayers' data and the needs to combat tax evasion

ANGELO CONTRINO

Abstract

Muovendo dai risultati di una precedente indagine sul tema, e in ideale continuità con essa, nel saggio si analizzano gli sviluppi dell'ultimo lustro, sul duplice piano sovranazionale e interno, in tema di protezione dei dati dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nella prospettiva di un corretto bilanciamento tra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei dati personali.

Parole chiave: protezione dei dati dei contribuenti, evasione fiscale, proporzionalità

Abstract

Building on the results of a previous survey on the subject, and in ideal continuity with it, the essay analyses the developments of the last five years – at both supranational and domestic levels – on the subject of taxpayers' data protection vis-à-vis the tax authorities, with a view to striking a proper balance between the need to combat tax evasion and the protection of the right to personal data protection.

Keywords: taxpayers' data protection, tax evasion, proportionality

SOMMARIO: **1.** La protezione dei dati personali dei contribuenti quale limite all'acquisizione, conservazione e all'utilizzo degli stessi da parte dell'Amministrazione finanziaria: una breve introduzione. - **2.** Il principio di "proporzionalità" fra trattamento del dato alla luce dell'obiettivo perseguito ed esigenza di minimizzare la raccolta dei dati personali dei contribuenti: sintesi di una prima indagine. - **3.** (Segue). Sulle conclusioni raggiunte in ambito fiscale con il contributo della giurisprudenza sovranazionale eminentemente "non tributaria". Un sommario delle direttrici evolutive e involutive dell'ultimo lustro. - **4.** La prima direttrice: la conclusione raggiunta in relazione alle banche dati fiscali continua a trovare conferma indiretta nella successiva giurisprudenza della Corte di Giustizia sempre in materie non tributarie. - **5.** La seconda direttrice: il tema delle interrelazioni tra protezione dei dati personali e banche dati fiscali è entrato adesso

(*) Testo, con l'aggiunta della bibliografia essenziale, della relazione svolta dall'Autore al webinar "In-Visibili: poteri, dati e modelli di business nella digitalizzazione tributaria", organizzato dall'Università degli Studi di Torino e svoltosi il 14 aprile 2023, nell'ambito del progetto di ricerca "PRIN 2020 - La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente".

nella sfera di azione della Corte di Giustizia e dalla Corte EDU, sia pur con risultati ancora in fase di assestamento. - **5.1.** La sentenza della Corte di Giustizia nel caso SS. SIA: le corrette conclusioni raggiunte sono offuscate dal depotenziamento, sia pur in un *obiter dictum*, del principio della riserva di legge in materia fiscale. - **5.2.** Le sentenze della Corte EDU nel caso L.B. c. Ungheria: gli spiragli di notevole interesse aperti dalla Grande Camera per il rafforzamento della tutela del diritto alla protezione dei dati personali in materia tributaria. - **5.2.1.** Sui fattori da ponderare per assicurare un bilanciamento tra interessi erariali e tutela dei diritti fondamentali del contribuente. - **5.2.2.** I profili di rilevanza e interesse della decisione della Grande Camera della Corte EDU in relazione al tema oggetto d'indagine. - **6.** La terza direttrice: a livello interno, in controtendenza, è stata intrapresa la strada *pro-fisco* della svalutazione della normativa sulla protezione dei dati personali e del principio di legalità tributaria. - **6.1.** Sull'eliminazione del vaglio preventivo del Garante e gli effetti sul ruolo attivo assunto nel corso degli anni in punto di valutazione della proporzionalità delle leggi fiscali - **6.2.** Sui riflessi negativi in materia tributaria della legittimazione di trattamenti dei dati personali radicati in "atti amministrativi generali" e meramente necessari all'adempimento di compiti di pubblico interesse. - **7.** Osservazioni conclusive: i passi in avanti a livello sovranazionale e all'indietro a livello interno (con problemi di tenuta della normativa nazionale) in punto di bilanciamento fra tutela del diritto di protezione dei dati personali ed esigenze di contrasto dell'evasione fiscale.

1. La "protezione dei dati personali" dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (ancorché aventi tecnicamente diversa portata, nel prosieguo saranno utilizzati come sinonimi "privacy" e "riservatezza": v., per tutti, PATRONO P., [voce] *Privacy*, in *Enc. dir.*, XXXV, 1986, 575 ss.; CERRI A., *Riservatezza [diritto alla]*, III, *Diritto costituzionale*, in *Enc. giur.*, XXVII, 1995, 3 e, più di recente, KOKOTT J. - SABOTTA C., *The distinction between privacy e data protection in the jurisprudence of the CJEU and the ECtHR*, in *Int'l Data Prrivacy*, 2013, 222 ss.) è tema abbastanza trascurato nella nostra materia, nonostante la sua importanza sia non solo attuale ma destinata a crescere esponenzialmente in tempi brevi: il sempre maggiore ricorso alla tecnologia per gli adempimenti tributari consente, infatti, l'acquisizione e la conservazione in apposite banche dati di enormi quantità di informazioni dei contribuenti (v. la fatturazione elettronica, l'archivio dei rapporti finanziari, l'anagrafe tributaria, ecc.) da utilizzare nelle attività di controllo e di accertamento.

Qual è il problema? È che la protezione dei dati personali pone dei limiti alla acquisizione, alla conservazione e all'utilizzo dei suddetti dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, e ciò nella prospettiva di un corretto bilanciamento tra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei dati personali.

E infatti, il diritto del contribuente alla protezione dei dati può affermarsi, da un lato e innanzitutto, come limite al massivo utilizzo di adempimenti che comportano l'*acquisizione e la conservazione* di grandi quantità di dati personali, non sempre di stretto e diretto interesse fiscale; e, dall'altro lato, come limite all'*utilizzo* di dati personali comunque acquisiti dall'Amministrazione per selezionare i contribuenti da assoggettare a controllo e ad accertamento (di recente sulla tematica in esame, PITRUZZELLA G., *Dati fiscali e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 666 ss.).

2. Di questo tema mi ero occupato cinque anni fa, nel 2019, in occasione di un convegno organizzato presso l'Università di Salerno, e su lungimirante sollecitazione di Pasquale Pistone che lo aveva organizzato, giungendo alla conclusione che la tutela del trattamento dei dati personali di fronte a esigenze pubblicistiche – qual è quella di contrastare l'evasione fiscale – non può che passare dal principio di "proporzionalità": vi deve sempre essere "proporzionalità" fra trattamento del dato alla luce dell'obiettivo perseguito ed esigenza di minimizzare l'acquisizione, il trattamento e la conservazione dei dati personali dei contribuenti (per la relazione al citato convegno, CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contri-*

buenti?, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, I, 7 ss.; il tema è stato poi approfondito in CONTRINO A. - RONCO S.M., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 3, 599 ss.).

Per raggiungere tale conclusione l'indagine era stata svolta sia a livello interno sia a livello sovranazionale.

A livello interno, erano stati di ausilio alcuni Provvedimenti del Garante della Privacy (quelli in tema di fatturazione elettronica del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018), che – proprio con la lentezza della “proporzionalità” – aveva escluso la legittimità della memorizzazione di massa di dati del contribuente fiscalmente poco rilevanti (dati strettamente personali, commerciali ecc.), se non con il consenso espresso del contribuente. Non altrettanto si può dire della giurisprudenza della Cassazione: nell'unica sentenza pronunciata sul tema dei dati personali del contribuente acquisiti/trattati/conservati nel contesto del “redditometro” (n. 17485/2018), sia il profilo concernente l'esigenza di protezione dei dati personali in quanto tali, sia la proporzionalità e l'adeguatezza dell'archiviazione dei suddetti dati rispetto alle finalità della disciplina del redditometro, sono rimasti totalmente in ombra.

A livello sovranazionale, la ricerca della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU in materia fiscale non è stata molto fruttuosa, poiché la grande parte delle sentenze rivenute riguardava i rimedi procedurali/processuali in caso di contestazione da parte del contribuente del diritto e delle modalità di effettuazione di uno scambio di informazioni (fra le sentenze successive al 2019 in punto di tutela dei dati personali nell'ambito della cooperazione e dell'assistenza reciproca nel settore della fiscalità, si segnala, in modo particolare, CGUE, 6 ottobre 2020, Cause riunite C-245/19 e C-246/19, *Etat Luxembourgeois*; sul tema, v. specificamente RONCO S.M., *Data Protection in Direct Tax Matters and Developments from the EU Standpoint: The Case of Automatic Exchange of Information*, in *International Tax Studies*, 2020, 4, 20 ss.; COSTANZO L., *La tutela dei diritti del contribuente al crocevia tra cooperazione amministrativa e integrazione eurotributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, XIV, 988 ss.); nell'unica sentenza soffermatasi sulla possibilità di contestazione da parte del contribuente dell'acquisizione di dati personali per l'archiviazione in banche dati fiscali (sent. 27 settembre 2017, causa C-73/16, *Puskar*, che riguardava, in particolare, l'inserimento in un elenco fiscale di persone che rivestivano fittizie funzioni direttive di molteplici società, predisposto per garantire la riscossione delle imposte e la lotta alle frodi fiscali), la Corte di Giustizia si è pronunciata a favore della iscrizione, rinviando al giudice nazionale la valutazione di “proporzionalità” dell'adempimento rispetto agli obiettivi.

Determinante, invece, è stato il vaglio della giurisprudenza della Corte di Giustizia in talune *materie non fiscali* (in particolare, il contrasto al terrorismo e alla criminalità internazionale): nelle sentenze *Digital Rights Ireland* (8 aprile 2014, Cause riunite C-293/12 e C-594/12) e *Tele2-Sverige AB* (21 dicembre 2016, C-203-15), la Corte di Giustizia ha annullato integralmente una Direttiva (caso rarissimo) e dichiarato incompatibile con il diritto UE una normativa interna che prevedevano, seppur per rilevanti fini di interesse pubblico (appunto, il contrasto al terrorismo e alla criminalità internazionale), una raccolta e il trattamento di dati personali su base generalizzata (senza distinzioni, limitazioni o eccezioni di carattere soggettivo e oggettivo) che consentiva di trarre conclusioni molto precise circa la vita privata delle persone i cui dati erano acquisiti e conservati, ritenendole in contrasto con il principio di proporzionalità.

3. In definitiva, soprattutto grazie alla giurisprudenza sovranazionale “non tributaria” si è potuto trarre la conclusione, che poteva leggersi solo in filigrana nei provvedimenti del Garante della Privacy, che anche in ambito fiscale una banca dati può ritenersi legittima se, e solo se, la raccolta dei dati ivi contenuti non determini un'ingerenza grave nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata e alla tutela dei dati personali, di cui agli artt. 7 e 8 della Carta europea, e sia, dunque, limitata a quanto strettamente necessario al conseguimento degli obiettivi di interesse pubblico perseguito (sulla diversa intensità dell'ingerenza, che può essere “non grave”, “grave” e “molto grave”, e i riflessi sull'applicazione del principio di proporzionalità, v. CGUE, 6 ottobre 2020, Causa C-511/18, *La Quadrature du Net*)

Nell'indagine condotta, questa conclusione era accompagnata da una constatazione: l'inesistenza, a quel momento, di un'adeguata elaborazione dei limiti e delle condizioni di legittimità, in termini di “pro-

porzionalità”, del trattamento di rilevanti quantità di dati personali nelle banche dati fiscali. E infatti, nella sentenza *Puskar*, pur richiamando il principio di proporzionalità e ammonendo che le deroghe e le restrizioni alla tutela dei dati personali debbano avvenire entro i limiti dello stretto necessario, la Corte di Giustizia si è astenuta dall'illustrare a quali condizioni l'iscrizione di un contribuente in una banca dati possa essere ritenuta idonea e necessaria al raggiungimento degli obiettivi perseguiti dal legislatore fiscale, lasciando al giudice nazionale il compito di verificare la proporzionalità dell'adempimento rispetto agli obiettivi voluti dal legislatore.

Cosa è successo in questi cinque anni? Sul tema vi sono state molte novità, soprattutto in tempi recenti, che possono essere sintetizzate lungo tre direttrici.

La prima: la conclusione raggiunta in relazione alle banche dati fiscali, e sopra sintetizzata, continua a trovare conferma indiretta nella successiva giurisprudenza della Corte di Giustizia sempre in materie non tributarie. La seconda: il tema delle interrelazioni tra protezione dei dati personali e banche dati fiscali è stato specificamente affrontato dalla Corte di Giustizia e dalla Corte EDU, sia pur – come vedremo – con risultati ancora in fase di assestamento. La terza: a livello interno, in controtendenza, ci si è incamminati sulla strada della svalutazione della normativa sulla protezione dei dati personali per facilitare, nella sostanza, l'attività di controllo e di accertamento della Amministrazione finanziaria.

4. La necessità che, in forza del diritto fondamentale dei contribuenti alla protezione dei dati personali, l'acquisizione e la conservazione dei dati personali da parte dell'Amministrazione debbano essere valutati sempre con il parametro della proporzionalità ha trovato indiretta conferma nella più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di obblighi antiriciclaggio.

Il riferimento è alla sentenza 22 novembre 2022, Cause riunite n. C-37/20 e C-601/20 (annotata da LASSALLE M., *Who cares about financial privacy?: the Court of Justice in WM, Sovim SA v Luxembourg Business Registers [C-37/20 and C-601/20]*, in *EU Law Live*, 16 dicembre 2022), con cui la Corte di Giustizia ha dichiarato l'invalidità di alcune disposizioni della Direttiva antiriciclaggio (la n. 2015/849, come modificata dalla Direttiva n. 2018/843) che prevedevano l'accessibilità al pubblico, senza condizioni, di tutte le informazioni contenute in un Registro dei titolari effettivi delle società e delle altre entità giuridiche costituite nel territorio dello Stato (nella specie, il Lussemburgo), ritenendo che ciò determinasse un'ingerenza nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata e alla protezione dei dati personali, rispettivamente sanciti agli artt. 7 e 8 della Carta, non proporzionata rispetto all'obiettivo di prevenire il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo.

E in effetti, in relazione a tale obiettivo era palesemente eccessivo il riconoscimento dell'accesso alla banca dati a numero potenzialmente illimitato di persone, con possibilità altrettanto illimitata di conservazione e ulteriore divulgazione, di tutte le informazioni ivi contenute riguardanti la situazione personale, materiale e finanziaria del titolare effettivo.

Se nel caso delle banche dati fiscali il primo problema – l'accessibilità a un pubblico indiscriminato – non si pone, non altrettanto si può dire per il secondo: in materia fiscale, l'acquisizione e la conservazione devono riguardare sempre e solo i dati personali del contribuente strettamente rilevanti per le attività di controllo e di accertamento, e non su base generalizzata, senza distinzioni e limiti, determinandosi in caso contrario un'ingiustificata ingerenza anche nella vita privata (abitudini, luoghi di soggiorno, spostamenti, relazioni sociali, orientamenti sessuali, ambienti frequentati, ecc.) in contrasto con gli artt. 7 e 8 della Carta europea.

5. Oltre a confermare indirettamente la conclusione raggiunta in sede di prima indagine del tema, la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU ha iniziato ad approfondire specificamente la questione della compatibilità delle misure nazionali di carattere tributario con il diritto alla protezione dei dati personali.

Il riferimento è, per un verso, alla sentenza della CGUE 24 febbraio 2022, C-175/20, SS SIA, e, per altro verso, alle sentenze della Corte EDU 21 gennaio 2021 e della Grande Camera della Corte EDU 9 marzo 2023, entrambe nel caso L.B. c. Ungheria.

5.1. La sentenza SS. SIA della Corte di Giustizia affronta specificamente il tema del bilanciamento fra il diritto alla riservatezza dei dati personali dei contribuenti e il dovere delle Autorità fiscali nazionali di adempiere ai propri compiti avvalendosi anche di informazioni sensibili sotto il profilo della privacy (la sentenza è stata annotata da TOMO A., *La “forza centripeta” del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 908 ss.; sul tema in generale, v., per tutti e in modo specifico, MARCHESELLI A. - RONCO S.M., *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali?*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 98 ss.).

Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale del giudice nazionale verteva sulla corretta interpretazione dell'art. 5, par. 1 del “*Regolamento Generale sulla Protezione dei Dati*” (Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 – “GDPR”), nell'ambito di una controversia tra l'Amministrazione finanziaria e una società sulla richiesta della prima di comunicazione mensile (senza limitazione temporale) di tutti i dati dei contribuenti (senza limitazioni quantitative) che pubblicavano annunci di vendita di veicoli sul sito internet gestito dalla seconda, per l'esecuzione di misure specifiche concernenti la riscossione delle imposte.

La Corte di Giustizia ha sancito che le disposizioni del GDPR non ostano a che l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro imponga a una società di comunicare informazioni relative ai contribuenti che sono clienti della stessa, a condizione che i dati (i) siano necessari rispetto alle finalità specifiche per le quali sono raccolti; (ii) il periodo oggetto della raccolta non oltrepassi la durata strettamente necessaria per raggiungere l'obiettivo di interesse generale perseguito.

Il problema di questa sentenza riguarda la premessa su cui è assisa la conclusione.

E infatti, dopo aver chiarito che la raccolta di una quantità significativa di dati personali come quella in esame è senz'altro soggetta ai requisiti imposti dal GDPR, in particolare a quelli di cui al citato 5, par. 1, la Corte di Giustizia ha sancito che le relative norme sono inderogabili per l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro, a meno che la deroga non sia espressamente prevista da una “*misura legislativa*” nazionale adottata ai sensi dell'art. 23 del GDPR, che consente limitazioni della portata degli obblighi e dei diritti previsti dal Regolamento qualora la limitazione rispetti l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e sia una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per salvaguardare importi obiettivi di interesse pubblico generale dell'Unione o dello Stato interessato, come, in particolare, un rilevante interesse economico o finanziario, anche in materia di bilancio e tributaria. Con la precisazione che “*il riferimento in tale Regolamento a una «misura legislativa» non richiede necessariamente l'adozione di un atto legislativo da parte del Parlamento*”.

È quest'ultimo *obiter dictum* il punto dolente della sentenza, perché, leggendolo dalla prospettiva italiana, ciò si traduce nel depotenziamento del principio della riserva di legge costituzionalmente tutelata, che – come evidenziato in occasione del primo convegno del PRIN svoltosi a Napoli lo scorso ottobre (i contenuti della relazione a tale convegno sono stati ripresi e approfonditi in CONTRINO A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, 105 ss.) – è presidio di garanzia per un corretto bilanciamento degli interessi pubblici e privati anche nei rapporti tributari digitalizzati.

Non va dimenticato, d'altronde, che tra gli antecedenti storici della riserva di legge recepita dalla nostra Costituzione vi è anche l'art. 14 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789, ove è chiaro il riferimento anche al versante dall'attuazione (“*recouvrement de l'impôt*”) come ambito coperto dalla riserva di legge in materia tributaria.

È, dunque, da stigmatizzare, ancorché si tratti – come detto – di un *obiter dictum* – la precisazione che il riferimento nel GDPR a una “*misura legislativa*” non richiede necessariamente l'adozione di un atto legislativo da parte di un Parlamento per derogare ai principi generali in materia di protezione dei dati personali quando si tratta di utilizzo per fini di contrasto all'evasione.

Tale assunto può, forse, avere un senso nella prospettiva del diritto europeo, ma è indubbio che, laddove gli ordinamenti costituzionali degli Stati membri la prevedano in materia fiscale, la maggiore garanzia della riserva di legge richiesta deve essere soddisfatta.

5.2. Se la sentenza della Corte di Giustizia, appena esaminata, presenta aspetti problematici sotto il profilo del principio di legalità tributaria, la recentissima giurisprudenza della Corte EDU, nel caso *L.B. c. Ungheria*, apre spiragli di notevole interesse nella prospettiva del rafforzamento della tutela del diritto alla protezione dei dati personali in materia tributaria.

Nella relativa vertenza, è stata esaminata la compatibilità con il diritto alla protezione dei dati personali di una legislazione nazionale, quella ungherese, che prevedeva la pubblicazione sul sito della Autorità fiscale della lista dei “grandi evasori”, individuati nei contribuenti che avevano debiti certi col Fisco per un importo superiore a circa 30.000 euro, e in particolare dei seguenti dati personali: nome, cognome, indirizzo di residenza, codice fiscale e ammontare del debito tributario (lista che, per inciso, era stata poi ripubblicata da un sito web privato, il quale aveva realizzato una mappa interattiva che individuava geograficamente gli evasori mediante punti e che, cliccandoci sopra, forniva i loro dati personali).

Con la sentenza 21 gennaio 2021 (annotata da CHIARIZIA G., *La pubblicazione della lista di evasori [caso L.B. c. Ungheria]: il fine giustifica sempre i mezzi*, in *Giustiziainsieme.it*, 6 maggio 2021; TOMO A., *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, I, 677 ss.; MARINELLO A., *Pubblicazione di dati personali dei contribuenti e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU: la difficile ricerca di un equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, IV, 12 ss.), la Corte EDU aveva sancito, in via generale, che la valutazione di proporzionalità delle misure legislative nazionali fosse rimessa essenzialmente alla discrezionalità degli Stati, salvo i casi di manifesta irrazionalità, e, in modo specifico, che la pubblicazione su internet dei dati personali dei “grandi evasori” da parte dell’Amministrazione finanziaria non violasse l’art. 8 della CEDU in materia di protezione della riservatezza, ritenendo tale ingerenza nella vita privata giustificata e proporzionale in una società democratica, ossia rientrante nel margine di apprezzamento concesso agli Stati in materia di scelte di politica sociale ed economica, al cui interno rientra quella fiscale (sul tema del “margine di apprezzamento”, v., fra gli altri, BRAUCH J.A., *The Margin of Appreciation and the Jurisprudence of the European Court of Human Rights: Threat to the Rule of Law*, in *Columbia Journal of European Law*, 2004, 113 ss.; TANZARELLA P., *Il margine di apprezzamento*, in CARTABIA M., a cura di, *I diritti in azione*, Bologna, 2007, 149 ss.; BINDI E., *La Corte EDU alla ricerca del giusto equilibrio tra politica fiscale e tutela dei diritti fondamentali [sentenza 1° maggio 2013, N.K.M v. Ungheria]*, in *Ianus*, 2016, 22 ss.).

Com’è evidente, questa sentenza annientava il diritto alla protezione dei dati personali in materia tributaria, accordando, *in via pressoché generalizzata*, prevalenza all’interesse erariale al contrasto dell’evasione fiscale rispetto al diritto alla riservatezza dei contribuenti, ancorché evasori.

La conclusione di questa sentenza è stata, tuttavia e per fortuna, ribaltata dalla Grande Camera della Corte EDU, con una pronuncia resa il 9 marzo 2023, che ha riconosciuto la sussistenza nel caso di specie di una violazione dell’art. 8 della CEDU in materia di protezione della riservatezza, argomentando che il margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati in materia anche tributaria non è illimitato, ma subordinato al rispetto di alcuni requisiti idonei ad assicurare un bilanciamento tra interessi erariali e tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

5.2.1. Per la Grande Camera della Corte EDU, in particolare, i fattori da ponderare nella valutazione di bilanciamento sono i seguenti:

- (i) l’interesse pubblico legato alla disseminazione delle informazioni fiscali dei contribuenti;
- (ii) la natura e tipologia delle informazioni che vengono rese pubbliche;
- (iii) le ripercussioni in capo al contribuente e i rischi per la sua vita privata in conseguenza della pubblicazione di tali informazioni;

- (iv) la tipologia del ‘mezzo di comunicazione’ tramite il quale sono rese note le informazioni (se in formato cartaceo o su Internet con libero accesso da parte del pubblico), in quanto, a seconda del mezzo di comunicazione utilizzato, i dati possono avere una diffusione più o meno ampia a livello nazionale e globale;
- (v) le principali norme in materia di protezione dei dati personali che si rendono applicabili, quali, ad esempio, quelle relative alla minimizzazione dei dati resi pubblici e al periodo massimo di conservazione dei dati.

Nell'introdurre l'obbligo di pubblicazione dei dati personali dei contribuenti-evasori, il legislatore ungherese non aveva ponderato bene i suddetti fattori.

E infatti, non aveva fatto alcuna valutazione dei possibili effetti di tale obbligo sulla vita privata dei contribuenti, né dell'efficacia dei presidi esistenti per assicurare la tutela l'interesse erariale senza pregiudicare l'interesse dei contribuenti alla tutela della propria vita privata. Inoltre, non aveva fatto alcuna valutazione della proporzionalità di tale obbligo di pubblicazione con il principio della tutela privata del debitore, in considerazione sia dei rischi connessi all'utilizzo abusivo da parte di terzi dell'indirizzo di casa del debitore, sia della diffusione a livello non solo nazionale, ma addirittura globale, che avrebbero avuto i dati, con elevati danni reputazionali in capo ai contribuenti interessati,

In breve, il legislatore tributario non aveva, a monte, neanche cercato di trovare un giusto equilibrio tra i contrapposti interessi individuali e pubblici nella doverosa prospettiva di garantire la proporzionalità dell'ingerenza predisposta.

5.2.2. In relazione al nostro tema, la decisione della Grande Camera della Corte EDU nel caso L.B. c. Ungheria è molto interessante e rilevante sotto diversi profili.

Innanzitutto, essa getta “un ponte” tra giurisprudenza sovranazionale in materie non tributarie e giurisprudenza sovranazionale in ambito tributario, rendendo comune il principio secondo cui la raccolta e la conservazione di dati personali devono essere limitate, in ogni materia, a quanto strettamente necessario al conseguimento degli obiettivi di interesse pubblico perseguito.

In secondo luogo, essa afferma, per la prima volta in modo netto, che anche in ambito tributario gli obiettivi di tutela degli interessi erariali devono essere oggetto di bilanciamento con il diritto alla protezione dei dati personali, e che le norme nazionali relative alla raccolta e all'utilizzo di dati dei contribuenti debbono essere vagliate alla luce di un sindacato di proporzionalità attento a contemperare gli interessi contrapposti.

Da ultimo, è interessante osservare che, pur riconoscendo l'esistenza di un ampio margine di apprezzamento in materia da parte degli Stati, per la Corte EDU essi sono comunque tenuti a valutare in concreto, e prima dell'introduzione della normativa, se gli obblighi di raccolta e trattamento di dati personali, che con essa si prevedono, sono realmente indispensabili o se non vanno al di là di quanto necessario in una società democratica.

6. La terza e ultima direttrice di novità, nell'arco dell'ultimo lustro preso in considerazione, riguarda il piano interno, ove – neanche a dirlo – il cammino intrapreso, in punto di tutela dei dati personali in materia fiscale, è esattamente opposto a quello percorso dalla giurisprudenza sovranazionale.

Come si è evidenziato in apertura, a livello interno l'unico e importante contributo sulla questione della proporzionalità di talune banche dati fiscali era stato dato dal Garante della Privacy (l'occasione era stato il vaglio del sistema di fatturazione elettronica), che, in linea con la giurisprudenza sovranazionale nelle materie non tributarie, aveva valorizzato l'obiettivo la minimizzazione dei dati personali che si acquisiscono in materia tributaria nel contesto di un bilanciamento orientato ai canoni della proporzionalità.

Questo primo approccio aveva aperto scenari interessanti, e potenzialmente fecondi di sviluppi, laddove la posizione si fosse evoluta fino al punto di legittimare una maggiore intrusività del sindacato di proporzionalità del trattamento massivo di dati ai fini delle attività di selezione e controllo dei contribuenti. In tale prospettiva, ad esempio, sarebbe stato possibile mettere in discussione la legittimità

dell'Archivio dei rapporti finanziari – che, così come oggi costituito, accoglie una mole elevatissima di dati – alla luce dei criteri di proporzionalità e di adeguatezza del trattamento, pur a fronte degli obiettivi istituzionali di contrasto all'evasione e alla repressione degli illeciti fiscali.

Cosa ha fatto il nostro legislatore? In un *trend* di generalizzata deferenza verso le istanze di provenienza pubblica, e specificamente in occasione delle modifiche apportate dal D.L. 8 ottobre 2021, n. 139 al Codice della Privacy, ha depotenziato il ruolo del Garante della Privacy e aggirato il principio di legalità in materia tributaria a tutto (e solo) beneficio delle attività di controllo e accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

6.1. Quanto al primo profilo, con l'art. 9, comma 1, lett. b), è stata abrogata la disposizione (in specie, l'art. 2-*quinquiesdecies*, D.Lgs. n. 196/2003) che prevedeva, con riferimento ai trattamenti svolti per l'esecuzione di compiti di interesse pubblico e con rischi elevati per la tutela dei dati personali (nel quadro dell'art. 35, Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016), la possibilità per il Garante di adottare provvedimenti di carattere generale atti a prescrivere misure e accorgimenti a tutela degli interessati (nel nostro caso, i contribuenti), che il titolare del trattamento era poi tenuto ad adottare (nel nostro caso, l'Amministrazione finanziaria).

L'abrogazione di tale vaglio preventivo produrrà, inevitabilmente, l'effetto di modificare, obliterandolo, il ruolo sempre più attivo che, nel legittimo esercizio delle sue prerogative, il Garante aveva assunto negli ultimi anni quale Autorità deputata a vagliare la rispondenza, specie in termini di proporzionalità, tra gli obiettivi delle misure legislative e le esigenze di tutela dei dati personali anche nel settore fiscale, com'è stato in occasione della fatturazione elettronica.

Nell'attuale modello, il Garante della Privacy può essere coinvolto dal titolare del trattamento soltanto dopo un filtro basato sull'auto-valutazione dell'esistenza di rischi elevati nel trattamento dei dati personali, con l'effetto che il titolare del trattamento (nel nostro caso, sempre l'Amministrazione) potrebbe sottostimare il livello di rischio, per errore o in maniera intenzionale, impedendo conseguentemente all'Autorità di controllo di venire a conoscenza del trattamento e poter approntare eventuali correttivi in via preventiva.

6.2. Quanto al secondo profilo, con l'art. 9, comma 1, lett. a), n. 1), del medesimo D.L. n. 139/2021 è stato previsto che il trattamento dei dati personali deve ritenersi lecitamente effettuato anche qualora la relativa base giuridica sia contenuta in un "atto amministrativo generale", come sostanzialmente affermato anche dalla Corte di Giustizia nella già illustrata sentenza SS SIA del 2002 (le critiche effettuate sul punto s'intendono, per ciò, qui richiamate). E in aggiunta, al successivo n. 2) della stessa lett. a), è stato previsto che il trattamento dei dati personali da parte delle Amministrazioni pubbliche è consentito se necessario per l'adempimento di un compito svolto nel pubblico interesse o per l'esercizio di pubblici poteri ad esse attribuiti, nel rispetto dell'art. 6 del GDPR (su cui, v., per tutti, POLETTI D., *Sub Art. 6, Regolamento generale sulla protezione dei dati*, in D'ORAZIO R. - FINOCCHIARO G.D. - POLLICINO O. - RESTA G., a cura di, *Codice della privacy e data protection*, Milano, 2021, 199 ss.)

Cosa prevede, in sintesi, quest'ultima disposizione? Che il trattamento dei dati personali è lecito solo se e nella misura in cui ricorra una sola delle sei fattispecie ivi elencate.

Ora, poiché la quinta fattispecie prevede il caso in cui il trattamento sia necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento, è ben evidente che, in materia fiscale, il trattamento dei dati personali da parte dell'Amministrazione finanziaria finisce con l'essere sempre lecito, anche se assiso su un "atto amministrativo generale" che si colloca *naturaliter* al di fuori del principio di legalità di cui all'art. 23 Cost., essendo sempre funzionale al contrasto dell'evasione fiscale. Con buona pace, in definitiva, del diritto dei contribuenti alla protezione dei dati personali e del canone di proporzionalità nella prospettiva di un doveroso equilibrio tra i contrapposti interessi pubblico e privato.

7. Tirando le fila del discorso, e in conclusione, si può affermare che, rispetto a cinque anni fa, significativi passi avanti sono stati fatti a livello sovranazionale, essendosi rafforzato nella giurisprudenza in materie non tributarie e divenuto comune alla giurisprudenza in materia fiscale il principio secondo cui la tutela del trattamento dei dati personali di fronte a esigenze pubblicistiche – qual è anche quella di contrasto l'evasione fiscale – va sempre garantita attraverso il giudizio di proporzionalità, i cui contorni, a differenza del passato, risultano oggi tracciati nella sentenza resa il 9 marzo 2023 dalla Grande Camera della Corte EDU.

Per converso, significativi passi indietro sono stati fatti a livello interno, dove, se la giurisprudenza apicale è rimasta ferma alla sentenza su redditometro, sostanzialmente elusiva del problema in esame, il legislatore nazionale si è prodigato: (i) nel ridimensionare l'importante ruolo assunto dal Garante della Privacy in tema di bilanciamento delle opposte esigenze di protezione dei dati personali e di contrasto dell'evasione fiscale, impedendogli di agire in via preventiva di propria iniziativa; (ii) nel mortificare il principio di riserva di legge in materia tributaria, consentendo trattamenti di dati personali fondati su atti amministrativi generali; e, in definitiva, (iii) nel legittimare, sempre e a prescindere, il trattamento dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendo prevalenza all'interesse pubblico al contrasto dell'evasione fiscale.

Se si considera – e concludo – che nel caso LB c. Ungheria l'argomento principe che ha portato la Corte EDU a sancire l'illegittimità della normativa ungherese era l'approvazione “a scatola chiusa” da parte del Parlamento della normativa, scrutinata senza domandarsi se fosse davvero proporzionata e se vi fossero soluzioni alternative meno intrusive nella vita privata del contribuente, è ben evidente che – se in Italia si depotenzia il ruolo del Garante e si ammette che misure di grande intrusività nella vita privata dei contribuenti possano essere demandate addirittura ad atti amministrativi generali – la normativa nazionale si pone, forse, in rotta di collisione con i principi affermati dalla Corte EDU.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BAKER P. - PISTONE P., *General Report*, in *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, in *IFA Cahiers*, vol. 100B, 2015
- BRAUCH J.A., *The Margin of Appreciation and the Jurisprudence of the European Court of Human Rights: Threat to the Rule of Law*, in *Columbia Journal of European Law*, 2004, 113 ss.
- BINDI E., *La Corte EDU alla ricerca del giusto equilibrio tra politica fiscale e tutela dei diritti fondamentali (sentenza 1° maggio 2013, N.K.M v. Ungheria)*, in *Ianus*, 2016, 22 ss.
- CALIFANO L., *La protezione dei dati personali e il ruolo del Garante in ambito pubblico*, in BUSIA - LIGUORI L. - POLLICINO O. (a cura di), *Le nuove frontiere della privacy nelle tecnologie digitali*, Roma, 2016, 25 ss.
- CAPORALE M., *Sub Art. 23, Regolamento generale sulla protezione dei dati*, in D'ORAZIO R. - FINOCCHIARO G.D. - POLLICINO O. - RESTA G. (a cura di), *Codice della privacy e data protection*, Milano, 2021, 391 ss.
- CARINCI A., *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità di modelli di tutela*, in CARINCI A. - THASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 3 ss.
- CARINCI A., *Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro*, in *il fisco*, 2019, 46, 4407 ss.
- CERRI A., *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, in *Enc. giur.*, XXVII, 1995, 3
- CHIARIZIA G., *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi*, in *Giustiziainsieme.it*, 6 maggio 2021
- CHITI E. - MARCHETTI B. - RANGONE N., *L'impiego di sistemi di intelligenza artificiale nelle pubbliche amministrazioni italiane: prove generali*, in PAJNO A. - DONATI F. - PERUCCI F.A. (a cura di), *Intelligenza artificiale e diritto: una rivoluzione*, Bologna, 2022, 43 ss.
- CICIRIELLO M.C., *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999
- CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, I, 7 ss.

- CONTRINO A. - RONCO S.M., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 3, 599 ss.
- CONTRINO A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, 105 ss.
- COSTANZO L., *La tutela dei diritti del contribuente al crocevia tra cooperazione amministrativa e integrazione eurotributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, XIV 988 ss.
- CRESPI S., *Sicurezza nazionale e diritti fondamentali alla luce della giurisprudenza UE in materia di tutela dei dati personali*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 2017, 5, 983 ss.
- DELL'UTRI M., *Principi generali e condizioni di liceità del trattamento dei dati personali*, in CUFFARO V. - D'ORAZIO R. - RICCIUTO V. (a cura di), *I dati personali nel diritto europeo*, Torino, 2019, 179 ss.
- DONATI F. - MILAZZO P., *La dottrina del margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Rivista AIC*, 2002, 21 ss.
- D'ORAZIO R. - FINOCCHIARO G.D. - POLLICINO O. - RESTA G. (a cura di), *Codice della privacy e data protection*, Milano, 2021
- FARACE D., *Progettazione, conformità e sostenibilità del trattamento dei dati personali*, in CUFFARO V. - D'ORAZIO R. - RICCIUTO V. (a cura di), *I dati personali nel diritto europeo*, Torino, 2019, 731 ss.
- FARRI F., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, V, 115 ss.
- GIULIANI F. - CHIARIZIA G., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Milano, 2017, 243 ss.
- KOKOTT J. - SABOTTA C., *The distinction between privacy e data protection in the jurisprudence of the CJEU and the ECtHR*, in *Int'l Data Privacy*, 2013, 222 ss.
- LASSALLE M., *Who cares about financial privacy?: the Court of Justice in WM, Sovim SA v Luxembourg Business Registers [C-37/20 and C-601/20]*, in *EU Law Live*, 16 dicembre 2022
- MANTELERO A., *Personal data for decisional purposes in the age of analytics: from an individual perspective to a collective dimension of data protection*, in *Computer Law & Security Review*, 2016, 238 ss.
- MARCHESELLI A. - CONTRINO A., *Il redditometro 2.0, tra esigenze di privacy, efficienza dell'accertamento e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 4, I, 679 ss.
- MARCHESELLI A. - RONCO S.M., *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali?*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 98 ss.
- MARINELLO A., *Pubblicazione di dati personali dei contribuenti e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU: la difficile ricerca di un equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, IV, 12 ss.
- MCGOLDRICK D., *A defence of the margin of appreciation and an argument for its application by the Human Rights Committee*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2016, 21 ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017, 96 ss.
- MOWBRAY A., *A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights*, in *Human Rights Law Review*, 2010, 10, 289 ss.
- NASTRI M.P., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 4, 1720 ss.
- PAJNO A. - DONATI F. - PERUCCI F.A. (a cura di), *Intelligenza artificiale e diritto: una rivoluzione*, Bologna, 2022
- PAPARELLA F., *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 617 ss.
- PATRONO P., (voce) *Privacy*, in *Enc. dir.*, XXXV, 1986, 575 ss.
- PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015, 65 ss.
- PITRUZZELLA G., *Dati fiscali e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 666 ss.
- PIZZETTI F., *La protezione dei dati personali e la sfida dell'Intelligenza Artificiale*, in PIZZETTI F. (a cura di), *Intelligenza artificiale, protezione dei dati personali e regolazione*, Torino, 2018, 5 ss.
- PIZZETTI F., *Privacy e diritto europeo alla protezione dei dati personali: dalla direttiva 95/46 al nuovo Regolamento europeo*, vol. I, Torino, 2016
- PIZZETTI F., *Privacy e diritto europeo alla protezione dei dati personali: il Regolamento europeo 2016/679*, vol. III, Torino, 2016

- POLETTI D., Sub Art. 6, *Regolamento generale sulla protezione dei dati*, in CUFFARO V. - D'ORAZIO R. - RICCIUTO V. (a cura di), *I dati personali nel diritto europeo*, Torino, 2019
- QUARTA L., *L'impiego di sistemi di IA da parte di Amministrazioni finanziarie e Agenzie fiscali. Interesse erariale versus privacy, trasparenza, proporzionalità e diritto di difesa*, in URICCHIO A.F. - RICCIO G. - RUFFOLO U. (a cura di), *Intelligenza artificiale tra etica e diritti*, Bari, 2020, 230 ss.
- RAGUCCI G., *L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento "algoritmico"?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 261 ss.
- RODOTÀ S., *Persona, libertà, tecnologia. Note per una discussione, diritto&questioni pubbliche*, 2005, 5, 25 ss.
- RODOTÀ S., *Intervista su privacy e libertà*, Bari, 2005
- RONCO S.M., *Data Protection in Direct Tax Matters and Developments from the EU Standpoint: The Case of Automatic Exchange of Information*, in *International Tax Studies*, 2020, 4, 20 ss.
- SALVATORE V., *Il diritto al rispetto della vita privata: le sfide digitali, una prospettiva di diritto comparato. Unione Europea*, Studio del Servizio Ricerca del Parlamento Europeo, ottobre 2018, 25 ss. (in <http://www.europarl.europa.eu/thinktank>)
- SCACCIA G., *Il principio di proporzionalità*, S. Mangiameli (a cura di), *L'ordinamento europeo. Tomo II. L'esercizio delle competenze*, Milano, 2006, 225 ss.
- SCARCELLA L., *Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making*, in *Internet Policy Rev.*, 2019, 1 ss.
- SELICATO G., *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi*, Bari, 2014, *passim*
- TANZARELLA P., *Il margine di apprezzamento*, in CARTABIA M. (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007, 149 ss.
- TOMO A., *La "forza centripeta" del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 908 ss.
- TOMO A., *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, I, 677 ss.
- VIOTTO A., *Il "diritto al rispetto della vita privata e familiare" nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 1, 153 ss.
- ZAGREBELSKY V. - CHENAL R. - TOMASI L., *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna, 2019, 247 ss.

Democrazia e tecnocrazia nella norma tributaria: conflitto o concordato dinamico? (*)

Democracy and technocracy in tax law: conflict or dynamic agreement?

LUCA COSTANZO

Abstract

Nella definizione dei contenuti della norma fiscale si assiste da sempre a una tensione tra le istanze di matrice parlamentare e le esigenze di declinazione tecnica e specialistica degli istituti tributari. È in questo quadro che si innesta oggi una crescente preminenza del profilo tecnocratico rispetto a quello di partecipazione democratica, soprattutto nella formulazione della regolazione fiscale transnazionale. Lo scritto intende interrogarsi, ancorché per linee generali, circa la reale sussistenza di un antagonismo tra le due anime della norma finanziaria, laddove invece potrebbe rinvenirsi tra di esse un rapporto di funzionale complementarità, contemplata financo dal principio costituzionale di riserva (relativa) di legge. Rilevandosi, inoltre, la ricorrenza di forme ricorrenti di trasparenza e consultazione anche nel procedimento di elaborazione tecnica delle regole fiscali, con un effetto in qualche modo, suppletivo rispetto al principio di partecipazione democratica.

Parole chiave: tecnocrazia e democrazia, formulazione della norma tributaria, riserva relativa di legge, consultazione e trasparenza

Abstract

Tax law has always been at the centre of the intertwining of democratic demands and technical contents. Nowadays such interactions appear accentuated in the legislation relating to international tax issues. This contribution intends to question, albeit in general terms, the real existence of an antagonism between these two aspects of tax law, where this relationship can instead be seen in terms of functional complementarity, also contemplated by the Italian constitutional discipline on tax matters. In this context, some recurring forms of transparency and consultation can also be noted in the legislative process of the technical tax institutes, thus guaranteeing a connection with the principle of democratic participation.

Keywords: technocracy and democracy, tax legislation, constitutional provisions on tax matters, transparency and consultation process

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Legittimazione tecnica e norma tributaria. - **3.** Tecnica e democrazia tra conflitto e coordinamento. - **4.** Il ruolo della tecnica nell'imposizione a "scarso gradiente democratico". Un caso esemplare: il progetto BEPS. - **5.** Alcune conclusioni.

1. Le presenti riflessioni riguardano un tema che un semplice intervento è ben lungi dall'esplorare appieno. Si tratta piuttosto di *flash* intesi a gettare qualche luce sul rapporto tra tecnocrazia e democrazia

(*) Testo rivisto e corredato di note dell'intervento tenuto in occasione della IV Conferenza dell'*International Society of Public Law* (ICON-S) il 14 ottobre 2023 presso l'Università Commerciale Luigi Bocconi (nell'ambito del panel "Le tensioni dell'ordinamento tributario fra conservazione delle radici e pulsioni avveniristiche").

nella formulazione della norma tributaria. In particolare, si proverà a rispondere al quesito se esista (e di che tipo sia) realmente un conflitto tra livello tecnico e principio democratico nell'implementazione delle nuove forme di legislazione fiscale.

Il tema, per vero, è risalente come la norma tributaria stessa, ma vale egualmente la pena di rievocarlo alla luce del ruolo assunto oggi dalla normativa di derivazione extrastatale dove il tecnicismo risulta ancor più prevalente rispetto all'ordinamento interno.

Circa le ragioni di questo fenomeno, che tende ad emarginare le rappresentanze politiche nazionali, basti ricordare che i fenomeni fiscali globali sono diventati estremamente complessi: il Parlamento non può elaborare autonomamente la regola tecnica più adeguata ad affrontarli, dovendosi tenere conto di situazioni di fatto e di realtà tecniche regolabili con qualche probabilità di efficacia solo attraverso accordi di carattere internazionale.

Sotto questo profilo, tuttavia, non può non rilevarsi *per incidens* come al noto *deficit* democratico che assilla l'attività prescrittiva di matrice internazionale (non sufficientemente ripianato dalla rappresentatività dei soli esecutivi degli Stati membri nelle organizzazioni specializzate), si aggiunge un tipo di produzione normativa che sembra trovare solo nella tecnica le ragioni del suo dover essere.

2. Ancora in punto di premesse, non sembra inutile rievocare la classica connessione tra diritto tributario e principio rappresentativo e come uno dei principi fondativi del parlamentarismo sia espresso nel brocardo "*no taxation without representation*"; laddove, invece, il rapporto tra diritto e dimensione tecnocratica fa appello ad un principio di razionalità sostenuto da argomentazioni specialistiche. Heidegger ragionava al proposito di una metafisica della tecnica, per cui tutto ciò che è argomentabile in senso tecnico disegna il nostro orizzonte conoscitivo (*Lichtung*) e ci appare quindi come legittimo, giusto, imprescindibile (col rischio, tuttavia, che alla tecnica resti subalterna la legittimazione democratica).

Lasciando, però, da parte la speculazione filosofica, è indubitabile che la vicenda storica dello Stato moderno abbia costruito il rapporto tra piano tributario e principio rappresentativo (poi democratico) sulla base della riserva di legge. Ma, a ben vedere, è proprio il carattere (pacificamente) relativo di questa riserva, che, colorando la materia in senso (non compiutamente rappresentativo ma) funzionale, apre il varco a normazioni tecniche secondo schemi regolamentari di varia natura che abbiano nei principi legislativi un pur vago riferimento.

La stessa Corte costituzionale⁽¹⁾ ha, del resto, osservato che, se la riserva dell'art. 23 Cost. non riguarda la fissazione delle aliquote entro i limiti stabiliti dalla norma primaria, la stessa può ritenersi soddisfatta laddove la definizione quantitativa del tributo sia affidata a organismi di composizione e funzionamento che rispondono a regole tecniche (di competenza materiale). In altri termini, se l'imposizione legittima è senza margini di dubbio quella democratica, è anche vero che la stessa Costituzione non esclude e anzi presuppone implementazioni regolatorie di matrice tecnica.

3. Più che un conflitto, allora, sarebbe possibile configurare una distinzione funzionale tra principio democratico e ispirazione tecnica nella determinazione della norma tributaria?

(1) Cfr., *ex multis*, Corte cost., 16 maggio 1994, a mente della quale «l'art. 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, afferma il principio che la legge non può lasciare all'arbitrio dell'ente impositore la determinazione della prestazione, ma deve indicare i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente, nell'esercizio del potere attribuitogli (sent. n. 27 del 1979, n. 2 del 1962). La Corte ha peraltro affermato che lo stesso principio è rispettato anche in assenza di una espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione, purché gli stessi siano desumibili dalla destinazione della prestazione ovvero dalla composizione e dal funzionamento degli organi competenti a determinarne la misura (sentt. nn. 90 del 1994, 507 del 1988, 67 del 1973, 21 del 1969, 55 del 1963, 51 del 1960 e 4 del 1957), o quando esista, per l'emanazione dei provvedimenti amministrativi concernenti le prestazioni, un modulo procedimentale a mezzo del quale si realizzi la collaborazione di più organi, al fine di evitare eventuali arbitri dell'amministrazione (sent. n. 34 del 1986)».

Tale soluzione sembra del tutto plausibile immaginando la formulazione della norma impositiva come risposta complessa a due ordini di interrogativi:

- a) se e cosa tassare;
- b) come tassare.

Ora, se il primo quesito richiede l'intervento di una decisione politica, il secondo interrogativo (come tassare) sconta senz'altro un'articolazione del tributo in chiave tecnica. Quindi, la tecnica è parte del tributo e completa il principio democratico che ne sta alla base.

Questa complementarità precettiva sembra confermata in più direzioni, come si trae dalle seguenti considerazioni:

- i) L'espressione di leggi delega in campo fiscale consente, almeno in teoria, di contemperare esercizio democratico e conoscenze specialistiche. La delegazione legislativa è, tra l'altro, giustificata dalla normale mancanza di attrezzatura tecnica da parte del Parlamento.
- ii) In tal senso, si può osservare anche l'oggettiva disfunzionalità del decreto-legge rispetto alle garanzie sottese al principio di riserva di legge, che è alla base della prescrizione contenuta nell'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, a mente del quale «*non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti*». In tal modo, la L. 212/2000 (che aspira a una funzione superprimaria, assumendo quindi un ruolo orientativo generale nel diritto tributario interno) delinea, in qualche modo, una salvaguardia del principio di genesi parlamentare della norma fiscale.
- iii) Su questa linea, anche l'art. 75, comma 2, Cost. preclude il *referendum* abrogativo sulla normativa tributaria perché è normativa tecnica, riservando in tal modo alla rappresentanza assembleare le decisioni in materia. In altri termini, è la stessa Costituzione che sottrae la materia tributaria all'istanza democratica del *referendum*, e non tanto perché, come banalmente si dice, sarebbero diffusamente abrogati i carichi fiscali, ma proprio per la sua intrinseca tecnicità (non a caso la Corte costituzionale vi ha assimilato la legge di bilancio).
- iv) Anche la distinzione dogmatica tra *diritto tributario* (e in questo tra i principi e la disciplina dei singoli tributi) e *scienza delle finanze*, e la ricomprensione di entrambe le materie nell'ambito del *diritto finanziario*, stanno a testimoniare come tecnica e politica siano connaturate e distinte nella formulazione di norme tributarie.

Senza trascurare che la natura tecnica delle normative tributarie rende, a ben vedere, maggiormente trasparenti le decisioni in merito alla loro adozione, perché la tecnica è dimostrabile e argomentabile; dando luogo, in qualche modo, a una sorta di motivazione implicita delle formule impositive che vengono adottate.

Finalmente, i tributi più tecnicamente connotati sono anche i più settoriali e pertanto risultano soggetti a stringenti valutazioni da parte dei rispettivi destinatari, attraverso osservazioni, interventi professionali, o financo attività di *lobbying*, che, sebbene non abbiano vocazione a garantire l'interesse collettivo, consentono la partecipazione alla loro formulazione da parte dei contribuenti direttamente incisi.

4. Come si accennava, però, la presenza di istanze sovranazionali e/o globali ha finito col dislocare anche la decisione circa l'opportunità di introdurre nuove norme impositive in capo ai Governi nelle sedi internazionali, in cui la legittimazione democratica, quando c'è, è meno diretta. Per altro verso, è notorio che i consessi internazionali non hanno lo stesso livello di *accountability* dei Parlamenti.

Del resto, fenomeni economici e finanziari globali rendono oggi recessiva la forza regolatrice degli Stati, *uti singuli*, producendo una "entropizzazione" delle fonti, dal punto di vista sia formale (non ultimo, attraverso il maggior rilievo assunto dalla *soft law*), sia sostanziale (con il ricorso a norme tecniche e puntuali per regolare fenomeni complessi).

Al proposito, qualche specifica riflessione è suggerita dalle vicende che hanno riguardato il progetto *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, particolarmente con riferimento all'elaborazione della *Action*

1(2). Si tratta, come noto, di un ambito di *policy* fiscale articolato in due pilastri (i *Pillars* 1 e 2), concernenti rispettivamente la tassazione dell'economia digitale (inizialmente, tramite l'adozione delle *web tax* o *digital tax*) e l'adozione di una imposta minima globale sui grandi gruppi multinazionali (*Global Minimum Tax* - GMT).

L'OCSE ha provveduto in più occasioni ad accompagnare il percorso di elaborazione delle proposte di riforma fiscale da consultazioni pubbliche e *report* periodici. Una prima consultazione è così intervenuta nei mesi di febbraio e marzo 2019(3), portando a una definizione di maggiore dettaglio dei due *Pillars* nel *Programme of Work* del maggio 2019.

Nell'ottobre 2020, è seguita la pubblicazione dei *Blueprint* sui progetti di riforma fiscale, anch'essi sottoposti a consultazione pubblica fino al 14 dicembre 2020(4), mentre il 14 e 15 gennaio 2021 si è tenuto il *Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*(5). A queste si sono aggiunte in seguito altre tappe di consultazione o di rendicontazione dell'evoluzione delle proposte normative dell'OCSE attraverso la pubblicazione di appositi *report*(6).

Il G20 dell'ottobre 2021 ha, infine, deliberato una rimodulazione del *Pillar 1* e una sollecita implementazione del *Pillar 2*(7), in ragione della maggiore appetibilità politica di una imposta minima uniforme rispetto alle *digital tax* nel frattempo adottate in alcuni Stati.

In sede europea la *Global Minimum Tax* è stata oggetto di una proposta, ai sensi dell'art. 115 TFUE, condizionata al voto unanime degli Stati Ue in seno al Consiglio, la cui approvazione ha subito alcuni ritardi dovuti, principalmente, al dissenso dell'Ungheria, ma che ha infine trovato attuazione con la Direttiva 2022/2523/UE del 14 dicembre 2022, con termine per il recepimento da parte degli Stati membri al 31 dicembre 2023. In Italia, lo schema del decreto legislativo di attuazione della GMT è poi stato in consultazione pubblica sul sito del MEF dall'11 settembre fino al 2 ottobre 2023(8).

In definitiva, nel caso dell'*Action 1* del BEPS la legittimazione democratica si è manifestata solo indirettamente (tramite l'azione dei Governi) e in via differita (l'approvazione della Direttiva e il recepimento da parte degli Stati membri è intervenuta *ex post* rispetto all'elaborazione della normativa, la cui approvazione ha seguito una direzionalità *top-down*). Soprattutto, merita di rilevare come l'intero percorso di definizione dei Pilastri della riforma della tassazione dell'economia digitale sia stato accompagnato da fasi di consultazione pubblica e di discussione a livello tecnico-scientifico.

5. In conclusione, se il tradizionale affievolimento del principio di rappresentanza nell'elaborazione della legislazione tributaria è forse per ragioni intrinseche del tutto apparente, la novità è costituita dai

-
- (2) Come noto, il progetto BEPS vede la luce nell'anno 2013, in sede di G20, insieme a un piano di 15 Azioni per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva. L'Azione n. 1 è stata poi declinata nel *report* finale del 2015, in cui sono state evidenziate le fattispecie salienti del progetto di riforma fiscale globale per adeguare i sistemi tributari nazionali alla *pervasiva digitalizzazione dell'economia*.
 - (3) Cfr. la *Public consultation on the tax challenges of digitalisation*, disponibile all'indirizzo: web-archivio.oecd.org/2019-06-06/506501-public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm
 - (4) Si v. il *Public consultation document, Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, disponibile all'indirizzo: web-archivio.oecd.org/2020-11-24/566339-public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf
 - (5) Cfr. il *Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, all'indirizzo: web-archivio.oecd.org/2021-02-05/570915-public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm
 - (6) Su cui, si v. quanto riportato all'indirizzo: www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/
 - (7) In particolare, il *Pillar 1* è stato rimodulato, formulandosi le linee essenziali di un istituto (alternativo alle prefigurate *digital tax*) di riallocazione di parte dei profitti derivanti, in misura rilevante, da attività digitali negli Stati di consumo dei servizi e dei beni compravenduti, calcolata sulla base di una soglia di fatturato e di un margine di redditività specifici; proprio l'introduzione di un siffatto meccanismo, per il tramite di una convenzione multilaterale (MLT), dovrebbe coincidere con l'abbandono delle *web tax* nazionali.
 - (8) Il Consiglio dei Ministri del 16 ottobre 2023 ha, da ultimo, approvato in via preliminare il decreto legislativo di recepimento della Direttiva UE, emanato sulla base della delega presente nella legge di riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111, all'art. 3, comma 1, lett. e).

livelli regolativi inediti che i fenomeni fiscali transnazionali richiedono e che risultano difficilmente afferrabili secondo canoni tradizionali.

In altri termini, in questi scenari la matrice tecnica della norma tributaria sembrerebbe fagocitare quasi del tutto il principio di rappresentanza democratica, se non vi facesse da contrappeso ancora una volta la polifunzionalità della tecnica che assume, per così dire, il ruolo di fattore legittimante della legislazione fiscale in sede internazionale, quantomeno grazie alla trasparenza e alla comprensibilità delle decisioni assunte, attraverso il ricorso a forme di consultazione pubblica e alla possibilità di sottoporre osservazioni alle bozze dei documenti normativi.

Più che rappresentanza, dunque, trasparenza, comprensibilità, responsabilità sembrano essere le clausole del moderno concordato tra democrazia e tecnocrazia in ambito tributario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BAGGIO R. - TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2022
- CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in
- PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007
- CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016
- FARRI F., *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*, Oxon-New York-Torino, 2021
- GALLO F., *Il dovere tributario nella costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 759 ss.
- IRTI N., *Il diritto nell'età della tecnica*, Napoli, 2007
- PETROCCO G., *Diritto e democrazia nella società digitale*, Torino, 2022
- PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021

PRINCIPI GENERALI

Intervento sulla rilevanza dei dati nella determinazione degli imponibili nell'era digitale (*)

Intervention on the relevance of data in determining taxable income in the digital era

ANDREA FEDELE

Abstract

Nel saggio si affronta il tema dei possibili riflessi del processo di digitalizzazione nell'attuazione della pretesa tributaria sulla configurazione sostanziale di fattispecie imponibili e parametri quantitativi per la determinazione dei tributi.

Parole chiave: processo di digitalizzazione, determinazione del reddito imponibile, liquidità

Abstract

The essay deals with the issue of the possible effects of the digitization process in the implementation of the tax claim on the substantial configuration of taxable cases and quantitative parameters for the determination of taxes.

Keywords: digitalization process, determination of taxable income, liquidity

SOMMARIO: **1.** Modalità digitali nel trattamento dei dati e innovazioni nella disciplina sostanziale dei tributi. - **2.** Rilevazione dei "flussi di cassa" e imposte sul reddito. - **3.** La "liquidità" come indice di capacità contributiva. - **4.** L'imposizione dei "sovra-redditi". - **5.** Il "tetto obbligatorio sui ricavi di mercato": si tratta di un tributo?

1. Devo innanzi tutto ringraziare anch'io gli organizzatori di questo convegno, ed in particolare la professoressa Carpentieri, che mi ha indotto ad intervenire in un dibattito a prima vista incentrato sui profili dell'attuazione dei tributi in un contesto di sempre più accentuata digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria (ed in buona parte anche dei contribuenti) prospettandomi il tema dei possibili riflessi di quel processo sulla configurazione sostanziale di fattispecie imponibili e parametri quantitativi per la determinazione dei tributi.

In effetti la scelta di partecipare a questo incontro si rivela decisamente positiva, non solo per l'eccellente accoglienza, l'ottima cena, il meraviglioso panorama e questo bellissimo palazzo, proteso sul golfo, ma, direi soprattutto, per gli spunti offerti dagli interventi già svolti ed in particolare dalla relazione della stessa professoressa Carpentieri.

L'utilizzazione di modalità digitali e di tecniche informatiche per la rappresentazione delle attività economiche, la conservazione, la trasmissione, la raccolta ed il controllo dei dati rende infatti possibi-

(*) Trascrizione dell'intervento svolto dall'Autore al convegno "Presentazione del progetto di ricerca PRIN: La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente" svoltosi presso l'Università degli Studi di Napoli Parthenope, Dipartimento di Studi Economici e Giuridici, in data 5 ottobre 2022.

li approcci innovativi nella formulazione delle regole per la determinazione quantitativa dei risultati dell'attività economica, ma l'innovazione può anche coinvolgere la stessa identificazione e definizione dei presupposti dei relativi tributi evidenziando, al limite, l'eventualità di una sostanziale modifica degli indici di capacità contributiva.

2. Il primo tema che ci viene prospettato si connette alla più agevole e diffusa possibilità di controllo digitale dei flussi di liquidità facenti capo a ciascun operatore economico. Risulta cioè oggi più agevole un rapido controllo dell'effettivo introito dei proventi in denaro degli imprenditori, che consentirebbe la generalizzazione del criterio di cassa, da molti considerato più rispondente ad esigenze di effettività dell'indice di capacità contributiva.

Ma, come vedremo, si possono ipotizzare anche altre e più rilevanti modifiche dell'attuale disciplina delle imposte sui redditi d'impresa.

Premesso che queste più agevoli possibilità di riscontro non sembrano attualmente estese ai pagamenti in contanti ed a quelli effettuati in moneta digitale, si potrebbe notare, nelle proposte di concentrare la determinazione delle basi imponibili sui "flussi di cassa", un'ovvia tendenza a ridurre, nella disciplina della determinazione del reddito imponibile, la rilevanza dei beni e dei diritti (cose materiali o intangibili, ma anche crediti e debiti, in particolare quelli di natura finanziaria) e delle loro vicende.

Una rigorosa concentrazione sui flussi di cassa della disciplina degli imponibili renderebbe, ad esempio:

- irrilevanti costi e proventi "in natura";
- inoperanti tecniche di "imputazione" (ad esempio, per trasparenza) dei redditi;
- incoerenti i riferimenti alla disciplina dei redditi "figurativi" (come, ad esempio, i redditi catastali).

Certo, questi non sono profili essenziali della disciplina del reddito d'impresa, ma si inizia a percepire un discostamento dall'originario e tradizionale suo impianto.

L'irrilevanza delle vicende di beni e diritti potrebbe poi consentire scelte negoziali con riflessi per lo meno dilatori circa il momento dell'assoggettabilità ad imposta dei risultati dell'attività economica. Già da tempo si discute circa l'idoneità della permuta ad evidenziare un momento realizzativo (ad esempio, di plusvalenze) e l'accentuazione della rilevanza dei "flussi di liquidità" potrebbe dare supporto sistematico ad una soluzione del problema nel senso della totale irrilevanza. Ma il fenomeno potrebbe estendersi ad ulteriori scelte negoziali (compensazioni volontarie, dazioni in pagamento, transazioni, e così via) orientate, per lo meno, a rinviare nel tempo le vicende "di cassa" che costituirebbero la naturale attuazione dei singoli rapporti obbligatori od il risultato della cessione di beni o diritti. Anzi, se restasse ferma l'ipotesi dell'assoluta irrilevanza dei rapporti finanziari facenti capo all'imprenditore, ogni scelta di destinare beni o crediti all'estinzione delle obbligazioni nei confronti dei finanziatori comporterebbe una definitiva corrispondente riduzione della base imponibile.

Infine, se il riferimento ai flussi di liquidità fosse così esclusivo da implicare il superamento e l'abbandono della disciplina relativa alla "destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa" (che non implica vicende "di cassa"), si verrebbero a legittimare forme di definitiva sottrazione all'imposta di risultati positivi dell'attività economica, talvolta anche di rilevante entità.

In conclusione, il riconoscimento di un maggior rilievo alle vicende della "liquidità" potrebbe mantenersi nell'ambito di una mera integrazione dell'attuale disciplina dell'imposizione dei redditi d'impresa solo se non fossero soppresse quelle sue articolazioni che oggi impediscono eccessivi rinvii del prelievo o addirittura definitive esclusioni dall'imponibile di componenti essenziali di quello che viene tradizionalmente considerato reddito d'impresa. In altri termini, la nozione stessa di reddito d'impresa richiede che l'eventuale estensione del criterio di cassa per l'imputazione temporale delle componenti reddituali non escluda la permanenza di ulteriori vicende realizzative delle componenti stesse (fra le quali le già accennate modalità di estinzione di rapporti obbligatori, talune operazioni permutative, la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa).

Altrimenti, un'imposizione rapportata esclusivamente alle variazioni della "liquidità" verrebbe a configurare un nuovo e diverso tributo, per la cui applicazione risulterebbero tendenzialmente irrilevanti

le variazioni patrimoniali che non incidono sui “flussi di cassa”: in sostanza, un’imposta sulla “liquidità” in quanto tale.

3. L’indice di capacità contributiva cui questo nuovo tributo avrebbe riguardo potrebbe essere approssimativamente definito come facoltà di immediata ed incondizionata destinazione di potenzialità economiche all’attività svolta, all’investimento o al consumo. Sembra però evidente che tale facoltà, in quanto tale, non deriva esclusivamente dalla sussistenza di posizioni attive “a credito” su conti correnti od altri rapporti con banche od intermediari finanziari: analoga disponibilità può, ad esempio, derivare da aperture di credito, assistite o meno da garanzie reali prestate dall’imprenditore, e sussiste a prescindere da obbligazioni di successivo “rientro” o comunque rapporti di provvista.

Il riferimento ad indici di capacità contributiva di questo tipo, connotati da “potere di comando” sul mercato, potrebbe riproporre il tema del raffronto fra l’imposizione dei loro incrementi nel periodo (i “flussi”) e quello della complessiva misura (lo *stock*) del potere stesso in un dato momento.

Come è noto, il nostro sistema tributario già conosce un’imposta patrimoniale sulle disponibilità bancarie, per la quale il riferimento alla “liquidità” come indice di capacità contributiva potrebbe anche valere come argomento a confutazione delle tesi di chi dubita dell’effettività della capacità contributiva colpita per mancata considerazione dei rapporti obbligatori che eventualmente neutralizzano la valenza economica dei saldi attivi disponibili.

La coesistenza di un’imposta sui “flussi” e di una patrimoniale sulla liquidità non costituirebbe, in sé, un’anomalia in un sistema in cui, accanto alle imposte sui redditi, sono state istituite in passato ed attualmente sussistono imposte patrimoniali. Piuttosto, la presenza di più tributi sulla “liquidità” accentuerebbe i tratti di “realità” e frammentarietà di un sistema tributario che non solo ha abbandonato l’idea dell’imposta unica, onnicomprensiva, sul reddito o sul patrimonio, ma non persegue neppure il risultato di assoggettare ad imposta, anche con tributi diversi, tutti i redditi e tutte le componenti patrimoniali.

4. Disponibilità immediata e possibilità di rapida elaborazione dei dati da parte dell’Amministrazione finanziaria possono anche incidere altrimenti sulle scelte sostanziali attinenti la configurazione di nuovi tributi, soprattutto quando si prospetti l’esigenza di intervenire rapidamente, in relazione a improvvise variazioni dell’andamento economico o degli assetti di mercato.

In generale, l’interesse ad utilizzare, per l’accertamento e la riscossione di un tributo, elementi, dati ed informazioni acquisiti ed elaborati ai fini dell’attuazione di tributi preesistenti ha sempre influenzato le scelte legislative. Basti pensare alle tradizionali opzioni in tema di collegamento tra tributi, dall’assunzione di identici presupposti ed imponibile (nei casi di sovrimposizione), all’identificazione dell’imponibile con l’ammontare di altro tributo (nelle addizionali), alla selezione di porzioni del presupposto o dell’imponibile di istituti fiscali preesistenti (nei casi di discriminazione qualitativa), al riferimento ad una parte soltanto dei dati che concorrono a determinarli (come si è fatto, con scelta non del tutto felice, per l’IRAP).

Più o meno recenti vicende dei mercati energetici hanno riproposto la figura dell’imposizione dei “sovra-redditi”, che implica la selezione, come presupposto e parametro di un nuovo tributo, di parte del reddito assoggettato (od assoggettabile) alla relativa imposta.

L’individuazione della porzione del reddito assunta a presupposto di questa tipologia di tributi, che, come ci ricorda Vieri Ceriani, ha i suoi precedenti storici remoti nelle imposte sui profitti straordinari di guerra istituite dopo i due conflitti mondiali del secolo scorso, non si fonda su di un mero criterio quantitativo (la progressività secondo misura dell’imponibile mi sembra d’altronde recessiva nel sistema). Infatti la definizione del “sovra-reddito” si basa essenzialmente su due criteri: la natura straordinaria ed eccezionale dell’assetto del mercato in cui opera il contribuente e l’eccedenza rispetto ad una misura “ordinaria” del reddito. L’ordinarietà non è però riferita, oggettivamente, ad un ipotetico assetto “normale” del mercato, ma, soggettivamente, desunta da un raffronto con la media dei redditi posseduti dal medesimo contribuente nei periodi precedenti. Parrebbe trattarsi di una valutazione della velocità dell’incremento del reddito come indice di maggiore e diversa capacità contributiva, in qualche modo

assimilabile a quella che, nella disciplina delle imposte sugli incrementi di valore degli immobili, giustificava una maggior imposizione a fronte del minor intervallo di tempo in cui l'incremento si fosse verificato.

Questa tipologia di tributo sembrerebbe presupporre la precedente operatività di un'imposta ordinaria sul reddito, per lo meno sul reddito d'impresa, ed utilizzare, per la sua applicazione, dati ed elaborazioni contabili strumentali alla determinazione della medesima imposta ordinaria, cosicché le vicende del tributo "dipendente", dalla dichiarazione, ai controlli, alla riscossione, sono collegate, anche temporalmente, a quelle del tributo "principale".

A questo modello parrebbe conformarsi il "contributo di solidarietà sugli extraprofiti" di cui agli artt. 13 e seguenti della Proposta di regolamento recentemente elaborata dal Consiglio dell'Unione Europea. Si tratta infatti di un prelievo sicuramente di natura tributaria, temporaneo, applicabile agli esercenti attività nei settori dell'estrazione, raffinazione e distribuzione dei combustibili fossili, e agli "utili eccedenti" (quindi ad una porzione del reddito imponibile), corrispondenti alla parte eccedente il 20% dell'aumento dell'utile imponibile rispetto alla media degli imponibili del triennio precedente.

A prescindere da ulteriori profili di incostituzionalità che saranno sicuramente rilevati in un prossimo futuro, il tributo delineato nella proposta di regolamento sembra rispondere ai requisiti individuati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 10/2015 per la legittimità costituzionale di un prelievo fiscale che aggravi eccezionalmente il trattamento fiscale di talune categorie di imprese, purché in relazione a particolari e straordinarie situazioni di mercato, solo per un tempo limitato ed assumendo ad imponibile una parte (il "sovra-reddito") del risultato economico dell'attività.

Da questo modello diverge, invece, il "contributo di solidarietà contro il caro bollette" già introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 37 D.L. n. 21/2022, convertito nella L. n. 51/2022. L'esigenza di realizzare immediatamente un gettito rilevante già nel corso dell'anno 2022 ha infatti indotto il legislatore italiano a prendere a base per la determinazione del prelievo dati disponibili nel corso dell'anno, cioè i dati relativi all'applicazione dell'IVA risultanti dalle dichiarazioni periodiche.

Il presupposto di quello che decisamente si configura come un "nuovo" tributo parrebbe identificarsi con un incremento del saldo fra fatturato IVA a valle ed a monte rispetto a quello rilevabile in precedenti periodi d'imposta. L'indice di capacità contributiva cui si ha riguardo si pone al di fuori dell'area del reddito: non si tratta di imposizione di un sovra-reddito, ma di una diversa misura dell'andamento dell'attività economica e dei suoi risultati.

La divergenza rispetto ai criteri elaborati nella sentenza n. 10/2015 è evidente ed è già stata posta a base di rilievi di illegittimità costituzionale. In attesa dei primi provvedimenti dei giudici innanzi ai quali le questioni sono state sollevate e quindi di probabili interventi della Corte costituzionale, si può qui segnalare un nuovo tentativo di individuare parametri di rilevazione dei risultati delle attività economiche diversi dal reddito, questa volta per l'impossibilità di disporre tempestivamente, nel corso dell'esercizio, dei dati necessari al calcolo del reddito stesso.

È comunque evidente la diversità del contributo disciplinato dal nostro legislatore rispetto al modello delineato nella proposta di regolamento del Consiglio. È possibile un ritorno allo schema del tributo commisurato ad una parte del reddito, almeno per il residuo periodo considerato nella proposta stessa, ma le strutturali differenze fra i due istituti potrebbero rendere più evidenti eventuali profili di incostituzionalità.

5. Ancora diverso dovrebbe probabilmente essere il discorso relativo al "tetto obbligatorio sui ricavi di mercato" ed alla destinazione delle eccedenze dei prezzi di cui agli artt. 6 e seguenti della Proposta di regolamento. Si tratta però di istituto la cui natura propriamente tributaria potrebbe essere discussa, anche sulla base di un auspicabile approfondimento della sintetica disciplina attuativa.

Rinviando ulteriori considerazioni a quando si avranno maggiori informazioni e nuovi contributi della dottrina, mi limiterò pertanto ad osservare che, se di tributo si tratta, sicuramente non assume a presupposto il reddito (o parte di esso) dei produttori di energia elettrica, ma, al più, una parte dei loro ricavi.

PRINCIPI GENERALI

Il Codice Versiglioni. Un metodo matematico come regola di convivenza dell'essere umano con l'umanoide^{-mv} (*)

Versiglioni Code. A mathematical method as a rule of coexistence of the human being with the humanoid^{-mv}

MARCO VERSIGLIONI

Abstract

[Il Codice Versiglioni è il codice che, in generale, codifica o decodifica un atto linguistico associando a ogni unità terminologica, linguistica o concettuale il suo, unico, codice matematico e che, in particolare nel settore giuridico, ad esempio in un diritto con verità, codifica o decodifica qualunque disposizione giuridica associando a ogni unità terminologica, linguistica o concettuale il suo codice matematico]^{-mv}.

[Il linguaggio matematico, il linguaggio digitale, il diritto matematico e il diritto digitale sono prodotti del Codice Versiglioni]^{-mv}.

[Il diritto matematico è l'immagine matematica del diritto che si ottiene codificando mediante il Codice Versiglioni il diritto codificato mediante linguaggio naturale. Il diritto digitale (o diritto matematico-digitale) è l'immagine digitale del diritto matematico che si ottiene codificando o decodificando il diritto matematico mediante l'usuale codice binario 1,0]^{-mv}.

L'espressione Codice Versiglioni riceve inoltre significato definitorio dall'intersezione tra i due insiemi linguistici (matematico e naturale), in specie con riguardo al significato che all'espressione 'codice' dà il linguaggio della filologia, del diritto, della semiotica, della elettronica, della informatica e della crittografia.

La convivenza dell'essere umano con l'umanoide implica, infatti, un metodo matematico o, meglio, una funzione idonea a regolare la perenne mutevolezza del loro vicendevole dare e ricevere in ragione di ciò che, di volta in volta, è di ciascuno suo (ora dell'umano, ora dell'umanoide). A questa funzione è dedicato il Codice Versiglioni.

Parole chiave: Codice Versiglioni, codice, linguaggio naturale, linguaggio matematico, linguaggio digitale, diritto matematico, diritto digitale, intelligenza artificiale, big data, giustizia predittiva, *codex*, codice qr, codice a barre, *smart contracts*, umanoide

Abstract

[The Versiglioni Code is the code that, in general terms, encodes or decodes a linguistic act by associating each terminological, linguistic, or conceptual unit with its unique mathematical code. In the juridical sector in particular, for example in a law with truth, it encodes or decodes a legal provision by associating each terminological, linguistic, or conceptual unit of the provision with its unique mathematical code]^{-mv}.

[Products of the Versiglioni Code are Mathematical language, digital language, mathematical law and digital law (or math-digital law)]^{-mv}.

[Mathematical law is the mathematical image of the law that is obtained after codifying the law expressed in natural language by means of the Versiglioni Code. Digital law is the digital image of mathematical law that is obtained after codifying mathematical law by means of the usual 1,0, binary code]^{-mv}.

(*) Questo contributo corrisponde alla relazione svolta nel corso di un Convegno via *webinar* tenutosi in data 14 aprile 2023 organizzato dalla Università di Torino e dedicato ai temi della digitalizzazione del diritto.

The meaning of the expression Versiglioni Code is further clarified by the intersection of the mathematical and natural linguistic sets, especially as regards the meaning attributed to the word 'code' by the languages of philology, law, semiotics, electronics, information science and cryptology.

The coexistence of the human being with the humanoid implies, in fact, a mathematical method or, rather, a function that is able to regulate the perennial mutability of their mutual giving and receiving in relation to what belongs to each (human or humanoid) by turn. The Versiglioni Code is dedicated to this function.

Keywords: *Versiglioni code, code, natural language, mathematical language, digital language, mathematical law, digital law, artificial intelligence, big data, predictive justice, codex, qr code, bar code, smart contracts, humanoid*

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il significato che l'espressione Codice Versiglioni riceve dal Codice Versiglioni - **2.1.** Funzionalità - **2.2.** Struttura - **2.3.** Ambito di funzionamento - **2.4.** Efficacia - **2.5.** Rinvio necessitato e breve conclusione - **3.** Il significato che l'espressione Codice Versiglioni riceve dal sistema che congiunge il Codice Versiglioni col codice della linguistica naturale (sui plurimi significati che questo dà alla parola 'codice'). **4.** Conclusione esortativa.

1. Buongiorno. Un saluto e un sentito ringraziamento a tutti coloro che sono in collegamento *webinar*. Un ringraziamento particolare e di cuore agli organizzatori; tutti voi, di certo, ne comprenderete le ragioni.

In effetti, chiunque è consapevole che il coraggio di inserire nel programma del convegno una relazione come questa non è di certo inferiore al rischio al quale si espone chi si propone di divulgare l'essere e il divenire di un proprio trovato, unico e originale; tanto più, se il nome del trovato include il proprio cognome.

Alcuni amici mi hanno invitato a svolgere una premessa divulgativa delle fonti e degli obiettivi della ricerca che conduce al Codice Versiglioni (anche Codice^{mv} CV^{mv}).

Ciò in ragione dell'opinione, mi si dice diffusa, che il mio trovato non possa essere compreso senza svolgere chissà quali letture, di chissà quali discipline (filosofiche, teoretiche, matematiche etc.).

Ma questa opinione non convince; da una decina di anni studenti e partecipanti a Master ai quali insegno Diritto matematico^{mv} dimostrano di ben comprendere e financo di applicare questo linguaggio anche senza aver prima svolto alcuna particolare lettura.

Tuttavia, se è un'opinione che tanti condividono, ho una ragione in più per aderire all'invito.

Così, indicherò brevemente le letture che potrebbero esser utili se si volesse svolgere una ricostruzione filologica del trovato che, in realtà, potrebbe rivelarsi necessaria solo a quanti intendessero partecipare attivamente alla ricerca.

Poiché tutto muove da interrogativi posti dai miei trovati di gioventù (Discrezionalità tributaria^{mv} e Accordo tributario^{mv}), sarebbe forse opportuno partire dalle mie monografie del 1996 (sull'attuazione consensuale della norma tributaria) e del 2001 (sull'accordo tributario).

A esse andrebbero eventualmente aggiunte le monografie del 2005 (sulla teoria dell'interpretazione) e del 2007 (sulla teoria della prova), nonché le relazioni ospitate da due collettanee: *Autorità e consenso* di fine 2007 ed *Economia e concezioni dell'uomo* del 2008.

Del resto, l'algoritmo del Codice Versiglioni, ossia la Norma d'uso di sé^{mv}, è esplicitato per la prima volta nella monografia del 2007.

Sicché, là è possibile reperire i riferimenti alle opere la cui lettura ha contribuito all'elaborazione del trovato.

Dopo il 2007 la ricerca si è sviluppata da sé e in sé proprio perché essa aveva dato vita a un meta-linguaggio.

E questo è l'aspetto che reputo più positivo: ora potrei scrivere ancora per anni senza dover leggere altro, almeno tra ciò che, diversamente, potrebbe ritenersi essenziale per procedere.

In ognuno dei miei lavori successivi al 2007 può reperirsi almeno una pratica della Norma d'uso di sé^{-mv}, ossia una pratica del Codice che codifica in coppie il vicendevole dare e ricevere che, nel diritto come altrove, corre tra i due soggetti della Coppia fondamentale (logica, norma)^{-mv}.

Dunque, se proprio si volesse ricostruire l'iter evolutivo partendo dalle radici della teoria, queste letture sarebbero più che sufficienti.

Quanto agli obiettivi, debbo dire che essi hanno subito una notevole evoluzione non appena conclusa la fase di ricerca svolta a Cambridge nel 2013 e non appena pubblicati nel 2015 (su *Innovazione e diritto*), i trovati 'Diritto matematico' e 'Diritto digitale' (scritti tra apicetti).

In effetti, dopo mesi di letture avevo potuto comprendere le innumerevoli criticità che avrebbe portato con sé un futuro ormai segnato dal prossimo avvento della c.d. Giustizia predittiva basata sulla correlazione e su big data elaborati dall'intelligenza artificiale.

Da quel momento è divenuto chiaro e preciso il fine che anima e animerà in futuro il progetto di ricerca, vale a dire trovare, entro i parametri di validità dati da una società, un modo radicalmente nuovo per appagare effettivamente l'esigenza che, in quella società, il diritto deve soddisfare^{-mv}(1).

In altre parole, l'obiettivo è trovare la soluzione di un Sistema fatto di due funzioni i cui distinti insiemi di partenza sono gli insiemi delle variabili semplificabilità matematica e calcolabilità matematica e i cui rispettivi insiemi di arrivo sono gli insiemi della conoscibilità matematica (inclusiva della prevedibilità matematica) e la controllabilità matematica^{-mv}.

Tutto ciò, sempre avendo riguardo esclusivamente al metodo e senza far uso di numeri o di calcoli numerici.

Più in dettaglio, costruire la semantica e la grammatica di un nuovo linguaggio, quanto più possibile compatto, fatto di parole, segni, espressioni e proposizioni ben identificate e definite mediante strumenti offerti dalla logica matematica; in definitiva, un nuovo linguaggio codificato mediante un codice matematico (ecco, dunque, il fine, o meglio la funzione pratica, del Codice Versiglioni).

L'ipotesi è che, da noi, per appagare tali esigenze possano esser sufficienti all'incirca 20.000 vocaboli. Tutti gli altri 230.000 vocaboli della lingua italiana che, in punto di metodo, ogni operatore del diritto si trova costretto a usare o è libero di usare arbitrariamente appaiono almeno inutili, se non dannosi.

Si pensi, ad esempio, alle parole e alle espressioni stratificatesi nei secoli che, pur superate dai tempi, continuano tuttavia a essere liberamente spese nei testi delle leggi, delle sentenze, degli atti processuali, delle dogmatiche e così via dicendo.

In definitiva, l'obiettivo del progetto è creare un nuovo dizionario, compatto ma continuamente mutevole, fatto di non più di ventimila lemmi idonei a comprendere e spiegare tutto il (metodo del) diritto.

Da questo punto di vista, segnalo che, come si può intuire anche solo navigando nel sito www.dirittomatematico.it, il Dizionario di diritto matematico e di diritto digitale^{-mv}, completo di codificazione binaria, conta ormai molte centinaia di voci, parole, espressioni e proposizioni ben definite, codificate e sistemate in tabelle di automazione (tabelle che, nel futuro prossimo del diritto digitale^{-mv}, costituiranno sia fonte, sia metodo di attuazione del diritto).

Queste voci, parole, espressioni e proposizioni sono contraddistinte con l'apice^{-mv} appunto perché costituenti, insieme ai segni matematici, elementi del Dizionario Versiglioni^{-mv}.

(1) Ad esempio, pensando alla società italiana e alla sola cornice offerta dalla Costituzione italiana, le relazioni che corrono tra le norme costituzionali in materia legislativa o in materia giudiziaria e il Codice Versiglioni appaiono spiegabili, con Linguaggio giusmatematico^{-mv}, mediante il Codice della corrispondenza (\cdot)^{-mv} o, almeno, il Codice della coerenza (---)^{-mv}. Tra gli altri, si pensi ai principi di solidarietà, di uguaglianza, di separazione tra ordini/poteri, di riserva di legge oppure ai principi che concernono più da vicino il giudice, come quelli di indipendenza e di autonomia, di libero convincimento, di divieto d'uso della propria scienza privata etc. Anzi, ecco una prima definizione funzionale. *Def.* [La funzione del Codice Versiglioni include tra le proprie ragioni di verità (in grado di validare costituzionalmente le leggi) le seguenti funzioni: semplificare, rendere conoscibili e controllabili matematicamente i metodi di attuazione delle norme costituzionali in concreto usati dal legislatore, nonché misurare la dimensione dell'effettività e della giustizia delle relazioni tra le leggi e il loro parametro di validità costituzionale]^{-mv}.

Ora, un doveroso cenno ai confini di questo intervento.

Il tempo prefissato consentirà di svolgere una breve introduzione e un cenno a taluni profili semantici del Codice^{mv}; perciò, dovrò rinviare ad altra occasione l'esame dei suoi tratti grammaticali e sintattici.

Concludo con una breve premessa sul metodo della relazione.

Come vedremo meglio nella seconda parte, la parola codice, oltretutto sinonimica, è anche estremamente ambigua perché, sul piano dell'espressione, possono venir ad essa correttamente associati vari contenuti, anche molto diversi tra loro.

E questo dovrebbe aiutarci a comprendere le ragioni obiettive che giustificano l'uso del mio cognome nel nome che ho dato al trovato; la funzione di quell'uso è ottenere l'univocità che, forse, nessun altro aggettivo sarebbe in grado di assicurare.

L'esperienza (non positiva) fatta con l'espressione 'Reddito liquido' mi è stata di insegnamento.

D'altra parte, "codice" è una parola quanto mai ostica perché le lingue naturali sono esse stesse codici.

Quindi, dovendo usare la stessa lingua per definire la parola "codice", quella lingua diviene autoreferenziale (ossia una metalingua).

Così, per illustrare superficialmente cosa intendo quando dico Codice come parte dell'espressione Codice Versiglioni, userò dapprima lo stesso linguaggio al cui insieme appartiene quell'espressione, ossia il Metalinguaggio matematico^{mv}, ponendo talune definizioni tra parentesi quadre al fine di evitare eccessive ridondanze.

Poi, per agevolarne al massimo la divulgazione, userò comparativamente le definizioni del termine "codice" tratte da un metalinguaggio naturale reperibile nei dizionari enciclopedici italiani di uso comune (Treccani, Wikipedia etc.).

2. Se dunque il Codice Versiglioni è innanzitutto un codice linguistico, cerchiamo allora di comprendere prioritariamente cosa esso dice di sé stesso, esplicitando qualche definizione partendo dal generale e procedendo verso il particolare.

[Il Codice Versiglioni è il codice del diritto matematico e del diritto digitale identificati da 'apicetti' o da apici^{mv}]^{mv}.

[Il linguaggio matematico, il linguaggio digitale, il diritto matematico e il diritto digitale sono prodotti del Codice Versiglioni]^{mv}

Quali sono, dunque, i suoi caratteri principali?

2.1. Inizierei accennando alla sua funzione.

In effetti, la funzione è certamente la caratteristica più efficace a fini divulgativi, anche se, come dicevo, il *focus* di questo intervento non è la sintassi.

Così facendo, spero tuttavia di consentire a voi di acquisire veloce conoscenza almeno del *core code* che distingue questo codice da tutti gli altri codici conosciuti (di cui parleremo genericamente tra poco).

[Il Codice Versiglioni è il codice che, in generale, codifica o decodifica un atto linguistico associando a ogni unità terminologica, linguistica o concettuale il suo, unico, codice matematico e che, in particolare nel settore giuridico, ad esempio in un diritto con verità, codifica o decodifica qualunque disposizione giuridica associando a ogni unità terminologica, linguistica o concettuale il suo codice matematico]^{mv}.

[Il Codice Versiglioni è la funzione che codifica il linguaggio naturale in linguaggio matematico e poi codifica questo in linguaggio digitale binario (1,0)]^{mv}.

[Dunque, un codice che parte dal naturale e arriva al matematico e poi parte dal matematico e arriva al digitale e che identifica e spiega matematicamente il metodo e la forma di un discorso, qualunque sia il suo oggetto (storico, politico, sociologico, economico, filosofico, giuridico etc.), qualunque sia il suo tipo logico (etico o scientifico), qualunque sia la sua natura aletica (apofantica, dunque, vera o falsa, ovvero non apofantica)]^{mv}.

In altre parole, il Codice Versiglioni funziona sia se il discorso è Scientifico^{mv}, sia se il discorso è Etico^{mv}, sia se è Senza verità^{mv}, sia se è Con verità^{mv}.

Ad esempio, prendiamo nell'insieme Linguaggio^{-mv} il sottoinsieme Linguaggio con Verità^{-mv} (sia esso etico o scientifico).

Ebbene, usando il Linguaggio matematico^{-mv}, la definizione di Linguaggio con verità^{-mv} (ossia del linguaggio con verità prodotto dal Codice^{-mv}) è la seguente:

[Il Linguaggio con verità è la funzione LCV che associa a ogni elemento dell'insieme I, al quale appartengono parole, espressioni, proposizioni etc., uno e un solo elemento dell'insieme C, al quale appartengono i contenuti costituiti da quattro soli codici matematici, ossia (\equiv), (\cdot), ($-$), (\emptyset)]^{-mv}.

Tutto ciò è ovviamente trasferibile all'altro sottoinsieme Linguaggio giuridico^{-mv} e all'ulteriore sottoinsieme Linguaggio giuridico con verità^{-mv}, con due banali precisazioni.

In effetti, diversamente da quanto avviene nel Linguaggio con verità^{-mv} l'insieme di partenza I^{-mv}, conterrà temi giuridici o questioni giuridiche o disposizioni giuridiche etc., e d'altro canto, il nome della funzione sarà, invece, in questo diverso ambiente, Diritto con verità^{-mv}, mentre l'acronimo diverrà DCV^{-mv}.

Questo anche per segnalare che il nome della funzione muta in ragione del suo ambito di esistenza.

2.2. Passiamo ora alla definizione della sua struttura.

[Il Codice Versiglioni è un codice umano costituito da un algoritmo naturale che l'essere umano ha in sé, anche se non lo conosce]^{-mv}.

Del resto, quasi tutti non conoscono neppure il proprio codice DNA.

[La struttura del Codice Versiglioni è il prodotto matematico cartesiano dell'interazione, perennemente mutevole, dell'indole scientifica e dell'indole etica dell'essere umano e consiste in una funzione matematica che, in modo continuo, associa vicendevolmente il dare e il ricevere che interviene, in ogni istante della vita di ognuno, tra l'*intellectus* e la *res*]^{-mv}.

Questo codice ha la stessa struttura del codice che guida l'*Homo mathematicus*^{-mv} odierno ad associare alla vite il suo cacciavite, al dado la sua chiave, ma che l'*homo* ha ovviamente in sé da molti millenni.

Nulla dunque a che vedere, almeno sul piano strutturale, con la tecnologia attuale, sia essa digitale o quantistica.

È un codice antico rimasto ignorato sino a pochi anni fa; qualunque essere umano del passato lo avrebbe potuto scoprire.

Ovviamente, oggi la sua struttura matematica lo rende particolarmente adatto a realizzare il passaggio dal linguaggio analogico al linguaggio digitale e dal linguaggio digitale al linguaggio analogico.

2.3. Passiamo a una definizione che concerne il suo ambito di funzionamento.

[Il Codice Versiglioni è sia un codice genetico, sia un codice interpretativo-probatorio]^{-mv}.

Sul piano della genesi del discorso, un po' come accade al codice DNA per la genesi dell'essere umano, tale Codice^{-mv} fonda una teoria generale idonea a comprendere e spiegare l'informatica come azione e l'informatica come risultato di qualunque discorso.

Quindi, il Codice Versiglioni è idoneo a generare una nuova teoria generale di ogni discorso: una nuova teoria della filosofia come una nuova teoria della storia, così come una nuova teoria del diritto; da ciò, appunto, il Diritto matematico^{-mv}.

Questa caratteristica attitudinale è forse quella che più ne ostacola la diffusione perché, se meraviglia, lascia attoniti o timorosi. Spaventa infatti l'idea di dover ricostruire diversamente noi stessi sulle fondamenta delle nostre plurime e consolidate esperienze individuali.

Tutti infatti intuiscono che, se si amplia il denominatore che funge da parametro generale, allora il Codice^{-mv} diviene un codice fondativo di un nuovo linguaggio avente forma matematica che ognuno poi dovrebbe imparare se volesse dialogare matematicamente con gli altri.

In ambito giuridico, si tratta di un Linguaggio giusmatematico^{-mv}, semplice, conoscibile, controllabile e dunque prevedibile, come tale utilizzabile nel futuro dell'uomo (e non soltanto della macchina) sia in sede legistica, sia in sede applicativa.

2.4. Passiamo, infine, alla sua efficacia.

[Il Codice Versiglioni è sempre efficace, qualunque sia il discorso o qualunque sia il momento o la situazione nella quale il discorso è espresso]^{mv}.

[Il Codice Versiglioni ha efficacia prevalentemente qualitativa, quando la funzione è il controllo di validità, tant'è che esso valida o invalida il metodo del discorso, a prescindere dal merito e, come è ovvio, se il metodo è invalidato dal codice, anche il merito diviene invalido; ha invece efficacia prevalentemente quantitativa, quando la funzione del codice è misurare il grado di semplificabilità o di conoscibilità o di controllabilità, dunque di effettività o di giustizia, del contenuto del discorso]^{mv}.

Sul piano temporale poi, sia in sede legistica, sia in sede previsionale, il Codice Versiglioni è matematicamente e/o statisticamente efficace nel futuro, mentre in ogni altra sede è umanamente e matematicamente efficace nel presente e nel passato.

2.5. Ora, nell'economia dell'intervento, trovo opportuno interrompere qui questa superficiale rassegna dei caratteri e degli elementi descrittivi del Codice^{mv} e rinviare, per ciò che concerne la sua semplicità, la sua economicità, la sua affidabilità e la sua softwarizzabilità, al sito Dirittomatematico.it, al mio primo articolo del 2015 (*Legistica, 'Diritto matematico' e 'Diritto digitale'*) e alla mia monografia del 2020 (*Diritto matematico^{mv}. Diritto con verità^{mv} e Diritto senza verità^{mv}*) e agli articoli successivi pubblicati su *Unità e pluralità del sapere giuridico* nel 2021 e nel 2022.

Queste fonti sono utili anche per reperire Indicazioni giusmatematiche^{mv} che agiscono sul contenuto del Codice^{mv} dall'esterno, ossia in negativo (cosa esso non è).

3. Come dicevo, vorrei passare dal Metalinguaggio matematico^{mv} al metalinguaggio della linguistica naturale.

Questo perché un modo efficiente ed efficace per dare o per ricevere un'idea di massima su una cosa che non si conosce è esaminare una relazione tra essa e una cosa simile o tra essa e un "codice", come quello della lingua madre, che invece tutti conoscono o possono conoscere facilmente.

D'altra parte, la parola "codice" è, tra tutte le nostre parole, forse la parola più misteriosa perché rende necessario al linguaggio parlare di sé stesso: ecco, dunque, a cosa mi riferivo poc'anzi, parlando di autoreferenzialità e di metalinguaggio.

Inoltre, la parola "codice" è particolarmente sinonimica e ambigua.

E ciò sembra confermare l'oggettività delle ragioni dell'uso dell'apice^{mv} col quale contraddistinguo i lemmi del Dizionario che sto scrivendo o le ragioni dell'espressione, ancor più univoca, Codice Versiglioni.

Procediamo, dunque, per gradi.

Partire dalla filologia è buona prassi. La filologia usa la parola "codice", dapprima *codex*, per fornire l'immagine di un libro manoscritto, insomma una cosa antica fatta di tavolette rilegate, o per esprimere il testimone che tramanda ad altri una sua conoscenza: nel tempo, la sommatoria dei testimoni darebbe vita alla "tradizione".

Preso atto di ciò, ecco dunque una prima notevole differenza: il Codice Versiglioni ha un significato molto più ampio di quello che consegna la filologia. Se, inverò, ben può essere formato da un manoscritto, esso è tuttavia molto altro. Interessante se mai, ma marginale, l'elemento comune a entrambi i significati: anche il Codice Versiglioni è infatti il testimone di un fatto, sia esso osservato nel discreto (ossia in un preciso istante), sia esso osservato nel continuo (ossia lungo un arco temporale).

Ciò precisato, entriamo nel settore giuridico. Tutti noi conosciamo bene il significato che la parola "codice" ha nel nostro ambiente. Ebbene, il Codice Versiglioni è tutt'altro.

Se, ad esempio, un operatore del diritto usa la parola "codice" per riferirsi al codice civile o al codice di procedura civile, intesi come testi, naturali o digitali, che raccolgono le disposizioni giuridiche concernenti una specifica materia, allora quella parola ha ben poco in comune con l'espressione Codice Versiglioni.

Analoga poi la divergenza di significati che corre tra la parola d'uso comune "codificazione" e la espressione Codificazione^{mv}: la prima esprime, infatti, solo una parte marginale (ossia la raccolta) del ben più ampio significato della seconda (come già avrete avuto modo di intuire).

A questo punto, esaminiamo insieme più specifici e pertinenti, iniziando da quello della semiotica.

Ci accorgiamo subito che qui la relazione tra i due insiemi linguistici trova forse l'intersezione più ampia.

Vediamo analiticamente perché.

I) Anche il Codice Versiglioni usa segni (i Segni matematici^{mv}) per dare un'informazione a chi la riceve mediante una relazione (la Funzione^{mv} o la Ragione di verità^{mv}).

II) Anche il Codice Versiglioni associa una fase genetica, di Codifica^{mv}, a una fase di interpretazione, ossia di Decodifica^{mv}, ovviamente dopo aver definito le caratteristiche dei segni. Così, ad esempio, il Codice Versiglioni può essere ben compreso traducendo, in linguaggio giusmatematico, il Codice^{mv} (ossia la norma d'uso di sé stessa) della norma che ordina il trattamento dei singoli pazienti che si presentano al pronto soccorso di un ospedale in ragione della gravità della patologia che essi presentano. La tabella codifica la norma con quattro codici costituiti da quattro cerchi distinti con riempimenti di differente colore (bianco, verde, giallo e rosso) e con descrizioni ben definite al fine di ordinare i pazienti in funzione della misura, in questo caso crescente, del grado di gravità della patologia.

III) I segni del Codice Versiglioni rappresentano solo una parte dei segni possibili al "codice" di cui parla la semiotica: ad esempio, i segni del Codice^{mv} sono tra loro alternativi (nell'esempio appena fatto, a un paziente si dà uno e un solo segno), pur essendo possibile che uno stesso segno possa veicolare più informazioni in base a una seconda o, anche, a una terza condizione e così via dicendo (tornando all'esempio appena svolto, si pensi a un codice di colore giallo, però elettronico, suscettibile di assumere un colore mutevole compreso in una scala di gialli - continua o discreta - che tenda al rosso passando per l'arancione).

IV) Dunque, non essendo tra loro combinabili, a differenza degli altri segni della semiotica, i segni del Codice Versiglioni non implicano problemi quanto a posizione.

V) Tuttavia, così come avviene nel linguaggio naturale, il passaggio che conduce il Codice^{mv} a risolvere la propria subroutine può trovare una sospensione nell'attesa che si risolva previamente una seconda subroutine, dal cui esito dipende anche l'esito della prima subroutine.

VI) I segni del Codice Versiglioni sono semanticamente ben definiti, limitati e iconici. Ciò, diversamente da quanto accade ai segni di una qualunque lingua naturale, come tale esposta a una propria o a una plurima naturale arbitrarietà. In effetti, la lingua naturale, se consente sempre e comunque di parafrasare qualunque discorso, in specie quando esso richiede traduzioni linguistiche, magari a cascata, rende tuttavia assai incerto il modo per trovare la vera interpretazione. Questo avviene anche perché i codici del linguaggio naturale sono per lo più non iconici; dunque, il significante può non somigliare affatto al significato. D'altra parte, l'iconicità aiuta enormemente il ricevente a decodificare e, soprattutto, rende possibile la Decodificazione globale^{mv} perché rende ciascun abitante della terra libero dalle soggezioni imposte dalla sola lingua o dalle poche lingue che conosce, le quali, essendo arbitrarie, implicano che egli previamente conosca, ogni volta, il codice che associa il significante al significato. Tanto per fare un esempio, pensiamo all'uso globale delle "faccine" o di altri simboli, ossia segni, che poniamo ogni giorno in un messaggio Sms o WhatsApp e che danno al ricevente un'informazione immediatamente comprensibile, qualunque sia la sua lingua, qualunque sia il luogo della terra in cui egli viva.

VII) I segni del Codice^{mv} sono poi semanticamente sinonimici ma non ambigui. Infatti, la funzione è solo suriettiva: ciascun tema del discorso ha un proprio codice e a ciascun tema corrisponde univocamente uno e un solo codice. Dunque, anche qui si è in presenza di una peculiare specie di segni: non arbitrari, non biunivoci ma univoci. Perciò, a differenza di quanto avviene nel linguaggio della linguistica naturale, se i codici sono, come normalmente sono, sinonimici e ambigui, il Codice Versiglioni non è un codice vago.

Transitiamo ora all'ambiente dell'elettronica e dell'informatica.

Certamente anche qui è l'intersezione tra i due insiemi linguistici è molto significativa; tuttavia, in questa sede è possibile solo un cenno.

Del resto, come dicevo, il Codice Versiglioni compila il Dizionario di diritto matematico e di diritto digitale^{mv} includendo sia le tabelle di automazione costruite intorno a segni o simboli previamente definiti al fine di trasferire in modo universalmente univoco un'informazione matematica, sia codici binari (1,0) che, sebbene espressi in forma semplificata, sono tuttavia non dissimili a quelli costitutivi della lingua digitale.

D'altra parte, come si è appena visto, similmente a quanto avviene per il "codice" di cui parlano l'elettronica o l'informatica, anche il Codice Versiglioni funziona con segni o simboli e codifica mediante stringhe, nel nostro caso costituite da coppie (indice, codice). Tanto che l'insieme delle codifiche costituisce, anche qui, l'insieme delle stringhe che offrono l'immagine della loro unione.

Infine, come avviene nell'informatica, anche nel Diritto Matematico^{mv} e nel Diritto Digitale^{mv} ci si trova in presenza di un insieme finito di elementi che è chiamato "alfabeto" del "codice" (nel nostro caso, C^{mv}) e di un insieme finito di elementi, ancorché continuamente mutevole, (nel nostro caso I^{mv}) associati tra loro da un meccanismo ordinato e controllabile che dà vita a una funzione (nel caso che abbiamo sopra esaminato, la funzione suriettiva DCV^{mv}). In tale funzione gioca un ruolo decisivo, ma solo analogamente a quanto accade nell'informatica, l'univocità dell'immagine di arrivo rispetto al dato di partenza.

In effetti, essendo il Codice Versiglioni destinato a rappresentare soltanto la correttezza del metodo di soluzione di una qualunque relazione, è mediante tale univocità (non bidirezionale) che può realizzarsi la codifica digitale o la conversione analogico-digitale.

In ciò sta, del resto, la natura umana della funzione, ossia la natura umana dell'algoritmo che governa il Codice^{mv}, il cui uso stesso richiede sempre l'intervento umano, anzi un duplice intervento umano (analogico-digitale-analogico).

Da ciò, la possibilità di costruire, se non di identificare, il Codice di coesistenza o di convivenza dell'essere umano con l'umanoide^{mv}.

Un'intersezione non banale tra i due insiemi linguistici, e quindi probabilmente utile al fine della trasmissione del messaggio, appare quella che interviene quando il codice della linguistica naturale assegna a "codice" il significato di funzione che converte un significato con un altro significato mediante una sostituzione che rende incomprensibile il messaggio, a meno che non si conosca la funzione di conversione e la chiave di conversione.

Se la logica, come pare, è quella della equivalenza, non si può negare che, per certi aspetti, anche il Codice Versiglioni lavora con quella logica, ma lo fa sempre, come si dice, *open source*.

Non va dimenticato, poi, che il Codice Versiglioni concerne soltanto la conoscibilità e la controllabilità del metodo della trasmissione e non fornisce alcuna informazione aletica diretta sul merito del singolo risultato, ossia sulla verità/falsità del singolo significato.

Altra cosa rispetto al Codice Versiglioni sembrano poi i "codici a barre" o i "codici qr", i quali implicano un processo di codifica di un certo numero di informazioni (ben maggiore nei "codici qr") e un processo che cifra il messaggio mediante bit, messaggio che viene decifrato velocemente da un lettore ottico.

Senza poter analizzare, per motivi di tempo, i codici mediante i quali si memorizzano in una *blockchain* (alla quale l'uomo, una volta bloccata, non può più accedere) i così detti smart contracts, ossia i contratti auto-eseguibili, le cui pattuizioni appunto, secondo la logica *if, then* [ossia $Y = f(x)$] vengono eseguite automaticamente *then* [Y], al verificarsi della condizione contrattualmente prevista *if* [(x)](2).

(2) Per una specifica applicazione esplicitata per sequenza del Codice Versiglioni mediante logica *if, then* al settore dei diritti indisponibili, v. VERSIGLIONI M., *Dirittomatematico.it. L'algoritmo del dovere di contraddittorio preventivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 249 ss.

4. Non c'è tempo per riassumere e concludere.

Preferisco dedicare un minuto ad una sentita esortazione che rivolgo a tutti, ma in particolare ai giovani studiosi e ai loro maestri (le cui indicazioni, in specie nel nostro sistema accademico, sono fondamentali).

Concedere al Codice Versiglioni che è frutto di intelligenza umana, e non di intelligenza artificiale, il beneficio del dubbio che è tipico dell'intelligenza umana.

Partecipare attivamente al processo di implementazione e completamento del Dizionario^{mv}, che non necessita né di *big data*, né di *small data*, né di *personal data*.

Concorrere al progetto di dotare in questo modo la società italiana ed europea di un alternativo al diritto digitale americano o cinese, basato sull'IA applicata a *big data* e derivato, per correlazione, dalla giurisprudenza (ancorché italiana od europea).

Riflettere sulla impossibilità di conoscere *a priori* quale di questi o altri metodi potrà meglio garantire un diritto più efficiente e, soprattutto, più giusto del diritto attuale.

Convenire, insomma, che una tale valutazione comparativa potrà esser fatta solo poi, anzi solo se o solo quando i due prodotti fossero davvero suscettibili di confronto.

Concludere che la scienza insegna che l'impiego, dall'alto, di così tante risorse destinate a dare energia a un nesso macroscopico e correlativo non garantisce di ottenere necessariamente un risultato migliore di quello ottenibile, dal basso, lavorando in economia, con nesso microscopico e deduttivo.

Forse, anzi probabilmente, la soluzione non sta nel tutto, ma nel punto.

Meditare sul fatto che da sempre l'essere umano dà alla vite il suo cacciavite e al dado la sua chiave e lo fa senza necessità di lanciare una moneta per scegliere tra i due utensili o senza dover correlare i trilioni e trilioni di svitamenti fatti in ogni dove, da chicchessia e chissà quando.

La soluzione, ossia la Norma d'uso di sé^{mv}, è nell'essere umano.

Perciò, alla curiosità, all'impegno e al coraggio umano il dovere di cercarla in sé e non al di fuori di sé.

In ciò, sta il progredire del conoscere e, dunque, il progredire dell'essere umano, in specie nel nuovo mondo vissuto anche da umanoidi.

In una società fondata sul principio di uguaglianza, ove il diritto è *dare a ciascuno il suo e ricevere da ciascuno il suo*^{mv}, La convivenza dell'essere umano con l'umanoide implica, infatti, un metodo matematico o, meglio, una funzione idonea a regolare la perenne mutevolezza del loro vicendevole dare e ricevere in ragione di ciò che, di volta in volta, con la medesima proporzione è di ciascuno suo (ora dell'umano, ora dell'umanoide)^{mv}.

A questa funzione è dedicato il Codice Versiglioni.

II – L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

DICHIARAZIONE TRIBUTARIA

Richiesta di rimborso interna alla dichiarazione e tutela giurisdizionale del contribuente

Request of refund inside the tax return and judicial protection of taxpayer

(commento a/notes to Corte di Giustizia tributaria II grado Lombardia, 10 gennaio 2023, n. 44)

ALESSANDRO ZUCCARELLO

Abstract

L'orientamento prevalente della Cassazione anticipa la tutela del contribuente che abbia richiesto il rimborso delle eccedenze in seno alla dichiarazione (a decorrere dal novantesimo giorno dalla presentazione della stessa). Di tale orientamento occorre verificare la compatibilità con il sistema dei controlli cartolari delle dichiarazioni, cui la richiesta di rimborso comunque soggiace.

Parole chiave: dichiarazione, crediti tributari, rimborso

Abstract

Court's of Cassation prevailing position allows the taxpayer, that requested the refund inside tax return (starting from the ninetieth day from the return), to challenge the tacit refuse of refund. It has to be checked if that position is in line with the system of tax return's controls, to which the refund request is subjected.

Keywords: tax return, tax credits, refund

SOMMARIO: **1.** Il caso deciso. - **2.** Il rimborso delle eccedenze. - **3.** Specialità dei rimborsi da dichiarazione. - **4.** Eccedenze da dichiarazione ed istanze di rimborso. - **5.** Profili processuali. - **6.** Conclusioni.

1. L'orientamento prevalente della Corte di Cassazione, in tema di rimborsi delle eccedenze risultanti dalle dichiarazioni tributarie, tende ad anticipare la tutela del contribuente rispetto all'effettuazione dei controlli cartolari delle dichiarazioni. Nel solco tracciato dalla Suprema Corte si colloca la sentenza della Corte di Giustizia tributaria della Lombardia che qui si commenta.

In particolare, una società presentava dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2018, successivamente presentava una dichiarazione rettificativa in diminuzione, dalla quale emergevano delle eccedenze IRES e IRAP, di cui chiedeva contestualmente il rimborso. In seguito, non avendo ricevuto risposta dall'Ufficio entro il termine di novanta giorni fissato dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1996, n. 542, la stessa presentava ricorso contro il rifiuto tacito di rimborso frattanto formatosi. Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso della società e condannava l'Ufficio a rimborsare le eccedenze. L'Amministrazione finanziaria proponeva quindi appello presso la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado che, in sintonia con quanto affermato dai giudici di primo grado, rigettava l'appello condividendo le doglianze dell'appellato.

I giudici di appello aderiscono all'orientamento della Corte di Cassazione, che nella stessa sentenza viene definito «*granitico*» (vengono citate Cass., 15 ottobre 2014, n. 21734; Id. 4 maggio 2018, n. 10690; Id. 14 marzo 2019, n. 7241; Id. 23 gennaio 2020, n. 1470), e così ritengono che l'inerzia dell'Ufficio protrattasi per novanta giorni dopo la presentazione di una dichiarazione contenente una eccedenza chiesta a rimborso sia idonea, in base a quanto previsto dall'art. 21, comma 2, delle norme sul processo, a determinare la formazione del rifiuto tacito e a consentire il conseguente ricorso dinanzi al giudice tributario. Donde, vengono rigettate le contestazioni formulate dall'appellante che, si badi bene, pur non contestando la spettanza del credito, riteneva che il silenzio-rifiuto avrebbe potuto formarsi solo dopo lo spirare dei termini previsti per l'effettuazione della liquidazione delle dichiarazioni di cui all'art. 36-*bis* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Pur essendo in sintonia con la posizione prevalente presso la Suprema Corte, la sentenza in commento, così come l'orientamento cui essa aderisce, prestano il fianco ad una serie di considerazioni critiche. Della prospettiva divisata dai giudici, stranisce anzitutto l'aver ritenuto nella sostanza del tutto irrilevanti i controlli automatizzati del dichiarato, con i relativi termini per il loro espletamento, ai fini della formazione del silenzio-rifiuto sulla istanza di rimborso contenuta nella dichiarazione. Neppure si ritiene convincente la totale equiparazione, proposta dai giudici, tra il silenzio dinanzi ad una istanza di rimborso formulata all'interno della dichiarazione e quello serbato dagli Uffici rispetto ad una istanza esterna alla dichiarazione. E la presenza di pronunzie della Suprema Corte che si discostano dalla posizione prevalente contribuisce ad avvalorare le perplessità che si sono appena manifestate (si vedano ad esempio, Cass., 6 agosto 2002, n. 11830; Id. 23 febbraio 2005, n. 3718; Id. 21 gennaio 2008, n. 1154; Id. 29 dicembre 2010, n. 26318).

Tanto basta a giustificare le considerazioni che seguono.

2. Le eccedenze di imposta sono delle situazioni creditorie che hanno carattere differenziale. La loro emersione, all'interno della dichiarazione tributaria, è il risultato della «*coesistenza di situazioni soggettive attive e passive nella struttura interna dei singoli tributi*» (cfr. LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, II, 146 ss. ed anche in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 562 ss.). Detto più precisamente, l'eccedenza emerge ogniqualvolta ritenute subite, versamenti effettuati o anche i crediti di imposta spettanti *et similia*, siano superiori all'ammontare dell'imposta dovuta.

Emersa l'eccedenza, il contribuente è chiamato a scegliere il modo in cui utilizzarla e, a tal fine, potrà *ex art. 22* Testo Unico 22 dicembre 1986, n. 917 riportarla a nuovo, in diminuzione dell'imposta dovuta per il periodo di imposta successivo, ovvero chiederne il rimborso. Con il D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, è stata introdotta anche la possibilità di utilizzare l'eccedenza in compensazione. L'art. 17 del decreto appena menzionato, infatti, ammette i contribuenti ad impiegare i «*crediti*» risultanti dalle dichiarazioni per estinguere obblighi di versamento delle imposte ma anche «*dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali*».

In sintonia con l'oggetto del presente lavoro, l'analisi avrà ad oggetto la richiesta di rimborso dell'eccedenza. Siffatta richiesta, formulata all'interno della dichiarazione, secondo l'orientamento prevalente della Suprema Corte, farebbe sorgere un rapporto di credito-debito tra contribuente ed Amministrazione finanziaria. Lo stesso effetto non scaturirebbe dalle diverse forme di impiego di cui si è detto. Infatti, ad avviso della Corte, qualora il «*contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 ma l'ordinario termine di prescrizione decennale, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria*» (il virgolettato è tratto da Cass., 7 febbraio 2006, n. 2687, nello stesso senso si vedano le successive Id. 18 gennaio 2012, n. 633; Id. 15 ottobre 2014, n. 21734; Id. 30 settembre 2019, n. 24292; Id. 22 novembre 2021, n. 35917; Id. 23 novembre 2021, n. 36079; Id. 5 aprile 2023, n. 9443).

Può certamente condividersi la superfluità di una istanza esterna alla dichiarazione, infatti, nella misura in cui la dichiarazione tributaria assume anche il valore di istanza di rimborso, ove indichi una eccedenza di cui sia stato chiesto l'adempimento, una ulteriore istanza appare priva di utilità e, dunque, non essendo necessaria alcuna ulteriore iniziativa «*dell'interessato, non opera alcuno dei termini riguardanti l'istanza di rimborso, ma soltanto il termine ordinario di prescrizione del credito*» (in questi termini si esprime TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1988, 49. Dello stesso Autore si vedano *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, 1192 ss.; Id. *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1981, 133 ss.).

Sono gli ulteriori sviluppi del ragionamento che fa la giurisprudenza a suscitare le perplessità di chi scrive. Partendo dalla premessa per cui la richiesta di rimborso generi un diritto di credito sottoposto al termine di prescrizione, alcune sentenze anticipano inopinatamente la soglia della tutela del contribuente. In particolare, si legge che «*il diritto del contribuente alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza (contenuta nella dichiarazione) il quale determina il formarsi del silenzio-rifiuto, impugnabile D.lgs. 546/1992, ex art. 19, comma 1, lett. g)*» (cfr. *ex multis* Cass. n. 21734/2014 cit.; Id. 14 marzo 2019, n. 7241) e a tali affermazioni aderisce la sentenza Corte di Giustizia tributaria che si commenta.

Non è arduo opporre a tale prospettiva delle obiezioni di carattere sistematico.

3. La premessa da cui muove il ragionamento della Corte di Giustizia è quella per cui «*l'esercizio del diritto al rimborso e i termini di accertamento dell'amministrazione finanziaria sono due istituti e due procedure completamente indipendenti: mentre infatti il termine iniziale per poter ricorrere contro il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle entrate al rimborso è quello stabilito nell'articolo 21, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, i termini per esercitare il potere di controllo e accertamento delle dichiarazioni presentate dal contribuente sono disciplinati dagli artt. 36-bis e seguenti del D.P.R. n. 600/1973*».

Tali argomentazioni non convincono. Si precisa, sin d'ora, che il rimborso delle eccedenze da dichiarazione ed il rimborso che muove da una istanza avulsa alla dichiarazione vanno tenuti, senz'ombra di dubbio, distinti.

Il rimborso delle eccedenze soggiace ad una disciplina specifica. Le richieste di rimborso formulate all'interno delle dichiarazioni vengono sottoposte ai controlli delle dichiarazioni. Ci si riferisce in particolare alle liquidazioni, ossia ai controlli automatizzati che hanno ad oggetto tutte le dichiarazioni presentate dai contribuenti e che sono disciplinati dall'art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973, per le imposte sui redditi, e dall'art. 54-bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'IVA. Si tratta di controlli diretti a rilevare gli errori che emergono *ictu oculi* dalle dichiarazioni e dal confronto tra queste ed altri elementi utilizzabili dagli uffici. Dunque, è agevole comprendere perché le disposizioni appena citate individuino con precisione i limiti entro i quali tali controlli devono essere svolti. Gli stessi limiti astringono anche le richieste di rimborso contenute nelle dichiarazioni (sui limiti dei controlli automatizzati cfr. di recente ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli delle dichiarazioni: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.).

Viceversa, le istanze esterne alla dichiarazione menzionate dagli artt. 38 D.P.R. n. 602/1973 e 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 attivano un controllo avente ad oggetto solamente la spettanza del rimborso richiesto dal contribuente e non sono costrette entro i limiti previsti per le liquidazioni.

V'è dunque una notevole differenza tra le due ipotesi. Il ragionamento seguito dalla giurisprudenza prevalente, infatti, non tiene in debito conto che i controlli cartolari della dichiarazione si configurano come dei controlli unitari che, infatti, hanno ad oggetto sia i debiti sia i crediti del contribuente. Ne è una conferma il fatto che l'art. 36-bis, nel primo comma, disponga che «*l'Amministrazione finanziaria procede ... alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta*» (la sottolineatura è stata aggiunta da chi scrive).

In conseguenza di ciò non sembra possibile scindere all'interno delle liquidazioni la funzione di accertamento da quella di rimborso. All'interno delle liquidazioni l'Amministrazione, tendenzialmente,

non interviene direttamente sul credito esposto dal contribuente, l'eventuale modifica del credito è la conseguenza di altre correzioni che possono riguardare ad esempio le deduzioni, le detrazioni o i crediti di imposta indicati nella dichiarazione. Ad ulteriore riprova della bontà di tale soluzione possono invocarsi sia le previsioni degli artt. 38, comma 5, e 41, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 che prevedono il rimborso officioso delle "differenze" tra le ritenute subite, i versamenti effettuati, i crediti di imposta e l'imposta «liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600», sia l'art. 42 bis del medesimo testo normativo che disciplina il procedimento per l'effettuazione dei rimborsi di cui agli artt. 38, comma 5, e 41, comma 2. Dette disposizioni, nel loro complesso, confermano l'idea per cui il rimborso, nei casi ivi previsti, sia una conseguenza delle liquidazioni.

La specialità dei controlli cartolari delle dichiarazioni, dunque, rende il procedimento di rimborso che ad essi si collega alternativo rispetto a quello ordinario, e questa specialità, come si vedrà meglio in seguito, si riverbera anche sulle ipotesi di silenzio dell'Amministrazione.

Non sorprendono pertanto le critiche opportunamente sollevate dalla dottrina all'orientamento della Cassazione, critiche che si appuntano essenzialmente sulla pendenza del termine per provvedere al rimborso d'ufficio (cfr. BASILAVECCHIA M., *Decorrenza della prescrizione nei rimborsi dei crediti dichiarati*, in *Corr. trib.*, 2007, 14, 1133 ss.; PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A., a cura di, *Diritto tributario*, Torino, 2012, 876 ss. Allo stesso ordine di idee può ascriversi NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 343 ss.).

Ancora, può osservarsi che la specialità dei controlli cartolari delle dichiarazioni si riflette sulla disciplina degli interessi che maturano sui crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione. V'è infatti una disposizione specifica, l'art. 44-bis D.P.R. n. 602/1973, che ha ad oggetto la disciplina degli interessi per i crediti oggetto di rimborso automatizzato ex art. 42-bis del medesimo decreto. E tale disciplina prevede la maturazione degli interessi a partire dal secondo semestre successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione e sino alla data di emissione dell'ordinativo diretto collettivo di pagamento.

È evidente la differenza tra la disciplina appena riferita e quella dettata dal finitimo art. 44, riguardante gli interessi per i versamenti non dovuti e per le iscrizioni a ruolo eseguite per un importo superiore a quello effettivamente dovuto.

In proposito, la Suprema Corte ha affermato di recente che alle eccedenze da dichiarazione si ritiene applicabile in ogni caso la disciplina di cui all'art. 44-bis e non quella di cui all'art. 44, indipendentemente dalle concrete modalità con cui sia stato erogato il rimborso (in seguito ad istanza e non d'ufficio, cfr. ad esempio, Cass. n. 9443/2023 cit.). Non si capisce per quale ragione la Corte pur enfatizzando la specialità della disciplina prevista per i rimborsi delle eccedenze finisca poi per ritenere totalmente applicabile la disposizione dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

4. Tenuta per ferma la specialità dei rimborsi da dichiarazione occorre ora interrogarsi sulla valenza dell'istanza di rimborso contenuta all'interno della dichiarazione, aspetto che gioca un ruolo chiave nella ricostruzione proposta dai giudici di appello.

Ritenendo che con l'istanza il contribuente abbia instaurato un rapporto di credito-debito con l'Amministrazione, la Corte di Giustizia, in perfetta sintonia con l'orientamento della Suprema Corte, afferma che il contribuente nulla debba fare per far valere il suo diritto al rimborso. Per questa via, dunque, non sarebbe necessaria una istanza e nel caso in cui, decorsi di novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione, il rimborso non sia stato disposto, sarà possibile il ricorso al giudice in base a quanto disposto dall'art. 21, comma 2, delle norme sul processo.

A ben vedere, la disciplina dettata dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 ha valenza generale e, in ragione di ciò, può essere riferita a ciascuna istanza di rimborso. Nulla esclude, dunque, che siffatta disposizione possa essere applicata anche alle istanze di rimborso interne alla dichiarazione. Con la conseguenza che nel caso di inerzia dell'Ufficio dinanzi ad una istanza di rimborso delle eccedenze, sarà possibile proporre ricorso ex artt. 19, comma 1, lett. g), e 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 contro il rifiuto tacito di rimborso.

Ma se è vero, in linea con quanto si è detto nel paragrafo precedente, che l'istanza contenuta nella dichiarazione viene assoggettata a dei controlli unitari, nei quali non è possibile scindere l'accertamento dal rimborso, è agevole la conclusione per cui, data la specialità della procedura, lo *spatium deliberandi* entro il quale l'istanza debba essere valutata non possa essere quello di novanta giorni fissato dall'art. 21, comma 2: infatti, come sostenuto dalla dottrina, nei casi di cui si discute quest'ultimo termine dovrebbe essere sostituito da quello previsto dall'art. 36-bis per l'esercizio del potere di liquidazione, ossia «entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo» (cfr. BASILAVECCHIA M., *Decorrenza della prescrizione nei rimborsi dei crediti dichiarati*, cit., 1133 ss.). Non vale a smentire la ricostruzione proposta la disposizione dell'art. 42-bis D.P.R. n. 602/1973 che disciplina (non già la liquidazione ma) le modalità di esecuzione del rimborso tramite procedura automatizzata e che prevede, per l'appunto, la formazione delle liste di rimborso, con un termine diverso da quello di cui all'art. 36-bis, comma 1, e cioè «entro l'anno solare successivo alla data di scadenza del termine della presentazione della dichiarazione dei redditi» (peraltro, a differenza dell'art. 25 D.P.R. n. 602/1973 che fissa un termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento conseguente alle liquidazioni, la disposizione dell'art. 42-bis non individua un termine dello stesso genere per la materiale erogazione del rimborso, si riferisce piuttosto alla mera predisposizione di liste di rimborsi da effettuare). Si ritiene dunque che per la formazione del silenzio rifiuto sia necessario il decorso del termine previsto dall'art. 36-bis, comma 1, e non quello ancora previsto dall'art. 42-bis.

In ogni caso, resta il fatto che accedendo alla prospettiva della giurisprudenza si giungerebbe alla irrazionale conclusione per cui nel caso di dichiarazione a credito al termine previsto in generale dall'art. 36-bis per l'effettuazione delle liquidazioni si sostituirebbe quello di novanta giorni previsto dall'art. 21, comma 2, della legge processuale tributaria.

5. All'esito dell'indagine compiuta si ritiene necessario fare una precisazione. Si è affermata la non necessità di una istanza di rimborso avente ad oggetto una eccedenza di cui sia stato chiesto l'adempimento in dichiarazione, posta la valenza di "istanza di rimborso" rivestita dalla dichiarazione. Ma è anche vero che la dottrina ha considerato già da tempo «*principio generale la facoltà del solvens di domandare all'Amministrazione il rimborso di somme indebite, con tutte le conseguenze che a tale domanda si riconnettono*» (cfr. TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 212), sicché occorre verificare cosa possa accadere ove il contribuente che abbia presentato una dichiarazione, presenti in seguito una istanza di rimborso.

A tal fine, è possibile differenziare gli effetti delle istanze proponibili dal contribuente a seconda degli specifici contenuti delle stesse. E sul punto possono prospettarsi diversi scenari.

Una prima possibilità è quella in cui sia stato chiesto il rimborso della eccedenza, non si attenda la liquidazione e dopo novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione a credito si avanzi una istanza di rimborso esterna alla dichiarazione. In questo caso il ricorso presentato contro il diniego tacito dovrebbe essere dichiarato improcedibile, non essendo ancora trascorso lo *spatium deliberandi* riconosciuto agli Uffici per l'effettuazione dei controlli: in questi termini si è pronunciata la dottrina (cfr. ad esempio, GIOVANNINI A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in TESAURO F., a cura di, *Il processo tributario*, Torino, 1998, 401), anche se alcuna giurisprudenza propende per la (diversa qualificazione della) inammissibilità del ricorso presentato prima che siano decorsi novanta giorni dalla istanza (cfr. Cass., 12 marzo 2008, n. 6724; Id. 30 novembre 2012, n. 21356; Id. 5 luglio 2017, n. 16520). In ogni caso ad una istanza "prematura", quale quella di cui si è appena detto, dovrebbe attribuirsi funzione sollecitatoria.

Ma possono aversi scenari diversi.

Si pensi ad esempio ad una eccedenza della quale non sia stato chiesto il rimborso in dichiarazione. Quivi se il contribuente, decorsi novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione, presenti ricorso contro il silenzio, siffatto ricorso sarebbe inammissibile, non essendovi una previa istanza di rimborso. E le cose non muterebbero se anche il contribuente presentasse un'istanza di rimborso dopo che in sede di liquidazione della dichiarazione l'eccedenza sia stata confermata dall'Ufficio. Infatti, stando a quanto disposto dall'art. 22 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il rimborso presuppone una richiesta interna alla

dichiarazione e nel caso in cui il contribuente non abbia manifestato alcuna volontà in ordine all'impiego della eccedenza, entrerebbe in gioco la disposizione dell'art. 4, comma 1, D.P.R. 4 febbraio 1988, n.42, a mente della quale «*la scelta non risultante dalla dichiarazione si intende fatta per il riporto*».

Potrebbe anche accadere che la liquidazione della dichiarazione abbia fatto emergere una eccedenza non indicata dal contribuente o abbia aumentato una eccedenza già indicata: in questi casi, non sussistendo una previa scelta del contribuente circa l'impiego dell'eccedenza o, a seconda dei casi, di una parte di essa, si potrebbe ritenere applicabile la disposizione dell'art. 4, comma 1, D.P.R. n. 42/1988 e quindi estendere anche a questo caso la soluzione che si è appena vista per le eccedenze rispetto alle quali non sia stata effettuata alcuna scelta.

Di recente, la dottrina ha tuttavia evidenziato che ove «*lo stesso credito indicato dal contribuente...*» sia stato «*...incrementato in sede di liquidazione da parte dell'ufficio*» debba avere luogo il rimborso d'ufficio senza una previa istanza del soggetto titolare del credito, secondo la disciplina dettata dagli artt. 41, 42, 42-bis, 44 e 44-bis, D.P.R. n. 602/1973 (cfr. BASILAVECCHIA M., *Il diritto al rimborso*, in CARINCI A. - TASSANI T., a cura di, *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 277); secondo questa opinione, essendo già stato espletato il controllo e riconosciuto il credito, il contribuente, nel caso in cui l'Ufficio non abbia restituito prontamente le somme, ben potrebbe accedere alla tutela giurisdizionale. Anche se va detto che in una ipotesi di questo genere non vi sarebbe a monte il presupposto processuale, ossia una istanza di rimborso (ancorché interna alla dichiarazione) che consenta di adire il giudice una volta maturato il silenzio, donde, sarebbe pur sempre necessaria una istanza, come anche sarebbe necessario attendere il formarsi del silenzio per la presentazione del ricorso giurisdizionale (ma, in questo caso, non varrebbero le considerazioni che si sono svolte in precedenza, posto che il controllo sarebbe già stato effettuato sicché rientrerebbe in gioco la disposizione dell'art. 21, comma 2, ed il ricorso dovrebbe essere proponibile decorsi novanta giorni dall'istanza).

6. Alla luce di quanto esposto sino ad ora la sentenza della Corte di Giustizia tributaria in epigrafe, non appare condivisibile. La specialità dei rimborsi conseguenti alle liquidazioni, adombrata nella motivazione, non viene adeguatamente valorizzata: viene infatti trascurata la necessità di adeguare la disciplina ordinaria per il silenzio rifiuto a quella del rimborso delle eccedenze. Piuttosto, a dispetto di quanto affermato dalla Corte, sarebbe stato auspicabile un differimento della tutela giurisdizionale del contribuente, in linea con i termini delle liquidazioni.

Non si trascuri, poi, che l'anticipazione della tutela - sostenuta dalla sentenza in commento - determina concretamente il rischio di sovrapposizione tra giudizio contro il diniego tacito e successivi controlli cartolari *ex art. 36-bis*: infatti nulla esclude che dopo la proposizione del ricorso l'Ufficio liquidi la dichiarazione e disponga il rimborso (con conseguente verosimile cessazione della materia del contendere). Viceversa, ove il controllo escluda in tutto o in parte il credito, il contribuente potrebbe impugnare comunicazioni di irregolarità e/o iscrizioni a ruolo consequenziali (è pacifico per la giurisprudenza che le comunicazioni di irregolarità siano impugnabili); e, in questo caso, si dovrebbe verosimilmente procedere alla riunione dei giudizi (sul punto cfr. ad esempio, Cass., 23 febbraio 2012, n. 7344, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 8-9, 657 ss. e ivi le osservazioni di GUIDARA A., *Ragioni e possibili implicazioni della affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, ivi 659 ss.). Ma questi sarebbero tutti altri discorsi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *Decorrenza della prescrizione nei rimborsi dei crediti dichiarati*, in *Corr. trib.*, 2007, 14, 1133 ss.

BASILAVECCHIA M., *Il diritto al rimborso*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 269 ss.

BASILAVECCHIA M., *Per una disciplina dei provvedimenti di diniego di rimborsi di tributi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, 273 ss.

- FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, 1996, 499 ss.
- FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 1673 ss.
- GIOVANNINI A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in TESAURO F. (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 329 ss.
- GUIDARA A., *Ragioni e possibili implicazioni della affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 8-9, 659 ss.
- LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, II, 146 ss.
- MAGNANI C., *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974
- NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008
- NUSSI M., *Rimborso officioso da liquidazione della dichiarazione e decorrenza della prescrizione*, *Rass. trib.*, 2014, I, 138 ss.
- PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 865 ss.
- RANDAZZO F., *Alle Sezioni Unite la problematica della contestabilità del credito da dichiarazione non più rettificabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 11, II, 440 ss.
- TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985
- TABET, *Le azioni di rimborso*, in TESAURO F. (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 405, ss.
- TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975
- TESAURO F., *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, 1192 ss.
- TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1981
- TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1988
- ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli delle dichiarazioni: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.

III – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

Gurdulù alle piramidi: note critiche su contraddittorio e *favor rei* nella riforma fiscale

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

L'intervento espone alcune riflessioni critiche sulle bozze dei decreti delegati della riforma fiscale, in particolare per quanto attiene il principio del contraddittorio e la riforma delle sanzioni amministrative tributarie.

Parole chiave: riforma fiscale, principio del contraddittorio, sanzioni amministrative tributarie, principio del *favor rei*

Abstract

Some critical observations on the draft tax reform regarding the adversarial principle and the reform of administrative tax sanctions.

Keywords: *tax law, draft tax reform, adversarial principle, administrative tax sanctions*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Virtuosismi e cadute in tema di contraddittorio, tra proporzionalità ed efficienza del procedimento. - **3.** Deroga al *favor rei* e "pezze peggiori del buco": un caso di analfabetismo di ritorno in materia di successione della norma sanzionatoria nel tempo.

1. Per la musica non ho grande orecchio, ed è, egoisticamente, una fortuna: quando improvviso un assolo, mi sembra invariabilmente bellissimo, visto che non mi accorgo degli errori.

Non ho, temo, la stessa fortuna con la logica e il diritto: qui le "stecche" le sento e mi provocano dolore fisico.

Quindi, nel contesto degli schemi di decreti delegati di attuazione della delega fiscale, in mezzo a cose orecchiabili (e anche a cose liriche), le mie orecchie patiscono, qua e là.

Oh, intendiamoci, la partitura (la legge delega) è complessivamente armoniosa, con tratti di ambizione *Mahleriana* e, anche, lirismo à la *Čajkovskij*.

Grandissima qualità ho ascoltato anche durante le *prove d'orchestra*, affidate a direttori esperti e musicisti virtuosi (me escluso, ovviamente), sia nelle componenti accademiche, sia in quelle istituzionali. Una concertazione di livello e un'arte del contrappunto raffinata. Ho, in particolare, molto apprezzato gli ...*Otoni* delle Agenzie e il robusto sostegno dei *Legni* e delle *Percussioni* della Guardia di Finanza, preziosi a compensare, nel registro del basso, le arie a volte un po' troppo eteree e tzigane degli... *Archi* della dottrina.

Avvicinandosi la *prima*, però, si sono cominciate a sentire, in qualche passaggio, delle *stecche prodigiose e sorprendenti* in sala prove, come se nella Filarmonica di Berlino avesse fatto irruzione il *Gurdulù* de *Il Cavaliere inesistente* di Italo Calvino, con tutto il suo bagaglio di passione vitale ed entusiasmo, ma tra le mani una zampogna sfiatata.

Mi limiterò a due movimenti della sinfonia e a qualche osservazione da musicologo.

2. Il primo passaggio è, nella norma sul contraddittorio, a proposito della clausola di salvezza per l'ipotesi di *fondato pericolo per la riscossione*. Si capisce benissimo il sano impulso vitale di Gurdulù: il contraddittorio (che ai suoi occhi terragni comporta una “perdita di tempo” e, in effetti, spesso potrebbe anche esserlo, e, quando lo è, va obiettivamente scoraggiato) a volte può creare un pericolo per l'efficienza del procedimento: consentire all'evasore di scappare.

Ma il rimedio individuato è una stecca mirabolante nella sua arditezza: niente contraddittorio.

Nel processo penale, per ricorrere a esempi facili e chiari, quando l'imputato sta per scappare o inquinare le prove non è che lo si... condanni senza ascoltarlo o senza consentirgli la presenza del difensore. Cesare Beccaria si rivolta nel sacello, a sentire una tale ipotesi. Gli si applichi una misura cautelare, che elimini il pericolo, e poi lo si processi come Dio comanda.

L'accertamento è, esattamente, come una condanna in primo grado, addirittura provvisoriamente esecutiva: condanna senza diritti per chi potrebbe fuggire?

Da un po' di tempo lo sport preferito del Legislatore italiano è, per arrangiare il discorso in modo *dixieland*, buttare via il bambino con l'acqua sporca, sparare alle zanzare con la bomba H, agire sull'onda di pulsioni corrette, ma in modo confuso, senza distinguere: *Franza o Spagna purché se magna*.

Le orecchie di un giurista, però, sanguinano a sentire queste cose.

Tra l'altro, in questa soluzione, c'è una dissonanza inascoltabile anche sotto un altro profilo: sacrificare un diritto (fondamentale, si dice) quando non ce ne è bisogno (e basterebbe la misura cautelare) è, esattamente, *violare il canone di proporzionalità* che, guarda caso, è uno dei principi e criteri direttivi della delega.

“Gurdulù, stappati le orecchie, non la senti la cacofonia?”

3. La seconda stecca da recensire qui riguarda la efficacia nel tempo della (progettata) riforma delle sanzioni, riforma che ne comporterebbe una parziale riduzione.

Preliminarmente, per la verità, andrebbe detto che mi risultava si pensasse di compensare tale riduzione con la “riduzione della riduzione” in caso di – endemica - definizione anticipata. Ma questo aprirebbe il capitolo “giuristi e matematica”, e qui c'è già abbastanza da dire su “giuristi e musica”, quindi passiamo oltre.

Orbene, stando ai “si dice”, tale intervento riformatore sarebbe stato condizionato alla sua efficacia “scivolata in avanti”, in deroga al *favor rei*. Si applicherebbero le nuove sanzioni solo alle violazioni successive (o alle contestazioni successive, non ho capito bene).

Fin qui non mi scandalizzo: è possibile farlo e anche motivarlo in modo *orecchiabile*: se la minor gravità delle condotte si ha solo da un certo momento in poi (cioè, non è che cambia la valutazione del legislatore di condotte sempre ugualmente offensive, ma cambia la offensività in relazione a un nuovo contesto normativo e fattuale), è giustificato continuare a sanzionare *come prima i fatti di prima*: prima erano peggiori!

Ma, lo sappiamo, al Legislatore non piacciono le cose semplici e usare un banale ammazzamosche per scacciare i moscerini. Ecco, allora, evocato il Santo Graal del Pareggio di Bilancio e l'Interesse Finanziario. Le sanzioni non si possono ridurre per il passato perché ciò diminuirebbe il gettito.

Santa Polenta: ogni volta che questa frase viene pronunciata muoiono all'unisono un professore di diritto penale e uno di diritto tributario.

Ma da quando, esattamente, le sanzioni sono uno strumento di finanza pubblica?

Le sanzioni, credevo lo dicesse una tradizione secolare del diritto e la Costituzione, servono a punire e rieducare, in ossequio ai principi di offensività, proporzionalità, prevenzione mediante rieducazione.

Scopriamo, invece, che le sanzioni servono a fare cassa.

Meno male che non si devono costruire le Piramidi, verrebbe da dire, perché, altrimenti, i Decreti delegati della riforma fiscale prevederebbero come sanzione il lavoro forzato (la logica, ahimé, è esattamente la stessa).

I miei Maestri, a sentire uno studente del secondo anno dire una cosa del genere all'esame, avrebbero scaraventato il libretto universitario in cortile.

Secondo Frank Zappa una stecca ripetuta è solo l'inizio di un nuovo arrangiamento. Nel diritto, a furia di stecche ripetute si diventa prima sordi, e poi si torna dritti, è un po' che lo ripeto, nel Medio Evo.

IL CONTRADDITTORIO

Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale

The cross-examination procedure in the delegated law for tax reform

ANTONIO VIOTTO

Abstract

Nel contesto della riforma fiscale, oggetto della legge delega di recente approvata (L. 9 agosto 2023, n. 111), il Parlamento ha posto in evidenza la necessità di un intervento organico sul tema del contraddittorio endoprocedimentale. Difatti, nonostante la sua indiscussa rilevanza - specie per il carattere marcatamente autoritativo dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, tradizionalmente incentrata sul controllo degli adempimenti posti a carico dei contribuenti e sulla repressione dell'evasione - l'istituto non ha mai formato oggetto di una disposizione di carattere generale, che ne prevedesse l'applicazione per ogni tipologia di tributo e per ogni metodologia di accertamento e ne disciplinasse uniformemente le modalità di concreta attuazione e le conseguenze in caso di mancata instaurazione.

Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, delega fiscale, accertamento, Corte costituzionale

Abstract

The Parliament, in the context of the tax reform, recently approved by the Delegated Law (Law No. 111 of 9 August 2023), has highlighted the need for an organic intervention on the issue of procedural cross-examination. In fact, despite its unquestionable importance - especially in view of the highly authoritative nature of the activities of the tax authorities, traditionally focused on the control of taxpayers' obligations and on the fight against tax evasion - the matter has never been the subject of a general provision providing for its application for every type of tax and for every method of assessment, and uniformly regulating the procedures for its implementation and the consequences in the event of failure to do so.

Keywords: procedural cross-examination, tax reform, tax audit, constitutional court

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** I principi e criteri direttivi previsti dalla legge delega con riferimento al contraddittorio endoprocedimentale. - **3.** Lo "stato dell'arte" in tema di contraddittorio endoprocedimentale. - **3.1.** Il variegato quadro normativo. - **3.2.** La disciplina europea e la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. - **3.3.** La giurisprudenza della Corte Costituzionale e la sentenza 47/2023. - **3.4.** La giurisprudenza della Corte di Cassazione. - **4.** Criticità della disciplina attuale. - **5.** Considerazioni sul testo della delega e sulla possibile attuazione.

1. Nel contesto della riforma fiscale, oggetto della legge delega di recente approvata (L. 9 agosto 2023, n. 111), il Parlamento ha chiaramente posto in evidenza la necessità di un intervento organico sul tema del contraddittorio endoprocedimentale.

Si tratta di un istituto fondamentale, la cui centralità e la cui importanza anche per la materia tributaria sono state da tempo evidenziate dalla dottrina (senza pretesa di esaustività, e in ordine alfabetico, si vedano, ACCORDINO P., *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*,

Milano, 2018; AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 257 ss.; BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 10, 877 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative "pro fisco"*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.; ID., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.; CUA A., *L'accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio*, Bari, 2021; GRASSI E., *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1493 ss.; IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, I, 55 ss.; MARINI G. - DONATELLI S., *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 4, 817 ss.; MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 413 ss.; MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, II, 613 ss.; MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 406 ss.; ID., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 234 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008; ID., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss.; SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente [dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre]*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 ss.; ID., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 67 ss.; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; ID., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 144 ss.) e dalla giurisprudenza (vd. infra, par. 3.4) e sul quale si è recentemente espressa anche la Corte costituzionale, nella sentenza n. 46/2023 (su cui vd. infra, par. 3.3.).

Nonostante la sua indiscussa rilevanza - specie per il carattere marcatamente autoritativo dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, tradizionalmente incentrata sul controllo degli adempimenti posti a carico dei contribuenti e sulla repressione dell'evasione - l'istituto non ha mai formato oggetto di una disposizione di carattere generale, che ne prevedesse l'applicazione per ogni tipologia di tributo e per ogni metodologia di accertamento e ne disciplinasse uniformemente le modalità di concreta attuazione e le conseguenze in caso di mancata instaurazione.

Ciò costituisce una grave lacuna in quanto il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto come un principio che trova i suoi referenti costituzionali negli artt. 3, 24, 53 e 97 Cost.

2. Deve dunque essere salutata con favore, almeno in via di principio ed in termini generali, la scelta del Parlamento di intervenire sull'istituto, scelta che viene articolata:

- nell'art. 17 («*Procedimento accertativo*»), laddove si prevede che la revisione dell'attività di accertamento, «*anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali*», avvenga secondo determinati criteri direttivi, tra i quali, al comma 1, lett. b), si stabilisce di «*applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal*

contribuente; 4) estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000»;

- nell'art. 4 («*Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente*»), laddove al comma 1, lett. f), si stabilisce di «*prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità*», alla quale si accompagna, alla lett. a), il rafforzamento dell'obbligo della motivazione, e, alla lett. e), la previsione di «*una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*».

Inoltre, il quadro si completa con l'art. 3 («*Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*»), nel quale, al comma 1, lett. a), si prevede di «*garantire l'adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria*».

3. Le disposizioni contenute nella legge delega mettono in luce la volontà del Parlamento di ricondurre ad unità un istituto che, fino ad oggi, ha formato oggetto di previsioni isolate, frutto di decisioni legislative ispirate a logiche diverse e recanti differenti modalità attuative. Né a ricomporre organicamente il quadro ha giovato la giurisprudenza di legittimità.

Vediamo, dunque, sinteticamente in quale contesto si collocano le previsioni della delega, al fine di apprezzare la rilevanza della scelta del delegante e di valutare se permangano delle criticità che potrebbero in qualche modo essere superate in sede di attuazione della delega.

3.1. Iniziamo dal panorama normativo, il quale, come detto, si caratterizza per la mancanza di una disciplina di carattere generale, riferita a tutti i tributi e a tutte le modalità accertative, e per la previsione di fattispecie che, in qualche modo, possono essere ricondotte all'area del contraddittorio endoprocedimentale.

Tali fattispecie sono:

- 1) il diritto del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, di comunicare osservazioni e richieste entro 60 giorni dal processo verbale di chiusura di operazioni di verifica, cui si accompagnano le previsioni secondo cui dette osservazioni e richieste debbono essere valutate dagli uffici impositori e secondo cui l'avviso di accertamento non può essere emesso, a pena di nullità, prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza (su cui vd. infra, par. 3.4);
- 2) la richiesta di chiarimenti di cui all'art. 10-*bis*, comma 6, dello Statuto, in forza del quale l'atto che accerta l'abuso del diritto, da un lato, deve essere preceduto – a pena di nullità – dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni e, dall'altro lato, deve essere motivato – sempre a pena di nullità – in relazione non solo alla condotta abusiva e alle norme o ai principi elusi, ma anche ai chiarimenti forniti dal contribuente;
- 3) le richieste di chiarimenti precedenti all'iscrizione a ruolo a seguito della liquidazione della dichiarazione ex art. 6, comma 5, dello Statuto e ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. Più specificamente, secondo l'art. 6, comma 5, L. n. 212/2000, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari entro un termine non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta e i provvedimenti emessi in violazione del suddetto obbligo debbono essere considerati nulli. Ai sensi degli artt. 36-*bis*, 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972, qualora da un controllo sulla dichiarazione emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente, il quale può fornire i chiarimenti necessari entro 30 giorni;
- 4) l'invito a comparire in materia di accertamento da studi di settore, ex art. 10, comma 3-*bis*, L. n. 146/1998, a mente del quale, l'Ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218;

- 5) l'invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico ex art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973. Ai sensi della suddetta disposizione, quando si procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta, l'Amministrazione deve invitare il contribuente a comparire al fine di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e di avviare il procedimento di accertamento con adesione;
- 6) l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate, di cui al comma 9-ter dell'art. 110 TUIR, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, di notificare all'interessato un apposito avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove (che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione) in relazione alla deducibilità dei c.d. costi *black list* (sostenuti nei rapporti con soggetti localizzati in Paesi o territori non cooperativi), cui si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte;
- 7) l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate, di cui all'art. 167, comma 11, TUIR, di notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni di cui al comma 5 dello stesso articolo in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC), cui pure si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte.

Inoltre, l'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 prevede un obbligo per l'Agenzia delle Entrate - fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo - di notificare l'invito al contraddittorio per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. Tale obbligo non è generalizzato, in quanto non riguarda tutti i tributi e non è applicabile agli accertamenti parziali; il mancato rispetto, salvo nei casi di particolare urgenza o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, è causa di invalidità dell'avviso di accertamento a condizione che il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nel corso del contraddittorio (c.d. prova di resistenza). L'Ufficio impositore è tenuto a motivare specificatamente sulle ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio (c.d. motivazione rafforzata).

Si tratta di una disposizione che costituisce un sicuro progresso nella prospettiva della collaborazione tra Amministrazione e contribuente, la quale tuttavia è inserita nel contesto del procedimento di accertamento con adesione, che (giustamente) si ritiene abbia una finalità diversa da quella di regola attribuita al contraddittorio anticipato (in tal senso, si veda anche Corte Cass., sez. civ., 27 gennaio 2023, ord. n. 2541).

Infine l'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997 prevede una particolare forma di partecipazione del contribuente in chiave difensiva nel procedimento di irrogazione delle sanzioni.

Ora, non è mia intenzione in questa sede soffermarmi dettagliatamente sulle menzionate disposizioni, bensì evidenziare come dalla sintetica ricognizione appena svolta emerga un panorama assai eterogeneo, nel quale la partecipazione del contribuente è variamente configurata, con riferimento alle modalità di instaurazione del contraddittorio, alle conseguenze derivanti dalla mancata instaurazione, ai termini per la partecipazione del contribuente e all'obbligo di motivazione da parte dell'Agenzia.

In particolare, nella maggioranza dei casi la partecipazione del contribuente deve essere "stimolata" dall'Amministrazione, sulla quale incombe un obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o osservazioni o prove, mentre nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto la partecipazione del contribuente è assicurata dal divieto per l'Agenzia di emettere l'avviso di accertamento prima del decorso del termine di 60 giorni dalla notifica del verbale.

Non sempre, poi, l'inosservanza delle disposizioni da parte dell'Amministrazione è espressamente sanzionata con la nullità del successivo atto impositivo, così come non in tutte le fattispecie è previsto espressamente un obbligo di motivazione rafforzata per l'Amministrazione (lo è nelle fattispecie di cui agli artt. 110, comma 9-ter, e 167 TUIR, e in quella di cui all'art. 10-bis dello Statuto; mentre non lo è per quelle contemplate all'art. 6 dello Statuto, e agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973, come pure per quelle relative all'accertamento sintetico e a quello in base agli studi di settore. Anche nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, non si fa espressa menzione della motivazione rafforzata, anche

se il riferimento alla “valutazione”, da parte dell'Ufficio, delle osservazioni e delle richieste prodotte dal contribuente induce a ritenere che l'Amministrazione debba comunque esporre nella motivazione dell'atto di accertamento gli esiti di detta “valutazione”).

Ancora, solo in alcuni casi è contemplata la possibilità per l'Ufficio impositore di comprimere o elidere il diritto al contraddittorio anticipato in presenza di particolari circostanze (vd. art. 12, comma 7, dello Statuto), ovvero è prevista la dilazione del termine di decadenza per l'emissione dell'avviso di accertamento, onde consentire al contribuente di formulare le proprie osservazioni e all'Agenzia di valutarle e tenerne conto nella motivazione (vd. art. 10-bis dello Statuto).

Infine, i termini previsti per la partecipazione in alcuni casi non sono fissati, in altri variano, a seconda delle disposizioni, dai 30 ai 60 e fino ai 90 giorni.

3.2. Per quanto concerne la prospettiva europea, dopo le prime sentenze della Corte di Giustizia Cipriani (CGUE 12 dicembre 2002, Fratelli Cipriani, C-395-00) e Dokter (CGUE 15 giugno 2006, Dokter, C-28/05), la più significativa apertura in relazione al contraddittorio endoprocedimentale è avvenuta con l'adozione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale prevede il principio di imparzialità (par. 1), che si declina nel diritto di accesso agli atti, nell'obbligo di motivazione e nel diritto a essere ascoltati prima dell'adozione di una misura lesiva (par. 2) (sull'importanza della giurisprudenza, europea e nazionale, in relazione al tema del contraddittorio endoprocedimentale si vedano, tra i molti, CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, II, 1575 ss.; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 106 ss.).

A seguito dell'introduzione della suddetta disposizione in una fonte unionale, sul tema si è pronunciata la Corte di Giustizia con due storiche sentenze: la sentenza Sopropé (CGUE 18 dicembre 2008, C-349/07, commentata da MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 203 ss. e da RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, cit.) e, in seguito, la sentenza Kamino (CGUE, 3 luglio 2014, Cause riunite C-129/13 e C-130/13, commentata da MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss.), con le quali si riconosce al destinatario della decisione di una pubblica autorità il diritto di beneficiare di un termine sufficiente per manifestare utilmente il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione, e un corrispondente dovere dell'Amministrazione di esaminare, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni del soggetto coinvolto.

Più specificamente, nella prima delle due decisioni, la Corte ha affermato che il destinatario di una decisione lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata. L'obiettivo sarebbe non solo quello di far valere elementi relativi alla situazione del contribuente, ma anche di mettere l'autorità competente nelle condizioni di tener conto di tutti gli elementi del caso e di consentire la correzione di errori.

Nella sentenza Kamino, la Corte riconosce che il diritto al contraddittorio si applica in qualsiasi procedimento, in ragione degli artt. 47 e 48 («Diritto a un giudice imparziale» e «Diritto di difesa») e 41 («Diritto ad una buona amministrazione») della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. In particolare, la Corte riconosce l'obbligo del contraddittorio ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, poiché esso garantisce che i destinatari di decisioni dell'Amministrazione siano messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali si intende fondare una decisione che incidono sensibilmente sui loro interessi. Inoltre, secondo il giudice europeo, il diritto al contraddittorio deve essere inteso in senso sostanziale: ciò significa che una violazione di tale diritto determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Si tratta della c.d. prova di resistenza (sul-

la prova di resistenza v., in particolare, MARINI G. - DONATELLI S., *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, cit. e AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 1, 11 ss.)

Infine, nella sentenza Glencore (CGUE 16 ottobre 2019, C-189/18), menzionata anche negli atti parlamentari di accompagnamento alla legge delega, la Corte, oltre a ribadire che il contraddittorio anticipato costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, precisa che «*il rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo*», prima che la decisione venga adottata, in quanto funzionale a consentire al destinatario di far valere anticipatamente le proprie osservazioni. Tale diritto, peraltro, deve essere esteso anche ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'Amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, in quanto contenenti elementi a discarico che l'Amministrazione ha potuto raccogliere. Il diritto viene meno qualora esistano obiettivi di interesse generale che giustificano la restrizione all'accesso.

3.3. Sul tema del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria è di recente intervenuta anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 46 del 21 marzo 2023 (per un commento, v. COLLI VIGNARELLI A., *Anche la Corte Costituzionale [sent. 21 marzo 2023, n. 47] si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale [in nuce nella recente delega fiscale]*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 aprile 2023). Pur trattandosi di una decisione di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata, con tale sentenza la Corte costituzionale ha evidenziato l'importanza del contraddittorio anticipato e ha invitato il legislatore ad adottare un'espressa previsione che introduca tale principio in via generale nel nostro ordinamento.

In particolare, la Corte riprende il suo precedente orientamento, secondo il quale il contraddittorio anticipato, quale declinazione del principio del giusto procedimento, ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (sent. 11 marzo 2015, n. 71), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sent. 31 maggio 1995, n. 210), fino ad aspirare ad assurgere a principio generale dell'ordinamento (sul rapporto tra contraddittorio endoprocedimentale e giusto procedimento v. MARCHESSELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 107 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 106 ss.; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., 144 ss.).

Ciò nondimeno la Corte afferma di non poter estendere essa stessa in via generale il principio espresso dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto ciò potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti. Per tali ragioni la Consulta conclude per l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice remittente, ma al contempo sottolinea la necessità di un tempestivo intervento normativo che colmi le lacune mostrate dalla Corte stessa e che porti a compimento le tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente.

3.4. Il principio del contraddittorio anticipato ha formato oggetto di diverse pronunce anche da parte della Corte di Cassazione, specie in relazione alla disposizione recata dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

Con la sentenza a Sezioni Unite 29 luglio 2013, n. 18184 la Corte ha riconosciuto che «*il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.*» (per un commento v. TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825 ss.; MULEO S., *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 4, 996 ss.; TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1129 ss.). Nella summenzionata sentenza, dopo aver sottolineato l'importanza delle norme dello Statuto del contribuente, in quanto di diretta deri-

vazione costituzionale, la Corte si è concentrata sull'importanza del contraddittorio endoprocedimentale. Esso non sarebbe solo una garanzia per il contribuente ma anche uno strumento per l'esercizio della potestà impositiva dal momento che, per mezzo degli scambi avviati in tale fase, l'Ufficio può evitare pretese impositive infondate, con l'effetto di ridurre il contenzioso. Secondo la Corte, pertanto, l'inservanza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, in assenza di valide ragioni di urgenza, determina l'invalidità dell'avviso di accertamento, pur in mancanza di una espressa previsione in tal senso, quale conseguenza del sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e del fatto che il vizio del procedimento si traduce in una violazione di particolare gravità in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve.

Le stesse Sezioni Unite hanno in seguito evocato, sia pure in relazione all'iscrizione ipotecaria disciplinata dall'art. 77 D.P.R. n. 602/1973, l'esistenza di principio generale, immanente all'ordinamento anche per derivazione comunitaria, che imporrebbe l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale in rapporto a qualsiasi atto dell'Amministrazione fiscale lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, indipendentemente dal fatto che la necessità del contraddittorio sia specificamente sancita da norma positiva (vd. sentt. n. 19667 e n. 19668 del 18 settembre 2014).

Successivamente, la Corte è nuovamente intervenuta a Sezioni Unite con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, nella quale, ridimensionando il principio espresso nelle precedenti sentenze delle Sezioni Unite del 2014, ha introdotto la nota (e discutibile) distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati (per una critica, v., tra i molti, COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'“idea” di una sua “utilità” ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, II, 21 ss. e DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione “politica”*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, II, 241 ss.). Dopo aver analizzato anche la giurisprudenza unionale, la Cassazione afferma che il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non sarebbe interpretato in termini assoluti e puramente formali dalla Corte di Giustizia, potendo essere limitato, nel rispetto dei principi di effettività e proporzionalità, per obiettivi di interesse generale. Secondo la Corte ciò dimostra come tra la disciplina europea e quella nazionale non vi sarebbe coincidenza. Di conseguenza, per i tributi non armonizzati la violazione dell'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale comporterebbe l'invalidità dell'atto nei soli casi in cui ciò sia previsto da una specifica norma. Per i tributi armonizzati, invece, la medesima violazione comporta sempre la nullità dell'atto, in ragione della clausola generale del contraddittorio di origine europea, purchè, però, il contribuente (conformemente a quanto statuito nella sentenza Kamino) assolva alla c.d. prova di resistenza, individuando le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

Secondo la giurisprudenza successiva, l'opposizione di dette ragioni non deve essere puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto (sentenze Corte Cass., sez. civ., 15 marzo 2023, n. 7464; Corte Cass., sez. civ., 1° marzo 2023, n. 6098; Corte Cass., sez. civ., 27 gennaio 2023, n. 2541).

Con le sentenze 701 e 702 del 15 gennaio 2019 (riprese anche dall'ordinanza del 3 febbraio 2023, n. 3300), poi, la Corte è nuovamente intervenuta al fine di individuare soluzioni di coordinamento tra le sentenze delle Sezioni Unite del 2013 e del 2015, in considerazione dei persistenti dubbi sulla portata dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, nonché sul rapporto tra la prova di resistenza e la sanzione della nullità. Nelle menzionate sentenze, anche in ragione dei principi di equivalenza ed effettività mutuati dal diritto europeo, si ritiene che non dovrebbero essere ammessi trattamenti meno favorevoli per i tributi armonizzati rispetto a quelli previsti per gli altri tributi, sicché la prova di resistenza non dovrebbe essere necessaria - sia per i tributi non armonizzati, sia per i tributi armonizzati - nei casi in cui trovi applicazione l'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto assorbita dalla previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio. Ai fini IVA, dunque, la prova di resistenza si applicherebbe nel solo caso in cui la normativa interna non commini espressamente la sanzione della nullità (come nel caso delle verifiche a tavolino).

Infine, si segnala che, con riferimento ai motivi di urgenza che giustificano l'accertamento prima dei 60 giorni previsti dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, la Cassazione annovera le reiterate condotte penalmente rilevanti del contribuente (Cass., sez. civ., 5 febbraio 2014, n. 2587) e la sussistenza di un fondato pericolo per riscossione del credito erariale (Cass., sez. civ., 5 febbraio 2019, n. 3294). Inoltre, deve trattarsi di elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità: di conseguenza, non sono ragioni che giustificano il mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni le condotte imputabili all'azione impositiva erroneamente esercitata dall'Ufficio (Cass., sez. civ., 12 febbraio 2014, n. 3142).

4. Il quadro che emerge dalla disamina delle fattispecie normative e della giurisprudenza presenta non poche criticità.

Innanzitutto, appare poco ragionevole la distinzione – non a caso da più parti criticata – tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati cui è approdata la Corte di Cassazione.

In secondo luogo, si ritiene non soddisfacente per realizzare appieno il principio del contraddittorio anticipato la previsione recata dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, la quale, peraltro, oltre ad essere funzionale alla realizzazione del diverso istituto dell'accertamento con adesione, non trova applicazione per gli avvisi di accertamento parziale.

In terzo luogo, si ritiene particolarmente debole la forma di contraddittorio prevista per le rettifiche ex art. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 ed ex art. 54-bis D.P.R. 633/1972.

In quarto luogo, non si può non censurare la mancanza di una disposizione che sancisca il diritto al contraddittorio anche con riferimento ai tributi indiretti “minori” (registro, successioni e donazioni) e con riferimento ai tributi locali.

Infine, non è contemplato un diritto del contribuente di accesso agli atti del procedimento in funzione dell'espletamento del contraddittorio anticipato.

5. Ad alcune delle criticità sopra evidenziate intende porre rimedio la legge delega, la quale – come accennato in precedenza – attraverso il doppio riferimento contenuto negli artt. 4, comma 1, lett. f), e 17, comma 1, lett. b), concepisce il contraddittorio anticipato come un principio di carattere generale, che deve formare oggetto di applicazione generalizzata.

Ciò, anzitutto, con riferimento ai tributi, con estensione a quelli indiretti “minori” (registro, successioni e donazioni) e a quelli degli enti territoriali, posto che l'art. 17 prevede che la revisione dell'attività di accertamento debba avvenire *«anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali»*, secondo i criteri direttivi ivi indicati, tra i quali, per l'appunto, anche quello del contraddittorio endoprocedimentale.

Inoltre, l'applicazione generalizzata dovrà essere attuata prescindendo dalle modalità di svolgimento del controllo (attraverso verifiche sul posto o attraverso indagini a tavolino) e quelle di ricostruzione dell'imponibile (analitiche o sintetiche o induttive), superando così la discutibile distinzione introdotta dalla Corte di Cassazione.

Ora, a me pare che, con riguardo all'ambito di applicazione dell'istituto, sarebbe stato più coerente – rispetto all'enfasi giustamente posta dalla delega sul principio del contraddittorio anticipato – che lo stesso fosse stato esteso, nella sua forma più pregnante e garantista, anche ai controlli automatizzati e, soprattutto, alle *«ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato»*.

Va detto, peraltro, che la delega evita di riferirsi espressamente agli accertamenti parziali (di cui all'art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54, comma 5, D.P.R. n. 633/1972), i quali – come anticipato – sono invece puntualmente esclusi dal diverso contesto dell'invito obbligatorio di cui all'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, e ciò potrebbe aprire uno spazio in sede di attuazione delle delega per comprendere nell'ambito di applicazione del contraddittorio anticipato anche gli accertamenti parziali, circoscrivendo l'area delle *«ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato»* a quelle fattispecie accertative nelle quali la ricostruzione dell'imponibile o dell'imposta non richiede alcuna valutazione di elementi probatori o alcuna particolare articolazione motivazionale, come ad esempio può accadere per gli accertamenti in materia di IMU, basati sul mero riferimento alle rendite catastali

già in precedenza determinate. Ciò eviterebbe i seri dubbi che, in punto di ragionevolezza, potrebbero essere sollevati in caso di esclusione degli accertamenti parziali, giacchè, anche con riferimento a tali accertamenti sussistono le medesime ragioni, legate alla tutela del diritto di difesa e del buon andamento dell'Amministrazione, che sono sottese al riconoscimento del contraddittorio anticipato come principio generale dell'ordinamento tributario, parte integrante dello Statuto del contribuente le cui disposizioni sono per giunta qualificate espressamente dall'art. 4 della legge delega come «*criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria*». Ed invero, gli elementi che giustificano il ricorso agli accertamenti parziali, pur essendo considerati "autoevidenti", nel senso che non richiedono particolari riscontri da parte dell'Ufficio impositore, ulteriori rispetto a quelli effettuati in altra sede da altro Ufficio o dalla Guardia di Finanza o da altra Pubblica Amministrazione, possono anch'essi rivelarsi, alla prova dei fatti, infondati, in quanto non adeguatamente provati, o non idonei a sorreggere dal punto di vista logico la pretesa, sicchè esiste intatto l'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione ad evitare l'emissione anche di detti accertamenti attraverso l'instaurazione del contraddittorio anticipato, così come esiste intatto l'interesse della stessa Amministrazione a calibrare più precisamente la pretesa, anche in ragione degli elementi forniti dal contribuente. Senza dimenticare, poi, che, con riferimento all'IVA, l'esclusione del contraddittorio potrebbe porre problemi di compatibilità con il diritto dell'Unione.

Per quanto concerne, poi, gli elementi che connotano il contraddittorio anticipato, la scelta del legislatore delegante si articola nell'«*assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento*», nella «*previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente*» e nella «*estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000*».

Di conseguenza, il legislatore delegato dovrà prevedere che l'Ente impositore debba sempre concedere al contribuente un congruo termine – che lo stesso delegato dovrà individuare in non meno di 60 giorni – per esporre le proprie ragioni prima dell'emissione dell'accertamento e dovrà sempre tenere conto di quanto indicato dal contribuente attraverso la motivazione rafforzata sulle osservazioni formulate dal contribuente.

Al fine di consentire la partecipazione del contribuente, la delega prevede che l'Ente impositore debba formulare una «*proposta di accertamento*», che a mio modo di vedere dovrebbe rendere edotto il contribuente delle circostanze emerse a suo carico, delle prove raccolte e delle rettifiche che l'Ente intende effettuare.

Ciò proprio in considerazione della previsione dell'estensione del livello di maggior tutela di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, il quale presuppone che il contraddittorio si instauri e abbia ad oggetto dei rilievi formalizzati in un verbale, nel quale vengono indicati gli elementi raccolti e le considerazioni di carattere logico-giuridico poste a base dei rilievi, sicchè, allorquando un tale atto manchi, è necessario che le contestazioni vengano formalizzate in un atto diverso, formalmente notificato al contribuente (atto che, data la sua natura interlocutoria, potrebbe essere espressamente qualificabile come non impugnabile).

A ciò si aggiunga che il fatto che l'applicazione generalizzata del contraddittorio anticipato sia prevista dall'art. 4 della legge delega tra i principi e criteri direttivi di riforma dello Statuto del contribuente e il riferimento – operato dall'art. 17 della delega – all'estensione del livello di maggior tutela previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto inducono a ritenere che il principio del contraddittorio anticipato delineato dalla legge delega sia un istituto diverso da quello attualmente previsto dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 nel contesto dell'accertamento con adesione.

Non è in proposito superfluo evidenziare come anche nella delega, per quanto si faccia riferimento al contraddittorio endoprocedimentale genericamente come «*principio*», questo viene espressamente declinato come «*diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario*»: diritto che il contribuente può decidere di non esercitare, senza patire alcuna conseguenza negativa, il quale si sostanzia nella facoltà di presentare «*osservazioni*», ossia argomentazioni ed elementi probatori, in chiave an-

ticipatoria rispetto all'eventuale difesa in giudizio, con l'obiettivo di ottenere l'archiviazione totale o parziale dei rilievi.

Del tutto diversa è, invece, la prospettiva nel contesto dell'accertamento con adesione, nel quale la logica in cui si muovono le parti è quella di pervenire ad una quantificazione concordata della pretesa.

E si tratta di prospettive che possono tranquillamente convivere – e che nell'ottica della delega sembrano dover convivere – senza necessità di ricorrere ad inutili sovrapposizioni, quale quella introdotta dal menzionato art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997.

Pertanto, la scansione che potrebbe scaturire dall'attuazione della delega, potrebbe essere così articolata: formalizzazione dei rilievi in un processo verbale di constatazione o in una proposta di accertamento; eventuale formulazione di osservazioni da parte del contribuente; successiva emissione dell'atto di accertamento, con motivazione rafforzata; diritto del contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione; rendendo così superflua – e da abrogare – la previsione dell'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997.

Il pieno esercizio del diritto al contraddittorio anticipato, peraltro, dovrebbe accompagnarsi all'introduzione del diritto all'accesso al fascicolo delle indagini.

In questa direzione potrebbe muoversi il legislatore delegato, sia in forza del criterio direttivo di cui all'art. 4, lett. e), concernente la previsione di «una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario», sia in virtù di quanto disposto dall'art. 3 della delega in punto di adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, in considerazione di quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza *Glencore* (su cui vd. retro par. 3.2).

Va da sé che la previsione del diritto di accesso agli atti del fascicolo dovrebbe essere adeguatamente disciplinata, quanto alle modalità, ai tempi di risposta e alle cause di impedimento (la Corte UE fa riferimento agli obiettivi di interesse generale che giustificano la restrizione all'accesso), e coordinata con la disciplina della decadenza dell'azione accertativa, al fine di evitare che l'allungamento dei tempi necessari per l'esame dei documenti si ripercuota negativamente sull'azione dell'Ente impositore.

Infine, non si può non rilevare come non sia stato contemplato nell'art. 17 alcun riferimento alla c.d. prova di resistenza. Come detto, la Corte di Cassazione, pur articolando il ragionamento attingendo ai principi di equivalenza ed effettività mutuati dal diritto europeo, ha ritenuto che, ai fini IVA, la prova di resistenza non dovrebbe essere necessaria nei casi in cui trovi applicazione l'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto assorbita dalla previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio. Seguendo questa linea di ragionamento, dunque, si potrebbe ritenere che in sede di attuazione della delega non sia necessaria la previsione di detta prova di resistenza, dal momento che la violazione dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio anticipato dovrà essere espressamente sanzionata con la nullità del successivo atto impositivo.

Resta comunque il fatto che, qualora il Governo ritenesse di introdurre una simile previsione, potrebbe fare leva sul richiamato art. 3 della legge delega, il quale, al comma 1, lett. a), prevede di «garantire l'adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria», atteso che – come innanzi ricordato – la prova di resistenza è stata prevista – quale bilanciamento del diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale – proprio dalla Corte di Giustizia, nella sentenza *Kamino*.

In definitiva, dunque, possiamo dire che la legge delega riconosce nel contraddittorio anticipato un principio fondamentale del diritto tributario, da applicare in modo generalizzato nell'esercizio della funzione accertativa, la cui mancata o non adeguata attuazione dovrà essere assistita dalla sanzione di nullità dell'atto impositivo, del quale è auspicabile che venga prevista, in fase di attuazione, la più ampia applicazione e la più piena realizzazione.

In tale prospettiva, esso potrebbe trovare attuazione in una disposizione *ad hoc*, da inserire nel corpo dello Statuto del contribuente, che potrebbe avere il seguente tenore:

«Art. 12-bis. *Contraddittorio endoprocedimentale.*

1. *Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, prima di procedere all'emissione di un avviso di accertamento o di un avviso di liquidazione o di un atto di recupero o di un qualsiasi altro atto impositivo, al di fuori dei casi dei controlli automatizzati di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73 e 54-bis del D.P.R. n. 633/72, e al di fuori delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, diverse dagli avvisi di accertamento parziale di cui agli artt. 41-bis del D.P.R. n. 600/73 e 54, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633/72, l'ente impositore deve notificare al contribuente una proposta di accertamento contenente tutti gli elementi necessari per individuare compiutamente i termini della pretesa, le ragioni logico-giuridiche poste a base della stessa e la puntuale indicazione delle prove su cui essa si fonda. L'ente non procede alla notifica della proposta di accertamento nei casi in cui l'attività di indagine si sia conclusa con la notifica di un processo verbale di constatazione, di cui all'art. 24 della legge n. 4 del 1929.*

2. *Il contribuente ha diritto, nei successivi 60 giorni dalla notifica della proposta di accertamento o del processo verbale di constatazione, di comunicare osservazioni e richieste che debbono essere specificamente valutate dall'ente impositore e, laddove non condivise, le ragioni del dissenso debbono formare oggetto di specifica e puntuale motivazione dell'atto impositivo, a pena di nullità dello stesso.*

3. *Al fine di esercitare pienamente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, il contribuente ha altresì diritto di accedere al fascicolo dell'ente impositore contenente tutti gli elementi raccolti nei suoi confronti e di visionare ed estrarre copia, con spese a suo carico, di tutti gli elementi ivi contenuti, fatta eccezione per quelli che recano dati che riguardano la vita privata di terzi e i dati personali di questi, che non possano essere omessi, nonché per quelli la cui ostensione può compromettere l'efficacia di altre attività d'indagine in corso; l'esistenza di tali elementi deve essere comunque segnalata dall'ente impositore e la mancata ostensione deve essere dallo stesso motivata in un apposito atto di rigetto, impugnabile avanti al Tribunale Amministrativo Regionale. Al fine di accedere al fascicolo, il contribuente formula un'apposita istanza in carta libera all'ente impositore, il quale è tenuto a mettere a disposizione del contribuente il fascicolo che lo riguarda entro e non oltre 30 giorni ovvero a comunicare, entro lo stesso termine, le ragioni di cui al precedente periodo che ostano all'accesso. Dalla data di formale ricevimento di detta istanza da parte dell'ente impositore, il termine di 60 giorni di cui al precedente comma 2 è sospeso per 30 giorni.*

4. *Salvo casi di particolare e motivata urgenza, la mancata notifica della proposta di accertamento, come pure l'emissione dell'atto impositivo prima della scadenza del termine di 60 giorni di cui al comma 2, eventualmente prorogato di ulteriori 30 giorni nel caso di cui al comma 3, come pure il caso di illegittimo rifiuto di accesso al fascicolo o di mancato rispetto del termine di 30 giorni di cui al comma 3, sono causa di nullità dell'atto impositivo emesso dall'ente impositore.*

5. *Nei soli casi in cui il ritardo nella notifica della proposta di accertamento o del processo verbale di constatazione dipenda da causa imputabile al contribuente o dai tempi legati all'espletamento di attività di indagine condotte dalla polizia giudiziaria nei confronti dello stesso contribuente o di soggetti ad esso connessi o collegati, qualora tra la data della notifica della proposta di accertamento o del processo verbale di constatazione e quella di decadenza dell'ente impositore dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 120 giorni, il termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.».*

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018
- AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 1, 11 ss.
- AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 257 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 10, 877 ss.

- CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 aprile 2023
- COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative "pro fisco"*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss. COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, II, 21 ss.
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, II, 1575 ss.
- CUVA A., *L'accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio*, Bari, 2021
- DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione "politica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, II, 241 ss.
- GRASSI E., *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1493 ss.
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, I, 55 ss.
- MARINI G. - DONATELLI S., *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 4, 817 ss.
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss.
- MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 413 ss.
- MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 107 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 203 ss.
- MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, II, 613 ss.
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 234 ss.
- MULEO S., *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 4, 996 ss.
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 406 ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008
- SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 67 ss.
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1129 ss.
- TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.
- TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825 ss.
- TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 144 ss.

IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

METODI DI ACCERTAMENTO

La presunzione di redditività dei prelevamenti bancari, all'indomani della pronuncia della Corte costituzionale n. 10/2023

The presumption of profitability of bank withdrawals, following the ruling of the Constitutional Court n. 10/2023

CRISTINA FAONE

Abstract

Con la sentenza n. 10 del 31 gennaio 2023, il Giudice delle Leggi ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 nella parte in cui attribuisce rilevanza reddituale alle operazioni di prelevamento ingiustificate anche nei confronti dei contribuenti che abbiano adottato il regime di contabilità semplificata. Infatti, secondo la Consulta, la norma prevede sempre la possibilità di superare le risultanze dell'accertamento erariale attraverso altrettanti elementi presuntivi contrari, nonché di eccepire, anche in caso di accertamenti induttivi "misti", la percentuale dei costi deducibili dall'importo dei prelevamenti ingiustificati. La pronuncia offre l'occasione per esaminare le questioni che maggiormente hanno interessato, negli ultimi anni, la dottrina e la giurisprudenza sul tema ed indagare se la soluzione da ultimo offerta dalla Corte costituzionale sia in grado di "domare" le perplessità sollevate sulla presunzione in parola. **Parole chiave:** indagini bancarie, incidenza dei costi, prova contraria, effettiva capacità contributiva, contraddittorio endoprocedimentale

Abstract

The Italian Constitutional Court, with the Judgment no. 10 of 31 January 2023, declared the constitutionality of art. 32, par. 1, no. 2 of the Presidential Decree no. 600 of 1973 whereby it provides that unjustified withdrawals are presumptively considered revenue even for taxpayers who adopt a simplified accounting regime. According to the Court, the provision is reasonable since the taxpayer can always oppose likewise presumptions and, in any case, demonstrate the percentage incidence of the relative costs deductible from the amount of the unjustified withdrawals. The paper aims to examine the principle recent issues on the aforementioned presumption rule, as well as to investigate the worth of the Judgement by the Court.

Keywords: bank investigations, incidence of costs, contrary evidence, effective taxpaying capacity, end-procedural cross-examination

SOMMARIO: **1.** La questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice di merito. - **2.** La presunzione di redditività delle movimentazioni finanziari tra interventi legislativi e pronunce della Consulta. - **3.** L'onere probatorio in caso di accertamenti bancari. Riparto e contenuto. - **4.** Il regime di contabilità semplificata. - **5.** La sentenza della Corte costituzionale e le prime applicazioni da parte della giurisprudenza. - **6.** Considerazioni conclusive.

1. La vicenda da cui trae origine la questione sottoposta al vaglio della Corte costituzionale prende le mosse da alcune indagini finanziarie condotte sui conti correnti di un imprenditore individuale, all'esito

delle quali l' Agenzia delle Entrate aveva ripreso a tassazione le operazioni di prelevamento non giustificate accertando, ai sensi dell' art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, una maggiore base imponibile ai fini IRPEF, IRAP e IVA.

Nell' esaminare il ricorso giurisdizionale promosso dal contribuente, la Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo (oggi Corte di Giustizia Tributaria di primo grado) ha sollevato alcuni dubbi di legittimità della norma in discussione alla stregua dell' art. 3 Cost. In particolare, il Collegio di merito ha evidenziato come - analogamente a quanto accade per i lavoratori autonomi per i quali la Consulta, in passato, ha reputato illegittima la presunzione di redditività dei prelevamenti - anche nell' ipotesi dei piccoli imprenditori individuali che adottino il regime di contabilità semplificata, l' operazione di prelievo dal conto corrente può essere attribuita sia all' attività di impresa sia, altrettanto ragionevolmente, a spese personali, sussistendo una sorta di "promiscuità contabile".

Il Giudice *a quo*, inoltre, ha evidenziato come la giurisprudenza di legittimità sovente neghi la deduzione automatica dei costi sostenuti per conseguire presuntivamente i ricavi corrispondenti alle somme prelevate senza giustificazione qualora, come nel caso di specie, l' Amministrazione finanziaria abbia ricostruito il reddito con metodo di accertamento analitico-contabile. Un simile orientamento giurisprudenziale, secondo il Collegio di merito, condurrebbe, di fatto, alla violazione dell' art. 53 Cost. presumendosi che, mediante il prelievo, venga effettuato un acquisto di fattori produttivi che genera, nel medesimo anno di imposta, ricavi pari ai prelevamenti non contabilizzati.

Con il presente contributo, dopo avere esaminato, sinteticamente e senza alcuna pretesa di esaustività, gli argomenti innanzi citati anche alla luce della più recente giurisprudenza, si analizzerà la soluzione offerta dalla Corte costituzionale anche al fine di verificare se sia idonea a superare le perplessità intorno alla disposizione in parola.

2. L' ordinamento tributario è caratterizzato dal diffuso ricorso a metodi di accertamento di natura presuntiva volti a controbilanciare la posizione di inferiorità conoscitiva in cui versa fisiologicamente l' Amministrazione finanziaria, per il fatto di intervenire sempre a posteriori senza partecipare alle vicende economiche cui si ricollegano gli imponibili (LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell' accertamento tributario*, Milano, 1988, 76 ss.).

La presunzione di cui all' art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 - introdotta dall' art. 1 D.P.R. n. 463/1982 con la precipua finalità di contrastare i fenomeni di evasione in un contesto storico nel quale operava ancora il segreto bancario - è certamente uno degli strumenti che ha maggiormente alimentato, e tuttora sollecita, i dubbi della dottrina e della giurisprudenza.

Le perplessità denunciate attengono, principalmente, alla presunzione di redditività dei prelevamenti sui conti correnti bancari che già più volte, in passato, è stata sottoposta al vaglio della Corte costituzionale.

Si ricorderà, infatti, che con la sentenza n. 225/2005, la Consulta ha escluso la violazione dell' art. 53 Cost., sollevata dal Giudice di merito, rilevando come, in caso di accertamento induttivo, l' Ufficio - nel ricostruire il maggior reddito in capo al titolare del rapporto bancario - ha sempre l' obbligo di tenere conto non solo dei maggiori ricavi discendenti dai prelevamenti ingiustificati ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, sterilizzandosi, così, il rischio di una doppia imposizione (tra i primi commenti sulla pronuncia si vedano: FRANSONI G., *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell' interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 9, I, 967 ss. e COMELLI A., *L' accertamento bancario tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 9, 805 ss.).

Quasi dieci anni dopo, il Giudice delle Leggi è stato chiamato nuovamente a valutare la legittimità costituzionale della presunzione sui prelevamenti che, nel frattempo, era stata estesa anche ai lavoratori autonomi ad opera dell' art. 1, comma 402, L. n. 311/2004 (in dottrina, tra coloro che hanno manifestato un giudizio favorevole alla modifica della disposizione in questione, si segnala CAPOLUPO S., *Manuale dell' accertamento delle imposte*, Milano, 2009, 981 ss.; di contro, FALSITTA G., *Lotta ad oltranza alla piaga dell' evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2007, 1, 5 ss.

ha definito la novella come una: «presunzione priva di razionalità se applicata alle imprese e totalmente assurda se estesa (come è stato fatto) ai lavoratori autonomi»).

Proprio con riguardo a tale ampliamento soggettivo, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 228/2014, ha ritenuto illegittima la norma.

In particolare, la Consulta, dopo avere premesso che il fondamento economico-contabile della presunzione in discussione è congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale in cui si ravvisa la necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi, ha evidenziato come, al contrario, l'attività svolta dai lavoratori autonomi si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo che diventa del tutto assente per coloro che svolgono professioni liberali. Il Giudice delle Leggi ha, inoltre, sottolineato come i prelevamenti sui conti correnti dei lavoratori autonomi si inseriscano in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale tale categoria e da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali (hanno condiviso le conclusioni della pronuncia, ma non il percorso argomentativo, tra gli altri, GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *L'illegittima presunzione della natura reddituale dei prelevamenti bancari dei professionisti*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1, II, 27 ss. e DELLA VALLE E., *I prelievi bancari dei professionisti e la scomparsa della «relativa» presunzione*, in *il fisco*, 2014, 45, 4421 ss.; per una lettura critica, invece, v. CARDILLO M., *Davvero incostituzionale la presunzione sui prelevamenti bancari dei lavoratori autonomi?*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 2, II, 221 ss.).

Successivamente, ferma la portata retroattiva della predetta sentenza, con l'art. 7-*quater*, comma 1, D.L. n. 193/2016, convertito da L. n. 225/2016, è stato espunto dal dettato normativo il riferimento ai "compensi", sul quale era stata basata l'estensione soggettiva della norma ai lavoratori autonomi, e la presunzione è stata limitata ai rapporti od operazioni per importi superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili distinguendo, in tale modo, i prelevamenti bagatellari da quelli rilevanti ai fini reddituali (secondo ARTUSO E. - BISINELLA I., *Appunti sugli accertamenti bancari ed in specie sulle presunzioni derivanti dai prelevamenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1, I, 20 ss. l'intervento del legislatore è stato anche finalizzato a frenare un indirizzo della giurisprudenza di legittimità che estendeva la declaratoria di incostituzionalità anche ai versamenti operati dal lavoratore autonomo; sull'argomento v. anche LOVECCHIO L., *Modifiche agli accertamenti finanziari: ancora incerti i possibili effetti sulla interpretazione giurisprudenziale*, in *il fisco*, 2017, 17, 1617 ss., che ha evidenziato come l'equivoco giurisprudenziale sia stato alimentato anche dai lavori preparatori alla L. n. 225/2016).

Ad oggi, quindi, per effetto dei richiamati interventi costituzionali e legislativi, la presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 è applicabile nei confronti della generalità dei contribuenti, ad eccezione delle operazioni di prelievo per importi superiori a 1.000 euro giornalieri e a 5.000 euro mensili, per le quali la presunzione di redditività vale solo nei confronti dei titolari di reddito di impresa, sempre che i prelievi non risultino dalle scritture contabili e siano privi dell'indicazione di un beneficiario (in tale senso, da ultimo, si veda Cass., sez. trib., ord., 28 settembre 2022, n. 28314).

3. L'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 pone a fondamento dell'accertamento bancario una presunzione di tipo relativo (in tale senso, v., tra gli altri, SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 241 ss.; di contrario avviso sembrano essere, invece, TOSI L., *Segreto bancario: irretroattività e portata dell'art. 18 della L., n. 413 del 1991*, in *Rass. trib.*, 1995, 9, 1383 ss. e VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 218, che la reputano una presunzione semplice).

Infatti, la disposizione è evidentemente volta a facilitare l'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria ponendo a carico del contribuente l'onere di dimostrare la non riconducibilità delle operazioni di versamento e prelievo (per gli imprenditori) a forme di ricchezza non dichiarata, anche in ragione della sua posizione di "vicinanza" alla prova.

In questo senso, in dottrina è stato affermato che la disposizione ha natura di "norma sulle prove" (sul punto v. ARTUSO E., *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme*

sulle prove, in Riv. dir. trib., 2007, 1, I, 3 ss.; FICARI V., *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in Rass. trib., 2009, 5, 1269 ss., invece, prospetta il carattere sostanziale della norma evidenziandone gli effetti conseguenti alla mancata prova da parte del contribuente).

La controprova, invece, è lo strumento che consente di riequilibrare le posizioni tra Fisco e contribuente, soprattutto in considerazione del fatto che, secondo l'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione, l'utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie non pare neppure condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio (Cass., sez. VI - 5, ord., 27 febbraio 2019, n. 5777).

Mentre, però, l'Amministrazione può riferire *de plano* (per esprimersi negli esatti termini della giurisprudenza di legittimità) ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, più controverso è il contenuto della prova contraria a carico dell'imprenditore.

In via generale, l'imprenditore deve, alternativamente, dimostrare che: *a*) i dati e gli elementi valorizzati dall'Ufficio sono già stati tenuti in considerazione per la determinazione del reddito soggetto ad imposta; *b*) detti dati non hanno rilevanza reddituale; *c*) i prelevamenti e gli importi riscossi risultano dalle scritture contabili; *d*) gli stessi hanno un determinato soggetto beneficiario indicato puntualmente e vi è la prova dell'effettivo convogliamento verso quest'ultimo del denaro (in questo senso specifico v. SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 244).

Scendendo nel dettaglio della controprova, si registra un contrasto giurisprudenziale circa la tipologia degli elementi valorizzabili dal contribuente per superare le presunzioni poste a base dell'accertamento erariale.

In alcune occasioni, la Corte di Cassazione afferma che detta prova «*dev'essere fondata su concreti elementi di prova e non già su presunzioni o affermazioni di carattere generale o sul mero richiamo all'equità*» (Cass., sez. trib., ord., 14 dicembre 2022, n. 36521; Cass., sez. trib., 23 settembre 2022, nn. 27916 e 27917; Cass., sez. trib., 16 luglio 2020, n. 15161).

Un altro indirizzo della giurisprudenza di legittimità, invece, senza entrare nel dettaglio della "tipologia" di prova che può/deve essere eccepita a superamento delle presunzioni sui prelevamenti utilizzate dal Fisco, si limita a rilevare che il contribuente deve fornire una prova analitica specificando, per ogni singola movimentazione, la riferibilità alle operazioni evidenziate nella dichiarazione dei redditi o l'estraneità delle stesse alla propria attività di impresa (cfr., tra le più recenti, Cass., sez. trib., ord., 17 gennaio 2023, n. 1306 che esclude l'idoneità probatoria della perizia di parte; Cass., sez. trib., ord., 27 settembre 2022, n. 28076; Cass., sez. trib., 21 settembre 2022, n. 2706; Cass., sez. trib., ord., 15 settembre 2022, n. 27154).

Infine, secondo un orientamento più apprezzabile ma minoritario, anche in caso di accertamenti bancari, il contribuente può contrastare le presunzioni sui prelevamenti anche attraverso presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, vigendo il principio di libertà dei mezzi di prova in assenza di un espresso divieto normativo. Spetterà, poi, al giudice la verifica analitica dei fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, «*il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto, complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative*» (Cass., sez. trib. - VI, 30 novembre 2022, n. 35284; Cass., sez. VI - 5, ord., 5 maggio 2017, n. 11102).

Sebbene, con quest'ultimo indirizzo, la Corte di Cassazione dimostri di adottare una soluzione interpretativa rispettosa dei principi che governano la materia processuale e volta a riequilibrare i rapporti tra Fisco e contribuente, non può negarsi che, nel momento in cui si indagano i concreti elementi di prova validamente opponibili a superamento della presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, lo sforzo ermeneutico rischia di apparire vano.

Esaminando i precedenti giurisprudenziali, sono, infatti, marginali i casi in cui gli elementi offerti dal contribuente siano stati considerati idonei a dimostrare l'erroneità della ripresa a tassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Generalmente, ciò si è verificato con riguardo alle operazioni di prelievo in cui vi era una perfetta coincidenza con gli importi recati in fatture ricevute per ragioni estranee all'attività di impresa (a titolo esemplificativo la CTR Piemonte, sez. III, 6 ottobre 2021, n. 773, tra le

tante prove fornite dal contribuente, ha ritenuto validamente dimostrate solo le spese per onorari ad un libero professionista in quanto perfettamente coincidenti, nell'ammontare, con quelli indicati in fattura oppure v. CTP Milano, sez. XXIX, 3 dicembre 1997, n. 361 che ha reputato validamente giustificati i prelievi utilizzati per effettuare versamenti alla Tesoreria dello Stato) o alle operazioni di giroconto laddove l'eventuale minore somma versata rispetto a quella prelevata fosse compatibile con le ordinarie esigenze di vita del nucleo familiare (Cass., sez. trib., 22 marzo 2017, n. 7259).

Il quadro probatorio, poi, appare ancora più "sconfortante" per il contribuente (e forse anche iniquo) se si considera che, come rilevato dalla stessa Corte costituzionale in commento, la giurisprudenza di legittimità afferma che, ove l'atto impositivo sia frutto di un accertamento analitico-induttivo o c.d. "misto", di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973 (per l'IVA v. l'art. 54, commi 2 e 3, D.P.R. n. 633/1972), spetta al contribuente dimostrare la sussistenza di componenti negative di reddito deducibili, ai sensi dell'art. 109 TUIR, non potendosi ricorrere a forfettizzazioni di sorta (tra le più recenti, *ex plurimus*, v. Cass., sez. trib., 23 gennaio 2023, n. 1949).

Diversamente, qualora le indagini bancarie siano rese nell'ambito di un accertamento induttivo c.d. "puro", la Corte di Cassazione sancisce l'obbligo in capo all'Ufficio di determinare induttivamente non solo i ricavi ma anche i corrispondenti costi in misura forfettaria (in questi termini anche circ. 19 ottobre 2006, n. 32/E; vi è, poi, una parte della giurisprudenza che esclude *a priori*, in caso di indagini bancarie, la deducibilità dei costi non adeguatamente dimostrati annoverando l'indagine bancaria nella categoria degli accertamenti analitici o analitico-presuntivi. In tale senso, v. Cass., sez. trib., ord., 30 novembre 2022, n. 35329; Cass., sez. trib., ord., 9 novembre 2022, n. 34996; Cass., sez. trib., 5 ottobre 2022, n. 28994).

La *ratio* sottesa a tale orientamento poggia sulla considerazione che, mentre in caso di accertamento induttivo puro, la contabilità del contribuente è del tutto inattendibile o mancante, per cui solo ricorrendo alla forfettizzazione sarebbero quantificabili gli elementi passivi del reddito; nel nell'accertamento induttivo misto, invece, basandosi su elementi contabili ritenuti, nel complesso, attendibili, tornerebbero ad operare le regole generali di riparto dell'onere probatorio, sicché i fatti estintivi della pretesa dell'Amministrazione finanziaria devono essere dimostrati dal debitore (sull'asimmetria dell'*onus probandi* v. FRANCESCHELLI R., *La deducibilità o indeducibilità forfettaria dei costi nell'accertamento analitico-induttivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, 2690 ss.)

4. Come accennato, nel dichiarare l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale sollevata dal Giudice di merito, la Consulta ha altresì escluso l'equiparabilità delle imprese minori che adottano il regime di contabilità semplificata ai lavoratori autonomi.

Come noto, ai sensi dell'art. 18 D.P.R. n. 600/1973, così come di recente modificato dal comma 276 dell'art. 1 L. n. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023), le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali che esercitano un'attività commerciale in via prevalente ed i cui ricavi non abbiano superato l'ammontare di 500.000 euro in caso di prestazioni di servizi, ovvero di 800.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare per un regime di contabilità semplificata.

L'opzione opera solo sotto il profilo fiscale rimanendo in capo all'imprenditore l'obbligo della tenuta delle scritture contabili se previsto da altri rami del diritto (con la conseguenza che il suo inadempimento può integrare, ove preordinato a rendere impossibile la ricostruzione del patrimonio dell'imprenditore, la fattispecie incriminatrice del reato di bancarotta fraudolenta documentale; in tale senso v. Cass. pen., sez. V., ord., 6 dicembre 2029, n. 1556; Cass. pen., sez. V, 5 febbraio 2018, n. 5357).

Per effetto di tale regime, quindi, l'imprenditore è esonerato dalla tenuta del libro giornale e del libro inventari di cui agli artt. 2216 e 2217 c.c. dovendo solo provvedere alla compilazione dei registri IVA acquisti ed IVA vendite, da integrare con le annotazioni ai fini delle imposte sui redditi relativamente alle operazioni non soggette ad IVA.

Inoltre, a seguito della modifica dell'art. 66 TUIR operata dall'art. 1, comma 23, L. 232/2016, per gli imprenditori in contabilità semplificata, a partire dal 1° gennaio 2017, il reddito di impresa è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi percepiti nel periodo d'imposta e quello

delle spese sostenute nel medesimo periodo, con la conseguenza che, egualmente a quanto già avveniva per i liberi professionisti, anche tali imprenditori imputano i componenti di reddito secondo il principio di cassa e non di competenza.

Già da tali dati emerge come sussistano diversi punti in comune tra le imprese ammesse al regime di contabilità semplificata e i lavoratori autonomi.

L'assimilazione tra le due categorie, d'altronde, non è estranea alla Corte costituzionale che già con la pronuncia del 14 aprile 1986, n. 87, valorizzando i punti di contatto tra le due categorie, aveva statuito la non imponibilità dei redditi dei piccoli imprenditori all'allora ILOR.

Peraltro, sia in caso di ditte individuali sia di società di persone, il socio o il titolare della ditta hanno un ruolo preponderante nella gestione delle principali dinamiche imprenditoriali. Non a caso, il legislatore, per le società di persone ha previsto, all'art. 5 TUIR, l'imputazione del reddito per trasparenza; scelta che dimostra come, in tali casi, non sia rilevante il filtro dalla compagine sociale.

Nonostante i descritti punti di contatto tra le categorie in esame, è sempre stato escluso che l'impianto contabile degli imprenditori minori potesse giustificare un esonero dall'assoggettamento allo strumento presuntivo di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973.

Proprio di recente, la Corte di Cassazione, sul tema, ha affermato che tali soggetti non sono esonerati dall'obbligo di tenuta di una contabilità sufficientemente analitica da consentire *ex post* la ricostruzione del volume d'affari e di conseguenza del reddito, non rivelando alcuna incompatibilità né logica né strutturale né propriamente contabile-fiscale tra la presunzione in questione ed il regime di contabilità semplificato (Cass., sez. trib., ord., 7 ottobre 2022, n. 29245). Secondo la giurisprudenza, infatti, ai contribuenti minori sarebbe consentito beneficiare di semplificazioni in ordine alla tenuta delle scritture contabili, ma non anche in ordine al regime probatorio in materia di accertamenti (Cass., sez. IV-5, ord., 28 febbraio 2019, n. 5879 e 5880; CTR Puglia, sez. VI, 26 luglio 2021, n. 2262).

5. Fermo il contesto giurisprudenziale e dottrinario sin qui descritto, con la pronuncia in commento, la Corte costituzionale lascia intendere di essere consapevole che la presunzione di redditività dei prelievi ingiustificati, di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, possa apparire, per certi profili, priva di ragionevolezza.

Ciò nondimeno, il Giudice delle Leggi ritiene possibile addivenire ad «*un'interpretazione adeguatrice orientata alla conformità*» della disposizione ai parametri costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost.

La Consulta, in primo luogo, ribadisce che trattandosi di una presunzione *iuris tantum*, si verifica l'inversione dell'onere della prova e che proprio la possibilità per il contribuente di confutare le presunzioni valorizzate dall'Ufficio con l'accertamento assicurerebbe «*la non arbitrarietà della presunzione legale in favore del fisco*». Sotto tale profilo, la Corte chiarisce che l'equilibrio di posizioni tra Amministrazione finanziaria e privato è perseguibile soltanto se la controprova sia estesa anche «*a ogni presunzione semplice (art. 2729 del codice civile) e integrata dalla deducibilità del fatto notorio (art. 115, secondo comma, del codice di procedura civile)*».

Non è, però, *prima facie* agevole il percorso motivazionale adottato dalla Corte sul tema della deducibilità dei costi corrispondenti ai ricavi presuntivamente accertati sui prelievi non giustificati.

Infatti, il Collegio, nell'ordine: dapprima prende atto dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che riconosce l'automatica e forfettaria deduzione degli elementi passivi solo in caso di accertamento induttivo "puro", gravando invece l'imprenditore di una prova circoscritta qualora sia stato soggetto ad un accertamento induttivo "misto"; dopodiché, osserva come tali principi ermeneutici introducano un regime probatorio più severo proprio nei confronti del contribuente che, invece, è stato più "virtuoso" (dal momento che la propria contabilità non era del tutto priva di attendibilità); successivamente, ritiene che tale orientamento non può «*essere considerato espressione di un diritto vivente perché relativo a casi limitati, in mancanza peraltro di un intervento delle Sezioni unite sulla questione ai sensi dell'art. 374 cod. proc. civ.*»; infine, afferma che è sempre possibile per il contribuente eccepire l'incidenza percentuale dei costi che dovrebbero essere detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.

Anche con riguardo all'altra questione sollevata dal Giudice *a quo*, la Corte si limita ad escludere l'equiparabilità tra la categoria degli imprenditori in contabilità semplificata e quella dei lavoratori autonomi, ribadendo quanto già affermato nella pronuncia n. 228/2014 e, cioè, che il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale si caratterizzerebbe per le continue movimentazioni sul conto corrente dovute a un'attività nella quale, a differenza di quanto avviene per i lavoratori autonomi e per i professionisti, l'apparato organizzativo prevale sul lavoro proprio dell'imprenditore.

Considerato anche che, prosegue la Consulta, le «*eventuali difficoltà probatorie derivanti da situazioni come quella dell'imprenditore assoggettato a contabilità semplificata*» sarebbero già state sterilizzate con l'intervento normativo del 2016 che, come accennato poc'anzi, ha distinto i prelevamenti bancari bagatellari da quelli che, invece, assumono rilevanza ai fini reddituali.

All'indomani della pronuncia non è mancato chi, in dottrina, pur avendo accolto positivamente le considerazioni della Corte sul tema probatorio, ha reputato, invece, non altrettanto soddisfacente la motivazione adottata in relazione all'applicabilità delle presunzioni sui prelievi anche ai contribuenti che adottino il regime di contabilità semplificata (FERRANTI G., *La Corte costituzionale "interpreta" la presunzione relativa ai prelevamenti dei piccoli imprenditori*, in *Corr. trib.*, 2023, 3, 207 ss.).

La Corte di Cassazione, invece, non ha tardato ad accogliere positivamente l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Consulta. Così, in relazione ad una controversia riguardante un accertamento induttivo "misto", operato nei confronti di un contribuente che aveva adottato il regime di contabilità semplificata, il Collegio ha cassato la sentenza di seconde cure nella parte in cui aveva ritenuto impossibile, in mancanza di idonea documentazione, riconoscere l'incidenza percentuale di costi presunti a fronte di maggiori ricavi, disponendo l'obbligo del Giudice del rinvio di «*rideterminare il reddito imponibile del contribuente riconoscendo una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi in relazione ai ricavi accertati, avvalendosi, se del caso, dell'ausilio di consulenza tecnica d'ufficio*» (Cass., sez. VI -5, ord., 23 febbraio 2023, n. 5586). In un'altra occasione, la Corte di Cassazione ha evidenziato come l'intervento della Consulta sia stato principalmente finalizzato a rendere «*compatibile [la presunzione, n.d.r.], in particolare, anche con il principio di capacità contributiva ... avvicinando il riconoscimento della detrazione dei costi, in relazione ai prelevamenti non giustificati, al regime forfettario proprio dell'induttivo puro*» (Cass., sez. trib., 8 marzo 2023, n. 6874).

6. La Corte costituzionale, come visto, ritiene di fornire risposta alle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Giudice *a quo* argomentando solo sul piano dell'*onus probandi*.

Indubbiamente, in questo senso, è apprezzabile la decisione della Corte di chiarire che la controprova del contribuente possa consistere anche in presunzioni; si auspica, infatti, di non incorrere più, in futuro, in pronunce dal tenore analogo a quelle sopra riportate e che avevano, invece, irragionevolmente negato tale possibilità, in spregio ai principi processuali che governano la materia.

La medesima fermezza espositiva, però, a parere di chi scrive, non si riscontra nella parte in cui viene esaminato il tema della prova dei costi deducibili dai ricavi ricostruiti sulla base dei prelevamenti ingiustificati.

L'elicoidale *ratio decidendi* sottesa alla pronuncia *in parte qua se*, da un lato, mostra un evidente intento stigmatizzatore della Consulta verso l'iniqua disparità di trattamento tra i casi di accertamento induttivo "puro" e quelli di accertamento induttivo "misto", di matrice tutta giurisprudenziale, dall'altro lato lascia spazio ad alcuni interrogativi.

Infatti, la Corte riconosce al contribuente la facoltà di eccepire l'incidenza percentuale dei costi anche in caso di accertamento induttivo "misto"; è, però, evidente che, un conto è affermare tale possibilità e, un altro, è dichiarare l'obbligo in capo all'Ufficio di provvedere, già in fase di accertamento, alla deduzione forfettaria dei costi, come invece avviene in caso di accertamento induttivo "puro".

Fortunatamente, come poc'anzi rilevato, all'indomani della sentenza della Consulta, la Corte di Cassazione, sulla base di una lettura complessiva della pronuncia n. 10/2023, ha sposato l'interpretazione più favorevole al contribuente imponendo ai Giudici, in caso di inerzia dell'Amministrazione finanziaria, di calcolare in via forfettaria la percentuale dei costi che devono essere dedotti in questi casi.

Nonostante tali interventi giurisprudenziali, a parere di chi scrive, però, sarebbe comunque auspicabile che l'Agenzia delle Entrate intervenisse con un documento di prassi, dando disposizione a tutti gli Uffici di riconoscere, già in sede di accertamento, un'automatica percentuale di costi deducibili sulla base delle medie elaborate per ciascun settore di riferimento, analogamente a quanto in precedenza fatto con riferimento alle ipotesi di accertamento induttivo "puro".

Una simile soluzione, probabilmente, consentirebbe di mitigare, a monte, la pregnante posizione di forza dell'Amministrazione finanziaria basata sull'utilizzo della presunzione nonché, per coloro che ancora dubitano della ragionevolezza della *praesumptio de praesumpto*, di restituire un minimo di coerenza alla disposizione rispetto al parametro di cui all'art. 53 Cost., senza dovere, invece, fare affidamento sull'intervento ermeneutico.

Più fragili appaiono, invece, le considerazioni della Corte sull'applicabilità dell'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, con riguardo alle operazioni di prelievo anche nei confronti degli imprenditori che adottano il regime di contabilità semplificata.

La Consulta, infatti, nel limitarsi a ribadire quando già enunciato nella sentenza n. 228/2014, ha ritenuto non fondate le criticità sollevate dal Giudice *a quo* argomentando sempre sul piano probatorio.

Tuttavia, forse, invece, era proprio questa l'occasione per spingersi oltre ed esaminare una volta per tutte i punti di contatto che, nel concreto, si ravvisano tra la categoria dei lavoratori autonomi e quella degli imprenditori minori.

A parere di chi scrive, invero, con riguardo a tale ultima categoria non è raro ravvisare una vera e propria confusione tra il soggetto rappresentante e il rappresentato (società-ditta); una confusione che non può non riverberarsi nelle quotidiane attività, ivi inclusa la "gestione" dei conti correnti bancari, emergendo anche qui, una potenziale promiscuità contabile eguale (o quasi) a quella riscontrata nella categoria dei lavoratori autonomi.

Ed anche a volere rimanere sul piano probatorio, sembra che la Corte costituzionale non abbia adeguatamente considerato neanche che gli imprenditori che optano per il regime di contabilità semplificata, non dovendo registrare incassi e prelevamenti, hanno di fatto meno strumenti, rispetto a quelli in contabilità ordinaria, per dimostrare l'estraneità delle operazioni bancarie all'attività di impresa.

In conclusione, sebbene si dubiti della portata risolutiva delle argomentazioni adottate dalla Consulta in merito alla non equiparabilità dei lavoratori autonomi ai contribuenti in contabilità semplificata, nel complesso non può non essere accogliersi con favore la pronuncia che ha, certamente, il pregio di avere individuato una soluzione di compromesso tra l'"ostinazione" del legislatore nel mantenere la presunzione *de qua* e le criticità derivanti dalla sua reale portata applicativa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARTUSO E., *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 1, I, 2007, 3 ss.

ARTUSO E. - BISINELLA I., *Appunti sugli accertamenti bancari ed in specie sulle presunzioni derivanti dai prelevamenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1, I, 20 ss.

BORIA P. *L'illegittimità della presunzione legale di redditività per i movimenti finanziari operati dai professionisti*, in *Corr. trib.*, 2014, 45, 3461 ss.

CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2009

CARDILLO M., *Davvero incostituzionale la presunzione sui prelevamenti bancari dei lavoratori autonomi?*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 2, II, 221 ss.

COMELLI A., *L'accertamento bancario tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 9, 805 ss.

DELLA VALLE E., *I prelievi bancari dei professionisti e la scomparsa della «relativa» presunzione*, in *il fisco*, 2014, 45, 4421 ss.

- FALSITTA G., *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2007, 1, 5 ss.
- FERRANTI G., *La Corte costituzionale "interpreta" la presunzione relativa ai prelevamenti dei piccoli imprenditori*, in *Corr. trib.*, 2023, 3, 207 ss
- FRANSONI G., *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2005, 9, I, 967 ss.
- FICARI V., *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1269 ss.
- FRANCESCHELLI R., *La deducibilità o indeducibilità forfettaria dei costi nell'accertamento analitico-induttivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, 2690 ss.
- GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *L'illegittima presunzione della natura reddituale dei prelevamenti bancari dei professionisti*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1, II, 27 ss.
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988
- LOVECCHIO L., *Modifiche agli accertamenti finanziari: ancora incerti i possibili effetti sulla interpretazione giurisprudenziale*, in *il fisco*, 2017, 17, 1617 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990
- TOSI L., *Segreto bancario: irretroattività e portata dell'art. 18 della L., n. 413 del 1991*, in *Rass. trib.*, 1995, 9, 1383 ss.
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002

L'onere impositivo "à la carte" e il concordato biennale

ALESSANDRO GIOVANNINI

SOMMARIO: **I.** Il concordato preventivo: novità qualificante della riforma. - **II.** Il consenso all'imposizione nell'economia comportamentale fra democrazia e sostanziale e democrazia procedimentale. - **III.** La capacità contributiva effettiva e la determinazione *ex ante* della ricchezza. - **IV.** La standardizzazione del reddito e la sua immodificabilità. - **V.** La determinazione consensuale del reddito e l'onere impositivo *à la carte*. - **VI.** La revisione del reddito convenuto e l'adeguamento tendenziale all'effettività: l'"arrotondamento" delle lance dell'incostituzionalità.

I. La legge delega n. 111/2023 sulla revisione del sistema fiscale contiene molte previsioni di sistemazione o manutenzione dell'esistente, aggiustamenti ispirati al diritto unionale, alla giurisprudenza delle Corti internazionali o delle nostre Corti superiori, oppure revisioni tecniche, regole secondarie rispetto alla struttura del sistema. Niente di rivoluzionario, ma di sistemazione, appunto.

Altre disposizioni, invece, hanno caratteristiche strutturali, di "sistematizzazione". Fra queste vi è l'art. 17, comma 1, n. 2), sul concordato preventivo biennale, punto qualificante di novità, almeno nelle intenzioni, anche per il contrasto all'evasione. In realtà, nel nocciolo, è un istituto dalle radici antiche, che ha i suoi precedenti nel sistema anteriore alla grande riforma degli anni Settanta del secolo scorso e che era già stato (ri)proposto alcuni lustri or sono da governi diversi dall'attuale (Berlusconi I e II). Sebbene, come detto, dalle radici antiche, nella legge delega brilla ugualmente per le sue caratteristiche e per i riflessi che è in grado di produrre sul versante dei procedimenti dichiarativo e d'accertamento, e poi, ma primariamente, sul piano costituzionale.

II. Nel passato mi sono occupato a più riprese della determinazione anticipata della ricchezza (inizialmente ne *Il re fisco è nudo*, II ed., Milano, 2016), ritenendo che questo modo di "accertamento" - nel significato che Angelo Falzea ha mirabilmente dato a questo concetto giuridico - possa contribuire alla formazione del consenso all'imposizione.

Ero e rimango convinto, infatti, che la scelta di potenziare la fase del confronto fra autorità e contribuente prima dell'inizio del periodo d'imposta sia un viatico adeguato per rafforzare la democrazia sostanziale dell'imposizione, oggi digradata a democrazia meramente procedurale. Occorre invero ammettere, senza inutili giochi di parole, che l'art. 23 della Costituzione e il motto *no taxation without representation* ad esso sotteso sono ormai ridotti a simulacri della rappresentatività, erosi da uno svuotamento lento ma costante delle prerogative parlamentari e delle intelaiature politiche intermedie.

D'altra parte, anche gli studi più recenti di economia comportamentale e quelli sull'applicazione delle neuroscienze all'economia, indicano la necessità di valorizzare gli strumenti di condivisione delle scelte così da rendere accettabili gli obblighi di natura economica (Kahneman e Tversky, Schmidt, Thaler e Sunstein, Angner, Balconi). Non soltanto o tanto coercizione, quanto, come ho scritto anche recentemente (*Evasione, equità e consenso fra Antigone e Creonte*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 464 ss.), condivisione della tassazione nella logica propria all'azione umana, da intendere alla stregua di cooperazione consensuale all'altrui bene, come ha ben spiegato Lorenzo Infantino nel solco della scuola austriaca.

Credo fermamente, infatti, che il principale fattore in grado di garantire su larga scala il rispetto del dovere politico di contribuzione sia proprio il consenso, compreso quello anticipato, non la coercizione, giocoforza *ex post* e giocoforza limitata.

III. Tutto bene, allora? Molto dipenderà da come il concordato sarà tradotto normativamente. È su questo terreno che si giocherà la partita della sua conformità all'art. 53, comma 1, della Carta (con note agre, GALLO F., *Nel concordato rischio di condono preventivo*, in *Il Sole 24Ore*, 13 ottobre 2023; MASTROIACOVO V., *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 479 ss.).

In punto costituzionale il discorso è complesso. Proviamo a fare un passo alla volta. Non v'è dubbio che lo strumento, pur convincente, come appena detto, sul piano della formazione del consenso all'imposizione, debba essere maneggiato con cura su quello della capacità contributiva. Infatti, se non regolamentato e sorvegliato con attenzione, per un verso può essere usato per "coprire" l'evasione: con un accordo su parametri standardizzati, il contribuente infedele potrebbe tentare di sottrarsi al dovere contributivo legato ad una rappresentazione reale del suo reddito, sicché e paradossalmente l'accordo potrebbe essere scelto, proprio, da chi ha più interesse a nascondere la sua reale capacità. Per un altro verso e specularmente, esso si potrebbe porre in contrasto con l'"effettività" della capacità contributiva quale requisito strutturale del principio costituzionale.

Il nuovo metodo di determinazione del reddito, giacché anticipato rispetto alla sua realizzazione e al suo *possesso* (art. 1 D.P.R. n. 917/1986), comporta invero uno "slittamento" dei piani ricostruttivi: per la tassazione viene in considerazione non più l'ammontare della ricchezza prodotta al termine di un periodo dato, ma quella desumibile da previsioni di ipotetica normalità.

L'anticipazione temporale della determinazione del presupposto non è soltanto una semplice modifica procedimentale, ma porta con sé mutamenti sostanziali o almeno il rischio che mutamenti sostanziali possano intervenire nella nozione stessa di presupposto.

Ma vi è di più ed è il profilo che può diventare il vero tallone d'Achille dell'istituto: all'accordo non si accompagna - almeno così sembra, stando alla legge delega - la possibilità di rivederne il contenuto, e ciò vuoi che il reddito effettivo sia superiore a quello convenuto, vuoi che sia inferiore. Nella fisiologia del rapporto, quindi, è palese il rischio che l'imposizione possa avere una base almeno parzialmente fittizia (*ex pluris*, Corte Cost., n. 179/1986, n. 42/1980, n. 431/1987, n. 283/1987, n. 103/1991).

IV. Standardizzazione e immutabilità sono aspetti strettamente legati, anzi si può dire che in tanto si ha "standardizzazione" in quanto l'ammontare convenuto del reddito non è modificabile nel corso o al termine del biennio, ma qui, per il momento, è bene tenerli separati. Quanto al primo, la legge n. 111/2023 collega l'operatività del nuovo regime sia all'uso delle banche dati a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, sia alla "cessione" da parte dei contribuenti di dati veritieri - si prevede che dichiarazione e contabilità non attendibili siano causa di decadenza - rivolti ad alimentare gli stessi sistemi informatici, così da raggiungere elevati livelli di verosimiglianza degli *standard* da proporre ai singoli contribuenti (MASTROIACOVO V., *op. cit.*).

Per poco che si rifletta, un siffatto meccanismo non è però configurabile come equivalente alla determinazione *ex post* del presupposto. Infatti, da un lato i dati desumibili dalle dichiarazioni annuali, seppure raccolti su impulso del contribuente, diverranno utilizzabili solo per gli accordi successivi; da un altro, l'accordo *in fieri*, per così dire, non può che basarsi su dati, per quanto finemente elaborati, giocoforza sganciati dagli accadimenti reali rinvenibili negli anni di validità dell'accordo stesso.

Intendiamoci, il fatto che si prefiguri un vestito cucito appositamente sul singolo contribuente non è irrilevante in punto costituzionale, ma anche ad ammettere che si riesca in una consimile opera per milioni di imprenditori e lavoratori autonomi, questo vestito non consente ancora di equiparare l'accertamento consensuale *ex ante* a quello dichiarativo *ex post*.

Gli accadimenti reali successivi all'accordo, ed eccoci al secondo corno della questione, sono (o sarebbero) del tutto ininfluenti nello svolgimento del procedimento d'imposta e del rapporto obbligatorio,

giacché, come detto, la quantificazione antecedente non è (o non sarebbe) modificabile né a vantaggio, né a svantaggio del soggetto passivo (a meno che l'Amministrazione non rilevi violazioni a tal punto gravi da rendere inattendibili la dichiarazione e l'apparato contabile, ma si tratta, è evidente, di ipotesi eccezionali e non ricorrenti).

Ora, se quello descritto dovesse diventare il modello a regime, i tradizionali difetti di legittimità collegati alla standardizzazione del reddito si acuirebbero, proprio, in ragione dell'immodificabilità nel tempo della sua quantificazione.

V. Si potrebbe replicare che il concordato non sarebbe obbligatorio e che, dunque, le conseguenze da esso derivanti, a favore o a sfavore del contribuente, scaturirebbero pur sempre da una manifestazione di volontà.

Anche ad ipotizzare pienezza ed effettività della libertà di scelta, un'argomentazione siffatta non sarebbe convincente. Ed infatti, l'idea che l'onere impositivo possa derivare da un mero calcolo di convenienza contrasta sia con il principio di uguaglianza sostanziale, sia con quello di solidarietà, che non possono tollerare un onere impositivo "a là carte", onere, per di più, che potrebbe essere scelto in un ventaglio di regimi agevolati già in vigore.

Quei principi pretendono, piuttosto, che ognuno sostenga l'onere in ragione della sua reale capacità e che, a parità di questa, sia da tutti sopportato in maniera identica, salve differenziazioni legate a specifiche qualità dei contribuenti, condizioni o modalità di produzione della ricchezza, destinazione della stessa e via dicendo. La diversità di onere commisurata all'ammontare del presupposto può bensì albergare nel sistema, ma a condizione che risponda ad interessi costituzionalmente qualificati. Intendiamoci, non necessariamente si deve trattare di agevolazioni in senso proprio o di spese fiscali: la diversità di onere a parità di reddito può anche discendere da un regime ordinario di tassazione introdotto per la tutela di settori economici reputati meritevoli di un autonomo sistema di imposizione. È il caso, ad esempio, dell'impresa sociale che in funzione della destinazione altruistica degli utili e delle finalità perseguite dall'attività, pur commerciale, gode di un sistema di tassazione suo proprio, ordinario e a sé stante.

Il meccanismo del concordato preventivo, però, non si lega a caratteristiche strutturali dei settori economici di riferimento o ad interessi costituzionalmente rilevanti a questi riportabili. La speciale procedura si pone, puramente e semplicemente, in deroga a quella ordinaria.

Come detto, infatti, alla standardizzazione e anticipazione della quantificazione del presupposto si aggiunge la sua fissità temporale, indipendentemente dalle condizioni che la realtà contributiva del singolo può concretamente manifestare. Con il che si potrebbe aprire un *vulnus* costituzionale dal punto vista, proprio, dell'"effettività".

VI. La domanda, a questo punto, è se vi possa essere un meccanismo in grado di superare o almeno attenuare lo iato costituzionale appena evidenziato.

La strada potrebbe essere quella di consentire un adeguamento del presupposto in corso o al termine del periodo di validità del concordato su richiesta del contribuente oppure su impulso dell'Amministrazione in presenza di specifici e significativi eventi.

Due potrebbero essere le normazioni dalle quali prendere spunto, non foss'altro perché, pur nella specificità dei settori di riferimento, testimoniano l'esigenza - da sempre avvertita - di avvicinare il più possibile il reddito "normale" o quello convenuto al reddito effettivo.

Il primo è il sistema catastale. Per gli artt. 30, 34 e 25 del Testo Unico delle imposte sui redditi, le variazioni in diminuzione del reddito dominicale e di quello agrario determinate da circostanze oggettive hanno effetto dall'anno in corso al momento della denuncia del contribuente.

Il secondo spunto è offerto dalla legislazione sull'accertamento con adesione. Per l'art. 2, comma 4, lett. a), D.Lgs. n. 218/1997, l'Amministrazione può rivedere il contenuto dell'atto di adesione se sopraggiungono "nuovi elementi" che determinano un reddito ulteriore, superiore ad un ammontare prestabilito dalla legge.

Benché, lo ripeto, siano previsioni specifiche, la loro *ratio* potrebbe orientare la ricerca di soluzioni adeguate al concordato. Per “arrotondare” le lance dell’incostituzionalità, infatti, quel che occorre garantire è almeno la possibilità per il contribuente di domandare la revisione dell’accordo se sopraggiungono eventi determinanti la riduzione del reddito prodotto rispetto a quello “normale”, e al tempo stesso la possibilità per l’Amministrazione di rivederlo sulla base di elementi sconosciuti al momento della proposta, elementi ulteriori e diversi, ovviamente, da quelli che già possono determinare la decadenza dal regime concordatario.

Soluzioni, queste, che forse potrebbero allentare la morsa dell’incostituzionalità, ma che, di certo, non consentirebbero di dare razionalità e coerenza al sistema valutato nella sua completezza. *A là carte* si ordina un buon cibo, non si sceglie, fra regimi alternativi, quello che determina un minore onere impositivo. Almeno così dovrebbe essere se fosse “ogni cosa al suo posto”, per riprendere il titolo di un recente libro di Massimo Luciani.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

GALLO F., *Nel concordato rischio di condono preventivo*, in *Il Sole 24Ore*, 13 ottobre 2023

ALESSANDRO GIOVANNINI, *Evasione, equità e consenso fra Antigone e Creonte*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 464 ss.

MASTROIACOVO V., *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 479 ss.

Il potenziamento dell'adempimento collaborativo: qualche suggerimento per interventi in corsa

Il Strengthening collaborative compliance: some suggestions for ongoing interventions

MARCO LIO

Abstract

La legge delega per la riforma fiscale, prima, e lo schema di decreto delegato, poi, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 novembre 2023, prevedono l'attuazione delle previsioni sul potenziamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo e sul regime di adozione volontaria del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Si propongono alcune riflessioni critiche per rafforzare gli strumenti introdotti.

Parole chiave: riforma fiscale, adempimento collaborativo, rischio fiscale

Abstract

The enabling law for the tax reform first and the draft delegated decree then, approved by the Council of Ministers on 16 November 2023, provide for the implementation of the provisions on the strengthening of the co-operative compliance institution and on the voluntary adoption regime of the detection, measurement, management and control of tax risk. Some critical reflections are proposed to strengthen the tools introduced.

Keywords: tax reform, collaborative fulfilment, tax risk

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La premialità. - **2.1.** Per il superamento della dicotomia fra rischi significativi e non significativi. - **2.2.** Sulla mitigazione dei profili penali. - **3.** Il ruolo della Guardia di Finanza. - **4.** Il regime del *Tax Control Framework* opzionale. - **5.** Conclusione.

1. Il coraggio, per quanto uno non se lo possa dare, occorre fare di tutto per averlo, specie quando si tratta di metter mano alle riforme fiscali. Certamente di coraggio già ne è stato dimostrato molto, nella redazione della legge delega per la riforma fiscale prima (“Legge delega”) e poi dello schema di decreto delegato (“Schema di decreto”), approvato in prima lettura dal Consiglio dei Ministri del 16 novembre 2023, per l'attuazione delle previsioni sul potenziamento dell'istituto dell'adempimento collaborativo o *co-operative compliance* e sul regime di adozione volontaria del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (“*Tax Control Framework* - TCF”), in assenza dei requisiti dimensionali per l'adesione alla piena cooperazione con il Fisco(1). La Legge delega, con l'intento di

(1) Il riferimento è, rispettivamente, agli artt. 17, comma 1, lett. g), n. 1, e 20, comma 1, lett. a), n. 4, L. 9 agosto 2023, n. 111. Su questi ambiti della Legge delega, *ex multis*: MARINO G., *Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia*, in *il fisco*, 2023, 41, 3861 ss.; DODERO A., *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *il fisco*, 2023, 14, 1327 ss.; LIO M. - MACARIO E., *Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo*

potenziare l'adempimento collaborativo, getta il cuore oltre l'ostacolo, introducendo nel D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 ("Decreto 128"), due elementi di novità chiave, per dare certezza alle imprese che intendano investire nella trasparenza verso il Fisco: *i*) comprimere significativamente i termini di accertamento(2); *ii*) disegnare una premialità rafforzata sul piano sanzionatorio per i contribuenti che vi aderiscono, sino alla disapplicazione tanto dell'impianto sanzionatorio amministrativo tributario, quanto di quello penale tributario. Nelle note che seguono, ci sia consentita qualche spigolatura volta a ulteriormente rafforzare i conseguenti strumenti approntati nello Schema di decreto, a beneficio delle imprese, qualora se ne volesse trarre spunto, nell'*iter* che, attraverso il passaggio parlamentare, con i pareri obbligatori ma non vincolanti delle competenti Commissioni di Camera e Senato(3), condurrà all'adozione del testo definitivo dell'attuazione della Legge delega *in parte qua*.

2. Confrontando il tenore letterale della Legge delega con quanto trasfuso nello Schema di decreto, pare a chi scrive che il rafforzamento dell'adempimento collaborativo, sotto il profilo della non punibilità, abbia modo di trovare ulteriori contrafforti, sotto due prospettive: *i*) superando la dicotomia tra rischio significativo e non significativo, per valorizzare maggiormente il controllo del rischio fiscale che il TCF nel complesso garantisce (par. 2.1); *ii*) prendendo una posizione *pro contribuente* più netta sulla scriminante penale (par. 2.2).

2.1. Nella Legge delega, l'esimente, per le sanzioni amministrative, valorizza la comunicazione preventiva, tempestiva ed esauriente all'Autorità fiscale dei rischi fiscali, fatte salve le condotte simulatorie o fraudolente(4); quanto alla sanzione penale, la scriminante opera, limitatamente al reato di infedele dichiarazione, sempre a condizione della preventiva ed esauriente comunicazione dei relativi rischi fiscali(5). Nel dare attuazione alle previsioni del legislatore delegante, lo Schema di decreto ha introdotto la dicotomia tra rischi fiscali significativi e non significativi: *i*) i primi oggetto di interlocuzione con l'Ufficio Adempimento collaborativo, attraverso l'interpello abbreviato o la comunicazione di rischio, presentati prima del termine per la dichiarazione fiscale o del decorso delle relative scadenze(6); *ii*) quelli non significativi non portati all'attenzione del Fisco in un'interlocuzione preventiva(7). Secondo

paradigma dei rapporti Fisco-contribuente, in *Corr. trib.*, 2023, 5, 445 ss.

- (2) Qui si accenna e per brevità non si commenta oltre il (più) rilevante beneficio concesso dalla novella - ad avviso di chi scrive - disposto dal comma 1, lett. g), n. 1.9.3, della Legge delega ed attuato con l'introduzione, ad opera dello Schema di decreto, del comma 6-bis nell'art. 6 del Decreto 128, che sancisce la riduzione di due anni dei termini per l'esercizio del potere di accertamento, in presenza di TCF certificato. Il comma 6-ter aggiunge l'ulteriore riduzione di un anno, laddove al contribuente sia rilasciata anche la certificazione tributaria, di cui all'art. 36 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Ridurre il termine di accertamento significa non solo e non tanto comprimere lo spazio temporale entro il quale possano essere contestate le scelte fiscali del contribuente, bensì soprattutto limitare le incertezze che derivano dall'utilizzo, in sede di controllo fiscale, a oltre cinque anni data dal calcolo delle imposte, di criteri interpretativi emersi e maturati ben dopo il termine per la presentazione della pertinente dichiarazione.
- (3) L'esame parlamentare degli schemi di decreto legislativo è regolato dall'art. 1, commi 2 e 3, della Legge delega. Lo Schema di decreto è stato incardinato in Parlamento in data 5 dicembre 2023, con scadenza per il rilascio dei prescritti pareri fissata al 5 gennaio 2024 (Atto n. 100). L'*iter* parlamentare potrà essere monitorato al sito: <https://www.camera.it/leg19/682?atto=100&tipoAtto=Atto&idLegislatura=19&tab=1>.
- (4) Si veda l'art. 1, comma 1, lett. g), n. 1.9.1, della Legge delega, che delinea «*l'ulteriore riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente*» (enfasi aggiunta, per rilevare le modifiche apportate al testo della Legge delega in seconda lettura in Senato).
- (5) In tal senso dispone l'art. 1, comma 1, lett. g), n. 1.9.2, della Legge delega, prevedendo «*l'esclusione [...] delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali*» (enfasi aggiunta, per rilevare le modifiche apportate al testo della Legge delega in seconda lettura in Senato).
- (6) La relativa disciplina è contenuta nell'art. 3, commi 3 e 4, Decreto 128, come novellati dall'art. 1, comma 1, lett. c), nn. i 3 e 4, dello Schema di decreto.
- (7) Si veda l'art. 3, comma 3-bis, Decreto 128, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 3, dello Schema di decreto.

lo Schema di decreto, nel primo caso, sempre che il contribuente adotti un comportamento esattamente corrispondente a quanto rappresentato nel corso delle interlocuzioni con l'Ufficio, viene riconosciuta la non applicazione delle sanzioni amministrative e la non punibilità della condotta di infedele dichiarazione, limitatamente agli elementi attivi sottratti a imposizione. Nel secondo caso, ove i rischi siano stati inclusi nella mappa dei rischi del TCF, viene prevista la riduzione delle sanzioni amministrative alla metà dei minimi edittali, oltre alla sospensione della riscossione sino alla definitività del relativo accertamento.

La dicotomia nasce dal flusso di gestione dei rischi fiscali, regolato dal regime di adempimento collaborativo.

I contribuenti in *co-operative compliance*, attraverso il TCF, assicurano il controllo del rischio fiscale, mediante la redazione e l'aggiornamento nel continuo della mappa dei rischi fiscali di adempimento, che associa in sequenza i processi aziendali, i rischi di conformità alla normativa tributaria che vi si annidano e le attività svolte dalle funzioni aziendali a mitigazione degli stessi. Al ricorrere di fattispecie di rischio - in particolare: interpretativo - che integrino le soglie di significatività, definite sulla base di una comune valutazione tra Ufficio e contribuente, su quest'ultimo operano i doveri di comunicazione preventiva prescritti per chi aderisce all'adempimento collaborativo(8). In altre parole: *i*) quanto alla conformità, i rischi fiscali sono tracciati nella mappa, da aggiornare in maniera continuativa e da condividere con l'Ufficio (*disclosure* tramite la mappa); *ii*) quanto al rischio significativo, il contribuente ha l'obbligo di avviare il confronto preventivo con l'Agenzia delle Entrate, sugli elementi costitutivi della fattispecie, al fine di pervenire, ove possibile, ad un orientamento condiviso tra le parti, in merito agli effetti ad essa conseguenti (*disclosure* tramite le interlocuzioni)(9). Rispetto al rischio significativo, oggetto di interlocuzioni preventive, è consentito al contribuente di dissentire rispetto all'esito delle analisi svolte dall'Ufficio - esercitando quello che, a livello internazionale, nei regimi di *co-operative compliance* viene definito come *agree to disagree* - oltre al fatto che può accadere che gli approfondimenti svolti dall'Ufficio, per fornire risposta all'impresa, si protraggano oltre il termine per l'adempimento da parte del contribuente. In entrambi i casi, si pone il tema del trattamento sanzionatorio, laddove la posizione assunta dall'impresa si discosti da quella dell'Agenzia delle Entrate, comunicata *ex ante* o fatta propria da quest'ultima *ex post* rispetto agli adempimenti connessi alla fattispecie concreta.

Nel quadro normativo vigente, tanto per il caso di esercizio dell'*agree to disagree*, quanto per il caso del protrarsi dell'istruttoria oltre i termini utili per l'adempimento, spetta al contribuente la riduzione delle sanzioni amministrative alla metà dei minimi edittali, con sospensione della relativa riscossione sino all'esito del giudizio(10). Opera, inoltre, l'integrale disapplicazione delle stesse sanzioni, ove sia stato l'Ufficio ad essersi riservato gli approfondimenti istruttori oltre il termine entro il quale l'impresa avrebbe dovuto svolgere l'adempimento, in caso di difformità tra la posizione assunta dall'Ufficio, all'esito degli stessi approfondimenti, e il comportamento *medio tempore* tenuto dal contribuente(11). Con

(8) A termini dell'art. 5, comma 2, lett. b), Decreto 128, il regime di adempimento collaborativo comporta, per i contribuenti, l'impegno a comunicare, in maniera tempestiva ed esauriente, all'Agenzia delle Entrate, i rischi di natura fiscale. Il Provvedimento 2017 ha declinato l'obbligo con riguardo ai rischi fiscali significativi, come definiti al punto 1, lett. j).

(9) Così si esprime, nel definire la "*comune valutazione*" cui è preordinata l'interlocuzione costante e preventiva tra Fisco e contribuente, nell'ambito del regime, il punto 1, lett. n), del Provvedimento 2017.

(10) L'effetto premiale è sancito dall'art. 6, comma 3, Decreto 128, a termini del quale «*per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale [...]*».

(11) La disapplicazione delle sanzioni è sancita dal combinato disposto dei punti 5.5 e 6.1, lett. c), del Provvedimento 2017, che delineano l'esimente sanzionatoria per le c.d. *posizioni rinviate*. Con la ris. 22 luglio 2021, n. 49/E, l'Agenzia delle Entrate ha inteso circoscrivere i confini entro i quali opera la disapplicazione delle sanzioni amministrative, limitandola: *i*) alle ipotesi di comunicazione preventiva di rischio del contribuente, rispetto alla quale l'Ufficio, di sua iniziativa, abbia invitato il contribuente al contraddittorio, al fine di pervenire a una comune valutazione della fattispecie, da formalizzare in un "Accordo di adempimento collaborativo"; *ii*) e, più in generale, agli approfondimenti istruttori svolti d'iniziativa da

la riforma prospettata nello Schema di decreto, alle posizioni di rischio fiscale significativo - portate in interlocuzione - viene riservata in ogni caso la disapplicazione delle sanzioni amministrative, oltre alla non punibilità del reato di infedele dichiarazione, tuttavia quest'ultima limitatamente ai rischi che si tramutino nella condotta penalmente rilevante di sottrazione di elementi attivi.

A riguardo dei rischi significativi, tuttavia, l'ombrello fornito dallo Schema di decreto non pare fornire una copertura del tutto soddisfacente, sia perché i casi disciplinati sono quelli, pur se non da escludersi in astratto, tuttavia non particolarmente frequenti, in cui il contribuente intenda dissentire dalla soluzione interpretativa offerta dall'Ufficio in esito alle interlocuzioni; sia perché la copertura, in termini penal-tributari è limitata, come confermato dalla relazione illustrativa allo Schema di decreto, ai soli rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, non essendo riconosciuta per violazioni cui siano correlati elementi passivi inesistenti⁽¹²⁾. Venendo al rischio fiscale non significativo, per il quale non viene attivato uno specifico percorso di interlocuzione, nel regime vigente, al contribuente che si ravveda *sua sponte* di una violazione tributaria commessa (o a cui la stessa venga imputata dall'Amministrazione finanziaria) spetta una riduzione delle sanzioni alla metà dei minimi edittali, con sospensione della relativa riscossione all'esito del contenzioso. Per fruire del beneficio, occorre che il rischio fiscale escluso dagli obblighi di comunicazione preventiva, in quanto non supera i parametri quali-quantitativi convenuti con l'Ufficio, sia stato ricompreso nella mappa dei rischi del TCF, con una chiara indicazione del rischio fiscale associato ai processi e alle attività aziendali e dei controlli posti a presidio dello stesso: la riduzione delle sanzioni opera, in tali casi, sempre in applicazione della previsione contenuta nel Decreto 128 a riguardo dei rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente, avendo l'Agenzia delle Entrate esteso la preventiva comunicazione dei rischi, valevole a termini di tale disposizione normativa, anche alla predisposizione e condivisione della mappa dei rischi⁽¹³⁾. La novella, sul punto, nel confermare la decurtazione alla metà dei minimi edittali delle sanzioni amministrative, nulla pare aggiungere ad un regime di mitigazione della sanzione cui l'Agenzia delle Entrate era già pervenuta, per gli errori e le violazioni connessi a rischi individuati in modo puntuale nella mappa del TCF e per i quali, all'interno della stessa, siano indicati gli specifici presidi e/o le relative procedure.

Rispetto al quadro fornito dallo Schema di decreto, si suggerisce di arrivare ad un superamento della dicotomia tra rischi significativi e non significativi, quanto al riconoscimento dei benefici sanzionatori.

Si è detto come, già oggi, la mappa dei rischi del TCF sia stata valorizzata dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate quale forma di comunicazione preventiva dei rischi, ai fini della riduzione sanzionatoria vigente. Ben potrebbe la mappa essere opportunamente riconosciuta come idonea ad abilitare la disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative per i rischi non significativi, al pari di quanto previsto, per quelli significativi, a seguito della comunicazione di rischio o dell'interpello. Tanto più che, nel passaggio in seconda lettura in Senato della Legge delega, è stato precisato che l'esimente avrebbe operato

parte dell'Ufficio.

(12) Non è questa la sede per approfondire ulteriormente il tema, sia tuttavia consentito a riguardo ricordare come, nel contesto "*Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*", attuata con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, nella definizione della condotta del reato di infedele dichiarazione, il riferimento alla fittizietà degli elementi passivi è stato sostituito con l'inesistenza (art. 4, comma 1, lett. *d*), D.Lgs. n. 158/2015) e, per contro, inserendo il comma 1-*bis* nella norma penale incriminatrice, è stata introdotta la scriminante riferita alla non deducibilità, al difetto di inerenza o competenza degli elementi passivi reali (art. 4, comma 1, lett. *c*).

In questo contesto, nello Schema di decreto, come detto, la causa di non punibilità, correlata alla *disclosure* nelle interlocuzioni in adempimento collaborativo, è stata delimitata espressamente alle sole violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, con l'ulteriore precisazione, contenuta nella relazione illustrativa, per cui la stessa scriminante non opera per gli elementi passivi inesistenti.

(13) Il riferimento normativo è nuovamente l'art. 6, comma 3, Decreto 128, a riguardo del quale il punto 4.5 del Provvedimento 2017 dispone che «*le fattispecie che non rientrano nei parametri concordati si intendono escluse dai doveri di comunicazione e i relativi rischi non si considerano significativi. Per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto i rischi fiscali relativi a tali fattispecie si considerano comunque comunicati, se ricompresi nella mappa dei rischi*». L'estensione della mitigazione sanzionatoria a quanto ricompreso nella mappa dei rischi ed i limiti connessi alla puntuale rilevazione in essa dei rischi e dei controlli sono ulteriormente precisati dalla ris. n. 49/2021.

per “tutti” i rischi fiscali comunicati preventivamente(14), vale a dire sia per i rischi significativi comunicati per il tramite di un interpello o di una comunicazione di rischio - che attivano un’interlocuzione specifica - sia per quelli non significativi, la cui comunicazione si articola attraverso la predisposizione e trasmissione all’Ufficio di una mappa dei rischi debitamente aggiornata(15). In questa chiave di lettura, ciò che farebbe premio, per l’impresa, rispetto alle sanzioni, è la *disclosure* dei rischi, sia attraverso uno strumento che attiva necessariamente il contraddittorio con l’Ufficio, quale l’interpello o la comunicazione di rischio, sia attraverso una comunicazione unilaterale recettizia, quale la notifica della mappa dei rischi aggiornata.

A tal fine, sarebbe sufficiente integrare la formulazione del comma 3 dell’art. 6 del Decreto 128, come novellata dallo Schema di decreto, per prevedere che le sanzioni non si applicano al contribuente che «[...] comunica [...] mediante la mappa dei rischi di cui al comma 3-bis, l’interpello di cui al comma 2 ovvero ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera b), i rischi fiscali»(16). Il comma 3-bis, di conseguenza, potrebbe essere riformulato come segue: «*Ai fini del precedente comma, si intendono inclusi tra i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all’Agenzia delle entrate, anche i rischi fiscali relativi a fattispecie escluse dai doveri di comunicazione preventiva in quanto non rientranti nei parametri qualitativi e quantitativi concordati con il contribuente, laddove siano ricompresi nella mappa dei rischi individuati dal sistema di controllo di cui all’articolo 5, comma 2, lettera a)*».

2.2. L’ulteriore spunto di riflessione attiene alla copertura dei profili di responsabilità penale.

Si è detto come la Legge delega associ alla comunicazione preventiva ed esauriente dei rischi fiscali, anche l’esclusione delle sanzioni penali tributarie, con riguardo all’infedeltà dichiarativa. La formulazione utilizzata dal legislatore delegato, tuttavia, circoscrive la scriminante: *i)* ai soli rischi fiscali significativi; *ii)* unicamente per gli elementi positivi di reddito sottratti a imposizione; *iii)* attraverso una causa di non punibilità, invece che come vera e propria non sussumibilità della condotta nella norma penale incriminatrice.

Veniamo a qualche dettaglio su questi profili da valutare nei prossimi passaggi della normazione delegata.

2.2.1. Sulla copertura penale dei rischi non significativi

Anzitutto, prendendo le mosse dalla formulazione della Legge delega, preme osservare come l’esimente penale è correlata ad una condotta che si pone, temporalmente, prima della commissione della violazione: la proattiva condivisione del rischio con l’Autorità fiscale, preventiva rispetto all’adempimento prescritto e violato.

D’altro canto, se ci ponessimo a valle della commissione del reato, già opererebbe la causa di non punibilità disegnata dal legislatore, *erga omnes*, in connessione con la *remediation* operata dal contribuente, attraverso il pagamento del debito tributario(17). Se l’impresa dotata di TCF, in esito ai controlli svolti nel piano di monitoraggio, riscontrasse una violazione che integri una condotta di infedele dichiarazione, la regolarizzazione della violazione tributaria mediante ravvedimento operoso comporterebbe altresì la non punibilità del delitto, purché ciò avvenga prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Sul punto, preme evidenziare la necessità di coordinare la causa di non punibilità del reo,

(14) Il riferimento è al comma 1, lett. g), n. 1.9.1, della Legge delega, modificato nella lettura in Senato (A.S. 797-584-A).

(15) Si noti che la mappa dei rischi potrà contenere non solo aspetti di compliance, bensì anche aspetti interpretativi, per cui la protezione sanzionatoria opererebbe trasversalmente rispetto alla classificazione di rischi di adempimento e di rischi interpretativi di cui si è dato conto in precedenza.

(16) Enfasi aggiunta per evidenziare la modifica che si propone di adottare rispetto al testo dello Schema di decreto.

(17) Per i reati dichiarativi, di cui agli artt. 2 e 3, oltre che 4 e 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la causa di non punibilità è prevista dall’art. 13, comma 2, del medesimo decreto. Per i delitti di omesso versamento di ritenute *ex art. 10-bis*, di IVA *ex art. 10-ter* o di indebita compensazione *ex art. 10-quater* - limitatamente al caso del credito non spettante e non anche per l’ipotesi di credito inesistente - la non punibilità è prescritta dal comma 1 del medesimo art. 13.

con la persistenza della responsabilità dell'ente: nel sistema del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, la non punibilità del reato presupposto - in virtù del compiuto, seppur tardivo, adempimento degli obblighi tributari - non manda l'ente esente da punibilità, in quanto l'art. 8, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 231/2001 prescrive che «*la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia*»(18). A risolvere questo conflitto potrebbe essere il legislatore delegato, in forza di un'altra previsione contenute nella Legge delega, a riguardo del principio di razionalizzazione del sistema sanzionatorio, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*(19). Tornando all'esclusione delle sanzioni penali prefigurata dalla Legge delega, se è vero che la stessa è intesa a valorizzare la condotta di *disclosure* preventiva dei rischi fiscali, attribuendole valore di causa esimente della responsabilità penale, il legislatore delegato la attua introducendo anche in questo caso la dicotomia tra rischi fiscali significativi e non significativi: per come tratteggiata nello Schema di decreto, l'esimente è, infatti, limitata al solo caso dell'esercizio dell'*agree to disagree*, in esito alle interlocuzioni con l'Ufficio - come detto, caso eventuale e piuttosto remoto - laddove per contro anche la violazione correlata a un rischio non significativo dovrebbe beneficiare della copertura sanzionatoria penale, in presenza di una puntuale mappatura dei rischi.

Melius re perpensa, si potrebbe far operare l'esimente sia per la *disclosure* tramite interpello o comunicazione di rischio, quanto ai rischi significativi, sia per quella svolta nella ricognizione della mappa dei rischi, quanto a quelli non significativi - anche in questo caso superando la dicotomia tra i primi e i secondi.

2.2.2 Sulla formulazione della scriminante

Se la comunicazione *ex ante* dei rischi è apprezzata dal legislatore come idonea a fornire la copertura penale rispetto all'infedele dichiarazione, occorre tenere conto che, come detto, per queste stesse violazioni opererebbe comunque la scriminante data dal pagamento delle imposte, valorizzata come scriminante *post factum*: quest'ultima, peraltro, opera senza alcuna limitazione agli elementi attivi, rispetto a quelli passivi, che invece lo Schema di decreto esclude dall'esimente data dalla *disclosure ex ante*.

In una possibile rilettura di quanto prefigurato nella Legge delega, la *disclosure* preventiva (anche ricondotta alla mappa) potrebbe essere qualificata non tanto come causa di non punibilità della sottrazione di elementi attivi - come da formulazione dello Schema di decreto - bensì quale elemento che escluda, in radice, la configurazione della condotta tipizzata nella norma penale incriminatrice, comprendendo tanto gli elementi attivi quanto quelli passivi(20). Facendo sintesi delle proposte di integrazione di cui si è detto, la formulazione del comma 4, dell'art. 6 del Decreto 128, come novellata dallo Schema di decreto, potrebbe essere sostituita come segue: «*Non danno luogo a fatti punibili ai sensi dell'articolo 4 decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale*

(18) Sul conflitto tra l'afflato riscossivo del diritto penale tributario e l'impermeabilità della responsabilità degli enti rispetto al ravvedimento operoso, si veda *ex multis*: BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema penale*, 2020, 3, 219; INGRASSIA A., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 307; CONTE D., *L'evoluzione del rapporto Fisco-imprese tra gestione del rischio fiscale e nuova responsabilità degli enti per reati tributari*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, 2020, 391; RAVASIO S., *Mancata estensione delle cause di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000 ed estintive del reato ex art. 334 Tuld agli enti: premialità vanificate per le società che estinguono il debito (ed il reato) tributario e doganale*, in *La resp. amm. delle soc. e degli enti*, 2021, 1, 162; LIO M., *Il ravvedimento operoso delle violazioni penalmente rilevanti: il dilemma tra la non punibilità penale della persona fisica e la persistente responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, 195 ss.

(19) Art. 20, comma 1, lett. a), n. 1), della Legge delega.

(20) Sul punto, si veda quanto, molto lucidamente, osserva MARINO G., *Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia*, cit., 3866, per il quale occorrerebbe evitare «*di attuare la disposizione [della Legge delega] come espressione di una causa di non punibilità*» posto che dovrebbe più correttamente prevedersi «*l'esclusione della rilevanza penale del fatto di reato, atteso che non è concepibile la rimproverabilità del soggetto agente a titolo di dolo, richiesto dall'art. 4, cit. quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice*».

comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate mediante la mappa dei rischi di cui al comma 3-bis, l'interpello di cui al comma 2 ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali».

3. Un cenno a quella che è sembrata ai più una forzatura all'assetto complessivo derivante dalla delega: l'introduzione di riferimenti espressi alla Guardia di Finanza, nel testo normativo che regola l'adempimento collaborativo, sino ad oggi (apparentemente) impermeabile alle Fiamme Gialle(21). Lo Schema di decreto, infatti, precipita nel Decreto 128 l'esercizio di poteri istruttori, nei confronti dei contribuenti ammessi al regime, da parte del Corpo. Un possibile allargamento di campo per la Guardia di Finanza era già stato presagito dalla lettura di un dettaglio emerso nel passaggio in seconda lettura al Senato del disegno di legge delega(22): a fronte dell'ampliamento della platea del regime di adempimento collaborativo e dell'introduzione di meccanismi di accesso abbreviati, per il tramite della certificazione del *Tax Control Framework*, era stato fatto salvo il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria e non più della sola Agenzia delle Entrate, come invece previsto nel testo presentato in prima lettura alla Camera(23). Che le paratie non fossero davvero stagne, rispetto all'azione delle Fiamme Gialle, ad avviso di chi scrive lo si desumeva già nel vigore della (piena) riserva a beneficio dell'Agenzia delle Entrate, contenuta nell'art. 7, comma 1, Decreto 128. La disposizione, che peraltro rimane in vigore anche a seguito della novella contenuta nello Schema di decreto, prevede che *«l'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime»*. Come anche evidenziato nella relazione illustrativa al Decreto 128, con questa formulazione il legislatore ha inteso sancire la riserva di esclusività, in capo all'Agenzia delle Entrate, sia per la valutazione TCF, sia per lo svolgimento delle interlocuzioni costanti e preventive, che rappresentano la modalità di esercizio anticipato dei poteri di controllo, da parte dell'Autorità fiscale nel contesto del regime di adempimento collaborativo.

Nelle disposizioni adottate per dare attuazione all'adempimento collaborativo, l'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento 26 maggio 2017, n. 101573 ("Provvedimento 2017"), al capo IV (*«Competenze per i controlli e per le attività relative al regime»*) paragrafo 10.1, aveva inteso estendere il riferimento alla propria competenza esclusiva, precisando che la stessa riguardasse *«il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al predetto regime»*(24). Il Provvedimento 2017, con la formulazione sopra richiamata e come rimarcato ulteriormente dal par. 11.1, intendeva attribuire in via esclusiva all'Ufficio Adempimento collaborativo, incardinato nell'Agenzia delle Entrate, non solo il riscontro dell'operatività del TCF e la gestione delle interlocuzioni preventive - quali *«attività relative al predetto regime»*(25) - bensì, in modo molto più esteso, l'esercizio dei poteri istruttori, volti ad acquisire dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime: il riferimento è alle attività di *«controllo*

(21) Una buona sintesi del pensiero dei detrattori di questa previsione, si trova nel *podcast* pubblicato da Assonime, il 1° dicembre 2023, dal titolo *«La riforma della Cooperative compliance: un passo avanti e due indietro»* (<https://open.spotify.com/episode/4cW6kdddM3sKPS3T9KwVIZ?si=IRDGqNPrQ9iWlnWatxIBTw>)

(22) Il cambio di registro era stato evidenziato in un articolo, pubblicato sul Sole 24 Ore del 1° novembre 2023, a firma di ACERBIS F. - LIO M., dal titolo *Cooperative compliance, certificazione superflua per le imprese nel regime*.

(23) Il riferimento è all'art. 17, comma 1, lett. g), n. 1.3 della Legge delega, ove si prevede di *«introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria»* (enfasi aggiunta con riguardo alle modifiche adottate in seconda lettura, in Senato - A.S. 797-584-A).

(24) Il medesimo principio era stato anticipato dalla circ. 16 settembre 2016, n. 38/E, rispondendo alla domanda numero 10.1.

(25) Secondo il paragrafo 11.1, l'Ufficio ha competenza esclusiva sia per l'esercizio in via anticipata, anche su iniziativa, degli ordinari poteri di controllo, nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva (lett. a), sia per i controlli sul sistema di controllo interno istituito dai contribuenti ammessi al regime (lett. b).

delle dichiarazioni» e «del corretto adempimento degli altri obblighi tributari»(26). La *ratio* sottostante un'Agenzia delle Entrate quale interlocutore unico delle imprese in adempimento collaborativo si ispira alle indicazioni dell'OCSE che, nelle elaborazioni sulla relazione collaborativa tra Fisco e contribuenti, ha più volte ribadito la centralità, a fronte della trasparenza del contribuente, di una piena comprensione del *business* da parte dell'Autorità fiscale, abilitata dalla stabilità della relazione tra le parti(27). Questa ispirazione traspare nella relazione sullo stato di attuazione del regime di adempimento collaborativo, presentata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al Parlamento, il 28 settembre 2017, ai sensi dell'art. 7, comma 4, Decreto 128(28). Nel documento, tra l'altro, viene commentato il Provvedimento 2017 adottato dall'Agenzia delle Entrate, il cui capo IV affronta il tema «di centrale importanza per lo sviluppo dell'istituto» delle competenze per i controlli nei confronti dei soggetti in *co-operative compliance*: per garantire la «certezza dei comportamenti e degli interlocutori», l'assetto dei poteri declinato nel Provvedimento si ispira ad un sistema «improntato al principio dell'interfaccia unico», radicando presso l'Ufficio Adempimento collaborativo «la competenza, in via esclusiva, per l'esercizio dei poteri istruttori finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni dei contribuenti ammessi al regime». Di lì a breve, il 27 novembre 2017, la Guardia di Finanza interviene a commento dei confini dell'esclusiva agenziale sui soggetti in adempimento collaborativo. Nella Circolare n. 1/2018, con cui il Corpo presenta il *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, al volume I, parte I, capitolo 5 sulla programmazione delle verifiche, si afferma che le posizioni dei contribuenti in *co-operative compliance*, in linea di principio, «rivestono un interesse operativo minimo», nella selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva: questo esercizio di *self-restraint* da parte delle Fiamme Gialle nasce dalla constatazione per cui «la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria attraverso anche l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale».

Ciò non toglie, ad avviso del Corpo, che l'avvio di controlli su contribuenti in *co-operative compliance* sia ammissibile, pur se al ricorrere di due condizioni: *i*) la presenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode; *ii*) l'attivazione di un coordinamento con l'Agenzia delle Entrate, al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie. Proprio per garantire le necessarie attività di coordinamento, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Guardia di Finanza i nominativi delle imprese che presentano istanza di adesione al regime, come ricordato sia dalla relazione al Parlamento del 28 settembre 2017, sia dalla stessa Circolare n. 1/2018.

Con l'annotazione contenuta nella Circolare n. 1/2018, la Guardia di Finanza ha inteso precisare che eventuali attività istruttorie possano essere svolte dal Corpo, seppure con alcune guarentigie. In questo intervento, pare, dunque, rinviata al mittente l'estensione dell'esclusiva dell'Agenzia delle Entrate an-

(26) Il paragrafo 11.1, lett. c), che attribuisce al medesimo Ufficio l'esercizio in via esclusiva dei poteri istruttori di cui agli artt. 32 e 33 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(27) I lavori OCSE fanno riferimento alla necessità che l'Autorità fiscale coltivi una profonda comprensione del modello di *business* dell'impresa («*commercial awareness*»), per attuare una forma evoluta di relazione rafforzata, poi trasfusa nella *co-operative compliance* (OCSE, *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013). Le principali esperienze estere di regimi di *co-operative compliance* hanno puntato sulla univocità e sulla professionalizzazione dell'interlocutore dei contribuenti, lato Autorità fiscale (ad esempio, nel *Compliance Assurance Process* degli Stati Uniti d'America, il contribuente è seguito, all'interno del settore *Large Business and International* del IRS, da un *Team Coordinator* nella fase di pre-CAP e da un *Account Coordinator* durante il CAP vero e proprio; analoghe figure sono previste nei regimi olandese e inglese). La necessità di promuovere la cultura della comprensione del *business* è al centro di diversi passaggi dello stesso Provvedimento 2017, come nei punti 1.1, lett. r), e 4.2, a riguardo dei «funzionari di riferimento» che devono sviluppare «una profonda comprensione delle caratteristiche dell'impresa e delle relative problematiche fiscali».

(28) Si veda il Documento CCLVI, n. 1, depositato in Parlamento - XVII legislatura, consultabile all'indirizzo: <https://www.senato.it/leg/17/BGT/Schede/docnonleg/35075.htm>.

che sui poteri di controllo delle dichiarazioni e degli adempimenti tributari, declinata nel Provvedimento 2017.

In forza della formulazione dell'art. 7, comma 1, Decreto 128, ad avviso di chi scrive, già nel tessuto normativo antecedente allo Schema di decreto, la competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate doveva intendersi limitata alla gestione del regime di adempimento collaborativo, tanto con riferimento al sistema di controllo del rischio fiscale adottato dalle imprese che intendano entrare in questo percorso, quanto avendo riguardo all'esercizio anticipato dei poteri di controllo attraverso le interlocuzioni preventive. Questa esclusiva è connaturata al fatto che il regime di adempimento collaborativo - secondo l'art. 3, comma 1, Decreto 128 - è un rapporto tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, senza che in esso possa entrare un terzo attore, quale la Guardia di Finanza.

Diversamente, la formulazione dell'art. 7 richiamato non pare preclusiva di attività di indagine del Corpo, volte a raccogliere elementi e notizie, anche su soggetti in *co-operative compliance*. In questo senso, il testo dello Schema di decreto - da comprendere quanto opportunamente e, peraltro, quanto non operando extra delega(29) - si limiterebbe a trasfondere espressamente nel testo del Decreto 128 il riconoscimento a beneficio della Guardia di Finanza del potere di acquisizione e reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici, oltre che operando nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria(30). Resta il fatto che, tuttavia, il testo normativo potrebbe dar conto di ulteriori elementi, che la stessa Guardia di Finanza ha affermato nei propri documenti di prassi. Si potrebbe prevedere che, oltre al necessario coordinamento con l'Agenzia delle Entrate, già inserito nel testo dello Schema di decreto, per l'attivazione dei controlli delle Fiamme Gialle, debba ricorrere l'ulteriore requisito richiamato nella Circolare n. 1/2018: la presenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, che circoscriverebbero il raggio d'intervento del Corpo, a circostanze limitate, in linea con quanto si è potuto riscontrare, *de facto*, nel primo lustro di vita del regime di *co-operative compliance*(31). Potrebbe, inoltre, essere utile arricchire l'attuale formulazione del primo comma dell'art. 7 del Decreto 128, precisando a chiare lettere che l'esclusiva agenziale si estende tanto ai controlli sull'operatività del TCF, quanto all'esercizio in via anticipata, anche su iniziativa, degli ordinari poteri di controllo, nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva.

4. Un'ultima riflessione sul regime del *Tax Control Framework* opzionale, disegnato dalla Legge delega per i contribuenti che non integrano i requisiti per l'accesso all'adempimento collaborativo e che quindi, a tendere, interessa le PMI italiane, cuore pulsante del nostro tessuto produttivo, con ricavi che non superino la soglia dei cento milioni di euro.

La Legge delega prevede che la volontaria adozione di un efficace TCF e la preventiva comunicazione di un rischio fiscale possa escludere o ridurre l'entità delle sanzioni(32). La norma è collocata nel paragrafo dell'art. 20 della Legge delega che disciplina gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali, ragione per cui l'intervento del legislatore delegato potrebbe spingersi sino a disporre l'esimente sanzionatoria su entrambi i fronti, a fronte della *disclosure* preventiva dei rischi fiscali. Nello Schema di decreto, l'ingresso in questo nuovo regime, sotto il profilo sanzionatorio, comporta per l'impresa una mitigazione delle sanzioni amministrative tributarie - ridotte ad un terzo dei minimi edittali - e la non

(29) Una copertura dell'intervento del legislatore delegato, peraltro, potrebbe leggersi nel passaggio in cui la Legge delega richiama, quale contrafforte della novella, i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria (art. 1, comma 1, lett. g), n. 1.3 della Legge delega, sopra commentato).

(30) La declinazione dei poteri sopra riportata è tratta dalla formulazione degli artt. 33, commi 3 e 4, D.P.R. n. 600/1973, e 63, commi 1 e 2, D.P.R. n. 633/1972, richiamati nel secondo periodo dell'art. 7 Decreto 128, come introdotto dallo Schema di decreto.

(31) Durante il quale, anche in ragione del *self-restraint* di cui si è detto, non si ha avuto notizia di ispezioni su contribuenti in *co-operative compliance* condotte dalle Fiamme Gialle, su annualità coperte dal regime.

(32) In tal senso, si veda l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3, della Legge delega.

punibilità per il reato di infedele dichiarazione, quanto agli elementi attivi sottratti a imposizione⁽³³⁾. Questi benefici, tuttavia, operano unicamente in caso di *disclosure* preventiva delle singole fattispecie di rischio fiscale, attraverso lo strumento dell'interpello. In altre parole, non viene riconosciuto alcun aspetto premiale e nessuna protezione per aver predisposto un *Tax Control Framework*, peraltro soggetto all'obbligo di certificazione, in conformità al paradigma che sarà prescritto dall'Agenzia delle Entrate. La redazione di una mappa dei rischi fiscali, che rappresenta un connotato necessario del TCF certificato, non comporterebbe neppure la premialità limitata, attualmente riconosciuta dallo Schema di decreto, per i soggetti in adempimento collaborativo (*i.e.* riduzione alla metà delle sanzioni, per i rischi non significativi, riportati in mappa e non oggetto di specifica interlocuzione).

Lo sforzo dell'impresa nel disegnare ed implementare, nonché mantenere e testare nel tempo, un *Tax Control Framework* non troverebbe alcun riconoscimento, perché i benefici discenderebbero unicamente dalla presentazione di specifici interPELLI sui singoli rischi fiscali. Per contro, la predisposizione di una granulare ricognizione dei rischi fiscali, nella mappa del TCF, e la puntuale rilevazione in essa dei pertinenti controlli, a nulla varrebbe, in termini di benefici per l'impresa, ma si ridurrebbe ad un biglietto di ingresso, da staccare per accedere al regime di *penalty protection*.

Nell'*iter* che attende lo Schema di decreto, si auspica possa essere valorizzata, anche per il regime del TCF opzionale, la *disclosure* preventiva dei rischi fiscali, mediante la condivisione della mappa con l'Agenzia delle Entrate. In tal modo, l'ombrello sanzionatorio opererebbe sui rischi rilevati in mappa, oltre che per quelli che siano condivisi tramite la presentazione dell'interpello⁽³⁴⁾.

Le proposte di integrazione sul punto potrebbero essere sintetizzate nella seguente riformulazione dell'art. 7-bis, comma 2, Decreto 128, introdotto dallo Schema di decreto: «*In caso di esercizio dell'opzione di cui al comma 1, fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, non danno luogo all'applicazione delle sanzioni amministrative e non danno luogo a fatti punibili ai sensi dell'articolo 4 decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente all'Agenzia delle entrate con la mappa dei rischi di cui all'articolo 6, comma 3-bis, o mediante interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali*».

5. Si è preso l'avvio dall'anelito manzoniano al coraggio. Questo deve essere a due vie.

Le imprese italiane, oggi, devono cogliere sfide ed opportunità della buona *governance* fiscale, quale connotato del proprio essere imprese sostenibili⁽³⁵⁾. Per farlo, pretendano strumenti evoluti e funzionali, che le mettano pienamente al riparo dalle conseguenze patrimoniali e reputazionali delle violazioni della normativa tributaria: nell'abbracciare un percorso di trasparenza e controllo del rischio fiscale, le

(33) Art. 7-bis introdotto nel testo del Decreto 128, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. e) dello Schema di decreto.

(34) Si aggiunge come non sembri, peraltro, del tutto lineare il riconoscimento della riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative, a fronte dell'esimente piena rispetto alle sanzioni penal-tributarie. Né il differente apprezzamento della *disclosure* parrebbe fondato sulla Legge delega, posto che quest'ultima abilita il legislatore delegato ad escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni tanto amministrative quanto penali, in caso di adozione volontaria del TCF. Si estendono, infine, all'istituto del TCF volontario le considerazioni sopra formulate a riguardo della perimetrazione della scriminante penale ai soli elementi attivi sottratti a imposizione.

(35) Sul controllo del rischio fiscale quale elemento di buona *governance* che deve contraddistinguere il profilo ESG dell'impresa sostenibile, si veda la definizione unionale di investimento sostenibile, contenuta nel Regolamento 2019/2088 del 27 novembre 2019 (*Sustainable Finance Disclosure Regulation – SFDR*), secondo la quale l'impresa ESG deve contribuire ad uno degli obiettivi ambientali o sociali fissati nel medesimo quadro normativo, senza arrecare un danno significativo a nessuno degli stessi, a condizione di operare in conformità alle prassi di buona *governance*, tra cui è espressamente ricompreso il riferimento al «rispetto degli obblighi fiscali» (art. 2, comma 1, n. 17). Il punto è ulteriormente chiarito dal *Final Report sui Minimum Safeguards*, di ottobre 2022, della Piattaforma sulla finanza sostenibile, in cui si prescrive come l'azienda si doti di «adequate tax risk management strategies and processes». Su come la buona *governance*, quale fattore ESG, includa la *good tax governance*, sia consentito rinviare a ACERBIS F. - LIO M., *La fiscalità fattore di sostenibilità: good tax governance e ruolo delle funzioni fiscali delle imprese*, in *il fisco*, 2023, 12, 1155 ss.

aziende devono avere il coraggio di investire sia nell'adozione del *Tax Control Framework*, sia in una relazione rafforzata con il Fisco, attraverso l'adempimento collaborativo.

Il legislatore, nel dare contenuto al percorso di adozione del testo definitivo dello Schema di decreto, valuti quali elementi siano in grado di garantire ai contribuenti una piena osmosi tra trasparenza e certezza. Alcuni punti di attenzione sono stati evidenziati nella presente nota, altri potranno emergere, e dovranno essere indirizzati, dal confronto costante con le imprese, nello spirito virtuoso che la *co-operative compliance* persegue.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACERBIS F. - LIO M., *Cooperative compliance, certificazione superflua per le imprese nel regime*, in *Il Sole 24 Ore*, 1° novembre 2023

ACERBIS F. - LIO M., *La fiscalità fattore di sostenibilità: good tax governance e ruolo delle funzioni fiscali delle imprese*, in *il fisco*, 2023, 12, 1155 ss.

BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema penale*, 2020, 3, 219 ss.

CONTE D., *L'evoluzione del rapporto Fisco-imprese tra gestione del rischio fiscale e nuova responsabilità degli enti per reati tributari*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, 2020, 391 ss.

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

INGRASSIA A., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 307 ss.

LIO M. - MACARIO E., *Il Tax Control Framework fattore chiave del nuovo paradigma dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corr. trib.*, 2023, 5, 445 ss.

LIO M., *Il ravvedimento operoso delle violazioni penalmente rilevanti: il dilemma tra la non punibilità penale della persona fisica e la persistente responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, 195 ss.

MARINO G., *Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia*, in *il fisco*, 2023, 41, 3861 ss.

RAVASIO S., *Mancata estensione delle cause di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000 ed estintive del reato ex art. 334 Tuld agli enti: premialità vanificate per le società che estinguono il debito (ed il reato) tributario e doganale*, in *La resp. amm. delle soc. e degli enti*, 2021, 1, 162 ss.

METODI DI ACCERTAMENTO

L'Agenzia delle Dogane deve provare gli elementi alla base della diversa classificazione doganale delle merci

The Customs office must provide the evidence for the reclassification of the goods

(commento a/notes to Corte di Giustizia tributaria II grado Lombardia, sez. IX, n. 487/2023)

DIEGO ZUCAL

Abstract

A seguito della recente riforma del processo tributario (L. n. 130/2022) si è acceso un ampio dibattito sulla perdurante applicabilità, in campo fiscale, dell'art. 2697 c.c. Gli esiti di tale discussione sono destinati a esplicitare i propri effetti anche nel settore del contenzioso doganale relativo alla classificazione delle merci. La pronuncia della Corte di Giustizia tributaria di II grado Lombardia, sez. IX, n. 487/2023, si inserisce in tale contesto, dando all'interprete l'occasione di approfondire il rapporto fra le regole doganali concernenti la classificazione dei prodotti e la neo-introdotta disposizione sul riparto dell'onere della prova.

Parole chiave: classificazione delle merci, onere della prova, regole di classificazione, vicinanza alla prova

Abstract

Following the recent reform of the tax process (Law No. 130/2022), a debate has been raised on the applicability of Article 2697 of the Civil Code to tax dispute. The outcome of this debate will produce its effects also in the field of customs litigation concerning the classification of goods. A recent decision issued by the Lombardy fiscal Judge (n. 487/2023), gives the opportunity to examine the relationship between the rules regarding the classification of goods and the new procedural provision on the allocation of evidence.

Keywords: classification of goods, burden of proof, rules of classification, proximity to proof

SOMMARIO: **1.** Il caso - **2.** L'accertamento doganale e la nozione di classificazione delle merci. - **3.** Cenni sulla procedura di classificazione delle merci. - **4.** L'onere della prova nel processo tributario. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Nella sentenza in commento la Corte di Giustizia tributaria II grado della Lombardia, sez. IX, n. 487/2023, ha stabilito che grava sull'Amministrazione doganale l'onere di provare le caratteristiche oggettive del bene riclassificato.

La vicenda sottoposta all'attenzione del Collegio concerne l'importazione di pannelli classificati, dal dichiarante, alla voce doganale 8531 2020 ("Pannelli indicatori che incorporano dispositivi a cristalli liquidi ..."), con applicazione di dazio zero. In sede di controllo, tuttavia, l'Agenzia delle Dogane, sulla base di una diversa prospettazione circa il possibile "utilizzo" pratico del bene sdoganato, ha riclassificato lo stesso alla voce 8529 9092, con applicazione di dazio pari al 5%.

Ne è sorto un contenzioso dove il contribuente, fra i motivi di impugnazione, ha eccepito il difetto di prova dell'Ufficio, risultando l'atto impugnato privo di elementi oggettivi idonei a suffragare la pretesa dell'Agenzia delle Dogane.

Il ricorso è stato accolto. La Corte di Giustizia tributaria II grado della Lombardia ha affermato, in particolare, che l'ente impositore nella fattispecie, non avrebbe, dimostrato le "proprietà oggettive" del bene sulla cui base operare la diversa classificazione doganale.

Si tratta di motivazione che consente di approfondire il tema della prova nel settore delle rettifiche doganali riconnesse alla classificazione della merce, anche alla luce del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 (inserito dalla L. n. 130/2022), il quale ha introdotto nel processo tributario una regola probatoria *ad hoc*, prima assente. La citata disposizione, nello specifico, prevede che «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni [...]» (l'evidenziazione è nostra/enfasi aggiunta).

La disposizione *de qua* impone al giudice di annullare l'atto impositivo laddove le ragioni oggettive della pretesa non siano suffragate da elementi di prova circostanziati e puntuali. Per essere tali, come recita il testo di legge, le ragioni oggettive devono essere coerenti con le disposizioni tributarie sostanziali di riferimento.

Siffatta regola processuale vale, naturalmente, anche in campo doganale. Appare quindi opportuno, ai fini che qui rilevano, ossia per una più accurata comprensione della decisione in commento, soffermarsi brevemente sulle principali regole doganali di classificazione dei prodotti. Sarà più agevole, poi, verificare in che modo la decisione della Corte di Giustizia si intersechi, a livello teorico, con la nuova regola sul riparto della prova in ambito processual-tributario.

2. Il movimento delle merci in entrata e in uscita dal territorio doganale unionale determina, come noto, l'instaurazione di un rapporto tra l'Autorità amministrativa e il detentore della merce. Caratteristica di tale rapporto è l'assoggettamento del detentore al potere di vigilanza e di controllo che l'Autorità doganale può esercitare «per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e dalle altre leggi la cui applicazione è demandata alle dogane» (artt. 19 e 20 D.P.R. n. 43/1973, c.d. TULD). L'esercizio di siffatti poteri si svolge mediante un'attività procedimentalizzata definita "accertamento doganale" i cui elementi costitutivi sono rappresentati dalla quantità, qualità, origine e valore dei prodotti dichiarati in bolletta (art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 374/1990). Tali elementi (quantità, qualità, origine, valore) sono accomunati dal dato della classificazione doganale, la cui funzione consiste nell'individuare i singoli prodotti mediante l'utilizzo di un linguaggio doganale comune (per considerazioni sistematiche cfr. BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2020, 523 ss.; si veda anche MARELLA F. - MAROTTA P. a cura di, *Codice doganale dell'Unione europea commentato*, Milano, 2019, 158 ss.).

La classificazione doganale, in linea generale, si determina tramite la sussunzione di un prodotto all'interno di un codice costituito da una sequenza numerica articolata in più livelli. Il compito di assegnare alle merci un codice di classifica è demandato al dichiarante (importatore o rappresentante dell'importatore), che lo deve indicare all'interno della dichiarazione di importazione o di esportazione.

Entrando più nel dettaglio, le voci doganali si basano su un sistema di codifica internazionale sviluppato in seno al World Custom Organization (c.d. WCO) ed espresso all'interno della Convenzione internazionale sul Sistema Armonizzato di designazione e di codificazione delle merci (c.d. Sistema Armonizzato o SA). A tale Convenzione, siglata a Bruxelles il 14 giugno 1983, ha aderito con decisione del Consiglio 87/369/CEE l'allora Comunità europea. Il sistema di classificazione SA risulta oggi adottato da oltre 200 Paesi come base della tariffa doganale. Si tratta, dunque, di un sistema che ha reso possibile

la creazione di un linguaggio doganale condiviso a livello globale che, certamente, ha contribuito allo sviluppo del commercio internazionale.

La classificazione SA prevede, nello specifico, un codice di sei cifre tramite il quale è possibile identificare la quasi totalità dei prodotti presenti sul mercato (si stima che sia oggetto di nomenclatura oltre il 98% delle merci attualmente in commercio: si veda <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/international-convention-on-the-harmonized-commodity-description-and-coding-system.html>). Il Sistema Armonizzato a sei cifre è organizzato secondo una struttura gerarchica, così riassumibile: 21 sezioni; 97 capitoli (identificati dalla prime 2 cifre); voci (4 cifre); sottovoci (ultime due cifre). Di seguito un esempio pratico per chiarire quanto esposto. All'interno della Sezione IV, relativa ai “*Prodotti delle industrie alimentari; bevande, liquidi alcolici ...*”, il capitolo 22 riguarda le “*Bevande, liquidi alcolici ed aceti*”. Alla voce 2208 sono classificati i prodotti “*Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico inferiore a 80% vol. ...*”. La sottovoce 2208 30 individua il bene “*Whisky*”.

L'Unione Europea, considerato l'elevato grado di complessità merceologica dei Paesi industrializzati, ha affiancato al sistema di codifica SA quello, ulteriore, della nomenclatura combinata (c.d. sistema NC). Esso risulta costituito da ulteriori due cifre oltre alle sei già previste dal Sistema Armonizzato. Tale nomenclatura rappresenta pertanto un elenco più dettagliato di quello adottato in sede WCO, sebbene ne ricalchi la struttura (ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, 212 ss.). Sempre a livello unionale è stata, altresì, istituita una tariffa doganale d'uso integrata (c.d. Taric), espressa mediante l'applicazione di ulteriori due cifre (nona e decima) al codice NC. Tali cifre hanno lo scopo di specificare eventuali ulteriori misure commerciali (ad esempio, dazi *antidumping*), restrizioni all'importazione o all'esportazione (embarghi, autorizzazioni *dual use*, licenze di importazione), contingenti tariffari, nonché misure di diverso tipo, quali, ad esempio, misure di sorveglianze e barriere fitosanitarie.

Ciò premesso, va rimarcato che il procedimento di classificazione doganale, che si concretizza nell'inquadramento di uno specifico bene all'interno di una delle 13.000 voci doganali oggi esistenti, rappresenta, come forse intuibile, un'operazione alquanto complessa. La complessità della procedura è dimostrata dalla circostanza che non è infrequente che uno stesso prodotto possa essere, *prima facie*, classificato in voci distinte. L'esito dell'operazione di classificazione, non a caso, è sovente oggetto di contestazioni da parte dell'Agenzia delle Dogane. Un primo fattore di confusione può essere rappresentato, ad esempio, dalla denominazione commerciale attribuita a un bene, la quale può differire rispetto a quella prevista ai fini tecnici (BELLANTE P. - POGGI Z., *Gli scambi commerciali internazionali: aspetti doganali e sicurezza dei prodotti - La pianificazione del movimento delle merci: aspetti doganali e controlli per la tutela dei consumatori*, Verona, 2008, 110 ss.). Non esistono automatismi di sorta: per essere classificato ogni prodotto deve essere esaminato nei suoi componenti essenziali. L'analisi deve, peraltro, estendersi anche alle funzioni del bene, ossia al suo precipuo utilizzo finale (Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, C-472/12, Panasonic; Corte di Giustizia, 23 aprile 2015, C-635/13, SC Alka co srl).

Stante quanto appena esposto, si ritiene che la c.d. *classification analysis* rappresenti uno degli aspetti più complessi della disciplina doganale, dal momento che impone all'interprete un'analisi scientifico/ingegneristica del bene, da corredare a una imprescindibile esegesi dei principi regolatori contenuti nella legislazione unionale e internazionale di riferimento (FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2022, 62).

3. Le fonti sulla classificazione doganale sono multilivello. L'interprete deve, in primo luogo, fare riferimento alla “*Convenzione internazionale sul Sistema Armonizzato*” (SA, vd. sopra); in secondo luogo, al Reg. CEE 2658/87 (istitutivo del sistema NC, vd. sopra), relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune; infine, a eventuali regolamenti di classifica concernenti determinati prodotti. Ricoprono, inoltre, grande importanza i principi enucleati dalla Corte di Giustizia in *subiecta materia* (FRATERNALI E., *Classificazione doganale delle merci: rilevano le caratteristiche oggettive*, in *L'IVA*, 2019, 4, 47-48).

In tale contesto sia il sistema SA che quello NC sono preceduti da “*Regole generali*”, specificatamente predisposte per l'interpretazione della nomenclatura combinata. Tali regole generali sono so-

vrapponibili nelle prime sei cifre per effetto della derivazione necessaria della NC dalla SA. A ulteriore supporto nell'attività di classificazione entrambe le nomenclature (SA e NC) prevedono delle "Note complementari di sezioni o di capitoli" a carattere vincolante. Vanno, infine, menzionate le c.d. "Note esplicative", che rappresentano strumenti di prassi emessi dagli enti di gestione del Sistema armonizzato e della Nomenclatura combinata: rispettivamente il Comitato del sistema armonizzato (istituito in seno al Consiglio di cooperazione doganale del WCO) e il Comitato del codice doganale (istituito in seno alla Commissione europea). Sebbene le citate note esplicative non siano vincolati per l'interprete, essendo contenute in atti amministrativi, nondimeno le stesse forniscono un «rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali» (Corte di Giustizia, 27 aprile 2006, C-15/05, Kawasaki Motors, pto 37).

Ciò premesso, va rimarcato che in sede di classifica l'elemento decisivo di individuazione della voce doganale deve essere ricercato nelle caratteristiche e proprietà oggettive del bene, quali definite nel testo della voce della NC e nelle note complementari premesse alle sezioni o ai capitoli (Corte di Giustizia, 25 febbraio 2016, C-143/15, G.E. Security BV). Il giudice unionale, sul punto, ha invero stabilito che «criterio determinante ai fini della classificazione doganale» è costituito dalle «caratteristiche e proprietà obiettive» del bene (Corte di Giustizia, 17 giugno 19978, C-164/95, Fabrica de Queijo Eru Portuguesa Lda, pto 13), da valutarsi unitamente alla destinazione d'uso del prodotto, laddove questa sia inerente al medesimo (Corte di Giustizia, 26 aprile 2017, C-51/16, Stryker EMEA Supply Chain Services BV, pto 40).

4. Dopo questo veloce *excursus* sulle fonti e sulle procedure di classificazione dei beni, torniamo alla pronuncia oggetto del presente contributo. La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, ad avviso di chi scrive, fa corretta applicazione della normativa tributaria sostanziale sopra tratteggiata. La Corte milanese, infatti, ha stabilito che l'Agenzia delle Dogane, per dare fondamento alla propria pretesa, non può limitarsi a ipotizzare il diverso uso possibile del prodotto riclassificato. Occorre, invece, che sia fornita la prova dell'uso del bene «per esso precipuamente previsto», da determinare sulla base delle sue caratteristiche e proprietà oggettive. Nella fattispecie sottoposta al Collegio, al contrario, l'Amministrazione non avrebbe dimostrato, per usare le parole del decisore, le «specifiche caratteristiche tecniche che [...] hanno determinato [...] una diversa classificazione doganale» del bene.

Ciò esposto, ci si chiede se il Giudice di seconde cure abbia, quantomeno implicitamente, fatto applicazione del principio processuale racchiuso nel nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992.

Il punto merita una preliminare annotazione.

In ambito fiscale, fino all'entrata in vigore del citato comma 5-bis, risultava pacifica l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. in tema di riparto processuale dell'onere della prova. L'Amministrazione finanziaria doveva, in tale contesto, provare i fatti costitutivi della pretesa, mentre spettava al contribuente l'onere di allegare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della ripresa a tassazione (art. 2697, comma 2, c.c.). Sennonché, dopo la riforma del processo tributario (L. n. 130/2022), si è acceso un ampio dibattito sulla perdurante applicabilità al processo tributario del citato art. 2697 c.c., nonché sul suo rapporto con il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992.

I termini della discussione appaiono riassumibili nel seguente modo. Secondo parte della dottrina, il comma 5-bis sarebbe sostanzialmente confermativo del previgente art. 2697 c.c., così da lasciare immutato il panorama dei principi e delle regole sino ad oggi maturati nel settore della prova all'interno del processo tributario. Secondo un diverso indirizzo, invece, la sostanza precettiva del nuovo comma sarebbe espressiva di un'innovativa dinamica in tema di riparto dell'onere della prova fra Amministrazione e contribuente (per una panoramica generale, si veda MELIS G., *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporti con l'art. 2697 c.c. ed estensione del profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 211 ss.).

Si tratta di dibattito il cui esito appare foriero di notevoli impatti pratici. Ed invero, laddove si accolga la tesi “confermativa” (che si fonda, in ultimo, sul binomio fatto costitutivo e fatto impeditivo, dove il primo deve essere dimostrato dal Fisco, il secondo dal contribuente), sarà il ricorrente, anche nel solco del principio giurisprudenziale di vicinanza alla prova, a dover dimostrare l’effettività e l’inerenza del costo, la congruità dei prezzi di trasferimento, ecc. Prospettiva, questa, come giustamente rilevato in dottrina, produttiva di «una divisione nella distribuzione dell’onere dimostrativo a seconda del componente di reddito oggetto di rettifica» (l’Autore della testé menzionata affermazione ritiene, nondimeno, il comma 5-bis ricognitivo del preesistente panorama in materia di prova, con conseguente persistente dovere da parte del contribuente di allegare in giudizio i fatti impeditivi della ripresa a tassazione; DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario, in il fisco*, 2022, 40, 3807).

Diversamente, ossia a volere dare seguito, come peraltro sembra preferibile, all’indirizzo interpretativo opposto (inapplicabilità al processo tributario dell’art. 2697 c.c.), sarà l’Ufficio a dover fornire «la prova di tutti gli elementi della pretesa impositiva, in conformità alla normativa sostanziale alla quale tale pretesa è correlata» (LOVISOLO A., *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992, in Dir. prat. trib.*, 2023, 1, I 43 ss.). L’onus probandi graverebbe quindi interamente sull’Amministrazione finanziaria, la quale non potrebbe più “appellarsi” al principio di vicinanza alla prova, questo concretizzandosi nel dovere, ora *contra legem*, di allegazione di fatti da parte del contribuente.

5. Appare quindi legittimo interrogarsi se nella pronuncia in commento la Corte abbia, finanche implicitamente, aderito a uno dei citati indirizzi nel momento in cui ha annullato la pretesa dell’Agenzia delle Dogane a causa del rilevato insufficiente corredo di prove a sostegno della pretesa fiscale.

A parere di chi scrive la risposta alla menzionata questione è negativa. Ed infatti a tale conclusione, ossia all’annullamento dell’atto, si sarebbe potuti giungere anche mediante la sola applicazione dell’art. 2697 c.c. Ciò in quanto nella fattispecie decisa dal Collegio il binomio fatti costitutivi - fatti impeditivi appare ininfluenza ai fini della decisione. Se, infatti, la classificazione di un prodotto presuppone, a livello di regola generale, la preventiva corretta comprensione del suo uso precipuo, da dovere sondare alla luce delle caratteristiche oggettive del medesimo, allora significa che tale aspetto necessariamente acquista, in sede contenziosa, forza costitutiva della pretesa: sarà, quindi, sempre l’Ufficio a dover dare dimostrazione degli elementi a supporto della riclassifica della merce da cui scaturisce la maggiore pretesa. Questo, quantomeno, quando la controversia, come nel caso deciso dal Giudice milanese, sia incentrata sui caratteri, sulla natura e sulla composizione della merce da riclassificare. In siffatte ipotesi, infatti, non vi è alcuna necessità, per il contribuente, di dare evidenza di eventuali fatti impeditivi/estintivi/modificativi della pretesa. Né a diversa conclusione si sarebbe potuti giungere attraverso un’applicazione, nella fattispecie, del principio di vicinanza alla prova, nel senso di sostenere che il contribuente avrebbe dovuto allegare gli elementi tecnici del bene da esso commercializzato o prodotto, onde disinnescare la pretesa del Fisco.

Tale conclusione non sarebbe sostenibile se sol si riflette sulla circostanza che, in sede di verifica doganale, i funzionari hanno il potere di richiedere al contribuente la produzione di tutti i documenti tecnici relativi a qualsiasi prodotto importato. L’Agenzia delle Dogane può, inoltre, effettuare prelievi di campioni da sottoporre all’analisi del laboratorio chimico (art. 61 D.P.R. n. 43/1973), per il cui tramite individuare le specifiche caratteristiche del bene da riclassificare. Contribuente e Amministrazione doganale, sotto questo profilo, sono quindi equidistanti alla prova sottesa alla riclassifica della merce. Cosicché il richiamo al principio di vicinanza alla prova non potrebbe avere cittadinanza all’interno del processo tributario in cui si discutesse di classificazione della merce, quantomeno laddove la controversia fosse incentrata sulla natura e sulle proprietà oggettive del prodotto riclassificato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017

BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2020

BELLANTE P. - POGGI Z., *Gli scambi commerciali internazionali: aspetti doganali e sicurezza dei prodotti - La pianificazione del movimento delle merci: aspetti doganali e controlli per la tutela dei consumatori*, Verona, 2008

DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.

FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2022

FRATERNALI E., *Classificazione doganale delle merci: rilevano le caratteristiche oggettive*, in *L'IVA*, 2019, 4, 47 ss.

GLENDI C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 247 ss.

LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, I, 43 ss.

MARELLA F. - MAROTTA P. (a cura di), *Codice doganale dell'Unione europea commentato*, Milano, 2019

MELIS G., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporti con l'art. 2697c.c. ed estensione del profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 211 ss.

I nuovi sviluppi della normativa sull'“autotutela”

GIUSEPPE INGRAO

I. Tra i numerosi principi e criteri direttivi contenuti nell'art. 4 della legge delega n. 111/2023, specificamente dedicato alla revisione dello Statuto del contribuente, spiccano quelli relativi alle modifiche da apportare all'istituto dell'autotutela tributaria indicati specificamente nel primo comma, lettera h).

Il legislatore delegante ha, in particolare, evidenziato la necessità di «potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose».

Lo schema di decreto legislativo attuativo, in corso di approvazione, dedica due articoli alla revisione dell'autotutela con i quali si introdurranno nella L. n. 212/2000 due nuove norme: l'art. 10-*quater* (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria) e l'art. 10-*quinquies* (Esercizio del potere di autotutela facoltativa) e chiarisce che dalla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni è espressamente abrogata la disciplina dell'autotutela contenuta nell'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994 e nel D.M. attuativo n. 37/1997.

II. Prima di verificare la portata innovativa della nuova regolamentazione dell'istituto in parola, occorre innanzitutto evidenziare il forte impatto sugli operatori del diritto tributario che consegue alla collocazione della normativa sull'autotutela nel contesto dello Statuto dei diritti del contribuente: da disposizioni contenute in un provvedimento legislativo “autonomo”, a disposizioni che fanno parte di un *corpus* normativo fondamentale per il diritto tributario qual è lo Statuto dei diritti del contribuente, che contiene principi generali dell'ordinamento.

La forza condizionante delle norme contenute nella L. n. 212/2000 sul sistema di attuazione dei tributi è, infatti, sotto gli occhi di tutti, e certamente può contribuire a diffondere una maggiore sensibilità presso gli Uffici finanziari nell'esercizio dell'attività di riesame e di ritiro degli atti.

Dal punto di vista del contenuto della nuova regolamentazione non possiamo, però, sottacere che i principi direttivi contenuti nella delega hanno trovato solo una parziale attuazione nello schema di decreto legislativo.

III. Innanzitutto la L. n. 111/2023 stabilisce il criterio direttivo dell'ampliamento dell'applicazione agli errori manifesti rispetto alla previgente regolamentazione. A ben vedere, invece, il campo di applicazione è rimasto sostanzialmente invariato.

Il D.M. n. 37/1997 stabilisce, infatti, che l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento, senza necessità di istanza di parte, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: *a*) errore di persona; *b*) evidente errore logico o di calcolo; *c*) errore sul presupposto dell'imposta; *d*) doppia imposizione; *e*) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; *f*) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; *g*) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; *h*) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

La nuova regolamentazione normativa contenuta nello Statuto del contribuente indica quali ipotesi che legittimano l'esercizio del potere di autotutela obbligatoria: *a)* l'errore di persona; *b)* l'errore di calcolo; *c)* l'errore sull'individuazione del tributo; *d)* l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione. Con riferimento all'autotutela facoltativa, invece, non vi sono situazioni tipizzate che determinano l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impositivo.

Confrontando le disposizioni normative degli anni '90 con quelle di nuovo conio ci si rende conto che il campo di applicazione è identico, ma che, piuttosto, risulta modificata la natura del potere di autotutela. Ed infatti, dalla natura discrezionale "a tutto campo" (l'Ufficio può procedere ...) ci si sposta verso la natura vincolata e obbligatoria (l'Ufficio procede ...), sia pur con riferimento a poche ipotesi riconducibili a vizi macroscopici degli atti impositivi e dell'imposizione. Per le restanti ipotesi, l'esercizio dell'autotutela continuerà a svilupparsi con le medesime modalità registrate nell'ultimo ventennio: riesame facoltativo e ritiro facoltativo degli atti impositivi, frutto di un'attività discrezionale degli Uffici impositori.

La trasformazione della natura del potere esercitato in sede di autotutela è da accogliere positivamente, ma resta comunque "timida" nella misura in cui opera solo parzialmente per gli atti definitivi.

Nel confermare, infatti, che il potere di autotutela può essere esercitato anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, si precisa che l'annullamento di ufficio obbligatorio non può essere effettuato se decorrono tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione. Da ciò si deduce che, decorso il suddetto termine senza che l'autotutela sia stata esercitata, l'annullamento dell'atto definitivo, nonostante quest'ultimo manifesti i vizi elencati nell'art. 10-*quater* che renderebbero l'autotutela obbligatoria, può avvenire solo in modo facoltativo, ai sensi dell'art. 10-*quinquies*.

IV. La legge delega n. 111/2023 precisa normativamente anche i riflessi processuali dell'esercizio del potere di autotutela, invitando il legislatore delegato a disporre circa l'impugnabilità del diniego o del silenzio rispetto all'eventuale istanza di autotutela.

Su questo punto il decreto legislativo di attuazione non interviene. Resta quindi incerta sia l'impugnabilità del diniego o del silenzio, sia il tipo di intervento che eventualmente dovrebbe svolgere il giudice.

Il silenzio del legislatore delegato fa sì che permarrà l'orientamento della giurisprudenza di legittimità formatosi con riferimento alla normativa oggi in vigore, secondo cui è consentita l'impugnabilità del diniego espresso o tacito, dinanzi al giudice tributario, in caso di vizi sopravvenuti (e non originari) dell'atto di cui si chiede il riesame, ma il giudice non può annullare l'atto impositivo (sostituendosi all'amministrazione), potendo solo controllare la legittimità o meno del diniego di autotutela (Cass. n. 23765/2015; n. 24032/2019).

V. In definitiva, pur apprezzando l'intento di dare un forte impulso all'autotutela grazie alla sua collocazione all'interno dello Statuto del contribuente, leggendo le nuove previsioni contenute nello schema di decreto legislativo in corso di applicazione può dedursi che, con riferimento a questo istituto, si registrerà solo un modesto passo in avanti sul fronte di un "più ordinato" rapporto Fisco - contribuente.

Le criticità sino ad oggi evidenziate sull'esercizio del potere di autotutela riguardano, infatti, ipotesi più complesse e delicate rispetto a quelle per cui oggi si è disposto l'obbligo di ritiro dell'atto (art. 10-*quater*), le quali continueranno a ricadere nell'area dell'attività facoltativa/discrezionale degli Uffici fiscali (art. 10-*quinquies*).

V - LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

RISCOSSIONE

Echi giurisprudenziali della operatività “in funzione espropriativa” dell’ipoteca dell’Agente della riscossione

Jurisprudential echoes of the “expropriation function” of the collection Agent’s mortgage

(commento a/notes to Cass., ord. 15 giugno 2023, n. 17234 e CTR Lombardia, 7 settembre 2022, n. 3409)

GABRIELE FERLITO

Abstract

Le pronunce in epigrafe tornano sulla tematica relativa al coordinamento tra l’istituto dell’ipoteca dell’Agente della riscossione, recato dall’art. 77 D.P.R. n. 602/1973, e quello della espropriazione immobiliare di cui al precedente art. 76 del medesimo decreto, affermando in entrambi i casi l’estendibilità all’ipoteca dei più stringenti limiti normativamente imposti all’Agente della riscossione dall’art. 76. Le pronunce riecheggiano alcuni autorevoli precedenti giurisprudenziali, anche del recente passato, ma non convincono perché il quadro normativo rilevante è *medio tempore* mutato in modo significativo, ma anche e in ogni caso perché dubbia appare la compatibilità della soluzione adottata con le caratteristiche degli istituti in considerazione.

Parole chiave: riscossione, ipoteca, espropriazione immobiliare

Abstract

The sentences indicated above return to the issue relating to the coordination between the mortgage of the collection agent, provided for by art. 77 of the Presidential Decree no. 602/1973, and the real estate expropriation referred to in the previous art. 76 of the same decree, affirming in both cases the extendability to the mortgage of the more stringent limits legally imposed on the collection agent by art. 76. The sentences resound some authoritative jurisprudential precedents, even from the recent past, but they are not convincing because the relevant regulatory framework has changed significantly in the meantime, but also and in any case because the compatibility of the solution adopted with the characteristics of the institutes under consideration appears doubtful.

Keywords: tax collection, mortgage, real estate expropriation

SOMMARIO: **1.** Il principio affermato dalle pronunce in commento. - **2.** L’evoluzione, normativa e giurisprudenziale, che ha interessato gli artt. 76 e 77 D.P.R. n. 602/1973. - **3.** I profili di non condivisibilità della soluzione giuridica affermata: profili di carattere processuale. - **4.** (Segue). Profili afferenti alla natura giuridica dell’ipoteca. - **5.** (Segue). Profili afferenti al rapporto tra ipoteca ed espropriazione nel quadro del diritto comune. - **6.** (Segue). Profili di ragionevolezza connessi ai differenti limiti applicativi dei due istituti.

1. Le pronunce che qui si commentano sono rese in materia di ipoteca dell'Agente della riscossione, in particolare con riguardo ad iscrizioni ipotecarie effettuate, per quanto concerne l'ordinanza della Suprema Corte, nell'ottobre 2013, mentre nel caso oggetto della pronuncia della CTR, nell'anno 2019: tali puntualizzazioni in merito al momento di adozione del provvedimento di iscrizione ipotecaria assumono un peso specifico ai fini del discorso che qui si conduce per via dell'evoluzione normativa degli istituti rilevanti, che verrà tratteggiata nel prosieguo.

Ciò che rende le pronunce di interesse sono le affermazioni, concettualmente simili, ivi contenute con specifico riferimento al proposto coordinamento normativo tra l'istituto dell'ipoteca dell'Agente della riscossione, recato dall'art. 77 D.P.R. n. 602/1973, e quello della espropriazione immobiliare di cui al precedente art. 76 del medesimo decreto. Tema, questo, che già in passato ha richiesto più volte l'intervento interpretativo della giurisprudenza (difatti la sentenza della CTR richiama taluni precedenti della Suprema Corte, anche in composizione unitaria) ma che, si vedrà, mantiene ancora oggi taluni profili di attualità che meritano di essere criticamente vagliati nonostante sia *medio tempore* mutato il quadro normativo.

Si diceva dei simili passaggi motivazionali, che qui vengono in rilievo, contenuti nelle due pronunce:

- per la CTR «*l'iscrizione ipotecaria esattoriale è preclusa in tutti i casi in cui sia impossibile intraprendere esecuzione forzata ai sensi dell'art. 76 dpr 602/1973 e quindi disgiuntamente: a) sia nel caso in cui il contribuente sia proprietario esclusivamente di prima casa (art. 76 co. 1 lett. a) dpr 602/1973); b) sia nell'ipotesi di credito inferiore a 120 mila euro (art. 76 co. 1 lett. b) dpr 602/1973)*»;
- per la Suprema Corte, seppure nell'ambito di uno sviluppo argomentativo che non brilla per chiarezza, «*L'ipoteca, rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobiliare, soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti [...] e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera la soglia legale*».

I Giudici delle pronunce in commento accedono dunque ad una interpretazione dell'ipoteca "in funzione espropriativa", in particolare imponendo all'Agente della riscossione, che intenda apporre ipoteca sui beni immobili del debitore, gli stessi limiti di operatività cui esso è assoggettato in forza dell'art. 76 D.P.R. n. 602/1976 per potere validamente procedere ad espropriazione forzata immobiliare.

La pronuncia tocca quindi, al fondo, anche la tematica della natura dell'ipoteca dell'art. 77, sulla quale, fin dall'introduzione dell'istituto nell'ordinamento, non vi è mai stata unità di vedute.

2. La problematica afferente al rapporto tra i limiti di operatività dell'ipoteca dell'art. 77 e quelli dell'espropriazione immobiliare dell'art. 76 D.P.R. n. 602/1973, lo si è anticipato, è già stata nel recente passato sottoposta al vaglio della giurisprudenza nell'ambito di un contesto normativo che ha subito diversi mutamenti, di cui è utile qui riassumere le tappe principali.

In quella che era la formulazione originaria dell'art. 77, da intendersi nella sua attuale configurazione (da fare risalire alla riforma della disciplina della riscossione a mezzo ruolo, avvenuta con il D.Lgs. n. 46/1999), non era previsto alcun limite al potere dell'Agente della riscossione di iscrivere ipoteca in ragione dell'importo complessivo del credito posto in riscossione.

Ne è conseguito il formarsi di una prassi applicativa ove l'Agente della riscossione era solito ricorrere alla misura dell'ipoteca anche a fronte di crediti di modesta entità, con evidenti pregiudizi per i contribuenti la cui sfera giuridica veniva compressa in maniera sproporzionata rispetto all'interesse fiscale alla esazione di un credito di esiguo ammontare (è noto che, ai sensi dell'art. 2808, comma 1, c.c., l'apposizione del vincolo ipotecario attribuisce al creditore, tra l'altro, il diritto di procedere ad espropriazione dell'immobile, sul quale l'ipoteca è costituita, anche nei confronti di terzi acquirenti; quindi l'adozione dell'ipoteca pregiudica la circolazione giuridica dell'immobile, con conseguente riduzione del valore di mercato ad esso attribuibile).

Allo stesso orizzonte di tempo, la disciplina dell'espropriazione immobiliare prevista dall'art. 76 D.P.R. n. 602/1973 precludeva la possibilità per l'Agente della riscossione di procedere ad esecuzione

forzata in presenza di somme iscritte a ruolo nei confronti del debitore pari o inferiori, dapprima a 3 milioni di lire e, poi (con le modifiche apportate dall'art. 3, comma 40, lett. b-bis), D.L. n. 203/2005, conv. con modif. dalla L. n. 248/2005) a 8.000 euro.

Nessun coordinamento era positivamente previsto tra i due istituti ed in questo contesto la giurisprudenza ha rilevato la necessità di attribuire al combinato disposto delle predette norme il significato di impedire l'iscrizione di ipoteca in tutti i casi in cui non fosse consentito all'Agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata; ciò, valorizzando in particolare la natura dell'ipoteca dell'art. 77 quale atto della procedura di esecuzione forzata, ad essa preordinato (valorizzando in proposito anche l'inserimento dell'art. 77 all'interno del Capo II del D.P.R. n. 602/1973, recante disposizioni in tema di "Espropriazione forzata").

Difatti, con la sentenza 22 febbraio 2010, n. 4077 (citata dalla CTR Lombardia nella pronuncia in commento), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato che «*rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, anche l'ipoteca soggiace al limite per essa stabilito, nel senso che non può essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli 8.000 euro*» (pronuncia, questa, in seguito confermata da altra sentenza resa in composizione unitaria, depositata il 12 aprile 2012, n. 5771, ma anche da diverse pronunce rese a sezioni semplici, tra cui possono ricordarsi Cass., 28 giugno 2017, n. 16110, e la ancor più recente Cass., 20 gennaio 2021, n. 993, anch'essa richiamata dalla CTR a supporto del proprio convincimento).

A tale interpretazione giurisprudenziale pareva essersi adeguato anche il legislatore che è successivamente intervenuto in materia (con l'art. 3, comma 2-ter, D.L. n. 40/2010, conv. con modif. dalla L. n. 73/2010): in particolare, la soglia minima di 8.000 euro, già prevista dall'art. 76 per la espropriazione immobiliare, è stata normativamente inserita anche nel *corpus* dell'art. 77 quale valore del credito riscuotibile al di sotto del quale l'Agente della riscossione non era legittimato ad iscrivere ipoteca.

Tale impostazione "biunivoca" ha ispirato il legislatore anche nelle riforme immediatamente seguenti che hanno interessato gli artt. 76 e 77 D.P.R. n. 602/1973, le quali possono così sinteticamente riassumersi: *i*) dapprima (con l'art. 7, comma 2, lett. gg-decies) e gg-undecies), D.L. n. 70/2011, introdotte in sede di conversione dalla L. n. 106/2011) il valore minimo del credito legittimante sia l'iscrizione di ipoteca che l'espropriazione è stato innalzato a 20.000 euro per le ipotesi in cui la pretesa iscritta a ruolo non fosse divenuta definitiva e l'immobile oggetto del procedimento fosse adibito ad abitazione principale del debitore, ferma restando la soglia di 8.000 euro per gli altri casi; *ii*) in seguito (con l'art. 3, comma 5, lett. c) e d), D.L. n. 16/2012, conv. con modif. dalla L. n. 44/2012) la soglia qualificante l'ambito di operatività di entrambi gli istituti è stata incrementata a 20.000 euro, senza ulteriori condizioni.

Il descritto percorso di coordinamento degli ambiti di operatività dell'ipoteca e dell'espropriazione immobiliare è stato però in seguito abbandonato dal legislatore con una modifica (art. 52, comma 1, lett. g) e h), D.L. n. 69/2013, conv. con modif. dalla L. n. 98/2013) che sul punto ha segnato un netto cambio di rotta. Difatti, con tale riforma: *i*) l'art. 76 è stato modificato, da un lato, escludendo la pignorabilità dell'immobile non di lusso adibito dal debitore ad abitazione principale e, dall'altro lato, incrementando fino all'importo di 120.000 euro la soglia per procedere alla esecuzione forzata immobiliare sugli altri immobili; *ii*) è rimasto immutato a 20.000 euro il valore minimo del credito legittimante l'iscrizione di ipoteca dell'art. 77, ma è stato specificato che l'ipoteca può essere adottata «*anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere [...] anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2*».

Si è in definitiva tornati ad un quadro positivo che, come nella prima versione degli artt. 76 e 77 D.P.R. n. 602/1973, prevede una differenziazione dei limiti di operatività dell'ipoteca e dell'espropriazione immobiliare; anche se, diversamente dal previgente sistema, in cui il legislatore non aveva affrontato la questione, si è ora in presenza di una specifica disposizione normativa che ritiene ammissibile l'ipoteca anche in assenza delle condizioni per procedere ad esecuzione forzata immobiliare.

Ora, è proprio ricordando la soluzione interpretativa fatta propria dalla giurisprudenza in quell'originario contesto di asimmetria normativa, ove si è ritenuto di dover allineare il limite previsto per l'ipoteca con quello stabilito per l'espropriazione facendo leva sulla natura della prima quale atto preordinato alla

seconda, che nelle pronunce in commento è stata adottata una analoga soluzione anche con riguardo a fattispecie relative ad iscrizioni ipotecarie effettuate sotto la vigenza del mutato contesto normativo.

Diverse sono le considerazioni che portano a non condividere gli esiti delle richiamate pronunce.

3. Viene anzitutto in rilievo un profilo di natura processuale. Come visto, entrambe le fattispecie oggetto dei giudizi si riferiscono ad iscrizioni ipotecarie intervenute successivamente alle modifiche normative apportate dal D.L. n. 69/2013, con il quale il legislatore ha optato per un disallineamento dei limiti di operatività dell'ipoteca e dell'espropriazione immobiliare, altresì precisando, al comma 1-*bis* dell'art. 77, che l'iscrizione ipotecaria può essere disposta «*anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76 [...]»*.

Da ciò consegue, che relativamente alle questioni sottoposte al proprio scrutinio, i Giudici hanno errato a replicare *sic et simpliciter* la soluzione interpretativa già accolta in passato dalla richiamata giurisprudenza, estendendo all'ipoteca dell'Agente della riscossione i nuovi limiti stabiliti per la pignorabilità dei beni immobili. Difatti, lo si è già notato, tale interpretazione si era fatta largo nell'ambito di un assetto normativo in cui il legislatore non aveva fornito alcuna indicazione in merito alla sussistenza, o meno, di un rapporto "biunivoco" tra i limiti previsti per l'ipoteca dell'art. 77 e quelli validi per l'espropriazione immobiliare dell'art. 76: proprio il silenzio della legge sotto questo profilo aveva favorito l'opera interpretativa della giurisprudenza nel senso di fissare una relazione di corrispondenza tra i predetti limiti. Anzi, gli esiti di tale attività interpretativa parevano confermati dalla convergenza dei limiti di operatività dei due istituti che il legislatore ha sperimentato a partire dal 2010, salvo poi virare in favore del citato disallineamento nel corso del 2013.

E allora, a fronte di una specifica disposizione di legge che, nella versione applicabile alle fattispecie in giudizio, ammette l'iscrizione dell'ipoteca «*anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione»*, sembra corretto concludere che i Giudici avrebbero al più dovuto sollevare questione di legittimità costituzionale, facendo valere la irragionevolezza di un assetto normativo in cui l'Agente della riscossione può iscrivere ipoteca anche in ipotesi in cui non è ammessa l'espropriazione immobiliare. Su questo aspetto si formuleranno più avanti alcune considerazioni, volendosi ora concentrare l'attenzione sulla non condivisibilità della soluzione offerta dalle pronunce in commento (ma, a ben vedere, anche dallo stesso orientamento giurisprudenziale cui esse sono ispirate) alla luce delle caratteristiche degli istituti in considerazione e della relativa normativa sostanziale.

4. I similari esiti delle due pronunce muovono dal comune presupposto logico-giuridico che l'ipoteca dell'Agente della riscossione costituisca un istituto preordinato alla espropriazione immobiliare (e difatti è proprio in termini di «*atto preordinato all'espropriazione immobiliare»* che l'ipoteca viene inquadrata nella pronuncia resa dalla Corte di Cassazione); tale inquadramento valorizza la natura dell'ipoteca quale atto della procedura di esecuzione forzata, negli stessi termini fatti propri dalle più sopra richiamate pronunce della Suprema Corte, anche a Sezioni Unite (n. 4077/2010 e n. 5771/2012), che in passato avevano interpretato gli artt. 76 e 77 D.P.R. n. 602/1973 nel senso di impedire l'iscrizione di ipoteca in tutti i casi in cui non fosse consentito all'Agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata.

Ora, è noto che non vi è mai stata unità di vedute in merito alla natura giuridica dell'istituto dell'ipoteca dell'Agente della riscossione; circostanza, questa, certamente influenzata dal fatto che tale misura si colloca nella zona di confine tra la formazione del titolo esecutivo (ruolo o avviso di accertamento esecutivo) e l'esecuzione forzata.

Al riguardo, si può brevemente ricordare che le riflessioni sulla natura dell'ipoteca si sono polarizzate attorno a due grandi scenari alternativi.

Per alcuni l'ipoteca avrebbe natura cautelare, con alcune peculiarità derivanti dall'attivazione di tale strumento da parte di un soggetto (l'Agente della riscossione) cui è attribuito un potere autoritativo: in particolare, seppure con variegate sfumature, si attribuisce all'ipoteca natura cautelare rispetto alla esecuzione forzata, essendo l'ipoteca finalizzata a conservare la garanzia del credito tributario impedendo

al contribuente di spogliarsi del proprio patrimonio in vista di una eventuale, successiva espropriazione (si vedano ad esempio: DEL FEDERICO L., *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, 3, 427 ss.; GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010; INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012).

Per altri l'ipoteca costituirebbe invece un atto della procedura esecutiva, espressione di poteri autoritativi finalizzati alla fruttuosità della espropriazione (ad esempio, CANTILLO M., *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 11 ss.), secondo una impostazione che, andando molto indietro nel tempo, affonda le proprie radici nella c.d. teoria processualistica dell'ipoteca di diritto comune (su cui CARNELUTTI F., *Natura giuridica dell'ipoteca*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, 3 ss.); teoria che si contrappone alla tradizionale tesi secondo cui l'ipoteca avrebbe natura di diritto reale di garanzia, per ravvisare in essa una particolare forma di azione esecutiva privilegiata, caratterizzata dal diritto di seguito e dal diritto di prelazione. Peraltro questo orientamento è quello che in un primo momento è prevalso nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (tra le tante: Cass., SS.UU., 24 marzo 2009, n. 7034; Id., 19 marzo 2009, n. 6594; Id., 15 giugno 2009, n. 13930), nell'ambito di un più ampio dibattito in ordine alla individuazione della autorità giurisdizionale cui affidare le opposizioni avverso l'ipoteca dell'Agente della riscossione.

Invero, non pare possano sussistere dubbi sulla natura cautelare dell'ipoteca dell'Agente della riscossione, trattandosi di un provvedimento amministrativo espressione del più ampio potere cautelare dell'Amministrazione finanziaria. Ciò trova fondamento nel seguente, schematico ordine di ragioni: si tratta di atto che si inserisce nel solco della più ampia attività amministrativa di riscossione dei tributi, con la finalità di agevolare l'esito positivo; è idoneo ad incidere autoritativamente nella sfera giuridica del contribuente, da cui la natura provvedimento; si pone in rapporto di provvisorietà e strumentalità rispetto ad un potenziale successivo atto, rappresentato dal pignoramento dei beni, a seguito del quale non ha più ragione di esistere. Dovendosi in definitiva escludere la natura di atto dell'esecuzione (o ad essa «preordinato»), giacché la procedura esecutiva esattoriale inizia con il pignoramento (art. 491 c.p.c.).

E del resto il richiamato orientamento giurisprudenziale favorevole all'inquadramento dell'ipoteca quale atto della procedura esecutiva è via via venuto meno a seguito dell'espressa attribuzione al giudice tributario (per mezzo dell'art. 35, comma 26-*quinquies*, D.L. n. 223/2006) delle controversie in materia di ipoteca (e di fermo dei beni mobili registrati) relative a debiti tributari, essendo stata la novella interpretata come volontà del legislatore di escludere l'ipoteca dalla sfera tipica dell'esecuzione forzata (tra le prime pronunce che hanno affermato il nuovo principio si possono citare Cass., SS.UU., 24 marzo 2009, n. 7034; Cass., 9 giugno 2010, n. 13930).

Sulla base di tale ricostruzione, appare pertanto infondato lo stesso presupposto logico-giuridico su cui poggiano le conclusioni tratte dai Giudici nelle pronunce qui all'esame.

5. Si è già visto che l'art. 77 D.P.R. n. 602/1973 non prevede come condizione per l'iscrizione dell'ipoteca l'esistenza dei presupposti per procedere alla espropriazione dell'immobile ipotecato; anzi, nell'attuale assetto normativo è espressamente stabilito che l'ipoteca possa essere iscritta, purché il credito per il quale si procede non sia inferiore a 20.000 euro, anche in assenza dei presupposti stabiliti dall'art. 76 ai fini della espropriazione immobiliare.

La non necessaria "preordinazione" dell'iscrizione ipotecaria rispetto alla esecuzione forzata è confermata anche dal sistema dell'ipoteca di diritto comune, dal quale l'istituto dell'ipoteca dell'Agente della riscossione è mutuato quanto a contenuto ed effetti.

Per quanto qui maggiormente interessa appare significativo che l'ipoteca sia stata identificata da autorevole dottrina (FRAGALI M., voce, *Ipoteca [diritto privato]*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 740 ss.) come un diritto reale di garanzia che, per quanto funzionalmente connesso al diritto di credito garantito, mantiene rispetto ad esso una propria strutturale autonomia, che si riverbera anche sulle vicende che caratterizzano il procedimento esecutivo, dalle quali il diritto di ipoteca è concettualmente slegato.

In altri termini, dall'analisi delle caratteristiche essenziali dell'ipoteca di diritto comune non è possibile ricavare un rapporto di strumentalità necessaria tra essa ed il procedimento esecutivo, tale da indurre a concludere che l'ipoteca non possa essere legittimamente iscritta in assenza dei presupposti per procedere alla espropriazione del bene immobile ipotecato. Ciò, pur in mancanza di una specifica previsione normativa che disponga in questo senso (previsione che, per quanto visto, è invece presente in materia tributaria nell'attuale formulazione dell'art. 77 D.P.R. n. 602/1973).

Si potrebbe dire che, costituendo l'ipoteca un vincolo sul bene a scopo di garanzia del diritto di credito, essa presuppone la astratta eseguibilità dell'azione esecutiva relativamente al credito garantito, non anche la concreta esistenza dei presupposti per l'espropriazione (CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, II, 251 ss.).

6. A questo punto dell'indagine si vogliono formulare alcune considerazioni conclusive, nel quadro dell'ipotetica valutazione di (ir)ragionevolezza dell'assetto normativo dettato dagli artt 76 e 77 D.P.R. n. 602/1973 che i Giudici delle pronunce in commento avrebbero dovuto demandare alla Corte Costituzionale. Tale assetto, che come notato è la risultante delle modifiche introdotte dal D.L. n. 69/2013, è modulato nel senso che l'Agente della riscossione può iscrivere ipoteca anche in ipotesi in cui non è ammessa l'espropriazione immobiliare.

Ora, a ben guardare i diversi limiti positivamente previsti per l'operatività dell'espropriazione immobiliare e per l'iscrizione ipotecaria potrebbero trovare ragionevole giustificazione nel diverso livello di gravità ed incisività che le due misure determinano sul patrimonio immobiliare e più in generale sulla sfera privata del soggetto debitore.

Difatti, la previsione della impignorabilità assoluta della abitazione principale (non di lusso) del debitore e quella relativa alla pignorabilità degli altri beni immobili solamente a fronte di crediti di considerevole importo (superiore a 120.000 euro), sono all'evidenza espressione di valutazioni legislative dettate da ragioni che esorbitano dalla stretta materia fiscale, per assumere a parametro di riferimento valori di importanza primaria, rilevanti anche nel quadro costituzionale, quali la tutela della proprietà privata dell'individuo (da qui l'elevato ammontare del credito che in ogni caso legittima l'espropriazione) e i diritti fondamentali della persona (qui il riferimento è alla impignorabilità assoluta dell'abitazione principale).

Sotto questo profilo, è indubbio che l'iscrizione ipotecaria determini un minore grado di incisività rispetto alla procedura espropriativa, non foss'altro perché l'iscrizione di ipoteca non pregiudica il godimento del bene e, comunque, non ne esclude la trasferibilità (anche se, riducendo il valore del bene, ben può dirsi che l'ipoteca rappresenti quanto meno un pregiudizio in termini fattuali alla circolazione giuridica dell'immobile); mentre, una volta che sia intervenuta l'espropriazione dell'immobile è noto che il godimento della cosa da parte del debitore esecutato è fortemente limitato (si vedano in particolare gli artt. 559-560 c.p.c.), così come lo è la trasferibilità del bene, che è sottoposta ad un regime di inefficacia relativa non producendo effetti verso il creditore pignorante e gli altri creditori che partecipano alla fase esecutiva (si vedano gli artt. 492, c.p.c. e 2913, c.c.).

Ciò può forse considerarsi ragione sufficiente per giustificare, ai fini della adozione dell'ipoteca da parte dell'Agente della riscossione, limiti meno stringenti di quelli valevoli per l'espropriazione immobiliare.

Del resto, se si considera che tali più stringenti limiti all'espropriazione sono stati introdotti in un contesto storico caratterizzato da una generalizzata crisi economico-finanziaria, con il fine (dichiaratamente emergente dalla relazione illustrativa al D.L. n. 69/2013) di «agevolare i contribuenti in difficoltà economica o con momentanea carenza di liquidità», ci si rende subito conto che il rilevato disallineamento tra i limiti di operatività dei due istituti non è stato dettato da esigenze di sistema, bensì avuto riguardo alle contingenze sociali ed economiche del momento, a tutt'oggi perduranti ma che in futuro potrebbero assumere nuove configurazioni. E in questo scenario ipotetico non può certo escludersi la possibilità che il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità, possa procedere ad un nuovo ri-

allineamento dei limiti in considerazione, sulla falsariga di quanto già avvenuto nel periodo 2010-2013, nei termini più sopra riepilogati.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BUCCICO C., *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2016
- CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013
- CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, II, 251 ss.
- CANTILLO M., *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 11 ss.
- DEL FEDERICO L., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 2117 ss.
- DEL FEDERICO L., *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, 3, 427 ss.
- FRAGALI M., (voce) *Ipoteca (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 740 ss.
- GUIDARA A., *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall'Agente della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2009, 14, 1080 ss.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010
- CARNELUTTI F., *Natura giuridica dell'ipoteca*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, 3 ss.
- INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012
- MESSINA S.M., *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997
- MESSINA S.M., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, I, 335 ss.

Il *cram down* fiscale alla ricerca di nuovi limiti: vaghezza dei presupposti e varietà di soluzioni

The tax cram down in search of new limits: vagueness of legal requirements and range of solutions

(commento a/notes to Tribunale Reggio Calabria, sent. 9 giugno 2023)

GIUSEPPE MERCURI

Abstract

I presupposti dell'omologazione forzata si prestano a diverse interpretazioni da parte della giurisprudenza. La vaghezza del dato qualitativo (convenienza o esiguità della proposta) è stata recentemente risolta con l'introduzione di limiti quantitativi minimi di soddisfacimento dei crediti erariali. Tuttavia, anche questa soluzione potrebbe non essere idonea alla luce della funzione della transazione fiscale negli accordi di ristrutturazione.

Parole chiave: omologazione forzata, presupposti sostanziali e procedurali

Abstract

The requirements of tax cram down may be subject to different interpretations by Italian case law. The vagueness of the quality issue (convenience or meagreness of the proposal) has recently been resolved with the introduction of minimum quantitative limits for satisfying tax credits. However, even this solution may not be suitable in light of the function of the tax settlement in the restructuring agreements.

Keywords: *cram down, procedural and substantial requirements*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Una ragionevole interpretazione del "termine" assegnato all'Amministrazione finanziaria. - **3.** Questioni sostanziali: convenienza ed esiguità della proposta secondo la recente giurisprudenza. - **4.** Amministrazione finanziaria e giudice nella regolazione della crisi di impresa. - **5.** Le differenze fra i requisiti degli accordi di ristrutturazione e del concordato preventivo in continuità. - **6.** I problemi derivanti dalla scelta di "limiti quantitativi" e dall'abuso dello strumento: possibili soluzioni.

1. L'utilizzo di concetti vaghi comporta come immane conseguenza quella di configurare situazioni paradossali come quelle del "sorite di Ebulide". Quando si parla di "convenienza" o di "esiguità" della proposta nell'ambito degli accordi di ristrutturazione in relazione a crediti erariali si valuta un profilo quantitativo che al di là di un (non precisato) limite dovrebbe comportare anche un mutamento in termini qualitativi. E invero, la qualità rilevante in questa sede (*i.e.* il carattere conveniente di una proposta) si riflette nell'accettabilità della revisione dell'assetto predeterminato dalla norma tributaria con un possibile arretramento (più o meno intenso) dell'interesse erariale in ragione di altri interessi e valori, quali quello alla continuità dell'impresa e alla conservazione del lavoro. La difficoltà di determinare a priori il rapporto fra quantità e qualità rievoca quel paradosso, potendosi arrivare ad affermare

“paradossalmente” che anche un solo centesimo di euro in favore del Fisco potrebbe essere qualificato come “conveniente” ove l’alternativa in sede di liquidazione comporti un risultato pari a zero.

Su questi temi s’innesta una recente sentenza del Tribunale di Reggio Calabria (sent. 9 giugno 2023, Pres. Campagna, Est. Cantone) che ha avuto modo di soffermarsi su aspetti sostanziali e procedurali della disciplina della transazione fiscale nell’ambito degli accordi di ristrutturazione concernenti una società calcistica (art. 63 c.c.i.i.). Le soluzioni esegetiche adottate in sede di omologa hanno avuto una vasta eco, generando reazioni anche da parte del Governo nella prospettiva di ridefinire i parametri di ammissibilità della falcidia dei crediti fiscali e contributivi.

2. Per quanto concerne le questioni procedurali, il Tribunale si è occupato della qualificazione del termine di 90 giorni assegnato all’Amministrazione finanziaria per aderire alla proposta depositata presso gli Uffici competenti. Si potrebbe considerare tale termine come “dilatorio”, nel senso che la domanda di omologazione dell’accordo non può essere presentata anteriormente alla sua integrale decorrenza, in quanto si dovrebbe consentire all’Amministrazione di beneficiare integralmente dello *spatium deliberandi* previsto dall’art. 63, comma 2, cit. Tale tesi viene respinta dal Tribunale per il caso in cui prima del compimento del 90° giorno intervenga il rigetto espresso dell’Amministrazione. E difatti, il termine dovrebbe essere considerato come meramente “acceleratorio”, dovendosene rinvenire la *ratio* nella necessità di scandire sotto il profilo procedimentale l’attività amministrativa e ciò anche nella prospettiva della formazione di un silenzio, ove l’Amministrazione finanziaria rimanga inerte a fronte della proposta depositata. Al riguardo, il Tribunale – seguendo un’interpretazione logica della norma – ha ritenuto che, là dove la volontà dell’ente si sia formata anteriormente alla scadenza del termine con la reiezione della proposta, è dato attivare la procedura di omologazione forzosa, essendo irrilevante l’ulteriore periodo residuo. Si tratta di una conclusione condivisibile, ancorché il Tribunale si riferisca a tale ipotesi prospettando la configurazione di “sorta di sanatoria *ex tunc*” del “vizio procedurale”. Su questo punto è dato dubitare della soluzione offerta: se il termine è meramente acceleratorio e non dilatorio, non si può porre alcun vizio ove il diniego dell’Amministrazione finanziaria sia stato manifestato anteriormente alla perenzione del termine e, quindi, non vi potrebbe essere alcuna sanatoria, rientrando tale ipotesi nella fisiologia e non già nella patologia della fattispecie procedimentale in discorso. E del resto, tale conclusione pare trovare conferma anche alla luce dei principi della legge delega (art. 2 L. n. 155/2017), là dove si richiedeva l’adozione di un modello processuale «*con caratteristiche di particolare celerità*» e la riduzione della durata delle procedure concorsuali. E difatti, l’esigenza di gestione della crisi (nella prospettiva di un suo superamento) richiede di procedere tempestivamente, onde evitare un aggravamento della situazione in cui versa l’impresa.

3. Maggiore interesse ha destato la soluzione prospettata in relazione al concetto di “convenienza” nell’ambito dell’omologazione forzosa. Sul punto, l’obiezione mossa dall’Agenzia delle Entrate e dalle altre Amministrazioni (INPS e INAIL) risiedeva nella “irrisorietà” *in re ipsa* di una proposta di soddisfacimento dei crediti nella misura del 5%. Inoltre, i creditori con i quali erano stati raggiunti gli accordi di ristrutturazione integravano solo l’1,13% del totale, mentre l’esposizione debitoria nei confronti degli enti fiscali e previdenziali ascendeva al 68,79% del totale dei debiti.

Fermo il loro carattere “determinante” ai fini delle maggioranze richieste dalla disciplina, il Tribunale si è posto il problema se sia possibile omologare gli accordi di ristrutturazione a fronte di un diniego motivato dell’Amministrazione. Gli argomenti impiegati a tal riguardo poggiano sul dato letterale (stante l’espressa previsione della possibilità di attivare il c.d. *cram down* «*in mancanza di adesione*» dell’ente) e su un’interpretazione costituzionalmente orientata, in quanto il legislatore ha introdotto tale meccanismo in conformità all’art. 97 Cost. e, segnatamente, «*al fine di superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate*» spesso registrate nella prassi da parte delle Pubbliche Amministrazioni (in tal senso, vedasi la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 14/2019).

In tale chiave di lettura, la motivazione del rigetto della proposta assume un ruolo centrale, per ciò che la determinazione dell’Amministrazione deve trovare riscontro sotto il profilo della ragionevolezza

in un percorso argomentativo per il cui tramite essa dimostri di aver posto in essere «*un equo contemperamento degli interessi in gioco*». Questo passaggio dovrebbe essere effettuato dalle Amministrazioni alla luce della “convenienza”. Tale parametro dovrebbe concretizzarsi nella comparazione fra due termini, di cui uno “fattuale” e l’altro “prognostico”: e invero, si deve mettere a raffronto quanto si otterrebbe dalla proposta in sede di transazione fiscale (considerato il piano del professionista attestatore) e ciò che si ricaverebbe in sede di liquidazione alla luce del valore patrimoniale (determinato sulla scorta dei dati aziendali e senza la continuità dell’impresa) e delle cause legittime di prelazione. Sicché, considerare *in re ipsa* l’irricevibilità della proposta di riduzione del tributo al 5% (con azzeramento di interessi e sanzioni) significa motivare in modo meramente “formale”, non essendovi argomentazioni idonee a rendere noto il procedimento logico di formazione della determinazione amministrativa. Al riguardo, il Tribunale richiama «*l’esigenza di bilanciare*» il c.d. «*interesse fiscale*» con l’«*interesse concorsuale*» nelle «*procedure concordatarie ed assimilabili*», le quali – a fronte delle recenti evoluzioni normative – sono «*sempre più mirate alla conservazione del bene impresa*» (arg. tratto da Cass., Sez. Un., n. 8504/2021).

Seguendo tale linea interpretativa, il Tribunale si sofferma sul limite del *quantum* ammesso per la falcidia dei crediti erariali, rimarcando come la disciplina (fino a quel momento) in vigore non fissasse né una soglia minima di soddisfacimento degli enti fiscali e previdenziali, né una percentuale di credito che avrebbe dovuto essere rappresentato dagli accordi di ristrutturazione siglati con altri creditori. Da qui la critica all’orientamento di merito secondo cui la proposta non dovrebbe essere “esigua” e la ristrutturazione non dovrebbe riguardare solo le Amministrazioni, ma anche percentuali non “simboliche” o “irrisorie” di altri creditori (Corte d’Appello Firenze, 14 ottobre 2022; Trib. Salerno, 23 gennaio 2023; Trib. Lecce, 17 ottobre 2022). E difatti, secondo il Tribunale, sarebbe illogico precludere l’accesso agli strumenti per il superamento della crisi d’impresa in presenza di soli debiti fiscali e/o previdenziali. A ciò si potrebbe aggiungere che la soluzione opposta sarebbe contraria anche alla stessa *ratio* del c.d. *cram down*, atteso che si consente al giudice di assolvere una funzione suppletiva (in caso di silenzio dell’ente) o sostitutiva (in caso di diniego) a fronte di una proposta conveniente e considerato il carattere “determinante” del credito erariale.

Sicché, la comparazione fra i risultati “liquidatori” e gli esiti “transattivi” viene condotta dal Tribunale alla luce delle peculiarità della fattispecie concreta e, in specie, delle caratteristiche degli *asset* della società calcistica. E del resto, la necessaria “duttività” dell’istituto ha trovato ampio riscontro nella giurisprudenza di merito, dovendosi rammentare altri casi in cui l’omologazione ha avuto ad oggetto crediti erariali che integravano il 99% della complessiva esposizione debitoria con una percentuale di soddisfacimento del credito pari al 5,4% (v. Trib. Milano, decreto 3 giugno 2021; in senso conforme cfr. Trib. Milano, decreto 31 luglio 2021; Trib. Roma, decreto 27 luglio 2021; Trib. Trieste, decreto 15 luglio 2022).

Sicché, il Tribunale ha dato maggiore rilevanza rispettivamente alla fattibilità del piano strategico, all’apporto di finanza esterna da parte di un socio e al *surplus* derivante dalla continuità dell’impresa. In particolare, nella valutazione di convenienza occorre considerare anche la circostanza che l’Amministrazione finanziaria e gli enti previdenziali sono creditori che, analogamente ai fornitori aventi una *partnership* stabile, hanno anche un interesse alla conservazione dell’impresa sotto due profili: il primo concerne quello di non inaridire la fonte produttiva e, quindi, la possibilità di ottenere future risorse derivanti dalla tassazione negli esercizi successivi; il secondo aspetto può riguardare anche il risparmio di spesa pubblica che gli enti previdenziali conseguono in ragione della prosecuzione dell’attività di impresa, evitando il sostenimento di costi per l’erogazione dei cc.dd. ammortizzatori sociali o per l’attivazione del fondo di garanzia per il pagamento del TFR dei lavoratori dipendenti che comporterebbero un aggravio per il bilancio statale in caso di liquidazione.

Inoltre, il Tribunale ha considerato anche le conseguenze derivanti dalla liquidazione alla luce della disciplina dell’ordinamento sportivo. E difatti, il principale *asset* della società calcistica è costituito dal c.d. titolo sportivo di cui all’art. 52 delle N.O.I.F., ossia il riconoscimento da parte della F.I.G.C. delle «*condizioni tecniche sportive che consentono, concorrendo gli altri requisiti previsti dalle norme federali, la partecipazione di una società ad un determinato Campionato*». Tale titolo non è suscettibile

di valutazione economica né può essere oggetto di cessione (art. 52, comma 2, cit.). Sul piano degli effetti giuridico-sportivi, la liquidazione giudiziale della società calcistica comporterebbe la revoca dell'«affiliazione alla F.I.G.C.» con conseguente perdita del titolo sportivo e, quindi, del principale *asset*, venendo meno il diritto alla partecipazione al campionato. Ciò si rifletterebbe in negativo, anzitutto e sotto il profilo economico, sul valore del marchio (in caso di iscrizione alla Lega Nazionale Dilettanti in luogo del campionato di Serie B), ma anche su molteplici diritti a contenuto patrimoniale (come le entrate derivanti dai diritti TV, dai crediti sportivi per preparazione di tesserati con vincolo pluriennale, dalla concessione del centro sportivo), nonché a causa dello svincolo di tutti i tesserati (ossia con la perdita delle principali immobilizzazioni della società calcistica).

Tutte queste circostanze – da assumersi come certe rispetto all'alternativa liquidatoria – hanno consentito al Tribunale di affermare che, nel caso concreto, alla luce del valore dell'attivo realizzabile e della sua incapienza rispetto al soddisfacimento dei creditori in prededuzione e privilegiati, la proposta avanzata (pari al 5%) è “conveniente” rispetto all'alternativa liquidatoria, considerando altresì che – in occasione di una precedente procedura di fallimento concernente il club calcistico della medesima città – il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria non aveva trovato il benché minimo soddisfacimento.

4. Le conclusioni sopra rammentate stimolano qualche considerazione sul ruolo dell'Amministrazione finanziaria e del giudice nella regolamentazione della crisi d'impresa. La previsione del canone della “convenienza” è certamente idonea a individuare un vincolo nella valutazione della proposta. E difatti, l'adesione ai sensi dell'art. 63 c.c.i.i. e l'omologazione forzata hanno come presupposto un'attività di sussunzione (ossia di accertamento del “fatto” riferibile al dato patrimoniale e, quindi, all'attivo realizzabile), ma anche ad un'attività di ponderazione, in quanto la determinazione di un assetto di interessi diverso rispetto a quello predeterminato dalla norma tributaria (in punto di *quantum*, ove sia richiesta la falcidia) e finalizzato alla conservazione dell'impresa e del lavoro non può prescindere dalle peculiarità del caso concreto, potendosi ben verificare quella situazione cui faceva riferimento Massimo Severo Giannini quando aveva previsto l'esistenza di casi in cui l'interesse curato dall'Amministrazione subisce un'“attenuazione” o un “impedimento” in ragione degli interessi coesistenti (v. GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1993, 48). Addirittura si potrebbe intravedere una “convergenza” di interessi, se si considera l'interesse dello Stato alla conservazione della fonte produttiva in vista del reperimento di entrate tributarie future e al fine di evitare un incremento della spesa pubblica attuale.

È anche vero che – come ricordato da autorevole dottrina – la rinuncia di qualcosa che l'Amministrazione finanziaria non potrebbe comunque conseguire nell'alternativa liquidatoria non configura altro che una “pseudo-rinuncia” (v. FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, I, 1067; sui dubbi di legittimità costituzionale sollevati e sul loro superamento, v. RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, 595 ss.; ALLENA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, 227-232; v. anche MARINI G., *Indisponibilità e transazione fiscale*, in MICCINESI M. - ALLENA M. - LOGOZZO M., a cura di, *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 1 e 566). Da questo punto di vista, anche la Corte costituzionale ha riconosciuto come la disciplina della “transazione fiscale” sia diretta espressione, per un verso, dei principi di economicità ed efficienza (art. 97 Cost.) e, per altro verso, della regola della falcidia dei crediti privilegiati che – in caso di incapienza del patrimonio – assume un carattere “essenziale” ai fini del funzionamento delle procedure con finalità esdebitatoria (v. Corte cost., sent. 245/2019). Allo stesso modo, la Corte di Giustizia UE ha negato che si possa configurare una «rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione» tenuto conto dei presupposti normativi, quali – in specie e fra l'altro – l'insufficienza del patrimonio e l'attestazione di un esperto circa l'assenza di soluzioni soddisfattive in misura maggiore a quella proposta dal contribuente (CGUE, sent. 7 aprile 2016, C546/14, *Degano*).

Detto in altri termini, la valutazione della convenienza si risolve in un criterio che opererebbe comunque, quand'anche non fosse espressamente previsto dalla norma alla luce dell'operatività dei canoni

della “buona amministrazione”, nel cui novero rientrano l’economicità, la ragionevolezza e la proporzionalità. Non si deve dimenticare che la “convenienza” è un requisito previsto dal diritto positivo anche in altri ambiti: si pensi alla fattispecie di cui all’art. 95, comma 12, del Codice dei contratti pubblici (ora art. 108, comma 10, D.Lgs. n. 36/2023), là dove la scelta di non procedere all’aggiudicazione per “mancanza di convenienza” o per “inidoneità delle offerte” costituisce una prerogativa ampiamente discrezionale, a sua volta poggiante sul principio generale di buon andamento secondo cui le Pubbliche Amministrazioni sono tenute «*all’adozione di atti quanto più possibile coerenti e proporzionali alle esigenze effettive di provvista per i loro compiti*». Sulla base di questa premessa, la giurisprudenza conclude che tale margine di discrezionalità abbia una duplice conseguenza: per un verso, impone un obbligo di adeguata motivazione in capo alla stazione appaltante circa le ragioni di convenienza o d’idoneità delle offerte (cfr. Cons. Stato, sez. V, n. 4787/2017); per altro verso, comporta la limitazione del sindacato giurisdizionale ai profili di manifesta illogicità, irragionevolezza, contraddittorietà o insufficienza della motivazione ovvero all’errore o al travisamento dei presupposti di fatto (Cons. Stato, sez. V, sent. 8 luglio 2022, n. 5720).

Epperò la differenza fra la fattispecie testé rammentata e quella della regolazione della crisi d’impresa risiede nella circostanza che il sindacato rimesso al Tribunale non è di tipo contenzioso, ma rientra in una “giurisdizione volontaria” in cui il giudice (in ragione della propria garanzia di terzietà e imparzialità) viene scelto dal legislatore per il compimento di attività sostanzialmente amministrative in cui è chiamato ad “incidere su diritti” (piuttosto che “decidere di diritti”), dando luogo a quel temperamento di interessi per raggiungere un equilibrio nella complessità della crisi di impresa (v. FABIANI M. - PAGNI I., *I giudizi di omologazione nel Codice della crisi*, in DE SIMONE L. - FABIANI M. - LEUZZI S., a cura di, *Studi sull’avvio del codice della crisi*, numero speciale di *Dirittodellacrisi.it*, settembre 2022, 156-166).

Quindi, la convenienza è un “vincolo”, ma non rimane avulso dal contesto in cui tale canone deve operare. E difatti, se l’applicazione del criterio implica una valutazione comparativa fra quanto si otterrebbe dalla proposta nella continuità dell’impresa e quanto deriverebbe dalla liquidazione, il primo termine da mettere in raffronto si ricollega anche alla “fattibilità” del piano strategico proposto dall’attestatore in vista del superamento della crisi, con la conseguenza che l’arretramento dell’interesse erariale (ossia l’entità della falcidia) dovrebbe trovare riscontro nella maggiore possibilità di risanamento dell’impresa (con conservazione dei livelli occupazionali). La misura proposta, quindi, si può giustificare anche su questo piano: l’Amministrazione finanziaria. Ha un vantaggio rispetto alla “liquidazione”, in quanto la continuità dell’impresa è un valore anche per lo Stato.

Profili di criticità potrebbero insorgere nel caso in cui il diniego alla transazione fiscale sia “ampiamente motivato”. Sul punto parte della giurisprudenza si è indirizzata verso un orientamento che appare conforme alla *ratio legis* dell’omologazione forzata e cioè quella di fornire uno strumento per «*superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate*». Si è sostenuto, quindi, che il *cram down* fiscale possa essere disposto solo a fronte di un rifiuto irragionevole e non motivato (v. Corte d’Appello Milano, decreto 23 febbraio 2023, Pres. Vigorelli, Est. Mammone; Trib. Lecce, sez. III, 17 ottobre 2022, Pres. Pasca, Est. Maggiore). Su questo versante il punto di osservazione del giudice dovrebbe essere anzitutto quello formale, in quanto occorre verificare se la motivazione sia sussistente oppure si riveli meramente apparente, apodittica o tautologica. Ma la verifica della “giustificatezza” del diniego (che parrebbe emergere dalla relazione illustrativa) finisce comunque per introdurre una valutazione della congruità della “scelta”. E difatti, secondo la disciplina in esame, il giudice “omologa” (cioè deve omologare) se la proposta è conveniente “*anche*” sulla base della relazione del professionista indipendente. In tal modo il legislatore sembra aver voluto precisare che il giudice può fare affidamento non solo sulla relazione, ma anche su ulteriori elementi istruttori che consentono di confermare l’opportunità della proposta (e, *a contrario*, la “sconvenienza” del diniego dell’Amministrazione finanziaria) alla luce delle circostanze del caso concreto. Inoltre, la prospettazione della convenienza riversata nella relazione del professionista deve essere «*oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale*» secondo un esame che dovrebbe essere autonomo rispetto al contenuto più o meno esteso della motivazione del diniego. Sicché, il ruolo del giudice non appare limitato solo ad un controllo formale circa la sussistenza, la logicità e la coerenza

interna della motivazione, ma si risolve in un esame sostanziale sui requisiti dell'omologazione. E invero, la giurisprudenza rammentata – pur affermando l'esistenza di un limite all'intervento del giudice a fronte di un diniego ampio e motivato – compie comunque una verifica dei requisiti in concreto, in specie contestando l'attendibilità dei dati aziendali riportati dal professionista. Si veda il decreto 23 febbraio 2023, là dove la Corte di Appello di Milano – dopo aver affermato che «*il cram down si giustifica quando il rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria alla proposta appare irragionevole*» – ha escluso tale circostanza per ciò che l'Amministrazione finanziaria aveva «*spiegato in modo ampio e dettagliato le ragioni per le quali ha ritenuto non conveniente la proposta e lacunosa l'attestazione del professionista incaricato dalla proponente*». Su questo piano, la Corte d'Appello scende nel merito ritenendo inattendibile la ricostruzione del professionista circa i possibili esiti della liquidazione, in quanto quest'ultimo muoveva da premesse metodologiche errate (come la valutazione atomistica dei beni aziendali) e da dati smentiti dal settore di mercato di riferimento (circa un prevedibile «*andamento in costante risalita*» dei beni dell'azienda)

Pertanto, si deve ritenere che, ove vi sia una motivazione apparente, la «*mancata adesione*» dell'Amministrazione finanziaria non sia concretamente idonea a fondare un legittimo diniego (*ça va sans dire*); ma ciò non implica un “rinvio” all'Ufficio per l'emissione di un nuovo atto congruamente motivato, in quanto il giudice può condurre direttamente la verifica circa la convenienza della proposta (sulla base delle risultanze istruttorie e “anche” sulla base della relazione del professionista).

Nel caso in cui il rifiuto sia sorretto da “ampia motivazione”, il giudice dovrebbe ripercorrere le argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria e (con motivazione rafforzata del provvedimento giudiziale) illustrare punto per punto le ragioni per le quali le conclusioni ivi riversate debbano essere disattese alla stregua di un canone di ragionevolezza e di convenienza. Ed anche qui vi possono essere aspetti che attengono al valore dei dati aziendali e/o al metodo di stima o degli altri elementi fattuali che devono essere oggetto di elaborazione onde comprendere la possibilità di un superamento della crisi dell'impresa. Sotto questo profilo, il giudice – in qualità di soggetto terzo ed imparziale chiamato allo svolgimento di un'attività non giurisdizionale, ma (come detto) sostanzialmente amministrativa – può e deve esercitare questa funzione, disattendendo anche i rilievi erronei nel “merito” dell'Amministrazione finanziaria.

Da questo punto di vista, la convenienza della proposta appare strettamente connessa al concetto di ragionevolezza da intendersi come scelta saggia, perché consapevole delle circostanze e dei limiti alla luce del contesto valoriale in cui la decisione viene assunta. Sicché, l'omologazione forzosa deve essere disposta anche a fronte di un diniego “motivato”, ma erroneo, proprio perché è il giudice ad essere chiamato a svolgere un ruolo che presuppone (i) una necessaria e completa acquisizione delle circostanze (in specie, per ciò che concerne i valori del patrimonio in vista della ricostruzione dello scenario liquidatorio) e degli interessi in gioco (ossia quello alla continuità aziendale cui risulta correlato quello dei lavoratori, fornitori e dello stesso Stato in termini di future entrate e di minore spesa sociale) e, dipoi, (ii) un momento di comparazione fra le alternative preconizzabili secondo la fattibilità delle strategie di risanamento.

5. Occorre rimarcare altresì che la disciplina degli accordi di ristrutturazione (in rilievo nella sentenza in commento) si differenzia rispetto a quella prevista per il concordato preventivo: nella prima si richiede la convenienza rispetto all'alternativa della liquidazione (art. 63 c.c.i.i.); nella seconda invece si aggiunge anche il “divieto di trattamento deteriore” (art. 88 c.c.i.i.) senza tuttavia specificare quale sia l'ulteriore termine di riferimento per la valutazione di tale carattere (cioè se ci si debba riferire all'alternativa liquidatoria oppure a quanto offerto agli altri creditori). Inoltre, l'esegesi della norma risulta ancor più complicata a cagione della circostanza che, nel comma 2 dell'art. 88 cit., si richiede che l'attestazione del professionista indipendente debba avere ad oggetto la convenienza «*e, nel concordato in continuità aziendale, la sussistenza di un trattamento non deteriore*»; mentre nel comma 2-bis del medesimo articolo, si consente l'omologazione forzosa se la proposta è «*conveniente o non deteriore rispetto all'alternativa liquidatoria*». La formulazione “approssimativa” del testo pone il problema se vi

sia o meno una distinzione circa i criteri da adottare per il *cram down* fiscale; ove si ritenga sussistente una differenza concettuale fra la “convenienza” e il carattere “non deteriore”, occorrerebbe chiedersi se i criteri operanti per il trattamento dei crediti fiscali mutino nel concordato in continuità rispetto a quello liquidatorio. Al riguardo, in dottrina, si è ritenuto di ridimensionare le questioni interpretative generate dal recepimento della Direttiva *insolvency* (Direttiva UE 2019/1023) ad opera del D.Lgs. n. 83/2022, osservando che (i) il divieto del trattamento non deteriore deve essere valutato rispetto all’alternativa liquidatoria; (ii) i requisiti della “convenienza” e del carattere “non deteriore” si riferiscono a fattispecie differenti (ossia il primo criterio al concordato liquidatorio, il secondo al concordato in continuità); (iii) tali criteri devono essere considerati sia dall’attestatore, che dal giudice in sede di omologazione a seconda del diverso tipo di concordato (in tal senso v. PAPARELLA F., *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e diritti degli altri creditori*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, I, 242). Quanto agli aspetti contenutistici dei due criteri si è osservato come la convenienza implichi un giudizio “più complesso” rispetto al divieto di trattamento deteriore: e difatti, nel primo caso non si valuta solo l’equivalenza rispetto a quanto si riceverebbe nello scenario della liquidazione, ma si considerano altre ed ulteriori forme di “utilità” come ad esempio sotto il profilo dei termini di adempimento oppure in caso di apporto di finanza esterna (v. PAPARELLA F., *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e diritti degli altri creditori*, *ult. op. cit.*, 243). Sulla base di tali considerazioni si ritiene che la “convenienza” (così come sopra delineata) sia assorbente rispetto al criterio del carattere “non deteriore”, ancorché si riproponga (anche qui) il problema del mutamento qualitativo della proposta in ragione di una variazione quantitativa. L’Autore osserva infatti che gli «*elementi ulteriori di utilità [...] assorbono il mero trattamento non deteriore sicché quest’ultimo è ontologicamente inferiore al primo benchmark per quanto, in concreto, possa essere agevole passare da una condizione di non deteriorità a quella di convenienza destinando al creditore poche decine di euro in più*». Se si accettano queste premesse nella delimitazione concettuale dei due criteri, gli accordi di ristrutturazione (seguendo la regola della “convenienza”) troverebbero una disciplina meno favorevole rispetto a quella del concordato in continuità, nonostante l’identità funzionale di tali strumenti.

6. Fermi i dubbi esegetici causati da un infelice adeguamento della normativa domestica al diritto europeo, non si può anche fare a meno di rimarcare il “lato oscuro” derivante dalle proposte in cui i crediti fiscali e previdenziali ricevono una percentuale inferiore a quella degli altri creditori. Al riguardo, il Tribunale di Reggio Calabria ha ribadito il ruolo del giudice di sindacare (in relazione al caso concreto e sulla scorta della documentazione depositata) che «*l’esiguità della proposta non celi un intento elusivo e fraudolento*».

Qui si ripropone il problema cui si accennava *supra* nelle battute introduttive. Ricavare l’avvenuto mutamento di una qualità (in specie, il carattere “abusivo” della condotta) da un concetto quantitativo vago (il carattere “esiguo” della proposta) appare un obiettivo velleitario, trattandosi di un procedimento suscettibile di essere smentito sul piano della logica e, come tale, foriero di soluzioni meramente “epidermiche” (sia da parte dell’Amministrazione finanziaria, in sede di valutazione della proposta, sia da parte del giudice a fronte della domanda di omologazione). Sicché, un’operazione di questo tipo potrebbe condurre ad affermare che anche “un solo centesimo di euro” sia conveniente a fronte di una liquidazione che offrirebbe un risultato nullo e, quindi, anche quel centesimo potrebbe non essere considerato “esiguo” se parametrato al niente. Si tratta della riproposizione sotto mentite spoglie del “paradosso del sorite”, il cui superamento richiederebbe un correttivo volto a risolvere il problema derivante dal carattere quantitativo/qualitativo dei concetti impiegati (convenienza, esiguità). Al riguardo si possono svolgere alcune considerazioni.

Anzitutto, si potrebbe ritenere che la questione in discorso non sia suscettibile di trovare soluzione sul piano della “logica sillogistica”, in quanto la valutazione della convenienza non risponderebbe ad un’attività di sussunzione, ma rientrerebbe in una ridefinizione dell’assetto di interessi (originariamente predeterminato dalla norma tributaria) secondo una ponderazione che soggiace comunque ai canoni della buona amministrazione (art. 97 Cost.). Ciò che – nello specifico quadro della disciplina della cri-

si d'impresa – ruota sul piano elaborato dall'attestatore per esperire un tentativo volto al risanamento dell'impresa. In relazione ai contenuti di tale “giudizio prognostico” circa il buon esito delle iniziative (ivi prospettate) dovrebbe confrontarsi la scelta dell'Amministrazione finanziaria (e, in seconda battuta, il sindacato del Tribunale) nella prospettiva di un'attenuazione (o meno) dell'interesse erariale alla luce dell'alternativa liquidatoria. Tuttavia, la dottrina ha manifestato diverse posizioni sul punto, in quanto alcuni Autori ritengono che l'esplicitazione del requisito della convenienza valga a configurare un “potere vincolato” (v. PAPARELLA F., *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, II, 19-20; GOLISANO M., *La nuova “transazione fiscale” dell'art. 63 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: fra nuove difficoltà interpretative, inediti poteri sostitutivi e definitive conferme circa la vincolatezza della funzione esercitata*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 514); altri ritengono che si tratti di una “discrezionalità vincolata” cui si ricollega un interesse pretensivo del contribuente (v. FICARI V., *Mancata transazione fiscale, “interesse” pretensivo del contribuente e poteri giudiziali*, in *Il Fallimento*, 2022, 5, 599) o comunque una discrezionalità “attenuata” che rimane soggetta all'applicazione delle normali regole dell'agire funzionalizzato (cfr. DEL FEDERICO L., *Margini di tutela del debitore-contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, in *Tax News*, 2021, 2, 461; sulle modalità di manifestazione dell'attività amministrativa in questo ambito, v. BASILAVECCHIA M., *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in in MICCINESI M. - ALLENA M. - LOGOZZO M., a cura di, *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 71); altri invece escludono che l'accertamento della maggiore convenienza possa essere inquadrato nell'ambito di un giudizio sull'azione amministrativa (v. FRANSONI G., *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 317-320).

Attesa la varietà di soluzioni interpretative prospettabili, il “paradosso del sorite” non potrebbe avere altra soluzione che quella di circoscrivere la vaghezza del profilo qualitativo (convenienza) attraverso l'individuazione di una “soglia” che individui – in via generale e convenzionalmente – il mutamento del dato fattuale in positivo (ciò che è conveniente) o in negativo (ciò che è esiguo).

Ed è questa la prima reazione che – secondo indiscrezioni circolate sulla stampa specializzata – il Governo avrebbe assunto nell'elaborazione della bozza del decreto PA e sport approvata dal Consiglio dei Ministri il 15 giugno 2023, ancorché la proposta – dipoi e *melius re perpensa* – sia stata ritirata nell'atto finale (D.L. n. 75/2023).

L'iniziativa è stata ripresa più recentemente in sede di conversione del c.d. “decreto salva infrazioni” (D.L. n. 69/2023), là dove il Governo ha proposto un emendamento (n. 1.0.100) al d.d.l. A.S. n. 755 volto all'introduzione di nuovi ed ulteriori requisiti rispetto a quelli del carattere “determinante” dei crediti pubblici e della “convenienza”. In particolare, per l'omologazione forzata in mancanza di adesione dell'Amministrazione finanziaria e degli enti di previdenza ed assistenza si richiede che (a) gli accordi non abbiano carattere liquidatorio; (b) il credito complessivo vantato dagli altri creditori aderenti agli accordi di ristrutturazione sia pari ad almeno 1/4 dell'importo complessivo dei crediti; (c) il soddisfacimento dei crediti pubblici sia almeno pari al 30% del loro ammontare (ivi compresi sanzioni e interessi).

Nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti vantati dagli altri creditori aderenti sia inferiore ad 1/4 dell'importo complessivo dei crediti, la soglia di soddisfacimento dei crediti non può essere inferiore al 40% e la dilazione di pagamento non può eccedere un periodo di dieci anni. Il nuovo testo è stato approvato anche alla Camera dei Deputati (A.C. n. 1322) e trova applicazione alle proposte di transazione depositate dal 15 giugno 2023 (cioè dalla data successiva all'entrata in vigore del decreto legge “salva infrazioni”).

Probabilmente la soluzione di prevedere soglie minime parrebbe quella più idonea nella prospettiva di una maggiore precisione dei presupposti e – come rimarcato dall'*incipit* dell'emendamento – al fine di assicurare un'«*adeguata tutela ai creditori pubblici non aderenti*». Tuttavia, la proposta non è esente da critiche.

Anzitutto, si rischia di ingessare uno strumento che, per sua natura, dovrebbe essere flessibile in relazione alle esigenze di fattibilità del piano presentato dall'attestatore, nei casi in cui si dovrebbe identificare un "arretramento" dell'interesse erariale anche in funzione delle strategie di risanamento dell'impresa individuate dall'attestatore, nonché in relazione ai rischi di infruttuosità dalla liquidazione giudiziale alla luce del caso concreto. Ciò potrebbe ingenerare addirittura dubbi circa la ragionevolezza di una soglia inderogabile, tenuto conto delle finalità dell'istituto nel complessivo quadro della regolazione della crisi di impresa. Inoltre – com'è stato segnalato in dottrina – l'inclusione delle sanzioni e degli interessi parrebbe una scelta eccessiva rispetto alla rilevanza del tributo nel quadro costituzionale, introducendo così limiti irragionevolmente stringenti (in tal senso, v. ABRIANI N. - SANZO S., *Accordi di ristrutturazione, nella transazione fiscale rischio di soglie troppo alte*, in *Norme & Tributi Plus, Il Sole24Ore*, 21 giugno 2023; per una revisione del trattamento delle sanzioni sotto il profilo della falcidia e della postergazione, v. PAPARELLA F., *La partecipazione delle sanzioni amministrative tributarie al riparto nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2015, 3, 598).

Questi aspetti devono essere opportunamente considerati nell'ambito di future iniziative legislative, rammentando altresì che l'individuazione di limiti quantitativi "in astratto" potrebbe comportare l'esclusione "a priori" di alcune imprese dall'opportunità di accedere agli strumenti previsti per il risanamento dell'impresa.

Tale rischio impone di domandarsi se una tale prospettiva non riveli un modo errato di risolvere il problema.

Convenienza ed esiguità – avendo una latitudine concettuale indefinibile senza una soglia normativamente predeterminata – implicano una forma di "ignoranza" in astratto e a priori, per ciò che la verifica di tali connotati non può che avvenire solo in concreto e alla luce delle circostanze che possono venire in rilievo alla luce della specifica situazione in cui versa l'impresa, cioè in base al valore del patrimonio, in considerazione delle possibilità di reperire risorse dalla finanza esterna o di generare un *surplus* dalla continuità aziendale, nonché tenuto conto dei crediti prededucibili e privilegiati collocati in posizione peggio rispetto a quelli dell'Amministrazione finanziaria.

Probabilmente il tema dovrebbe essere affrontato su un altro piano e cioè quello del rischio di "abusi" nell'utilizzo dello strumento (v. ANDREANI G., *Omologazione forzosa per evitare abusi verso l'erario*, in *Focus di Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore*, 23 giugno 2023). E difatti, non è dato sottacere come la possibilità di offrire percentuali minime possa favorire condotte "opportunistiche" dei contribuenti, i quali potrebbero vedere il Fisco come l'ultimo dei "creditori" a dover essere pagato in vista di una falcidia particolarmente favorevole.

Su questo punto si potrebbe intervenire mediante l'introduzione di limiti quantitativi volti alla delimitazione del concetto di meritevolezza (o meno) ai fini dell'ammissione ai benefici della transazione fiscale. Tale aspetto non dovrebbe avere una connotazione prettamente "morale" per il tramite di soluzioni superficiali e con valutazioni di carattere altamente soggettive.

Si dovrebbe introdurre piuttosto un presupposto di accesso alla transazione fiscale ed al *cram down* fiscale, richiedendo di verificare se – nei periodi d'imposta precedenti alla crisi – all'aumento dei debiti fiscali (certi e non versati alle scadenze di legge) corrisponda la riduzione dei debiti verso privati (specie se trattasi di creditori privi di causa legittima di prelazione). Questo scostamento dovrebbe essere ricompreso entro una data percentuale in base alla quale è dato presumere la sussistenza di un rischio di abuso ai danni dell'Amministrazione finanziaria.

Si auspica, pertanto, che il legislatore si concentri su questi aspetti "patologici" senza però compromettere il funzionamento dello strumento a priori e cioè privando l'Amministrazione finanziaria e il giudice della possibilità di compiere considerazioni incentrate sulla concretezza della fattispecie. Il superamento della crisi impone la flessibilità degli strumenti, atteso che l'omologazione forzosa è stata introdotta proprio per superare irragionevoli resistenze dei creditori pubblici all'adesione alla proposta recata dal piano. Introdurre ora irragionevoli soglie quantitative potrebbe rivelarsi una scelta dannosa e mal mirata rispetto ai reali problemi da contrastare.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLENNA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, 227-232
- ABRIANI N. - SANZO S., *Accordi di ristrutturazione, nella transazione fiscale rischio di soglie troppo alte*, in *Norme & Tributi Plus, Il Sole24Ore*, 21 giugno 2023
- ANDREANI G., *Omologazione forzosamente per evitare abusi verso l'erario*, in *Focus di Norme e Tributi, Il Sole24Ore*, 23 giugno 2023
- BASILAVECCHIA M., *L'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale*, in MICCINESI M. - ALLENNA M. - LOGOZZO M. (a cura di), *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012
- DEL FEDERICO L., *Margini di tutela del debitore-contribuente e riparto di giurisdizione in tema di transazione fiscale*, in *Tax News*, 2021, 2, 451 ss.
- FABIANI M. - PAGNI I., *I giudizi di omologazione nel Codice della crisi*, in DE SIMONE L. - FABIANI M. - LEUZZI S. (a cura di), *Studi sull'avvio del codice della crisi*, numero speciale di *Dirittodellacrisi.it*, settembre 2022, 156 ss.
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, I, 1047 ss.
- FICARI V., *Mancata transazione fiscale, "interesse" pretensivo del contribuente e poteri giudiziali*, in *Il Fallimento*, 2022, 5, 597 ss.
- FRANSONI G., *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 304 ss.
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1993, 48
- GOLISANO M., *La nuova "transazione fiscale" dell'art. 63 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: fra nuove difficoltà interpretative, inediti poteri sostitutivi e definitive conferme circa la vincolatezza della funzione esercitata*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 499 ss.
- MARINI G., *Indisponibilità e transazione fiscale*, in MICCINESI M. - ALLENNA M. - LOGOZZO M. (a cura di), *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012
- PAPARELLA F., *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e diritti degli altri creditori*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, I, 223 ss.
- PAPARELLA F., *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, II, 10 ss.
- PAPARELLA F., *La partecipazione delle sanzioni amministrative tributarie al riparto nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2015, 3, 598 ss.
- RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, 595 ss.

Il *cram down* fiscale e previdenziale alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali

The tax and social security cram down in light of the most recent jurisprudential guidelines

GIULIA RUGOLO

Abstract

Muovendo da una ricognizione delle più recenti decisioni giurisprudenziali rese in materia di *cram down* fiscale e previdenziale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo, si tracciano gli ideali punti di maturazione dei profili applicativi dell'istituto, anche nella prospettiva dell'utilizzabilità del *cram down* fiscale e previdenziale per realizzare la condizione della ristrutturazione trasversale prevista dall'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i.

Parole chiave: *cram down* fiscale e previdenziale, accordo di ristrutturazione dei debiti, concordato preventivo, omologazione forzata, poteri del tribunale, soglie minime di soddisfazione, *cross class cram down*

Abstract

Starting from a reconnaissance of the most recent case law decisions rendered on tax and social security cram downs in the context of debt restructuring agreements and composition with creditors, the ideal maturation points of the application profiles of the institution are traced, also with a view to the usability of the tax and social security cram down to realise the condition of cross-sectional restructuring provided for by Article 112(2)(d) of the Business Crisis and Insolvency Code.

Keywords: *tax and social security cram down, debt restructuring agreement, restructuring agreements, forced homogenization, powers of the court, minimum thresholds of satisfaction, cross class cram down*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La recente giurisprudenza dei tribunali nazionali. Il *cram down* fiscale e previdenziale negli accordi di ristrutturazione dei debiti... - **3.** (*Segue*). ... e nel concordato preventivo. - **4.** Il potere del tribunale di sindacare la scelta del creditore pubblico. - **5.** (*Segue*). La convenienza del trattamento proposto rispetto all'alternativa liquidatoria. - **6.** Il termine dilatorio di cui all'art. 63, comma 2, ultima parte, c.c.i. - **7.** L'utilizzabilità del *cram down* per realizzare la condizione della ristrutturazione trasversale prevista dall'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i.

1. Fra i tanti temi ampiamente dibattuti negli ultimi anni in seno ai tribunali nazionali merita un particolare richiamo quello del c.d. *cram down* fiscale e previdenziale nell'ambito delle fattispecie degli accordi di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo. Si tratta, come noto, dell'istituto attraverso il quale il tribunale può omologare forzosamente la proposta concorsuale senza l'adesione determinante del creditore pubblico, allorquando sussistano le condizioni previste dalla legge (per un quadro, cfr., ANDREANI G., *Transazione Fiscale: come cambia a seguito del Codice della Crisi e della Direttiva Insolvency*, in *Dirittodellacrisi.it*, 6 febbraio 2023, 16 ss.), tra cui, in specie, la convenienza economica

della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria e, negli accordi di ristrutturazione dei debiti, in seguito al D.Lgs. n. 69/2023, convertito nella L. n. 103/2023, la soddisfazione dei creditori pubblici in misura non inferiore al 30% dell'ammontare dei crediti (o al 40% qualora i crediti vantati dagli altri creditori aderenti siano inferiori al 25% dell'importo complessivo dei crediti e la dilazione di pagamento non ecceda il periodo di dieci anni).

Plurimi sono i dubbi interpretativi che la disciplina dell'istituto in esame solleva e che sono stati affrontati *funditus* dagli interpreti. Nell'ambito della recente giurisprudenza dei tribunali nazionali, spiccano, per le argomentazioni rese, tutte quelle pronunce che si sono interrogate, in particolare, sull'esistenza del potere del tribunale di sindacare la scelta del creditore erariale; sulla portata del giudizio di convenienza della proposta di transazione rispetto all'alternativa liquidatoria; sul termine dilatorio di cui all'art. 63, comma 2, ultima parte, c.c.i., nonché, da ultimo, sulla applicabilità del meccanismo del *cram down* fiscale e previdenziale nel concordato in continuità aziendale.

In questo articolo, ci si propone di svolgere un'indagine volta a rilevare ed evidenziare le linee principali delle tesi interpretative che sembrano schiudersi in seno alla giurisprudenza nazionale in materia di *cram down* fiscale e previdenziale negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo, anche alla luce delle ultime novità legislative, senza però maturare un pensiero comune e comunque non scevro da critiche dottrinali. D'appresso verranno quindi riportati i principi fondamentali espressi dai più recenti provvedimenti giurisdizionali; e poi avanzate, in maniera trasversale, alcune considerazioni in ordine all'assetto interpretativo che la giurisprudenza nazionale va così adottando, nonché in relazione agli sviluppi che le ultime novità legislative paiono idonee a delineare. Al riguardo, si impone una duplice precisazione. La prima è che le sentenze analizzate, per quanto, in alcuni casi, facciano applicazione delle norme contenute nella legge fallimentare applicabile *ratione temporis*, esprimono principi di diritto che appaiono pienamente adattabili al *cram down* fiscale e previdenziale disciplinato dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza; la seconda è che si procederà a sviluppare un ragionamento unico, evidenziando le differenze esistenti *in parte qua* tra gli accordi di ristrutturazione dei debiti e il concordato preventivo.

2. Seguendo nella direzione annunciata, le prime pronunce su cui ci si intende soffermare sono quelle rese, in fattispecie aventi ad oggetto l'omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti, dal Tribunale di Catania in data 31 marzo 2022 (in *Il caso.it*), dal Tribunale di Reggio Calabria il 9 giugno 2023 (in questa *Rivista*, con nota di MERCURI G., *Il cram down fiscale alla ricerca di nuovi limiti: vaghezza dei presupposti e varietà di soluzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.* 14 ottobre 2023 e in questo fascicolo) e dal Tribunale di Roma, in data 14 luglio 2023 (in *Dirittodellacrisi.it*).

La prima questione che viene in considerazione riguarda il potere del tribunale di sindacare la scelta del creditore erariale.

Innanzitutto, il Tribunale di Catania precisa che, prima di soffermarsi sull'interpretazione da assegnare al sintagma "anche in mancanza di adesione", è opportuno verificare, a monte, se detto potere giudiziario violi il principio di separazione dei poteri, potendo ipotizzarsi la sussistenza di un potere surrogatorio giurisdizionale di valutazione di una scelta discrezionale ascrivibile ad un organo amministrativo, espressione del potere esecutivo, nella sua veste precipua di parte privata che partecipa ad una procedura in concorso con altri creditori.

La risposta del giudice catanese è negativa: la legge è chiara nell'attribuire al potere giurisdizionale – piuttosto che all'amministrazione dello Stato – la valutazione circa la convenienza economica dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione rispetto alla alternativa fallimentare, in modo del tutto coerente e collegato con i principi della *par condicio creditorum* e della ponderazione comparativa e complessiva tra le possibili alternative di soluzione della crisi di impresa, nonché di cui agli artt. 97 e 98 Cost.

Ciò posto, il Tribunale di Catania – conforme quello di Reggio Calabria – ritiene che al giudice spetti il potere di sindacare la proposta transattiva, non solo in caso di silenzio, ma anche in presenza di un eventuale voto negativo espresso. E ciò in quanto, fra l'altro, da un punto di vista letterale, la "mancanza

di adesione” può essere intesa anche come mancanza di adesione derivante da una risposta negativa; e, dall’altro lato, l’art. 20 D.L. n. 118/2021 conv., ha ricondotto ad unità la dicotomia, in precedenza esistente, tra la medesima situazione del voto determinante nella procedura di concordato e di accordo di ristrutturazione: ove per il concordato, l’art. 180 comma 4, L. fall. precedeva l’espressione “anche in mancanza di voto”; e, per l’art. 182-bis, comma 4, L. fall., in caso di accordo di ristrutturazione, invece, già si prevedeva la diversa formulazione, poi rimasta immutata “anche in mancanza di adesione”.

Sul punto, il Tribunale di Reggio Calabria chiarisce però che il *cram down* non opera in presenza di qualsivoglia rigetto, ma solo quando il rifiuto opposto dall’Amministrazione finanziaria alla proposta formulata dal ricorrente appaia ingiustificato e irragionevole; sicché, spetta al giudice valutare in modo prudente e rigoroso i motivi che hanno spinto l’Amministrazione a definire non conveniente la proposta.

È necessario, prosegue il Tribunale reggino, che la Pubblica Amministrazione illustri, attraverso la motivazione del proprio diniego, il percorso logico seguito dimostrando di aver compiuto un equo contemperamento degli interessi in gioco al fine di adottare soluzioni che tutelino, sia pur in misura minore, l’interesse erariale, che con tutta evidenza non sarebbe in toto soddisfacibile in considerazione dello stato di crisi del contribuente. Pertanto, quando il diniego è del tutto scollato da un vaglio di convenienza, il rigetto dell’omologa operato dal tribunale sulla base di motivi di carattere meramente formale non farebbe altro che riportare ai nastri di partenza una procedura dall’esito finale già scritto.

Circa la valutazione del merito della scelta negativa effettuata dall’ente impositore, il Tribunale di Catania specifica poi che oggetto del giudizio di convenienza della proposta transattiva rispetto all’alternativa fallimentare, non è l’esiguità della soddisfazione rispetto all’ammontare complessivo del credito (che, nel caso concreto, era orientativamente il 20%): infatti, questo giudizio non è rapportato all’ammontare del debito ma, piuttosto, all’alternativa fallimentare ovvero alla somma che l’Erario potrebbe ricavare – come profitto o minor costo – dal fallimento del proponente rispetto alla somma offerta, sebbene sempre in termini presuntivi, in un determinato arco temporale.

Condivide questa linea interpretativa anche il Tribunale di Reggio Calabria, il quale ritiene precipuamente, che non è preclusiva all’omologazione la circostanza, da un lato, che i creditori, che avevano sottoscritto accordi di ristrutturazione del debito, costituiscono soltanto l’1,13% del totale dei creditori della società proponente, a fronte di un debito verso gli enti fiscali e previdenziali complessivamente pari al 68,79% del totale dell’esposizione debiti; e, dall’altro, che la percentuale riconosciuta all’Agenzia delle Entrate, INPS e INAIL è pari al 5% di quanto ad essi spettante. Invero, qualora, ai fini del *cram down* si pretendessero la non esiguità della proposta transattiva e la sussistenza di una ristrutturazione complessiva dei debiti non riguardante solo quelli nei confronti dell’Amministrazione, ma anche, per un importo non meramente simbolico e irrisorio, dei debiti verso gli altri creditori, si precluderebbe a monte l’esame di proposte comunque idonee a consentire all’Amministrazione di ottenere una qualche utilità.

Il Tribunale di Roma tratta, invece, approfonditamente la questione circa il termine dilatorio di cui all’art. 63, comma 2, ultima parte, c.c.i. Sul punto, il giudice romano osserva come il giudizio di *cram down* del tribunale non può essere effettuato quando è ancora pendente il termine entro il quale l’Amministrazione fiscale e gli enti previdenziali devono esprimere la loro adesione o il loro diniego alla proposta, potendo verificarsi in tal caso un conflitto non risolvibile tra antinomiche determinazioni: come avverrebbe nel caso in cui il tribunale ritenesse non conveniente la proposta transattiva e successivamente, ma nel termine di cui all’art. 63 comma 2, ultimo periodo, c.c.i., gli Uffici competenti aderissero invece alla proposta transattiva. Alla data di deposito della domanda di omologa, quindi, tale termine deve essere interamente decorso, non potendo ipotizzarsi che si adisca il tribunale per ottenere una pronuncia che sostituisca un atto non ancora compiuto e che potrebbe ancora compiersi.

Fa una peculiare applicazione di tale istituto, il Tribunale di Reggio Calabria, nella pronuncia già in parte analizzata, chiedendosi se possa configurarsi una sorta di sanatoria *ex tunc* del vizio procedurale rappresentato dal mancato rispetto di detto termine, nel caso in cui prima della declaratoria di inammissibilità da parte del tribunale intervenga il rigetto da parte degli enti destinatari della proposta.

La risposta è positiva. Il giudice calabrese ritiene infatti che il rigetto della proposta da parte degli enti fiscali e previdenziali sani il vizio procedurale connesso al mancato decorso del termine *de quo*

prima del deposito della domanda di omologazione, sempre purché il rigetto pervenga prima dell'emanazione della declaratoria di inammissibilità.

3. Passando ad analizzare le sentenze emesse nell'ambito di fattispecie di concordato preventivo, appare opportuno segnalare, in primo luogo, quella del Tribunale di Verona del 14 luglio 2023 (in *il-caso.it*). In questa pronuncia, il giudice, chiamato a pronunciarsi in un caso di concordato preventivo in continuità c.d. Diretta, afferma che l'art. 180, comma 4, L. fall. consente di operare il *cram down* in mancanza di adesione da parte degli enti fiscali e/o tributari ovvero sia in caso di voto negativo espresso sia in mancanza di voto in quanto, non operando il meccanismo del silenzio assenso, il voto non espresso è equiparabile al voto contrario ed implica, pertanto, la mancata adesione del creditore alla proposta concordataria. Per contro, prosegue il Tribunale, la diversa conclusione per cui il credito dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali dovrebbe essere totalmente sterilizzato e quindi non dovrebbe essere considerato né nel computo dei votanti, né nel computo dei voti contrari e, inoltre, non si dovrebbe neppure tenere conto delle classi costituite esclusivamente da creditori fiscali e/o tributari, oltre ad essere in contrasto con il chiaro dettato di legge, non può neppure ritenersi imposta al fine di evitare un possibile contrasto con l'art. 11 della c.d. Direttiva *Insolvency*, posto che per effetto della conversione da parte del tribunale il voto degli enti va considerato a tutti gli effetti come positivo e, quindi, si perviene senz'altro all'omologa in presenza dell'approvazione della proposta da parte di almeno una classe.

Questo assunto viene confermato, in un provvedimento del 17 novembre 2022, dal Tribunale di Roma (in *Dirittodellacrisi.it*), il quale statuisce che il giudizio di convenienza si risolve essenzialmente in una comparazione tra il trattamento riservato all'Amministrazione finanziaria con la proposta *ex art. 182-ter* L. fall. e il trattamento che la stessa riceverebbe, in via prognostica, nell'alternativa liquidatoria. Nell'effettuare tale giudizio, si deve avere riguardo, chiarisce il giudice romano, non solo ai dati quantitativi e alle percentuali di soddisfacimento del credito, ma anche a tutta un'altra serie di profili, quali ad esempio la tempistica di pagamento del creditore e l'esistenza di eventuali garanzie; e si deve inoltre svolgere una valutazione prognostica, dovendosi simulare un riparto finale in sede fallimentare tenuto conto del grado dei singoli privilegi erariali, e, successivamente, procedere al confronto dei relativi esiti, in termini di entità e tempi di realizzo, con le condizioni economiche previste nell'ambito della proposta di trattamento.

Tratta invece un profilo del tutto nuovo nel panorama giurisprudenziale, la sentenza del Tribunale di Lucca del 18 luglio 2023 (in *il-caso.it* e in *Dirittodellacrisi.it*, con nota di ANDREANI G., *Il cram down fiscale nel concordato preventivo in continuità*, in *Dirittodellacrisi.it*, 3 ottobre 2023, 1 ss.), la quale affronta, a quanto consta per la prima volta, il problema dell'applicabilità della disciplina del *cram down* fiscale e previdenziale nel caso in cui la proposta di concordato in continuità aziendale implichi una ristrutturazione trasversale dei debiti, regolata dall'art. 112, comma 2, c.c.i., ovvero della possibilità di utilizzare il *cram down* per realizzare la condizione della ristrutturazione trasversale prevista dall'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i.

Il Tribunale esclude la possibilità di interpretare estensivamente l'art. 88, comma 2-*bis*, c.c.i. per inverare la condizione di cui all'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i. per più ragioni.

La prima ragione, di ordine letterale, è che il *cram down* fiscale e previdenziale è stato pensato nel nostro ordinamento in un contesto in cui non esisteva la regola della *relative priority rule*, ma solo quella della *absolute priority rule*. La seconda, di rilievo sistematico, è che, anche negli accordi di ristrutturazione, ove il *cram down* è pure previsto, questo viene in considerazione soltanto quando l'adesione dei creditori pubblici è necessaria per raggiungere le maggioranze richieste dagli artt. 57, comma 1 e 60, comma 1 ma non anche quando vengano in rilievo le maggioranze dell'art. 61, comma 2, lett. c), c.c.i. per gli accordi ad efficacia estesa. La terza, di natura logica, è che comunque la c.d. Direttiva *Insolvency* – nel dettare le condizioni per la ristrutturazione trasversale dei debiti – non fa mai riferimento alla possibilità di considerare un voto non espresso da un creditore o da una classe come un voto di adesione alla proposta per effetto di una *fiction iuris*, ma richiede che la proposta sia espressamente approvata.

4. Come già in parte evidenziato nel richiamare i provvedimenti in analisi, le prime tre sentenze menzionate (quelle, cioè, dei Tribunali di Catania, di Reggio Calabria e di Roma) affrontano profili delicati e particolarmente dibattuti della disciplina dettata dal legislatore in materia di *cram down* fiscale e previdenziale. Nell'alveo della ricostruzione tracciata da questi provvedimenti possono poi ricondursi, per quanto riguarda l'impostazione di fondo, anche le successive due sentenze di cui si è data notizia (ovvero quelle dei Tribunali di Verona e di Roma). Senz'altro meritevole di una sua autonoma considerazione è, invece, l'ultimo provvedimento menzionato, quello del Tribunale di Lucca, in quanto analizza il problema dell'utilizzabilità del *cram down* fiscale e previdenziale per realizzare la condizione della ristrutturazione trasversale prevista dall'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i. Infatti, i due fronti interpretativi richiamati prospettano una serie di riflessioni che paiono proporsi come ideali punti di maturazione degli orientamenti giurisprudenziali in materia di *cram down* fiscale e previdenziale; del tutto nuovo nel panorama giurisprudenziale appare invece il provvedimento del Tribunale di Lucca, che viceversa pare porsi quale punto di partenza del dibattito che probabilmente andrà a svilupparsi da qui a venire sul rapporto tra l'art. 88 c.c.i. e l'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i.

Orbene, nella sistematica della legge fallimentare, come poi ripresa dal codice della crisi di impresa, il *cram down* fiscale e previdenziale può essere attuato, come noto, al ricorrere di due presupposti.

Il primo è il carattere determinante della mancanza di adesione da parte degli Uffici fiscali o degli enti previdenziali alla proposta presentata dal debitore. In entrambe le procedure concorsuali in esame, infatti, il *cram down* richiede che il voto dei creditori pubblici sia determinante per il raggiungimento delle maggioranze necessarie per procedere all'omologa, che sono, pari, nell'accordo di ristrutturazione, al 60% dei crediti dell'esposizione debitoria complessiva (artt. 63 e 50 c.c.i.; ridotta alla metà nell'ipotesi di accordo di ristrutturazione dei debiti agevolato ex art. 60 c.c.i.) e, nel concordato preventivo, alla maggioranza dei crediti ammessi al voto (ex artt. 88 e 109 c.c.i.).

Sul punto, la dottrina che si è interrogata sul significato da attribuire al carattere determinante dell'adesione (o della mancata adesione) del creditore pubblico non individua un criterio univoco (per un quadro sulle diverse opinioni espresse, cfr., ad esempio, GIUFFRIDA D. - TURCHI A., *Diniego di transazione fiscale e cram down tra dottrina e giurisprudenza*, in *Dirittodellacrisi.it*, 20 maggio 2021, 1 ss.). La tesi preferibile ritiene che la mancata adesione abbia carattere determinante quando, di per sé o congiuntamente a quella di altri creditori, precluda irrimediabilmente il raggiungimento della maggioranza richiesta dalla legge per procedere all'omologazione; conseguentemente, detta adesione (o mancata adesione) non è determinante quando non impedisce agli altri creditori di raggiungere, da soli, le predette maggioranze (così, cfr., ad esempio, ANDREANI G. - TUBELLI A., *La transazione fiscale dopo il Codice della crisi e la Direttiva Insolvency negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Fallimentarista*, 14 luglio 2022, 6 s., anche per i riferimenti alla tesi per cui il termine "determinante" possa essere interpretato nel senso che l'adesione del Fisco potrebbe considerarsi tale quando risulti essenziale per la fattibilità giuridica ed economica dell'intero piano di risanamento, in quanto solo lo stralcio dei crediti tributari previsto dalla proposta di transazione potrebbe liberare le risorse necessarie per dar corso al risanamento).

Nel caso in cui la mancata adesione dell'Amministrazione finanziaria risulti determinante nell'approvazione (o meno) della proposta di transazione fiscale e previdenziale, viene in rilievo il problema – affrontato dettagliatamente dal Tribunale di Catania e da quello di Reggio Calabria –, di stabilire, specie nel vigore della legge fallimentare prima della novella del 2020/2021, oltre che la portata (minima o massima) del potere del giudice di sindacare la scelta del creditore erariale, il significato da attribuire alla locuzione "anche in mancanza di adesione".

Le conclusioni cui giungono i giudici nei provvedimenti citati e prima richiamati paiono avallare – in modo del tutto condivisibile – la tesi dottrinale c.d. estensiva (cfr., fra gli altri, ANDREANI G., *Le nuove norme della legge fallimentare sulla transazione fiscale*, in *Il Fallimentarista*, 5 gennaio 2021, 1 ss.; GAMBI L., *Questioni aperte sul cram down nella transazione fiscale*, in *Il Fallimentarista*, 25 gennaio 2021, 1 ss.; CALÒ L., *La transazione fiscale e contributiva in mancanza di adesione da parte dell'Agenzia delle entrate e degli istituti previdenziali*, in *Il Fallimentarista*, 5 gennaio 2021, 1 ss. In giurisprudenza, Trib. La Spezia, 14 gennaio 2021; Trib. Forlì, 15 marzo 2021; Trib. Teramo, 19 aprile 2021; Trib.

Roma, 31 maggio 2021; Trib. Roma, 30 giugno 2021, tutte in *Dejure.it*), secondo la quale la locuzione “in mancanza di adesione” da parte dell’Amministrazione finanziaria o previdenziale ricomprende, oltre che la mancata risposta (stante l’operatività della regola del silenzio-dissenso di cui all’art. 178 L. fall.), anche la risposta negativa, poiché pure in essa è riscontrabile la mancanza di assenso. In questa direzione, si colloca anche il Tribunale di Verona, il quale precisa pure che, non operando il meccanismo del silenzio assenso, il voto non espresso è equiparabile al voto contrario ed implica, pertanto, la mancata adesione del creditore alla proposta concordataria.

Non pare per contro essere stata condivisa la c.d. tesi restrittiva, avallata dalla dottrina minoritaria (MONTELEONE M. - PACCHI S., *Il nuovo “cram down” del tribunale nella transazione fiscale*, in *ilcaso.it*, 9 febbraio 2021; DE BERNARDIN L., *Brevi note a prima lettura sull’omologa dei piani di ristrutturazione con trattamento dei crediti tributari o contributivi*, in *ilcaso.it*, 2 gennaio 2021; SGRÒ R., *I crediti tributari e contributivi nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione*, in DANOVÌ A. - ACCIARO G., a cura di, *Nuova transazione fiscale*, Milano, 2021, 23 ss. In giurisprudenza, v., ad esempio, Trib. Bari, 18 gennaio 2021, in *Dejure.it*), per cui l’omologazione forzosa può essere disposta solo quando l’Amministrazione finanziaria e gli enti previdenziali non si pronuncino sulla proposta formulata dal debitore/contribuente restando in silenzio, ma non anche nell’ipotesi di diniego espresso da parte dei creditori pubblici.

Ad uno sguardo di insieme, l’interpretazione estensiva del sintagma “in mancanza di adesione” merita di essere condivisa; e anzi sembra una conclusione sostanzialmente dovuta alla luce della novella alla legge fallimentare del 2020/2021 e del codice della crisi di impresa, stante la sostituzione dell’espressione “in mancanza di voto” con quella “in mancanza di adesione”. Fra l’altro, e per l’appunto, nel parere reso dalla Commissione Giustizia della Camera sul disegno di legge di conversione del D.L. n. 125/2020 si legge che la modifica in esame «consente ai tribunali di omologare il concordato preventivo o gli accordi di ristrutturazione dei debiti anche se la mancata adesione da parte dell’amministrazione finanziaria o degli enti previdenziali o assistenziali determini il mancato raggiungimento delle relative percentuali minime».

D’altronde, le ragioni alla base di siffatta interpretazione sono plurime, ma alla base chiare; e attengono, in sintesi, oltre che alla finalità della normativa in esame, ricavabile dalla Relazione illustrativa al codice della crisi di impresa (in *Il fallimento.it*; dalla quale emerge che l’istituto della transazione fiscale è stato introdotto con un duplice obiettivo di evitare che i creditori pubblici continuino ad impiegare tempi irragionevoli ed incompatibili con il percorso risanatorio del debitore per pronunciarsi sulle proposte di transazione; e di impedire che alcune di queste vengano rigettate sebbene convenienti per l’Erario), al fatto che l’interpretazione estensiva del sintagma in esame non contrasta né con le esigenze di tutela del ceto creditorio, che può comunque esperire, per tutelare i propri interessi asseritamente lesi, lo strumento dell’opposizione al decreto di omologazione, da promuovere dinnanzi al giudice ordinario della sezione concorsuale e non tributario (sul dibattito relativo al profilo della giurisdizione nel giudizio di omologazione del concordato, cfr., per una sintesi, MAURO M., *Transazione fiscale e “cram down” del giudice fallimentare*, in *Dirittodellacrisi.it*, 29 settembre 2022, 5 s.; e, in giurisprudenza, per tutti, v. Cass., S.U., n. 8504/2021), né con la direttiva n. 1023/20219, c.d. Direttiva *Insolvency* (sul punto, per un quadro, cfr., ACCIARO G. - TURCHI A., *Il cram down fiscale dopo il d.l. 118 2021 e le prime pronunce di merito*, in *Dirittodellacrisi.it*, 16 dicembre 2021, 4 ss., ove pure riferimenti alle argomentazioni spesa a sostegno della tesi contraria).

Discorso diverso va fatto viceversa con riferimento alla possibilità di far operare il *cram down*, non in presenza di un qualsiasi rigetto, ma solo – come ritenuto dal Tribunale di Reggio Calabria – quando il rifiuto opposto dall’Amministrazione finanziaria alla proposta formulata dal ricorrente appaia ingiustificato e irragionevole. Infatti, fermo restando che, come visto, la *ratio* dell’istituto in esame è quella di superare una inerzia ingiustificata e irragionevole da parte dell’Amministrazione e non di comprimere i diritti del creditore pubblico (così, per tutti, ANDREANI G., *Il cram down fiscale nel concordato preventivo in continuità*, cit., 3; e, in giurisprudenza, Trib. Lucca, 17 gennaio 2022, in *Dejure.it*), una tale impostazione, se applicata nella massima portata, potrebbe precludere l’omologazione forzosa di proposte

di transazione rigettate con argomentazioni corpose ma comunque non giustificate da un punto di vista sostanziale: ovvero solo formalmente motivato.

Si ritiene, per contro, che il giudice, senza sostituirsi all'Amministrazione, debba comunque omologare forzosamente la proposta di transazione quando il rigetto dell'ente impositore, per quanto ampiamente motivato, non risulti, ad un controllo di legalità sostanziale, in ogni caso ragionevole e giustificato. Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'Amministrazione motivi il rigetto assumendo che l'esperimento di un'azione di responsabilità nei confronti dei membri degli organi sociali possa ingenerare introiti da distribuire tra la massa dei creditori, senza però aver in concreto valutato tutti i profili di rischio e aleatorietà insiti in un tale giudizio risarcitorio e la convenienza economica ad esso sottesa in termini di effettiva possibilità di soddisfarsi sui patrimoni dei potenziali convenuti, magari già gravati da formalità pregiudizievoli.

Detto altrimenti: il sindacato giudiziario dovrebbe estendersi sino a valutare il merito (e non solo la corrispondenza formale) della motivazione sottesa al rigetto della proposta da parte del creditore pubblico per verificare se effettivamente la transazione fiscale risulti più o meno conveniente per l'ente impositore rispetto all'alternativa liquidatoria. Del resto, l'Amministrazione, nella valutazione della proposta di transazione, dispone di una discrezionalità "vincolata" al maggior soddisfacimento e convenienza tra il pagamento offerto dal debitore e l'alternativa liquidatoria (v. MAURO M., *Transazione fiscale e "cram down" del giudice fallimentare*, cit., 6).

5. Appurato che, secondo il dettato del codice della crisi di impresa, come interpretato dalla recente giurisprudenza di merito, il tribunale può omologare forzosamente gli accordi di ristrutturazione e il concordato preventivo sia in caso di mancanza di voto sia in caso di diniego espresso da parte del creditore pubblico, quando l'adesione del creditore pubblico è determinante, è possibile passare ad analizzare il secondo presupposto applicativo del *cram down* fiscale e previdenziale: vale a dire, la convenienza (e, nel concordato preventivo, anche la non deteriorità) della proposta di transazione fiscale rispetto all'alternativa liquidatoria.

Si tratta cioè di verificare quando il soddisfacimento dei crediti fiscali offerto dall'impresa debitrice si riveli, anche alla luce delle risultanze dell'attestazione resa da un professionista indipendente o della relazione del commissario giudiziario, più conveniente (e non peggiore) rispetto a quello ottenibile in sede di liquidazione giudiziale. Il giudizio di convenienza che il tribunale è chiamato a svolgere è rapportato quindi, non all'ammontare del debito, ma all'alternativa liquidatoria ovvero alla somma che il creditore pubblico potrebbe ricavare, in termini di profitto o di minor costo, dalla liquidazione giudiziale del debitore-proponente rispetto alla somma offerta con la proposta concorsuale, sebbene sempre in termini presuntivi, in un determinato arco temporale. Inoltre, nel concordato preventivo, il tribunale è chiamato a verificare che la proposta del debitore preveda un trattamento del creditore pubblico non peggiore rispetto a quello ottenibile in sede di liquidazione, inteso come il criterio in base al quale il trattamento proposto al creditore dissenziente è quello che, in termini soddisfatti, è almeno pari (*id est*, equivalente) al trattamento che spetterebbe al creditore pubblico in caso di liquidazione giudiziale (per questa conclusione e, più in generale, sulla differenza fra un trattamento dei crediti tributari e contributivi «conveniente rispetto alla liquidazione giudiziale» e un trattamento «non peggiore rispetto alla liquidazione giudiziale», cfr. ANDREANI G., *Transazione Fiscale: come cambia a seguito del Codice della Crisi e della Direttiva Insolvency*, cit., 19 ss.).

In questa prospettiva, nell'assenza – almeno sino ad un recente passato – di specifiche indicazioni operative da parte del legislatore, il dibattito interpretativo si è incentrato sulla percentuale minima di soddisfazione del creditore pubblico offerta dal debitore per ritenere inverata la condizione della convenienza della proposta rispetto all'alternativa liquidatoria ovvero per procedere all'omologazione forzosa della stessa.

Nella prassi giurisprudenziale, si è assistito all'omologazione forzosa di accordi di ristrutturazione e concordati preventivi in cui le proposte del debitore prevedevano la soddisfazione del creditore pubblico in una percentuale infinitesimale del credito vantato verso il debitore proponente. Ad esempio, e

per l'appunto, il Tribunale di Reggio Calabria e il Tribunale di Verona procedono ad omologare forzatamente – ravvedendone così la convenienza economica – un accordo di ristrutturazione dei debiti e un concordato preventivo le cui proposte contemplavano la soddisfazione del creditore pubblico nella misura del 5% del credito vantato. Tali provvedimenti giurisprudenziali, unitamente a quello del Tribunale di Roma, riconducono nel giudizio di convenienza/non deteriorità della proposta anche altri elementi (rispetto alla percentuale di soddisfazione offerta) inseriti nella proposta, perché di per sé reputati idonei o a rappresentare una fonte di creazione di nuova ricchezza e, dunque, di nuove imposizioni fiscali (come l'apporto di finanza esterna e/o la continuità aziendale) o ad escludere la possibilità di reperire ulteriori (rispetto a quelle offerte con la proposta) risorse con cui soddisfare i creditori (le difficoltà connesse all'esercizio di azioni revocatorie/risarcitorie, come l'alea del processo, la possibilità di eventuali definizioni bonarie della controversia, la possibile infruttuosità dell'azione).

Non sono mancati per contro provvedimenti giurisprudenziali (cfr. Appello Milano, 23 febbraio 2023, in *ilcaso.it*; Trib. Salerno, 23 gennaio 2023, in *Dirittodellacrisi.it*; Trib. Lecce, 17 ottobre 2022, in *Dejure.it*) che non hanno omologato forzatamente accordi di ristrutturazione dei debiti o concordati preventivi in presenza di una proposta che offriva al creditore pubblico un pagamento di pochi punti percentuali (ad esempio 3%), sul presupposto che siffatte proposte di transazione fiscale comprimano, sino ad azzerare praticamente del tutto, il credito pubblico (e le cause legittime di prelazione da cui eventualmente è assistito), inverando così un abuso dell'istituto in esame. Nei casi portati all'attenzione di questi tribunali (in specie, di quelli di Salerno e Lecce prima citati), peraltro, le proposte di transazione si basavano su una valutazione immobiliare o aziendale sottostimata rispetto ai valori di mercato reali e non garantivano quindi – a parere dei giudici – la veridicità dei dati presentati, risultando, per l'effetto, idonee a tutelare i creditori e, di qui, a consentire al giudice di esercitare l'omologa forzosa.

Ora, a parte che è dubbio che possa parlarsi di abuso del *cram down* nel caso in cui il tribunale omologhi l'accordo di ristrutturazione dei debiti o il concordato preventivo valutando maggiormente soddisfattiva per le ragioni del creditore pubblico la proposta di transazione fiscale rispetto all'alternativa liquidatoria seppur prevedente un adempimento del credito tributario in pochi punti percentuali, lo scopo di evitare un utilizzo distorto del *cram down* o, meglio, la sua applicazione nelle ipotesi proposte di transazione fiscale aventi ad oggetto soddisfacimenti irrisori del creditore pubblico sembra essere stato perseguito dal legislatore, in materia di accordi di ristrutturazione dei debiti, con la recente sospensione, ad opera del D.Lgs. n. 69/2023, conv. in L. n. 103/2023, dell'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 63, commi 2 e 2-bis, c.c.i.

L'art. 1-bis D.Lgs. n. 69/2023, conv. L. n. 103/2023 stabilisce, infatti, che il tribunale omologa forzatamente la proposta di accordo di ristrutturazione dei debiti non liquidatorio quando (fra l'altro) il soddisfacimento dei crediti dell'Amministrazione finanziaria e degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è almeno pari: (i) al 30% dell'ammontare dei rispettivi crediti, inclusi sanzioni e interessi, se il credito complessivo di cui sono titolari altri creditori aderenti all'accordo corrisponde ad almeno un quarto dell'intero importo dei debiti dell'impresa istante; oppure (ii) al 40% del loro ammontare, comprensivo di sanzioni e interessi, ed è prevista una dilazione di pagamento non superiore a dieci anni, se il credito complessivo di cui sono titolari altri creditori aderenti è inferiore a un quarto dell'intero importo dei debiti dell'impresa istante oppure se non vi è alcun altro creditore aderente all'accordo.

La dottrina (ANDREANI G., *Le limitazioni del cram down fiscale nell'adr introdotte dal decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, convertito nella legge 10 agosto 2023, n. 103*, in *ilcaso.it*, 4 settembre 2023, 4 ss.; v. anche MERCURI G., *op. cit.*, 5 ss.), che si è già pronunciata su tale disposizione normativa (che si applica alle proposte di transazione presentate a partire dal giugno 2023), ha in parte criticato questa disposizione normativa, osservato che il legislatore avrebbe potuto perseguire il medesimo scopo introducendo una norma antiabusiva di carattere generale; norma, questa, che però avrebbe potuto ingenerare incertezze e contrasti applicativi. Ne consegue – prosegue questa dottrina – che, seppur l'intento legislativo merita apprezzamento – se non altro, appunto, perché, fissando una soglia numerica, esclude incertezze applicative – si lascia criticare sia per la percentuale di soddisfacimento del credito fissata, che appare eccessiva; sia per il silenzio serbato sulla circostanza che il *cram down* dovrebbe essere escluso

– come, ad esempio, sottolineava già il Tribunale di Reggio Calabria nel provvedimento in precedenza richiamato – solo in presenza di un rigetto ben (e legittimamente) motivato e non anche in caso di mera inerzia del creditore pubblico.

La novità legislativa in esame – che non sterilizza né elimina il giudizio di convenienza della proposta transattiva rispetto all’alternativa liquidatoria che il tribunale è chiamato a svolgere, ma ne rappresenta uno dei parametri; e non inverte una forfettizzazione del soddisfacimento del credito pubblico (v. ANDREANI G., *Le limitazioni del cram down fiscale*, cit., 10 s.) – induce fra le altre una considerazione. Ora, è vero che detta norma, per espressa volontà legislativa, si applica solo agli accordi di ristrutturazione dei debiti e non anche al concordato preventivo. Eppure, a prescindere dal problema paventato della disparità di trattamento sussistente tra le due discipline – superabile, probabilmente, accedendo alla tesi che la esclude in considerazione delle diversità esistenti tra stesse (presupposti applicativi, ratio, modalità esecutive, l’uno coinvolgendo tutti i creditori e vedendo l’applicazione del principio maggioritario, invece l’altro essendo rivolto anche a pochi creditori ed efficace esclusivamente per chi vi aderisce; v. ANDREANI G., *Le limitazioni del cram down fiscale*, cit., 5 s.) –, appare certo o comunque altamente probabile che la prassi si orienterà nel senso di negare l’omologazione forzata del concordato preventivo in presenza di proposte di transazioni con percentuali di soddisfacimento del creditore pubblico inferiori alle soglie previste per quella degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Si ritiene, infatti, che le soglie minime di soddisfazione vigenti per l’omologazione forzata degli accordi di ristrutturazione finiranno per costituire un parametro da tenere in considerazione nell’omologazione forzata del concordato preventivo; e ciò in quanto, sebbene le due procedure concorsuali si differenzino, come visto, sotto più profili, è pur certo che il nocciolo duro delle stesse è la regolazione e il superamento dello stato di crisi/insolvenza dell’imprenditore-proponente; e che detto obiettivo appare perseguibile attraverso (se del caso, anche) la transazione fiscale con l’ente impositore.

In altre parole, non appare peregrino, ma anzi, alquanto probabile, che, nella prassi, la regola contenuta nella legge del 2023 – ossia, appunto, l’ancoraggio dell’omologazione forzata al raggiungimento di una percentuale minima di soddisfazione – venga utilizzata in concreto come parametro e/o criterio interpretativo anche per l’omologazione forzata del concordato preventivo, quantomeno liquidatorio: è da vedere infatti se nel concordato preventivo in continuità aziendale il meccanismo del *cram down* possa essere ancora utilizzato (v., *infra*, sub par. 7).

In questo contesto, ci si potrebbe interrogare, a monte, sulle ragioni per le quali l’Amministrazione finanziaria proceda a votare negativamente *le* o a non pronunciarsi *sulle* proposte di transazione fiscale nell’accordo di ristrutturazione dei debiti o nel concordato preventivo anche quando queste risultino maggiormente convenienti rispetto all’alternativa liquidatoria. In assenza di chiare indicazioni e superato il problema relativo alla c.d. indisponibilità del credito tributario (cfr., anche per ulteriori riferimenti, MAURO M., *Transazione fiscale e “cram down” del giudice fallimentare*, cit., 3 ss.), potrebbe ipotizzarsi che l’Amministrazione finanziaria non presti l’assenso alle proposte di transazione fiscale per evitare di incorrere in responsabilità erariale adottando scelte che, in un eventuale giudizio risarcitorio, potrebbero essere ritenute dannose.

Appare chiaro infatti che approvare una proposta di transazione fiscale, che preveda la soddisfazione del credito pubblico in misura inferiore a quello vantato, potrebbe divenire oggetto di sindacato giurisdizionale o comunque di “chiarimenti” in sede procedimentale e, dunque, scoraggiare l’ente impositore e, prima ancora, il dipendente pubblico dall’assumersi la responsabilità di una siffatta scelta.

Epperò, se questa è la ragion d’essere dell’inerzia o comunque del rigetto delle proposte di transazione fiscale e previdenziale, e in un’ottica prudenziale potrebbe pure essere condivisa o, in ogni caso, compresa, è evidente che in fatto verrebbe a sterilizzare l’applicazione fisiologica dell’istituto, che pertanto avverrebbe solo in sede giudiziaria, ove si verrebbe a traslare in capo all’organo giudicante la paternità e, dunque, la “responsabilità” della scelta. Infatti, si potrebbe assistere ad un rigetto della proposta di transazione che preveda la soddisfazione del credito tributario al 90% in quanto pure questa percentuale, per quanto per pochi punti, è comunque inferiore all’intero credito vantato e non ne rappresenta un adempimento integrale.

Se così fosse, potrebbe conseguentemente spiegarsi anche la recente scelta legislativa di fissare una percentuale minima di soddisfazione del creditore pubblico per procedere all'omologazione forzata degli accordi di ristrutturazione dei debiti. In questo caso, infatti, il creditore pubblico che, in sede procedimentale accettasse la proposta di transazione fiscale rispettosa della soglia minima di soddisfacimento fissata dalla legge, potrebbe utilizzare, in un eventuale giudizio risarcitorio, lo scudo del parametro normativo per andare esente da responsabilità; anche se è pur vero che comunque si andrebbe ad accettare l'abbattimento della percentuale di soddisfazione del credito vantato. Il che potrebbe – ma non è detto – determinare l'effetto di superare le resistenze sino ad oggi spiegate dall'Amministrazione finanziaria sul punto. Si auspica pertanto che l'Amministrazione finanziaria proceda ad effettuare un giudizio di convenienza economica della proposta già in sede procedimentale, evitando di far giungere in sede processuale – e dunque di rimettere all'apprezzamento del giudice la valutazione di – proposte di transazione palesemente convenienti per il creditore pubblico rispetto all'alternativa liquidatoria.

6. Un altro profilo di disciplina del *cram down* esaminato nelle pronunce citate in precedenza – e, in particolare, in quelle dei Tribunali di Reggio Calabria e di Roma – concerne, come accennato, la possibilità di omologare forzosamente gli accordi di ristrutturazione prima che sia decorso il termine di 90 giorni dal deposito della proposta di transazione previsto dall'art. 63 comma 2, ultima parte, c.c.i. (e, prima, dall'art. 182-ter, comma 5, L. fall.). Si tratta, come noto, del termine che mira a garantire il raggiungimento di un'intesa tra il debitore istante e gli enti fiscali e previdenziali riconoscendo a questi ultimi uno *spatium deliberandi* che consenta loro di valutare la congruità della proposta transattiva formulata dal ricorrente e conseguentemente di manifestare la propria volontà, sotto forma di assenso o di rigetto, nei termini prima analizzati.

Partendo da tale presupposto, la giurisprudenza prevalente (da ultimo, a parte i provvedimenti prima richiamati, v. Trib. Catania, 19 gennaio 2023, in *Dejure.it, conf.*, in dottrina, per tutti, ANDREANI G., *Le limitazioni del cram down fiscale*, cit., 20 ss.) perviene alla conclusione che, in caso di silenzio serbato dagli enti impositori, il decorso del termine di 90 giorni successivo all'invio della proposta, è un presupposto indefettibile ai fini dell'omologa, richiesto a pena l'inammissibilità della domanda. Infatti, il mancato rispetto di detto termine determinerebbe l'assenza della condizione necessaria ad integrare la mancata adesione dell'Amministrazione finanziaria o previdenziale e, dunque, a perfezionare l'accordo con l'ente impositore o comunque a realizzare la fattispecie di silenzio diniego sulla proposta di transazione avanzata dal debitore di cui all'art. 63, commi 2 e 2-bis, art. 63 c.c.i.

Questa tesi interpretativa perviene a detta conclusione muovendo dalla lettura coordinata degli artt. 48 comma 4, 57 e 63 commi 1, 2 e 2-bis, c.c.i., osservando che da tali norme si evince chiaramente che la formulazione della proposta transattiva pertiene alla fase delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione. Ne consegue che la domanda di omologa di detti accordi può essere presentata solo dopo che sia intervenuta l'adesione da parte dei competenti Uffici alla proposta transattiva o sia stato manifestato dagli stessi Uffici il diniego alla proposta o sia decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione della proposta senza che i competenti Uffici abbiano manifestato la loro volontà adesiva o non adesiva, potendo in questi ultimi due casi esplicitarsi il giudizio di *cram down* da parte del tribunale.

Questo giudizio non potrebbe per contro essere effettuato quando è ancora pendente il termine entro il quale l'Amministrazione fiscale e gli enti previdenziali devono esprimere la loro adesione o il loro diniego alla proposta, potendo verificarsi in tal caso un conflitto non risolvibile tra antinomiche determinazioni e non potendo peraltro ipotizzarsi di adire il tribunale per ottenere una pronuncia che sostituisca un atto non ancora compiuto e che potrebbe ancora compiersi. Inoltre, argomentando in senso contrario, si finirebbe per precludere ai creditori di presentare opposizione nei 30 giorni successivi all'iscrizione nel Registro delle imprese della domanda di omologa: non potendo, questa, certo predicarsi laddove venga chiesta l'omologa giudiziale di accordi carenti del presupposto del preventivo perfezionamento nel rispetto delle forme tipiche all'uopo stabilite dalla legge; e apparendo in ogni caso il residuo termine di 30 giorni insufficiente per effettuare una valutazione adeguatamente ponderata.

Detto altrimenti: poiché la domanda di omologazione forzosa può essere presentata solo in caso di “mancanza” dell’adesione dell’Amministrazione finanziaria o previdenziale, essa non può essere depositata (e, dunque, omologata forzosamente) se il suddetto termine di 90 giorni non è ancora spirato, non potendo l’accordo, sino a quel momento, essere ancora considerato “mancante”.

Resta fermo, secondo l’opinione prevalente (v. i riferimenti indicati nella nota precedente), che il diniego o l’accettazione della proposta pervenute prima della scadenza del termine di 90 giorni rendono del tutto superflua l’attesa del decorso integrale del suddetto termine, tenuto conto che la volontà dell’ente si è già formata prima della scadenza.

Diniego o accettazione, questa, che potrebbe avvenire pure in sede giudiziaria, ma purché prima della declaratoria di inammissibilità della domanda da parte del tribunale, apparendo condivisibile – in considerazione della *ratio* del termine in esame – la tesi (sostenuta, come visto, dal Tribunale di Reggio Calabria) che ritiene che rigetto della proposta da parte dell’ente impositore sani il vizio procedurale connesso al mancato decorso del termine di 90 giorni prima del deposito della domanda di omologazione.

7. Nell’ultima sentenza richiamata, il tribunale di Lucca tratta, come anticipato, il problema dell’utilizzabilità del *cram down* previsto dall’art. 88, comma 2-*bis*, c.c.i. (che, alle condizioni date, permette al tribunale di considerare positivo il voto negativo, espresso o no, dell’Agenzia delle Entrate – o secondo altra tesi [Trib. Como, 1° dicembre 2021, in *Dejure.it*] – di “sterilizzarlo” per addivenire all’omologazione della proposta concordataria anche in mancanza di adesione del creditore pubblico) per realizzare la condizione della ristrutturazione trasversale prevista dall’art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i. (che attribuisce al tribunale il potere di omologare forzosamente il concordato in caso di dissenso di una o più classi quando, fra l’altro, «*la proposta è approvata dalla maggioranza delle classi, purché almeno una sia formata da creditori titolari di diritti di prelazione, oppure, in mancanza, la proposta è approvata da almeno una classe di creditori che sarebbero almeno parzialmente soddisfatti rispettando la graduazione delle cause legittime di prelazione anche sul valore eccedente quello di liquidazione*»; c.d. *cross class cram down*. Sul tema, per un quadro, cfr., ad esempio, ALIPRANDI F. - TURCHI A., *Il cross class cram down: dubbi interpretativi e prima soluzione giurisprudenziale*, in *Dirittodellacrisi.it*, 3 maggio 2023, 1 ss.).

Sul punto, può preliminarmente osservarsi che il problema ruota attorno al significato da attribuire alla locuzione «*fermo restando quanto previsto, per il concordato in continuità aziendale, dall’articolo 112, comma 2, c.c.i.*» contenuta nell’art. 88, comma 1, c.c.i.

Ad una ricognizione delle opinioni espresse dagli Autori che per primi si sono interrogati sul tema, emerge un certo contrasto interpretativo (che, probabilmente, la pronuncia del giudice toscano contribuirà ad accrescere).

Una parte della dottrina (ANDREANI G., *Il cram down fiscale nel concordato*, in *Dirittodellacrisi.it*, 18 maggio 2022, 1 ss.; ID., *Il cram down fiscale nel concordato preventivo in continuità*, cit., ove una specifica critica alla pronuncia del Tribunale di Lucca qui in esame) sostiene che, in caso di concordato in continuità aziendale, i requisiti previsti dall’art. 112 c.c.i. si aggiungono (e non si sostituiscono) a quelli di cui all’art. 88 c.c.i., seppur in termini differenti a seconda che il dissenso del Fisco sia o meno determinante ai fini dell’approvazione (o della mancata approvazione) della proposta di concordato.

In particolare, questa dottrina, valorizzando le finalità che hanno indotto il legislatore ad introdurre il meccanismo del *cram down*, attribuisce all’*incipit* dell’art. 88 c.c.i. lo scopo di affermare l’applicazione delle norme dell’art. 112, comma 2, c.c.i. in aggiunta a quelle dell’art. 88 c.c.i., che regolamentano la transazione fiscale. Ne deriva che, mentre, nel concordato liquidatorio, gli effetti previsti dall’art. 88 c.c.i. (falcidia e dilazione dei debiti fiscali) si producono secondo le regole generali dettati dal comma 2-*bis* dell’art. 88 c.c.i.; invece, nel concordato in continuità, detti effetti essi si generano soltanto se si verificano gli ulteriori presupposti previsti dall’art. 112, comma 2, c.c.i., con l’ulteriore conseguenza che, se la proposta di concordato in continuità non è stata approvata da tutte le classi ex art. 109, comma 5, terzo periodo, c.c.i., il voto favorevole dell’Amministrazione finanziaria non è di per sé sufficiente

per l'omologazione, occorrendo anche il rispetto delle ulteriori condizioni poste dall'art. 112, comma 2, c.c.i., tra cui, in specie, quella che richiede la necessaria approvazione della proposta di concordato da parte della maggioranza delle classi.

In altre parole, secondo la tesi in esame: (i) in caso di mancato voto favorevole di tutte le classi a causa del dissenso non “determinante” del creditore pubblico (ed eventualmente di altri creditori), il tribunale omologa ugualmente (senza, cioè, applicare il meccanismo del *cram down* fiscale e previdenziale, non essendo l'adesione dell'Amministrazione finanziaria non è “determinante”) la proposta concordataria, se questa viene approvata dalla maggioranza delle classi e ricorrono gli altri presupposti richiesti dall'art. 112, comma 2, c.c.i.; invece, (ii) nell'ipotesi di mancato raggiungimento del voto favorevole da parte della maggioranza delle classi a causa del dissenso “determinante” del creditore pubblico, il tribunale omologa la proposta concordataria applicando il meccanismo del *cram down* fiscale e previdenziale previsto dagli artt. 88, comma 2-bis, e 112, comma 2, c.c.i., se ricorrono i presupposti richiesti specificatamente da dette disposizioni normative.

Altra parte della dottrina (SPIOTTA M., *Evoluzione del diritto concorsuale e modello concordatario: unitarietà o pluralità?*, in *Il Fallimento*, 2023, 7, 882) ritiene invece che la disciplina del *cram down* fiscale e previdenziale (art. 88, comma 2-bis, c.c.i.) valga soltanto per il concordato liquidatorio, essendo stata espunta dall'ambito di applicazione del concordato in continuità aziendale proprio dall'*incipit* dell'art. 88, comma 1, c.c.i.

Nella specie, secondo questa tesi, il meccanismo del *cram down* è incompatibile con quello delineato dall'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i., non aparendo contestualmente applicabile il *cram down* fiscale e previdenziale per raggiungere almeno una classe “votante” per il *cross class cram down*: consentire al conteggio del voto “forzoso” di assurgere a requisito per la ristrutturazione trasversale pare infatti una contraddizione in termini perché, mentre, il comma 2-bis dell'art. 88 c.c.i. richiede per il ribaltamento del voto il superamento del *test* di convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria; invece, la lett. d) dell'art. 112 c.c.i. esige proprio il voto di una classe pregiudicata. E ciò spiega – seguita questa tesi – proprio l'*incipit* dell'art. 88 c.c.i., che fa salvo quanto previsto dal capoverso dell'art. 112 c.c.i.

Ciò posto, è quest'ultima tesi che pare essere stata condivisa dal Tribunale di Lucca (il primo, a quanto consta, ad essersi pronunciato sul tema), che, come in parte anticipato, ritiene che, nel concordato preventivo in continuità aziendale, il *cram down* fiscale di cui all'art. 88, comma 2-bis, c.c.i. non può essere adoperato per realizzare le condizioni per l'applicazione dell'art. 112, comma 2, lett. d), c.c.i. in materia di ristrutturazione trasversale dei debiti, trovando, per contro, applicazione questo meccanismo solo nel concordato liquidatorio.

Invero, plurime sono le argomentazioni poste dal Tribunale alla base del suo ragionamento. La prima è di carattere storico, essendo il *cram down* fiscale e previdenziale stato pensato nell'ordinamento italiano in un contesto in cui non esisteva la regola della *relative priority rule* (c.d. *RPR*), ma solo quella della *absolute priority rule* (c.d. *APR*). La seconda è di carattere sistematico, posto che, anche negli accordi di ristrutturazione dei debiti, il *cram down* rileva solo quando l'adesione dei creditori pubblici è necessaria per raggiungere le maggioranze richieste dagli artt. 57, comma 1, e 60, comma 1, c.c.i., ma non anche per integrare le maggioranze dell'art. 61, comma 2, lett. c), c.c.i. in tema di accordi ad efficacia estesa. La terza ragione è di carattere logico, dato che la Direttiva *Insolvency* – nel dettare le condizioni per la ristrutturazione trasversale dei debiti – non fa mai riferimento alla possibilità di considerare un voto non espresso da un creditore o da una classe di creditori come un voto di adesione alla proposta per effetto di una *fiction iuris*, ma richiede che la proposta sia espressamente approvata.

Le ragioni espresse dal giudice toscano – come le argomentazioni rese dalla tesi che esclude l'applicabilità del *cram down* al concordato preventivo in continuità aziendale – possono essere condivise, se non l'altro, perché l'art. 88, comma 1, c.c.i. appare contenere una c.d. clausola di riserva che miri proprio ad escludere – facendola salva nella specifica *sedes materiae* – la disciplina del *cram down* fiscale e previdenziale nel concordato preventivo in continuità aziendale. Infatti, per quanto il punto sia – come v – al centro di un ampio dibattito interpretativo, a ben vedere, il “fermo restando” contenuto nella di-

sposizione in esame non pare lasciare spazio a dubbi interpretativi circa la netta volontà del legislatore di circoscrivere la portata applicativa dell'istituto.

È da attendere per capire se la giurisprudenza italiana si assesterà nel solco tracciato dal Tribunale di Lucca o se, invece, avallando le critiche mosse alla pronuncia in esame da una parte della dottrina (ANDREANI G., *Il cram down fiscale*, cit., 3 ss.), invertirà la rotta e applicherà nel concordato preventivo in continuità aziendale anche le regole del *cram down* previste dall'art. 88 c.c.i.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCIARO G. - TURCHI A., *Il cram down fiscale dopo il d.l. 118 2021 e le prime pronunce di merito*, in *Dirittodellacrisi.it*, 16 dicembre 2021
- ALLENNA M., *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2007
- ALIPRANDI F. - TURCHI A., *Il cross class cram down: dubbi interpretativi e prima soluzione giurisprudenziale*, in *Dirittodellacrisi.it*, 3 maggio 2023
- ANDREANI G., *Il cram down fiscale nel concordato preventivo in continuità*, in *Dirittodellacrisi.it*, 3 ottobre 2023 2023
- ANDREANI G., *Il cram down fiscale nel concordato*, in *Dirittodellacrisi.it*, 18 maggio 2022
- ANDREANI G., *Le nuove norme della legge fallimentare sulla transazione fiscale*, in *Il Fallimentarista*, 5 gennaio 2021
- ANDREANI G., *Le limitazioni del cram down fiscale nell'adr introdotte dal decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, convertito nella legge 10 agosto 2023, n. 103*, in *ilcaso.it*, 4 settembre 2023
- ANDREANI G., *Transazione Fiscale: come cambia a seguito del Codice della Crisi e della Direttiva Insolvency*, in *Dirittodellacrisi.it*, 6 febbraio 2023
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *La transazione fiscale dopo il Codice della crisi e la Direttiva Insolvency negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Il Fallimentarista*, 14 luglio 2022
- CALÒ L., *La transazione fiscale e contributiva in mancanza di adesione da parte dell'Agenzia delle entrate e degli istituti previdenziali*, in *Il Fallimentarista*, 5 gennaio 2021
- DE BERNARDIN L., *Brevi note a prima lettura sull'omologa dei piani di ristrutturazione con trattamento dei crediti tributari o contributivi*, in *ilcaso.it*, 2 gennaio 2021
- GAMBI L., *Questioni aperte sul cram down nella transazione fiscale*, in *Il Fallimentarista*, 25 gennaio 2021
- GIUFFRIDA D. - TURCHI A., *Diniego di transazione fiscale e cram down tra dottrina e giurisprudenza*, in *Dirittodellacrisi.it*, 20 maggio 2021
- MAURO M., *Transazione fiscale e "cram down" del giudice fallimentare*, in *Dirittodellacrisi.it*, 29 settembre 2022
- MERCURI G., *Il cram down fiscale alla ricerca di nuovi limiti: vaghezza dei presupposti e varietà di soluzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 ottobre 2023 e in questo fascicolo
- MONTELEONE M. - PACCHI S., *Il nuovo "cram down" del tribunale nella transazione fiscale*, in *ilcaso.it*, 9 febbraio 2021
- PAPARELLA F., *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e i diritti degli altri creditori*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, 223 ss.
- SPIOTTA M., *Evoluzione del diritto concorsuale e modello concordatario: unitarietà o pluralità?*, in *Il Fallimento*, 2023, 7, 869 ss.
- SGRÒ R., *I crediti tributari e contributivi nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione*, in DANNOVI A. - ACCIARO G. (a cura di), *Nuova transazione fiscale*, Milano, 2021

VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

Convergenza di due diverse ipotesi di litisconsorzio necessario nello stesso giudizio

Convergence of two different hypotheses of compulsory joinder in the same judgment

(commento a/notes to Corte di Cassazione, sez. V, ord. 16 febbraio 2023, n. 5007)

FRANCESCO ALBERTINI

Abstract

Nel giudizio d'impugnazione di un avviso d'accertamento riguardante redditi, IRAP e IVA di una s.a.s. già estinta, nel quale è altresì individuato un socio di fatto, la Corte di Cassazione ravvisa un'ipotesi di litisconsorzio necessario fra tutti i soci, di fatto e di diritto, ritenendo che la decisione nel giudizio medesimo - nel quale sono contestate, tra l'altro, la qualità di socio di fatto e le determinazioni dei maggiori imponibili - non possa conseguire il suo scopo se non resa nei confronti di tutti i soggetti coinvolti. Ad avviso della Corte, il litisconsorzio è reso necessario sia dal fatto che l'impugnazione dell'accertamento dei maggiori redditi delle società di persone riguarda inscindibilmente tutti i soci, sia dalla circostanza che qualora colui al quale è attribuita contesti la qualifica di socio di fatto, la sentenza non può conseguire il suo scopo, ove non sia resa nei confronti di tutti gli altri soci. Lo scritto considera le ipotesi di litisconsorzio necessario, convergenti nella fattispecie, individuate dalla Corte.

Parole chiave: processo tributario, litisconsorzio necessario, società di persone, socio di fatto

Abstrac

The Court of Cassazione identifies a situation of compulsory joinder where it is necessary to join all the shareholders, both de facto and legal, in a judgment related to an assessment notice for income, IRAP, and VAT of a dissolved limited partnership. This case also involves a de facto partner. The Court holds the view that the judgment, which deals with both the disputed status of the de facto partner and the tax assessments, cannot effectively achieve its intended objective unless it includes all the parties involved. The subsequent comment explores the intersection of these compulsory joinder scenarios highlighted by the Court in the present case.

Keywords: tax trial, compulsory joinder, limited partnership, general partnership, de facto membership

SOMMARIO: 1. L'ordinanza. - 2. La vicenda e il giudizio. - 3. Il litisconsorzio necessario nei giudizi in tema di accertamento dei redditi delle società di persone, secondo la Corte di Cassazione. - 3.1. (Segue). Considerazioni critiche. - 4. Il litisconsorzio necessario nei giudizi tributari nei quali sono in discussione l'attribuita qualità di socio occulto o l'esistenza di una società di fatto. - 4.1. (Segue). Sulla natura di tale caso di litisconsorzio. - 5. Cenni a proposito della condizione della società di persone cancellata dal registro delle imprese.

1. Nell'ordinanza 16 febbraio 2023, n. 5007, la Sezione tributaria della Corte Suprema dà continuità a indirizzi noti in materia di accertamenti riguardanti le società di persone.

Il giudizio nell'ambito del quale è stata pronunciata l'ordinanza che si commenta si caratterizza per la circostanza che, da un lato, con l'accertamento impugnato l'Agenzia determina il maggior reddito (insieme a maggiori IRAP e IVA) di una società di persone; dall'altro, con lo stesso atto un soggetto estraneo alla compagine sociale è qualificato socio e amministratore occulto, con le evidenti conseguenze in ordine alla rideterminazione delle quote di partecipazione e all'imputazione del reddito societario. A ciò si aggiunga che la società era già estinta prima dell'emissione e della notifica dell'accertamento.

Ad avviso della Corte, quindi, la necessità che il processo si svolga con la partecipazione di tutti i soggetti coinvolti nella vicenda, vale a dire i soci di fatto e di diritto destinatari (a prescindere dalla notifica nei loro confronti) dell'atto che vi ha dato origine, deriva da due ragioni convergenti.

In primo luogo, è ribadito il principio - espresso a partire dal noto arresto delle Sezioni Unite, 4 giugno 2008, n. 14815 - che il giudizio d'impugnazione degli accertamenti ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive emessi nei confronti di una società di persone e dei soci, riguardando «*inscindibilmente*» l'una e gli altri «*è affetto da nullità assoluta, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, in caso di mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti soci, che sono litisconsorti necessari*».

Inoltre, la Cassazione conferma che «*il giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento promosso dal socio di fatto di una società di persone, che pure contesti tale qualità, deve svolgersi nel contraddittorio tra la società ed i soci della stessa, perché la relativa decisione non può conseguire il suo scopo, ove non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti*» (lo stesso principio è espresso in Cass., 14 aprile 2023, n. 10077; Cass., 3 ottobre 2018, n. 24025; Cass., 22 dicembre 2017, n. 30826; Cass., 27 luglio 2016, n. 15566; Cass., 25 giugno 2014, n. 14387, tutte della Sezione tributaria, nelle quali sono richiamate Cass., sez. I, 4 gennaio 2005, n. 121, Cass., sez. III, 12 marzo 2004, n. 5119, e Cass., sez. I, 19 aprile 1991, n. 4226).

2. L'Agenzia delle Entrate aveva accertato un maggior reddito imponibile, maggiori imposte (IVA, IRAP) e accessori con riguardo alla ritenuta partecipazione ad operazioni oggettivamente inesistenti da parte di una società in accomandita semplice poi cancellata dal registro delle imprese.

Dal testo dell'ordinanza non si ritrae con certezza se sia stato emesso un unico avviso o più, nei confronti della società e/o dei soci, tra i quali quello occulto; tuttavia, dalla presenza fra i motivi d'impugnazione anche di quelli attinenti all'invalidità dell'atto impositivo perché emesso nei confronti di società già estinta, e alla violazione dell'art. 40 D.P.R. n. 600/1973 (in base al secondo comma del quale «*alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati*») parrebbe di potersi desumere che l'accertamento sia stato emesso nei confronti della società e notificato ai soci (tutti?) di diritto e a quello asseritamente occulto. La menzione congiunta di IRPEF, IRAP e IVA tra le imposte accertate non è chiarificatrice, la società (anche quando non estinta) non è soggetta a IRPEF e i soci della s.a.s. estinta rispondono delle relative obbligazioni a diverso titolo: in quanto titolari del reddito di partecipazione, con riguardo all'imposta reddituale, in quanto responsabili dei debiti sociali, per le altre, ai sensi degli artt. 2312, comma 2, e 2324, c.c.

Il ricorso è stato proposto, oltre che dall'asserito socio e amministratore occulto, da uno dei soci di diritto, deducendo diversi motivi d'impugnazione, in particolare – come si desume dal testo dell'ordinanza – la violazione del litisconsorzio necessario tra la società ed i soci e delle disposizioni della L. 27 luglio 2000, n. 212, in materia di garanzie difensive, l'illegittima applicazione del raddoppio dei termini di accertamento, l'invalidità dell'atto impositivo perché emesso nei confronti di società già estinta, la violazione dell'art. 40 D.P.R. n. 600/1973. Era censurato, inoltre, il calcolo della ripartizione dei proventi come arbitrariamente operato dall'Agenzia.

Il giudice di prime cure «*accoglieva il ricorso ed annullava l'atto impositivo, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria fosse decaduta dal potere di esercitare la pretesa tributaria, non potendo avva-*

lersi del raddoppio dei termini conseguente alla ipotizzata commissione di reati, a causa della mancata produzione della denuncia presentata all'autorità giudiziaria competente».

La Commissione regionale - avanti alla quale si erano costituiti gli originari ricorrenti, riproponendo tutti i motivi dedotti - riformava parzialmente la sentenza appellata ritenendo che ricorressero i presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento, eccezion fatta per quanto attiene all'IRAP, e quindi «*corretta la ripartizione del provento dell'attività illecita così come operato dall'Ente impositore*».

Le doglianze relative alla mancata integrazione del contraddittorio processuale in un'ipotesi di litisconsorzio necessario, trascurate nei gradi di merito, hanno trovato accoglimento da parte della Corte di Cassazione, adita dal solo (asserito) socio e amministratore occulto, la quale ha cassato la sentenza d'appello rinviando il giudizio alla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

3. La ragione per cui nell'ordinanza si ravvisa, nel caso di specie, la necessità del litisconsorzio è, come già osservato, duplice. La violazione del contraddittorio processuale che ha dato luogo all'annullamento della sentenza d'appello e la necessità di celebrare nuovamente e da principio il processo derivano dal convergere, nella fattispecie, di due distinte ipotesi di pluralità necessaria di parti individuate dalla Cassazione.

È noto, anzitutto, che – con un orientamento costantemente ribadito a partire dalla già richiamata sentenza delle Sezioni Unite 4 giugno 2008, n. 14815 (dalla quale sono tratte le trascrizioni che seguono) – la Corte, muovendo dalla premessa che quello dei redditi delle società di persone, ai sensi dell'art. 40 D.P.R. n. 600/1973, sia «*un accertamento unico [...] che riguarda inscindibilmente una pluralità di soggetti*», impugnando il quale «*sia la società che i soci [...] contestano l'obbligazione tributaria nel suo complesso e, conseguentemente, pro quota*», ravvisa nelle relative controversie un litisconsorzio necessario originario che coinvolge, appunto, società e soci (ad avviso della Cassazione si ravvisa un caso di «*inscindibilità*» ogni qualvolta «*la fattispecie costitutiva dell'obbligazione - risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato - sia connotata da elementi comuni ad una pluralità di soggetti e l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati investa direttamente siffatti elementi*»).

L'asserita unicità dell'atto di accertamento emesso nei confronti della società e la consequenzialità del riparto tra i soci del reddito accertato in capo alla società medesima, costituiscono, in tale prospettiva, il presupposto unitario che determina di per sé la situazione tipica del litisconsorzio necessario originario. La società e tutti i soci devono quindi essere parti dello stesso processo, che ha per oggetto la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori, dalla quale deriva l'obbligazione costituita dall'atto impugnato.

Dal riconoscimento che l'accertamento dei redditi delle società di persone e dei soci integra un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, la Cassazione trae le conseguenze che, se il ricorso è proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati, il giudice adito – a meno che non sia possibile disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente – deve ordinare l'integrazione del contraddittorio e che è nullo il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti.

L'esigenza che il giudizio venga nuovamente celebrato da principio una volta integrato il contraddittorio, trova temperamento solo nelle ipotesi in cui (a) «*ciascuna parte sia pienamente consapevole dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti*»; (b) «*vi sia identità oggettiva quanto a causa petendi*»; (c) «*vi sia stata simultanea proposizione dei ricorsi avverso l'unitario avviso di accertamento posto a fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società, sia di tutti i suoi soci*»; (d) «*vi sia identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici e degli esiti delle cause*». In tali casi, «*la ricomposizione successiva del contraddittorio costituisce [...] ripristino dell'unicità della causa in attuazione del diritto fondamentale a una ragionevole durata del processo, evitando che con la altrimenti necessaria declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali, ove il contraddittorio litisconsortile sia stato sostanzialmente rispettato*» (così, da ultimo, Cass, sez. V, 13 aprile 2023, n. 9894).

Il caso di specie presenta, come detto, delle peculiarità – la già avvenuta cancellazione della società, che non può quindi essere destinataria della notifica dell'accertamento, né parte del processo, l'indivi-

duazione del socio e amministratore occulto – e tuttavia quelli accertati sono effettivamente redditi di una società di persone, imputati ai soci *pro quota* quali redditi di partecipazione: di qui, ad avviso della Corte, l'applicazione della regola del litisconsorzio necessario originario.

3.1. Quella elaborata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di accertamento dei redditi di partecipazione ha tutte le caratteristiche di una figura di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* (a proposito tale modello si veda CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile. Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, vol. II, XII ed., Torino, 2019, 106) di genesi giurisprudenziale, giustificata non già dalla natura unitaria e inscindibile della situazione soggettiva sostanziale, bensì dalla necessità di evitare un conflitto logico di giudicati che, ad avviso della Corte, sarebbe contrario ai principi di capacità contributiva ed imparzialità dell'Amministrazione finanziaria. Una conferma di tale inquadramento si rinviene nella circostanza che, nelle sentenze che abbracciano l'orientamento in parola, non è mai menzionata la conseguenza, tipica del litisconsorzio necessario in senso proprio, per cui la sentenza pronunciata a contraddittorio non integro è inidonea a produrre effetti anche fra le parti del processo (*inutiliter data*) (cfr., in proposito, ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, II ed., Torino, 2017, 71, e COPPA D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in *Rass. trib.*, 2008, 4, 1004).

Nella sentenza n. 14815/2008 si legge, precisamente, che «*il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. e art. 11 Cost., comma 2, e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio*»; che «*la mancata integrazione del contraddittorio comporta la nullità di tutte le attività processuali conseguenti (artt. 156 e 159 c.p.c.) ed il regresso del processo in primo grado*», ed altresì che «*gli effetti del giudicato di annullamento non si estendono al socio nei cui confronti sia intervenuto, intanto, un giudicato diretto di segno contrario, che abbia avallato l'accertamento effettuato dall'ufficio*».

È noto che una parte della dottrina (in particolare chi scrive) critica le premesse teoriche di tale orientamento, che si rinvergono nella ritenuta disomogeneità fra le previsioni dell'art. 102, c.p.c., e 14, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e quindi nel diverso fondamento del litisconsorzio necessario nel processo civile, da un lato, e in quello tributario, dall'altro; nella tendenza giurisprudenziale ad ammettere ipotesi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* al di là dei casi previsti dalla legge; nell'orientamento consolidato della Corte Suprema in ordine alla natura e all'oggetto del processo tributario; infine in una lettura suggestiva dei principi di cui agli artt. 3 e 53, comma 1, Cost., che tende ad estendere l'applicazione dei principi di uguaglianza e capacità contributiva al di fuori della disciplina sostanziale (si vedano, tra gli altri, COPPA D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, cit., 1010 s.; GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 11, 933, e NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 9, 773).

Problematici sono parimenti i corollari dell'impostazione in commento. Ci si riferisce, in particolare, alla circostanza che l'inevitabile compartecipazione al giudizio viene imposta dalla Cassazione «*senza distinguere tra gli scenari possibili a livello di procedimento amministrativo sottostante*» (così MARCHESELLI A., *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 12, 1065 s., analogamente MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 3, I, 19 s.).

Nella sentenza capostipite dell'orientamento in materia di giudizi sugli atti di accertamento dei redditi prodotti in forma associata (la n. 14815/2008) le Sezioni Unite sono costrette a compiere un notevole sforzo ricostruttivo per costringere tutte le possibili evenienze della pratica nello schema, eccessivamente rigido, del *simultaneus processus*, giungendo, tra l'altro, a comprendere fra le parti necessarie del giudizio sia soggetti ai quali l'accertamento (unitario o individuale, a seconda dei casi) non è stato

e non sarà mai tempestivamente notificato, sia soggetti nei confronti dei quali il termine per impugnare l'annullamento è già inutilmente decorso (in proposito, sia consentito il rinvio a ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., 83 ss.). Invero, la regola del *simultaneus processus* non esime l'Amministrazione dal notificare (validamente e tempestivamente) gli atti ai soggetti nei confronti dei quali intende far valere la pretesa impositiva (così espressamente Cass., S.U. 4 giugno 2008, n. 14815, sub 2.6).

4. Parallelamente all'accertamento del maggior reddito della società, nell'atto impugnato, l'Agenzia imputa al soggetto formalmente estraneo alla compagine sociale, la qualità di socio e amministratore occulto e gli attribuisce una quota di partecipazione agli utili: dalla qualifica di socio occulto derivano l'imputazione del reddito di partecipazione e la responsabilità per i debiti d'imposta della società estinta (l'accertamento, come detto, riguardava parimenti IRAP e IVA).

Dall'ordinanza in commento e dalla giurisprudenza conforme della Corte di Cassazione si ricava, in primo luogo, che è ritenuto legittimo che non soltanto la rideterminazione delle quote di partecipazione, ma la stessa attribuzione della qualità di socio (la quale produce, evidentemente, effetti sulle quote di partecipazione) siano compiute, ai fini fiscali, in un avviso di accertamento.

Per quanto attiene al piano processuale, dal testo dell'ordinanza si ritrae che, se non la stessa qualità di socio occulto, almeno oggetto di contestazione in giudizio è «*il calcolo della ripartizione dei proventi*» e, quindi, la quota di partecipazione al reddito della società.

Anche questo tipo di controversie soggiace, secondo la giurisprudenza, alla regola del litisconsorzio necessario. Le controversie che riguardano la composizione del gruppo sociale comportano, ad avviso della Corte Suprema - il *simultaneus processus* con riguardo a tutti i soggetti coinvolti, dato che la partecipazione necessitata al processo di un numero di parti maggiore delle normali due «*ricorre non solo nei casi espressamente previsti dalla legge, ma anche laddove, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti*» (così Cass., sez. V, 27 luglio 2016, n. 15566; inoltre Cass., sez. V, 12 novembre 2021, n. 33694, Cass., sez. V, 3 ottobre 2018, n. 24025; Cass., sez. V, 22 dicembre 2017, n. 30826, e Cass., sez. V, 25 giugno 2014, n. 14387).

Per quanto attiene all'individuazione dei litisconsorti coinvolti, alcune pronunce vi ricomprendono espressamente anche la società (oltre all'ordinanza in commento, Cass., sez. V, 22 dicembre 2017, n. 30826), altre non recano indicazioni in proposito, altre la escludono (si legge in Cass., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14815, nel par. 2.6, che «*non sussiste litisconsorzio necessario tra società e soci quando il contribuente svolga una difesa sulla base di eccezioni personali, come la qualità di socio [...], o che riguardino la ripartizione del reddito tra i soci (nel qual caso il vincolo del litisconsorzio opera soltanto nei confronti di tutti i soci)*». Nella sentenza della Sezione III, 12 marzo 2004, n. 5119, resa in un processo civile in materia di accertamento dell'esistenza di una società di fatto, la Cassazione stabilisce che «*non essendo la società di persone dotata di personalità giuridica e godendo soltanto di autonomia patrimoniale, ai fini di una rituale instaurazione del contraddittorio nei confronti di tale società, normalmente accompagnandosi alla rappresentanza negoziale anche quella processuale, è sufficiente che siano presenti in giudizio tutti i soci, nei quali, infatti, sia dal punto di vista sostanziale che formale, si esaurisce la società*»).

Occorre, in ogni caso, considerare la fattispecie concreta, nella quale la società personale potrebbe essere estinta, avendo quindi perso anche la capacità processuale (come nel caso che ci concerne), o essere in discussione la stessa esistenza di una società di fatto e non soltanto la presenza di ulteriori soci occulti, in aggiunta a quelli di diritto. Si consideri, inoltre (come ricordato nel paragrafo 3 che precede) nelle controversie in materia di accertamento dei redditi di partecipazione, la giurisprudenza coinvolge nel *simultaneus processus* anche la società.

4.1. Dalla motivazione dell'ordinanza in commento non emergono elementi decisivi per comprendere a quale tra i «*modelli ricostruttivi*» (l'espressione è di CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, cit., 104 s., al quale si rinvia per la disamina di tali modelli) del litisconsorzio necessario identificati dalla dottrina del processo civile sia ascrivibile quello individuato dalla Corte, se in senso proprio ovvero *propter opportunitatem*.

Da un lato, il riferimento alla «*situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti*» e alla decisione che non può «*conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti*» - tratti da pronunce emesse in giudizi estranei alla materia tributaria e concernenti casi di pluralità necessitata di parti nel processo civile (ci si riferisce a Cass., sez. I, 4 gennaio 2005, n. 121, riguardante la cessazione di un consorzio; a Cass., sez. III, 12 marzo 2004, n. 5119, in materia di accertamento dell'esistenza di una società di fatto; a Cass., sez. I, 19 aprile 1991, n. 4226, in materia di accertamento della qualità di socio accomandatario, tutte espressamente richiamate in motivazione da Cass. n. 33694/2021, Cass. n. 15566/2016 e Cass. n. 14387/2014, sopra citate) - riecheggiano quei concetti di rapporto plurilaterale dedotto in giudizio e di radicale inefficacia della sentenza (c.d. *inutiliter data*) che costituiscono presupposto ed effetti della mancata realizzazione del litisconsorzio necessario in senso proprio. La Corte Suprema ha osservato, inoltre, che «*la controversia diretta al riconoscimento della qualità di socio in una società personale implica necessariamente una diversa distribuzione della quota sociale, venendo ad interessare direttamente la componente stessa del gruppo sociale*»; ne consegue che «*litisconsorti necessari nel relativo processo sono tutti i soci, oltre la società, in quanto la partecipazione ad una società personale non si esaurisce nel rapporto fra partecipazione e società stessa, riflettendosi e compenetrandosi con i rapporti fra i singoli soci, ciascuno dei quali è interessato, siccome illimitatamente responsabile per le obbligazioni sociali, al numero ed alla persona dei consoci*» (la citazione è tratta da Cass., sez. III, 12 marzo 2004, n. 5119).

Tuttavia, in una delle pronunce della Sezione tributaria, espressione dell'orientamento in esame – ma resa in un giudizio concernente una diversa vicenda d'impugnazione di un accertamento del maggior reddito di una s.r.l. a ristretta base partecipativa, nell'ambito del quale era attribuita ad alcuni soggetti formalmente estranei alla compagine sociale la qualifica di soci di fatto, giudizio nel quale ricorrente era solo uno degli asseriti soci di fatto – la Cassazione, dopo aver ribadito che «*nelle ipotesi in cui si contesti la configurabilità di una società di fatto, e comunque la partecipazione ad una società di fatto [...] la controversia ai fini della pretesa tributaria comporta l'insorgenza del litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti*», precisa che «*qualora eventuali pronunce definitive abbiano escluso tutti o parte degli altri quattro soci dall'appartenenza alla compagine sociale, il contraddittorio dovrà integrarsi solo nei confronti di coloro per i quali sia stata riconosciuta la qualità di socio di fatto, e, se tutti esclusi, con la sola società*» (Cass., sez. V, 12 novembre 2021, n. 33694).

Se ne è dedotto, da parte di attenta dottrina (BIANCHI L., *Soci di fatto di società di capitali e presunzione da "ristretta base": gli incerti confini del litisconsorzio necessario tributario propter opportunitatem*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2287 ss., a 2305 s.), che dunque «*la sentenza nei confronti del socio di fatto resa a contraddittorio non integro può ben raggiungere ugualmente lo "scopo" suo proprio in presenza di giudicati contrastanti, nonostante questi ultimi siano a loro volta tra loro potenzialmente contraddittori e si siano generati in violazione del vincolo litisconsortile*». Si tratta, come puntualmente rileva tale dottrina, di circostanza che «*risulta non pienamente coerente con le premesse d'unitarietà sostanziale del rapporto plurisoggettivo [...] e d'impossibilità di produzione di effetti essenziali da parte della sentenza*» e quindi sintomatica di un'ipotesi di litisconsorzio processuale *propter opportunitatem*.

Al di là delle peculiarità del caso a cui si riferisce la pronuncia da ultimo richiamata, occorre considerare che differenti sono natura e struttura del processo avanti alla Corti tributarie rispetto a quello civile e, come ricordato, secondo la giurisprudenza il litisconsorzio necessario si atteggia, alla luce dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, diversamente nei due processi. Inoltre, l'attribuzione della qualifica di socio di fatto da parte dell'Agenzia delle Entrate in un avviso di accertamento non ha effetti, si ritiene, che nei rapporti che coinvolgono l'Agenzia stessa. E tuttavia, gli argomenti e le formulazioni utilizzati tralattivamente, come detto, dalla Sezione tributaria generano qualche incertezza.

5. Si è già osservato (*retro*, par. 2) che dal testo dell'ordinanza non si ritrae con sicurezza se sia stato emesso un unico avviso o più, nei confronti della società e/o dei soci, compreso quello asseritamente occulto e, tuttavia, parrebbe di potersi desumere che l'accertamento sia stato emesso nei confronti della società e notificato all'asserito socio occulto. I ricorrenti hanno dedotto l'invalidità dell'atto impositivo perché emesso nei confronti di società già estinta, ma la Cassazione non ha avuto modo di pronunciarsi su tale motivo.

Pare interessante, nondimeno, richiamare i principi espressi dalla giurisprudenza recente in materia di pretese fiscali rivolte nei confronti dei soci dopo l'estinzione della società, non senza precisare che non risulta applicabile nel caso di specie, l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, secondo il quale «*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*». Al di là del fatto che la norma è dettata per le società di capitali, al momento della notifica dell'avviso di accertamento la s.a.s. della quale è causa era stata cancellata dal registro delle imprese da poco più di sei anni.

Occorre muovere, quindi, dalla previsione dell'art. 2495 c.c., come modificato dall'art. 4 D.Lgs. n. 6/2003, norma dettata per le società di capitali, ma alla quale la Cassazione riconosce «*effetto espansivo*» anche con riguardo alle società di persone, cosicché «*anche per esse si produce l'effetto estintivo conseguente alla cancellazione, sebbene per queste ultime la relativa pubblicità conservi natura dichiarativa*» (così Cass., sez. V, 28 dicembre 2017, n. 31037; inoltre Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, n. 4062, e, ad esempio, Cass., sez. V, 25 maggio 2018, n. 13136).

Tuttavia, «*qualora all'estinzione della società [...] non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, il che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente [...] responsabili per i debiti sociali*» (Cass., sez. V, 25 maggio 2018, n. 13136, inoltre Cass., sez. V, 8 ottobre 2014, n. 21188). Si rammenta che, ai sensi dell'art. 2312, comma 2, c.c., a seguito della cancellazione della società personale dal registro delle imprese, «*i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci*»; tale previsione è completata, per quanto attiene ai soci accomandanti, dal disposto dell'art. 2324 c.c., che ne limita la misura della responsabilità alla quota di liquidazione.

Per quanto attiene, in particolare, ai soci illimitatamente responsabili, essi, quali «*peculiari successori della società in maniera non dissimile a quanto avviene per gli eredi nei confronti del soggetto deceduto, subentrano [...] in tutti i rapporti facenti capo all'ente, e dunque anche nei debiti della società estinta*» (Cass., sez. V, 25 maggio 2018, n. 13136, e Cass., sez. V, 8 ottobre 2014, n. 21188).

Da tali premesse, la giurisprudenza, ha tratto quali corollari che l'Agenzia delle Entrate possa iscrivere a ruolo a nome della società estinta tributi dalla stessa non versati, ai sensi dell'art. 12, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in vista della riscossione nei confronti dei soci, «*sia perché coobbligati solidali, sia perché, comunque, successori "ex lege" della società medesima*» (così Cass., sez. V, 28 dicembre 2017, n. 31037, nella quale è richiamato il principio elaborato dalla giurisprudenza con riguardo al contribuente persona fisica, in base al quale il ruolo deve essere formato a nome del contribuente anche dopo il suo decesso e quindi «*può ben verificarsi che il ruolo sia intestato al defunto e che tenuti al pagamento siano i suoi eredi*»; inoltre Cass., sez. V, 25 maggio 2018, n. 13136), sia che è «*legittima la notifica della cartella relativa ad una società in nome collettivo cancellata dal registro delle imprese, eseguita nei confronti dei soci della medesima per farne valere la responsabilità solidale, in quanto all'obbligazione della società si aggiunge, secondo il disposto dell'art. 2312 c.c., comma 2, quella dei singoli soci*» (Cass., sez. V, 25 maggio 2018, n. 13136).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P., *Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessi processuali*, Torino, 2011
- ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, II ed., Torino, 2017
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018
- BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002
- BIANCHI L., *Soci di fatto di società di capitali e presunzione da “ristretta base”: gli incerti confini del litisconsorzio necessario tributario propter opportunitatem*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2285 ss.
- BUSICO M., *Litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti coinvolti nella contestata società di fatto*, in *Corr. trib.*, 2017, 45, 3561 ss.
- BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l’equivoco tra atto unico e accertamento unitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 2, 114 ss.
- CASTALDI L., *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, Ospedaletto (Pisa), 2013
- CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile. Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, vol. II, XII ed., Torino, 2019
- COPPA D., *L’accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, in *Rass. trib.*, 2008, 2, 413 ss.
- COPPA D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in *Rass. trib.*, 2008, 4, 978 ss.
- GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s’immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 11, 933 ss.
- GUIDARA A., *Accertamenti notificati a società cancellate dal Registro delle imprese: conseguenze processuali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 11, 897 ss.
- MARCHESELLI A., *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 12, 1063 ss.
- MUSCARÀ S., *L’eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi “ravvedimenti operosi” della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, I, 3 ss.
- NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 9, 771 ss.
- RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. it.*, 2008, 10, 2350 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020

La responsabilità “processuale” aggravata dell’Amministrazione finanziaria per atto di accertamento annullato in sede giurisdizionale

The aggravated “procedural” liability of Tax Authority for judicially annulled assessment notice

(commento a/notes to Cass. civ., sez. VI, ord. 13 settembre 2022, n. 26920)

TOMMASO CALCULLI

Abstract

L’ordinanza annotata ritiene ammissibile in casi eccezionali un’autonoma domanda di risarcimento dei danni per lite temeraria da parte di un contribuente che abbia già ottenuto l’annullamento giudiziale di un atto di accertamento. In questo senso depone l’interpretazione dell’oramai applicabile disciplina di cui all’art. 96 c.p.c., che al contrario non poteva essere invocato in materia tributaria nelle more del giudizio sulla validità dell’atto impositivo. In tale contesto si colloca la pronuncia della Suprema Corte, la quale si limita a richiamare un precedente delle Sezioni Unite che estende la responsabilità “processuale” aggravata anche alle condotte dell’ente impositore nella fase amministrativa, senza cogliere l’occasione per precisare la propria posizione sul rapporto tra lite temeraria e ordinario rimedio aquiliano. In ottica prospettica, peraltro, le disposizioni vigenti sembrerebbero suggerire la possibilità di adoperare l’istituto di cui all’art. 96, comma 3, c.p.c. anche nelle ipotesi in cui non sia risultata accoglibile la domanda ex art. 96, comma 1 c.p.c. per difetto dell’elemento soggettivo.

Parole chiave: lite temeraria, fase amministrativa, accessorietà, illecito civile, rimedio equitativo

Abstract

The annotated ruling considers the autonomous claim for damages for malicious litigation to be exceptionally proposable by a taxpayer who has obtained the judicial annulment of an assessment notice. In this sense, the interpretation of the by now applicable civil procedural discipline pursuant to article 96 of the Code of Civil Procedure, which however could not be invoked in tax matters pending the judgment on the validity of the assessment. The ruling of the Supreme Court is located in this context, but it recalls only a judicial precedent by the Joint Chambers of the Court of Cassation which extends the aggravated “procedural” liability also to the conducts of the Tax Authority over the administrative phase, without taking the opportunity to clarify its position on the relationship between malicious litigation and ordinary Aquilian action. In perspective, however, the provisions in force would seem to suggest the possibility of employing article 96, paragraph 3 of the Code of Civil Procedure even in the exceptional cases in which the claim pursuant to article 96, paragraph 1 of the Code of Civil Procedure could not have been granted for the lack of the subjective element.

Keywords: malicious litigation, administrative phase, exceptional autonomous proposition, tort law, equitable remedy

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** I termini della controversia. - **3.** La responsabilità “processuale” aggravata in materia tributaria: dall’originaria inapplicabilità dell’art. 96 c.p.c. all’espresso richiamo in vigore dal 2016. - **4.** L’autonomia della domanda di risarcimento dei danni per lite temeraria come *extrema ratio*: l’approdo e l’iter motivazionale. - **5.** Il labile confine tra l’art.

- 2043 c.c. e l'art. 96 c.p.c., comma 1 in relazione ai danni cagionati nella fase amministrativa.
- **6.** L'art. 96, comma 3, c.p.c. quale rimedio (solamente) equitativo a disposizione del giudice.
 - **7.** Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione con l'ordinanza in commento ha ritenuto proponibile dinanzi al giudice tributario un'autonoma domanda di risarcimento dei danni materiali e morali *ex art. 96, comma 1, c.p.c.* (c.d. "responsabilità aggravata") nell'ipotesi in cui il ricorrente si sia trovato in una condizione di impossibilità materiale o giuridica di avanzare la medesima pretesa nell'ambito di un precedente giudizio in cui abbia ottenuto l'annullamento di un atto impositivo.

Il giudice tributario veniva adito per valutare ai sensi dell'art. 96, comma 1, c.p.c. la condotta tenuta dall'ente impositore nel procedimento di adozione di un atto di accertamento sintetico, emesso anteriormente al 1993 e in seguito annullato con pronuncia passata in giudicato. Il giudizio sulla legittimità del provvedimento veniva instaurato e si esauriva in entrambi i gradi sotto la vigenza di una disciplina che non permetteva l'applicazione delle disposizioni processualciviltistiche sulle cc.dd. "spese di lite" (artt. 90-97 c.p.c.). Pertanto, il contribuente ha potuto attivare tale rimedio solamente a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole e, comunque, dopo l'entrata in vigore di un rinvio esterno al c.p.c. che ammettesse pacificamente l'applicazione nel processo tributario dell'art. 96 c.p.c. (c.d. "lite temeraria").

L'ordinanza perviene ad approdi condivisibili con riferimento alla marginale fattispecie sottoposta alla cognizione della Corte, sebbene le tesi risultino sorrette da meri richiami testuali a precedenti di legittimità. Per contro, la pronuncia in esame risulta meritevole di commento in quanto offre una parziale ricognizione dello stato dell'arte giurisprudenziale sulla materia della responsabilità "processuale" aggravata, istituto idoneo altresì ad incidere prospetticamente sul corretto esercizio del potere impositivo.

Nella presente nota si tenterà di evidenziare come il Collegio giudicante avrebbe potuto cogliere l'occasione per indagare *funditus* gli orientamenti giurisprudenziali citati e le criticità che emergono sul versante della tutela risarcitoria a fronte di condotte illecite dell'Amministrazione finanziaria. Sarà così passato in rassegna il tema che sarebbe potuto emergere da un esame critico delle pronunce ivi richiamate, ovverosia il discrimine tra la domanda di risarcimento danni per responsabilità "processuale" aggravata, il rimedio aquiliano *tout court* e l'eventuale liquidazione equitativa *ex art. 96, comma 3, c.p.c.*

2. La pronuncia trae origine dal ricorso per Cassazione presentato dal contribuente nel 2020 avverso la sentenza del giudice di seconde cure. Quest'ultima aveva confermato l'inammissibilità del ricorso con cui si domandava la condanna per lite temeraria in relazione all'emissione di un atto di accertamento annullato giudizialmente in via definitiva, ritenuti assenti i presupposti di cui all'art. 96, comma 1, c.p.c.

In particolare, la sentenza di primo grado era stata gravata nel 1993, anno nel quale non poteva ancora trovare applicazione l'istituto della lite temeraria giusto il disposto dell'art. 39 D.P.R. n. 636/1972. Infatti, a mente dell'articolo in questione, «[a]l procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applica[va]no, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97».

La disposizione appena citata veniva abrogata con il D.Lgs. n. 546/1992, contestualmente all'introduzione di un più ampio rinvio esterno al codice di procedura civile; d'altro canto, l'art. 80, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 fissava quale *dies a quo* di efficacia del nuovo corpo normativo «la data di insediamento delle commissioni tributarie provinciali e regionali». Da un punto di vista storico, ciò si è effettivamente verificato alcuni anni dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 546/1992, segnatamente il giorno 1° aprile 1996 (ai sensi del D.M. 26 aprile 1994; sul punto, anche in relazione alle prime conferme sull'estensione al giudizio tributario della responsabilità aggravata offerte da Cass. civ., 5 febbraio 1997, n. 1082, cfr. FERRAÙ G., *Condanna per responsabilità aggravata della A.F. in caso di liti temerarie*, in *Corr. trib.*, 1997, 22, 1632 ss.).

Pertanto, il ricorrente versava nell'impossibilità di invocare l'applicazione dell'istituto della lite temeraria anche nelle more del secondo grado del giudizio principale. Infine, ottenuta la pronuncia definitiva di annullamento, a distanza di tempo e con riferimento alla medesima vicenda, veniva articolata apposita domanda in separato giudizio ai sensi dell'art. 96, comma 1, c.p.c., nel vigore del rinvio esterno di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

3. Chiarito l'antefatto processuale, preme ora delineare un quadro sintetico sulla disciplina invocata dal contribuente, senza tralasciare le disposizioni sopravvenute e oggi applicabili nel giudizio tributario.

Fino al 1° aprile 1996, l'art. 39 D.P.R. n. 636/1972 è rimasto produttivo di effetti nella parte in cui escludeva espressamente il rinvio esterno alla materia delle spese di lite come delineata nel codice di procedura civile. Una simile soluzione aveva peraltro ricevuto l'avallo da parte della Corte costituzionale durante gli anni Ottanta (cfr. Corte cost., 24 novembre 1982, n. 120, con nota di CONSOLO C., *Le spese processuali e la responsabilità da lite temeraria davanti ai giudici speciali: riflessioni indotte dalla altalenante giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1989, 1, 39 ss.).

Diversamente, la disposizione plausibilmente vigente ed efficace al momento dell'introduzione della lite in esame (la cui data non è specificata) è l'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992. L'articolo in disamina impiega la tecnica del rinvio esterno per colmare le lacune normative del *corpus* al quale appartiene, prevedendo quale limite una valutazione di compatibilità rispetto alle peculiarità del giudizio tributario (in tal senso BELLÈ B., *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in TESAURO F., diretto da, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998, 302 ss., nonché la sopravvenuta circ. 31 marzo 2010, n. 17/E). In dottrina si è giunti ad affermare la piena riferibilità del rinvio generale alla materia della lite temeraria, nonostante la "specialità" del giudizio tributario (cfr. per tutti MARIANETTI G. - SEPIO G., *Il risarcimento per lite temeraria nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 11, 911 ss., con postilla di GLENDI C., *La richiesta di risarcimento da lite temeraria non è proponibile dinanzi al giudice tributario*).

Al legislatore della "mini riforma" del 2015 (cfr. l'art. 9 D.Lgs. n. 156/2015) è parso opportuno specificare a chiare lettere che l'art. 96 c.p.c. potesse trovare applicazione in materia tributaria, limitatamente ai commi 1 e 3. In particolare, l'art. 15, comma 2-bis, è ora chiaro nello stabilirne espressamente l'estensibilità al giudizio tributario (cfr. GLENDI C., *Commento sub art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A., a cura di, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 152 ss.).

Invero, anche l'art. 96, comma 2, c.p.c. risultava e risulta applicabile, come testimoniato proprio dai precedenti richiamati nell'ordinanza annotata. La disposizione attiene alle procedure esecutive e prevede che «il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziale, o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza». A fondamento di tale esclusione si potrebbe ravvisare una (risalente) concezione dell'esecuzione in senso lato come materia estranea alla cognizione del giudice tributario, assunto poi smentito dai costanti spostamenti dei confini della giurisdizione (da ultimo Cass. civ., Sez. Un., ord. 14 aprile 2020, n. 7822, con nota di BASILAVECCHIA M. - BUTTUS S. - FRANSONI G. - GUIDARA A. - ODOARDI F., *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 821 ss.).

Tanto premesso, si rende opportuna una breve analisi delle disposizioni espressamente richiamate dall'art. 15, comma 2-bis, D.Lgs. n. 546/1992. In particolare, ai sensi del comma 1 del predetto art. 96 c.p.c., «[s]e risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza». Dunque, la legge assume a presupposto della condanna per lite temeraria sia la soccombenza (totale) di una parte, sia l'istanza della parte vincitrice. Inoltre il danno deve essere allegato e provato da colui che invoca la disposizione in commento, sebbene generalmente si tenda ad alleviare l'onere probatorio almeno sul *quantum* (cfr. la richiamata Cass. civ., 30 novembre

2012, n. 21570, ove si discorre di somme liquidate in via equitativa a titolo di risarcimento danni da lite temeraria). Sul versante del requisito soggettivo, l'istituto presuppone l'accertamento della mala fede nell'esercizio del proprio diritto di difesa (consapevolezza dell'infondatezza della pretesa o della difesa) ovvero la colpa grave (possibilità di avvedersi con immediatezza di siffatta infondatezza).

Diversamente, l'art. 96, comma 3, c.p.c., introdotto mediante la L. n. 69/2009 con finalità deflattiva del contenzioso "audace" e passato indenne al vaglio della Consulta (cfr. Corte cost., 6 giugno 2016, n. 139), prevede che, «[i]n ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata». La disposizione postula la condanna alle spese di lite, ma non sembrerebbe enumerare presupposti applicativi ulteriori: il legislatore ha impiegato l'espressione "in ogni caso" ponendo enfasi sulla maggiore rilevanza dell'iniziativa del giudice, che può provvedere anche d'ufficio, condannando il soccombente ad una somma determinata secondo equità e non parame-trata ad un danno accertato giudizialmente. Invero, il comma 3 è stato interessato anche da una sentenza delle Sezioni Unite (Cass. civ., Sez. Un., 5 luglio 2017, n. 16601), che lo ha annoverato tra le ipotesi di danni punitivi legislativamente previsti, coerentemente con la statuizione del giudice delle leggi, che ne aveva affermato una natura mista tra misura sanzionatoria e istituto indennitario.

Da quanto precede, in dottrina si è diffuso il convincimento che la disposizione contempli il requisito implicito dell'accertamento di un coefficiente minimo di colpevolezza (si veda per tutti BALENA G., *Istituzioni di diritto processuale civile. Vol. 1*, Bari, 2019, 316 ss.).

4. La tesi dell'autonoma proponibilità della domanda ex art. 96 c.p.c., prospettata dalla parte ricorrente in relazione al caso di specie, viene fatta propria dal Collegio sulla scorta di citazioni giurisprudenziali assunte in maniera acritica, come dimostrato da alcuni refusi. Infatti, accogliendo l'unico motivo del ricorso, il giudice rinvia la causa, anche per le spese del giudizio, all'allora Commissione tributaria regionale della Calabria, fissando il principio di diritto secondo il quale «[l]'istanza di condanna al risarcimento dei danni ex art. 96, secondo comma, c.p.c. non può essere proposta in sede di cognizione nel giudizio presupposto, qualora sussista un'ipotesi di impossibilità di fatto o di diritto all'articolazione della domanda in tale sede – come allorquando i gradi di merito del giudizio di merito si siano esauriti ancor prima dell'insediamento delle commissioni tributarie e provinciali, in base al combinato disposto dell'art. 80 d.lgs. n. 546/1992 e del d.m. 26.4.1996 - nel qual caso ne è consentita la proposizione in un giudizio autonomo». Invero si tratta di un riadattamento di quanto già espresso in una recente pronuncia di legittimità (Cass. civ., Sez. Un., 21 settembre 2021, n. 25478), al quale l'arresto risulta testualmente informato, come si desume dal riferimento alla disposizione applicabile a quel giudizio (comma 2) e mai citata dalle parti.

La trama argomentativa si concreta in una pedissequa riproposizione di un noto precedente a Sezioni Unite datato 2013 (Cass. civ., Sez. Un., ord. 3 giugno 2013, n. 13899, con nota di Tabet G., *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 30, 2381 ss., nonché di Dalla Bontà S., *Verso una maggiore autoresponsabilizzazione del Fisco con l'applicazione al processo tributario della responsabilità aggravata*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 12, 946 ss.), che si fonda sull'assunto che il contribuente sia stato forzato ad instaurare un processo "ingiusto" per evitare il consolidamento dell'atto impositivo. Tale aspetto rappresenta una peculiarità della responsabilità aggravata nei settori dell'ordinamento ove si assiste all'esercizio del potere mediante provvedimenti amministrativi unilaterali e imperativi. In altri termini, nella prevalente ipotesi di giudizio di annullamento, sarebbe l'Amministrazione finanziaria a rappresentare l'attore in senso sostanziale: la pronuncia conferma così l'orientamento secondo il quale la condotta posta in essere con mala fede o colpa grave nell'agere amministrativo può fondare la responsabilità dell'Amministrazione per lite temeraria, in quanto costringe il contribuente ad insorgere avverso l'atto impositivo (il principio è stato di recente ribadito in Cass. civ., 17 dicembre 2020, n. 29017).

Da tanto discende la peculiare declinazione che la disciplina delle spese di giudizio subisce *in subiecta materia*, inducendo il giudice ad intendere l'aggettivo "processuale" come riferito anche alle condotte poste in essere *ante iudicium* da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto ribadito, la parte motiva prosegue concentrandosi sulla soluzione di tre questioni di ordine prevalentemente processuale: il referente normativo che legittima la condanna al risarcimento dei danni per lite temeraria nel giudizio tributario; il rapporto tra l'art. 96 c.p.c. e la responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria *ex art. 2043 c.c.*; l'individuazione del giudice a cui proporre la domanda *ex art. 96*, comma 1, c.p.c..

Con riguardo al primo profilo, la disposizione ritenuta rilevante è l'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, sebbene l'art. 15, comma 2-*bis* del medesimo decreto fosse vigente da circa sei anni al momento del deposito dell'ordinanza. Tale inesattezza dipende dalla circostanza che il precedente citato risalgia al 2013: si può pertanto ritenere che oggi la disposizione rilevante in materia sia il predetto art. 15.

Il secondo aspetto riguarda la responsabilità "processuale" aggravata, che si porrebbe in un rapporto di «specialità» e di non «concorso, [ne]anche alternativo» rispetto al rimedio aquiliano. Ne consegue che l'applicabilità dell'art. 96 c.p.c. si traduce nell'impossibilità di invocare il più generale art. 2043 c.c., ancorché in presenza delle condizioni di legge e dinanzi a diverso giudice. In altri termini, la ricorrenza dei requisiti di cui all'art. 96 c.p.c., come interpretato estensivamente con riferimento alla fase procedimentale, impone al danneggiato di attivare tale rimedio processuale (specialità) e solo quello (divieto di concorso, anche alternativo).

L'ultimo punto dell'*iter* argomentativo della Corte si incentra su una questione definita tradizionalmente "endoprocessuale" e, dunque, ritenuta slegata da profili di competenza: il Collegio osserva che risulta opportuno un esame complessivo della vicenda da cui sorge l'affermazione di responsabilità, da condursi a cura dello stesso giudice che già conosce della pretesa impositiva al fine di prevenire contrasti tra giudicati.

Nel caso di specie, però, il giudice reputa verificata una condizione di impossibilità di fatto o di diritto a far valere la pretesa risarcitoria nell'ambito di tutti i gradi del giudizio sulla validità dell'atto. Pertanto, in linea con la propria giurisprudenza (da ultimo *cfr.* Cass. civ., ord. 31 dicembre 2021, n. 42119), la Cassazione ritiene eccezionalmente ammissibile l'autonoma istanza di condanna *ex art. 96*, comma 1, c.p.c., ferma restando la sua ordinaria accessorietà rispetto alla domanda principale. Lo spazio applicativo delle ipotesi di eccezionale autonomia della domanda *ex art. 96*, comma 1, c.p.c. appare quindi piuttosto ristretto e sembra necessitato da una lettura costituzionalmente orientata che salvaguardi il diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* Di talché risulta arduo intravedere un'apertura in favore di deroghe generalizzate alla proponibilità dinanzi al giudice tributario di autonome istanze risarcitorie.

5. Appare invece problematica la conferma degli orientamenti giurisprudenziali richiamati, che paradossalmente sembrano incompatibili con la logica garantista posta a fondamento dell'eccezionale autonomia riconosciuta alla domanda *ex art. 96*, comma 1, c.p.c.

Nonostante un'autorevole opinione dissenziente fondata sullo *jus imperii* che permea la materia tributaria (in tal senso TESAURO F., *In tema di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari*, in *Boll. trib.*, 1984, 323 ss.), da tempo dottrina e giurisprudenza tributaria concordano sull'applicabilità dell'art. 2043 c.c. e del più generale principio del *neminem laedere*, sia per i diritti patrimoniali consequenziali all'esercizio illegittimo del potere sia per i diritti soggettivi del tutto estranei allo stesso (in tal senso Cass. civ., Sez. Un., 11 ottobre 2016, n. 20426; in dottrina *cfr.* GIOÈ C., *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007, 8 ss.).

I relativi profili processuali vedono la letteratura tradizionalmente divisa sulla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria (sulla contrapposizione tra la tesi autonomista e la teoria dell'accessorietà, anche in chiave interdisciplinare, si rinvia a FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3 ss.; MANZON E. - MONODOLO A., *La tutela giudiziale del contribuente avverso la illegalità istruttoria ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva: considerazioni sulla giurisdizione in*

materia tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 243 ss.), mentre la giurisprudenza sembra pacifica in tal senso. Sin dalla nota Cass. civ., Sez. Un., 15 ottobre 1999, n. 722, costituisce orientamento consolidato quello secondo il quale l'illegittimo esercizio del potere può risultare idoneo a cagionare danni (cc.dd. "diritti patrimoniali consequenziali"), in relazione ai quali investire il giudice ordinario; tale approdo è ancor più fermo qualora si tratti di «una posizione di diritto soggettivo, del tutto indipendente dal rapporto tributario» (cfr. da ultimo Cass. civ., 15 settembre 2021, n. 24890).

In tale prospettiva risulta agevole evidenziare alcune differenze sostanziali e processuali tra l'art. 2043 c.c. e la lite temeraria in ambito tributario. In primo luogo, l'illecito civile risulta strutturalmente più ampio (*rectius* generale) rispetto all'art. 96, comma 1, c.p.c.: la disposizione civilistica presuppone infatti una condotta illecita, l'assenza di cause di giustificazione, un coefficiente soggettivo (colpa o dolo) e un danno causalmente legato alla condotta illecita (per un inquadramento complessivo del tema con riferimento alla fattispecie dell'atto impositivo illegittimo si rinvia a ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1611 ss.; SALVATI A., *La responsabilità civile da atto impositivo illegittimo*, in ROSSI P., a cura di, *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e politiche*, in *Quad. riv. dir. trib.*, Milano, 2009, 5, 65 ss.). La letteratura ha anche posto in evidenza come l'art. 96 c.p.c. sia ontologicamente connaturato al giudizio "ingiusto" e richiede l'accertamento di mala fede o dolo (vero elemento specializzante; in tal senso cfr. TABET G., *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario*, cit., 2384).

In secondo luogo, da un punto di vista processuale, alla (necessaria) autonomia della domanda ex art. 2043 c.c. si contrappone l'accessorietà dell'istanza ex art. 96 c.p.c. rispetto all'azione di annullamento (così sin da Cass. civ., 18 aprile 2007, n. 9297). Al riguardo, anche la dottrina (cfr. BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 108; TABET G., *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario*, cit., 2385) aveva accolto con favore tale impostazione, enunciando diverse ragioni a sostegno dell'accessorietà della domanda (e.g. concentrazione della tutela presso il giudice tributario e valorizzazione dell'autonomia della giurisdizione tributaria).

In questo quadro, assumere il criterio di specialità quale elemento di selezione della fattispecie rilevante è utile ad evitare che la duplicazione di processi presso giurisdizioni diverse possa condurre a giudicati contrastanti o ad indebiti arricchimenti del danneggiato. D'altro canto, non appare un espediente particolarmente corretto nella misura in cui preclude una forma di tutela per il soggetto che possa invocare solamente la fattispecie generale ex art. 2043 c.c. e non possa allegare e/o provare gli elementi specializzanti (e.g. ricorre una condotta lievemente colposa, in assenza di mala fede e dolo). Risulterebbe paradossale la circostanza che la presenza di un giudizio "ingiusto" conduca a circoscrivere la tutela del contribuente, eliminando in radice l'accesso al rimedio generale: ne discende che, a dato normativo invariato, un orientamento giurisprudenziale non può ridurre la portata della tutela risarcitoria aquiliana. In particolare, ove si dovesse ritenere inapplicabile l'art. 2043 c.c. per le condotte illecite tenute nella fase amministrativa, si lascerebbe non presidiata *in toto* la vasta area della colpa lieve.

Anche il richiamo ai primi arresti sul punto (Cass. civ., 26 novembre 2008, n. 28226; Cass. civ., 3 marzo 2010, n. 5069) sembra poco pertinente, in quanto trattasi di pronunce afferenti alla materia civile, ove invero non si assiste all'esercizio di potere amministrativo e non vi sono giurisdizioni speciali (in senso critico, anche con riguardo alla giurisprudenza poi stratificatasi, CORDOPATRI F., *Un principio in crisi: victus victori*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 2, 265 ss.).

Dunque, l'eccessivo ampliamento della fattispecie speciale "esclusiva" rappresenta un'interpretazione *contra legem*, nella misura in cui reca un *vulnus* al diritto di difesa: la scelta di limitare il raggio di azione della norma generale in ragione del criterio di specialità (strutturale) confligge direttamente con la stretta interpretazione che dovrebbe essere riservata alle disposizioni che precludono la tutela giurisdizionale dei propri diritti ai sensi dell'art. 24 Cost., nonché dalla normativa sovranazionale e internazionale (e.g. l'art. 6 CEDU).

Infatti, per escludere o aggravare oltremodo la tutela civilistica del contribuente a fronte di illeciti compiuti con colpa lieve, occorre un preciso interesse contrapposto che sia anche positivizzato (cfr. ad esempio l'art. 2236 c.c. in relazione alla responsabilità del prestatore d'opera per la «*soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà*»). Inoltre, nell'ambito della giustizia amministrativa, nonostante la recente Corte cost., 4 maggio 2017, n. 94, viene spesso messa in dubbio la scelta discrezionale del legislatore di rendere più gravoso l'accesso alla tutela aquiliana mediante disposizioni di natura processuale: tuttora particolarmente controversa appare la decisione di assoggettare l'esercizio dell'azione di risarcimento danni per lesione di interessi legittimi ad un termine decadenziale inferiore all'ordinario quinquennio (in merito all'art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 104/2010, assume una posizione critica POLICE A., *Giurisdizione amministrativa I. Giurisdizione di legittimità*, in *Diritto online - Treccani*, 2015).

Anche in letteratura è stato osservato che la soluzione di individuare nel criterio di specialità il discrimine tra l'art. 2043 c.c. e la lite temeraria appare problematica se associata alla unicità del rimedio ammissibile (al riguardo cfr. BOLETTO G., *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 1, 58-59). Si è allora tentato di offrire una lettura che conciliasse tali profili, discorrendo a tal riguardo di una «*tutela de residuo*» (TABET G., *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario*, cit., 2384), ovvero sia auspicandosi un'azionabilità dell'art. 2043 c.c. per le ipotesi in cui l'art. 96 c.p.c. non risulti invocabile.

Applicando tale soluzione al caso di specie, però, ci si rende conto degli ostacoli processuali che si possono riscontrare nell'ottenimento di una tutela piena. Difatti, il giudice del rinvio potrebbe ritenere infondata nel merito la domanda ex art. 96, comma 1, c.p.c. per carenza del coefficiente soggettivo: dunque ci si domanda quale tutela spetti al contribuente per le ipotesi di illecito perpetrato con colpa lieve a fronte di un atto già annullato.

Di certo non si può attribuire la cognizione al giudice tributario sulle ipotesi di condotte illecite poste in essere con colpa lieve, travalicando il chiaro enunciato letterale dell'art. 96, comma 1, c.p.c., che costituisce ostacolo inamovibile.

Allora, ferma restando la giurisdizione del giudice ordinario sulle domande ex art. 2043 c.c. fondate sulla colpa lieve, delle due l'una: o si consente una seconda azione dinanzi all'AGO, che però potrebbe condurre potenzialmente agli effetti negativi tipici del doppio binario (e.g. due pronunce favorevoli al contribuente ovvero giudicati contrastanti); o si ritrae l'estensione della lite temeraria alla fase *ante iudicium*, con la devoluzione dell'intera lite al giudice civile. A nostro avviso, la seconda rappresenta la soluzione comparativamente privilegiabile, con la *caveat* che si valutino con attenzione gli abusi nella scelta del giudice da investire mediante l'allegazione della colpa lieve.

Le considerazioni svolte inducono allora ad affermare che la Corte di Cassazione non ha affrontato una questione di competenza né tantomeno un profilo endoprocessuale, bensì ha tentato di risolvere una complessa questione di giurisdizione (sul rapporto tra la responsabilità processuale e l'individuazione del corretto plesso giurisdizionale cfr. PEPE F., *Osservazioni in tema di risarcimento danni da "lite temeraria" ed asserito difetto di giurisdizione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 3, 705 ss.). Tali aspetti sono stati oggetto di discussione anche in altri settori più maturi dell'ordinamento, come il diritto amministrativo, ove si è giunti con difficoltà alla codificazione di tali profili processuali. In ottica prospettica, ci sembra auspicabile recepire *mutatis mutandis* l'evoluzione sperimentata dalla giustizia amministrativa, ove l'azione di danno può essere esercitata insieme all'azione di annullamento ovvero autonomamente dalla stessa (cfr. l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 104/2010), sebbene la disciplina favorisca *de facto* la proposizione congiunta nella sede più naturale, dinanzi a magistrati specializzati sensibili all'esercizio del potere.

6. In attesa di un dato normativo chiaro ovvero di importanti *revirement* da parte della Corte di Cassazione, possiamo proporre un più ponderato utilizzo dell'art. 96, comma 3, c.p.c. quale istituto di temperamento delle illustrate criticità in un'ottica *de jure condito*.

In letteratura sono stati indagati i rapporti tra i commi 1 e 3 dell'art. 96 c.p.c., che ad oggi sembrano tra loro cumulabili e non alternativi anche nella specifica materia tributaria (in tal senso DALLA BONTÀ S., *Ammesso il cumulo delle condanne per responsabilità da lite temeraria. Sulla responsabilità aggravata*

nel processo tributario: rapporto tra condanne ai sensi del primo e terzo comma dell'art. 96 c.p.c., in *Riv. giur. trib.*, 2013, 8-9, 673 ss.). Ne discende che il contribuente rimane raramente privo di tutela, in quanto il giudice ben potrebbe attivarsi al fine di liquidare equitativamente una somma a favore del contribuente per soddisfare parzialmente la pretesa ex art. 2043 c.c. per eventuali danni cagionati con colpa lieve.

Per una più agevole comprensione della tesi sostenuta, applichiamo nuovamente la nostra impostazione alla fattispecie che assume rilievo. Nel giudizio di legittimità tale rimedio non avrebbe comunque potuto trovare applicazione in quanto la Corte di Cassazione non avrebbe potuto “invadere” il merito della controversia e, in ogni caso, le pronunce dei giudici territoriali avevano solamente stabilito l’inammissibilità del ricorso, senza nulla aggiungere sulla condotta dell’Amministrazione. Diversamente, il giudice del rinvio potrà adoperare il comma 3 dell’art. 96 c.p.c. come strumento correttivo dei vuoti di tutela già descritti: qualora dovesse ritenere assenti profili di mala fede o colpa grave, potrebbe utilizzare il comma 3 accertando almeno la colpa lieve. In tal modo, la parte privata risulterebbe (parzialmente) soddisfatta e potrebbe non cercare nuove forme di tutela.

Non si può ignorare come tale soluzione risulti fondamentale tanto nell’ottica di reintegrare la sfera patrimoniale del danneggiato quanto nella prospettiva di prevenire potenziali condotte dannose ed inefficienti da parte dell’Ente. Difatti, il comma 3 potrebbe cagionare benefici di varia natura: processuali, in virtù della rimozione di ostacoli che si frappongono all’emersione di condotte illecite dell’Amministrazione; patrimoniali, stante la riparazione, anche solo parziale, dei pregiudizi subiti dal contribuente stesso in assenza degli elementi specializzanti della lite temeraria; organizzativi in senso lato, mediante la disincentivazione (*rectius* la sanzione) di condotte difformi rispetto ai canoni ex art. 97 Cost. da parte dei funzionari dell’Amministrazione finanziaria, potenzialmente responsabili a vario titolo (si pensi alla sopravvenuta Cass. civ., ord. 28 febbraio 2023, n. 5984 che ha dichiarato i funzionari responsabili in solido verso il contribuente a fronte di macroscopiche inesattezze che avevano causato l’esercizio (infruttuoso) dell’azione penale; in dottrina, da ultimo cfr. DALLA BONTÀ S., *Verso una maggiore autore-sponsabilizzazione del Fisco con l’applicazione al processo tributario della responsabilità aggravata*, cit., 956, ove sul punto si richiama MARRUCCI F., *Il risarcimento da lite temeraria a favore della parte vittoriosa, art. 96 c.p.c.*, è riconosciuto anche per danni non patrimoniali: principio applicabile nel processo tributario, in *il fisco*, 2011, 46, 7506 ss.; FICARELLI T., *L’istituto della responsabilità processuale aggravata nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 11, 1086 ss.).

Una simile soluzione non sconterebbe neanche il rischio di arbitrio del giudice, che spesso si associa all’attribuzione di poteri fondati su requisiti poco definiti, se non proprio equitativi. Invero, il comma 3 postula la necessaria soccombenza dell’Amministrazione e la condanna alle spese della parte pubblica, nella maggior parte dei casi derivante dall’illegittimità dell’atto (con i profili di criticità messi in luce in MARINI G., *La condanna alle spese nel processo tributario. Compensazione delle spese in caso di soccombenza dell’erario: rispondenza ai dettami di legge o mero retaggio culturale?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 533 ss.). Dunque, questa forma di lite temeraria c.d. “attenuata” dispone di una base legislativa, ha ottenuto un riconoscimento da parte della Corte costituzionale e delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e trova precipua applicazione qualora l’Amministrazione abbia adottato un atto illegittimo.

Il reale tallone d’Achille di siffatto impianto teorico si manifesta invece nel caso in cui il contribuente non ritenga che la somma equitativamente determinata a suo favore abbia riparato la *deminutio* patrimoniale subita e – a fronte della difficile sindacabilità di quanto liquidato ai sensi del comma 3 (sul punto cfr. DIAN F., *Abuso del processo: condanne pesanti per l’Amministrazione e l’agente della riscossione. Applicazione dell’art. 96 c.p.c. tra responsabilità aggravata e nuovo 3° comma*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 5, 1076 ss.) – si determini a far valere *aliunde* la responsabilità dell’Ente. Allo stato, però, trattasi di un’evenienza molto remota, in quanto ad oggi il contribuente fronteggerebbe l’orientamento giurisprudenziale confermato nell’ordinanza in commento, fermo nel ritenere inammissibile il concorso tra i rimedi.

7. Quanto illustrato consente di avviarci alle conclusioni e ribadire il nostro pensiero.

L'ordinanza annotata non manifesta alcun dubbio in ordine all'applicabilità dell'art. 96, comma 1, c.p.c. nel processo tributario, anche in relazione alle condotte stragiudiziali dell'Amministrazione finanziaria che sono culminate con l'adozione di un atto già dichiarato illegittimo in sede giurisdizionale.

Proprio la conferma della maggiore estensione della lite temeraria in ambito tributario impone di rileggere la pronuncia tenendo presenti l'esigenza di concentrazione della tutela (demolitoria e risarcitoria) e i confini con l'ordinario rimedio aquiliano. Detta concentrazione viene realizzata presso il giudice tributario attraverso l'affermazione del rapporto di ordinaria accessorietà dell'art. 96 c.p.c. rispetto all'azione di annullamento, ampiamente condivisibile anche nell'ottica di favorire l'esame congiunto delle pretese, promuovere economie processuali e prevenire contrasti tra giudicati.

Suscita invece qualche perplessità l'acritica riproposizione del rapporto di specialità tra l'art. 2043 c.c. e l'art. 96 c.p.c., al quale il giudice di legittimità riconnette nuovamente il divieto di concorso, anche alternativo, tra i rimedi. Se da una parte ciò appare opportuno qualora nel caso concreto vi sia piena sovrapposibilità tra le fattispecie (ad esempio, condotta posta in essere con mala fede o dolo), dall'altra si traduce in un vuoto di tutela in assenza degli elementi specializzanti della fattispecie speciale (ad esempio, la colpa lieve). L'ordinanza in commento *de facto* conferma un'interpretazione giurisprudenziale che limita un diritto di rango costituzionale (art. 24 Cost. e art. 6 CEDU) a fronte di un istituto civilistico e di un principio generale del *neminem laedere* che in ambito tributario sono pacifici e non risultano circoscritti dal legislatore alle ipotesi di mala fede e dolo.

Nelle more di un intervento legislativo simile a quello che ha interessato la giustizia amministrativa, ci auspichiamo che in futuro non venga trascurato l'esercizio dei poteri officiosi ex art. 96, comma 3, c.p.c., anche in un'ottica disciplinante dell'*agere* amministrativo. Infatti, l'impiego di tale strumento potrebbe astrattamente giovare al contribuente, sortendo al contempo un effetto deterrente nei confronti del funzionario che in concreto potrebbe adottare l'atto impositivo illegittimo (e diseconomico).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BALENA G., *Istituzioni di diritto processuale civile. Vol. 1*, Bari, 2019
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018
- BASILAVECCHIA M. - BUTTUS S. - FRANSONI G. - GUIDARA A. - ODOARDI F., *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 821 ss.
- BELLÈ B., *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in TESAURO F. (diretto da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998, 302 ss.
- BOLETTO G., *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 1, 42 ss.
- CONSOLO C., *Le spese processuali e la responsabilità da lite temeraria davanti ai giudici speciali: riflessioni indotte dalla altalenante giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1989, 1, 39 ss.
- CORDOPATRI F., *Un principio in crisi: victus victori*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 2, 265 ss.
- DALLA BONTÀ S., *Ammesso il cumulo delle condanne per responsabilità da lite temeraria. Sulla responsabilità aggravata nel processo tributario: rapporto tra condanne ai sensi del primo e terzo comma dell'art. 96 c.p.c.*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 8-9, 673 ss.
- DALLA BONTÀ S., *Verso una maggiore autoresponsabilizzazione del Fisco con l'applicazione al processo tributario della responsabilità aggravata*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 12, 946 ss.
- DIAN F., *Abuso del processo: condanne pesanti per l'Amministrazione e l'agente della riscossione. Applicazione dell'art. 96 c.p.c. tra responsabilità aggravata e nuovo 3° comma*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 5, 1076 ss.
- FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3 ss.
- FERRAÙ G., *Condanna per responsabilità aggravata della A.F. in caso di liti temerarie*, in *Corr. trib.*, 1997, 22, 1632 ss.
- FICARELLI T., *L'istituto della responsabilità processuale aggravata nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 11, 1086 ss.
- GIOÈ C., *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007

- GLENDI C., *Commento sub art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 152 ss.
- MANZON E. - MONODOLO A., *La tutela giudiziale del contribuente avverso la illegalità istruttoria ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva: considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 243 ss.
- MARIANETTI G. - SEPIO G., *Il risarcimento per lite temeraria nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 11, 911 ss., con postilla di GLENDI C., *La richiesta di risarcimento da lite temeraria non è proponibile dinanzi al giudice tributario*
- MARINI G., *La condanna alle spese nel processo tributario. Compensazione delle spese in caso di soccombenza dell'erario: rispondenza ai dettami di legge o mero retaggio culturale?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 533 ss.
- MARRUCCI F., *Il risarcimento da lite temeraria a favore della parte vittoriosa, art. 96 c.p.c., è riconosciuto anche per danni non patrimoniali: principio applicabile nel processo tributario*, in *il fisco*, 2011, 46, 7506 ss.
- PEPE F., *Osservazioni in tema di risarcimento danni da "lite temeraria" ed asserito difetto di giurisdizione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 3, 705 ss.
- POLICE A., *Giurisdizione amministrativa I. Giurisdizione di legittimità*, in *Diritto online - Treccani*, 2015
- RENDA A., *Competenza giurisdizionale sul risarcimento del danno per misura cautelare illegittima*, in *Corr. trib.*, 2016, 47-48, 3614 ss.
- ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1611 ss.
- SALVATI A., *La responsabilità civile da atto impositivo illegittimo*, in ROSSI P. (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e politiche*, in *Quad. riv. dir. trib.*, Milano, 2009, 5, 65 ss.
- SALVATI A., *La tutela aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, Napoli, 2020
- TABET G., *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 30, 2381 ss.
- TESAURO F., *In tema di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria e dei suoi funzionari*, in *Boll. trib.*, 1984, 323 ss.

L'omessa riassunzione del processo e l'opponibilità del giudicato favorevole ottenuto dal condebitore solidale

The omission of resumption of trial and the enforceability of the favorable judgment obtained by the co-obligor

CLELIA CAROLI

Abstract

Il presente contributo analizza l'ordinanza n. 36713 del 15 dicembre 2022 della Corte di Cassazione che ribadisce la possibilità di estensione del giudicato favorevole al condebitore solidale rimasto inerte ex art. 1306 c.c. Nel caso deciso dalla Corte l'inerzia è derivata dall'omessa riassunzione del processo in seguito a cassazione con rinvio, la quale non si è rivelata un fatto ostativo per l'applicazione della disciplina codicistica.

Parole chiave: giudicato favorevole, omessa riassunzione del processo, solidarietà tributaria

Abstract

This paper analyzes the Supreme Court of Cassation's order n. 36713 of Dec. 15, 2022, which reiterates the possibility of the extension of the favorable judgment to the co-debtor who remained inactive ex. art. 1306 Civil Code.

In the case decided by the Court the inaction results from the omission of resumption after cassation on remand, and this hasn't been an impediment to the application of Civil Code's rules.

Keywords: favorable judgment, omission of resumption of trial, fiscal solidarity

SOMMARIO: **1.** L'enunciazione del principio. - **2.** La ricostruzione della vicenda processuale. - **3.** La decisione della Corte di Cassazione. - **4.** L'omessa riassunzione: l'art. 63 D.Lgs. n. 546/1992 e l'art. 393 c.p.c. - **5.** I limiti soggettivi del giudicato e l'estensione del giudicato favorevole al condebitore solidale ex art. 1306 c.c. - **6.** Considerazioni conclusive.

1. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 15 dicembre 2022 n. 36713, si è pronunciata in tema di limiti soggettivi del giudicato in caso di più coobbligati solidali. In particolare, la Corte ha ribadito il principio, già espresso in giurisprudenza (si vedano per esempio Cass., sez. V, ord., 26 ottobre 2021, n. 30043, e Id., sez. V, ord., 5 luglio 2022, n. 21305), per cui ove ci sia la presenza di più condebitori solidali e solo uno di questi impugnò l'avviso di accertamento, la pronuncia favorevole, con cui viene annullato l'atto impositivo impugnato, esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori a cui lo stesso sia stato notificato, in virtù del fatto che il processo tributario è di natura costitutiva ed è volto all'annullamento di atti autoritativi.

Nel caso in esame, l'enunciazione di questo principio è legata alla mancata riassunzione del processo in seguito alla cassazione con rinvio da parte della Corte. In particolare, la mancata riassunzione ha comportato il venir meno dell'intero processo e il consolidarsi dell'atto impositivo, senza la formazione

di un giudicato sfavorevole per la parte, che in questo modo si è avvalsa della pronuncia favorevole ottenuta dalla coobbligata in via solidale.

La Corte ha stabilito che l'omessa riassunzione costituisce un comportamento neutro e non abusivo, per cui la parte che avrebbe dovuto riassumere si trova nella condizione in cui si sarebbe trovata se non avesse mai impugnato l'atto impositivo.

2. La vicenda in esame prende il via da un avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate alla società Pfizer Italia e a due coobbligati in via solidale.

Il ricorso proposto dai tre destinatari dell'accertamento fu accolto dalla CTP di Milano con sentenza confermata in appello. La CTR della Lombardia dichiarò infatti la nullità dell'avviso nei confronti dei due condebitori, privi di legittimazione passiva, e della stessa Pfizer Italia, per violazione dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali previste dall'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate propose ricorso in Cassazione, censurando la sentenza della CTR sia nella parte in cui aveva affermato la nullità dell'atto notificato alla Curia Generalizia e al legale rappresentante, sia nella parte in cui aveva annullato lo stesso atto indirizzato alla Pfizer Italia.

La Corte accolse il primo motivo di ricorso e cassò la sentenza, nei confronti della Curia e del legale rappresentante, rinviando la causa ad un'altra sezione della CTR della Lombardia, mentre respinse il motivo relativo alla società Pfizer Italia, nei confronti della quale la sentenza di annullamento della CTR divenne definitiva.

La causa non venne riassunta dalle parti con conseguente estinzione del giudizio.

In seguito, l'Agenzia iscrisse a ruolo le somme oggetto dell'originario avviso di liquidazione notificando la cartella alla Curia generalizia che propose ricorso chiedendone l'annullamento in base l'art. 1306, comma 2, c.c. richiamando il giudicato favorevole formatosi nei confronti di Pfizer Italia. Il ricorso fu accolto in primo grado con sentenza confermata in appello. L'Ufficio propose quindi ricorso in Cassazione denunciando la violazione da parte della CTR dell'art. 1306, comma 2, c.c., dell'art. 63 D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 393 c.p.c. per aver ritenuto applicabile tale disciplina alla fattispecie della mancata riassunzione.

3. La Corte di Cassazione ha respinto il ricorso dell'Agenzia e confermato la sentenza d'appello.

Secondo i giudici di legittimità non è condivisibile la tesi sostenuta dall'Ufficio per cui la mancata riassunzione del processo, con la conseguente estinzione di esso, comporti un effetto di irretrattabilità degli atti impositivi. Infatti, la mancata riassunzione ha come conseguenza il venir meno dell'intero processo tra le parti, senza la formazione di nessun giudicato sfavorevole per il contribuente (Cass., sez. III, 7 febbraio 2013, n. 2955), e il consolidamento dell'atto impositivo, senza escludere la possibilità di avvalersi di un giudicato favorevole formatosi nei confronti della coobbligata.

In base all'art. 1306 c.c., l'estinzione del processo ha permesso alla Curia di trovarsi nella situazione in cui si sarebbe trovata se non avesse mai impugnato l'avviso, potendo così usufruire del giudicato favorevole della coobbligata Pfizer. La disposizione del codice prevede espressamente che la pronuncia favorevole verso un condebitore espliciti i propri effetti anche verso gli altri rimasti inerti, tranne nel caso in cui la pronuncia sia fondata su ragioni personali del condebitore che non possono essere fatte valere dagli altri debitori solidali.

A conferma di tale posizione la Corte fa riferimento anche ad un'altra disposizione del processo tributario: l'art. 63, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, che stabilisce che se la riassunzione del processo, dopo la cassazione con rinvio, non avviene nel termine perentorio di sei mesi, l'intero processo si estingue. La locuzione "intero processo" è molto significativa perché comporta che tutte le fasi del processo vengano meno, senza che ci sia alcun giudicato favorevole o sfavorevole per il contribuente e che l'avviso di accertamento diventi definitivo come se non fosse mai stato impugnato. Nel caso in esame, quindi, la mancata riassunzione ha riportato la Curia e il legale rappresentate allo scenario iniziale, al momento della ricezione dell'avviso di accertamento, con però un'importante differenza: la formazione del giu-

dicato favorevole nei confronti della coobbligata Pfizer sul medesimo atto presupposto che può quindi essere opposto all'Ufficio.

Infine, la mancata riassunzione, secondo l'Agenzia, doveva essere qualificata come un abuso del processo, perché la Curia, non riassumendo, aveva distorto il normale decorso degli eventi processuali con il fine di poter opporre il giudicato favorevole della condebitrice. Secondo la ricorrente la controparte aveva agito violando i principi di buona fede e di correttezza per arrivare a un risultato vantaggioso. La Corte ha rigettato questa tesi osservando che la riassunzione costituisce un comportamento neutro, non qualificabile come abusivo e non censurabile. Infatti, l'abuso del processo si realizza con una condotta che viola i principi di correttezza, buona fede, lealtà e giusto processo attraverso lo sfruttamento degli strumenti processuali per perseguire finalità diverse, eccedenti o deviate rispetto a quelle per cui l'ordinamento li ha predisposti (in giurisprudenza, *ex multis*, Cass., sez. VI, ord., 11 ottobre 2018, n. 25210; Id., sez. V, ord., 1° giugno 2021, n. 15209; Id., sez. II, ord., 13 aprile 2022, n. 12053).

La mancata riassunzione è semplicemente un'omissione, un'astensione dall'azione processuale che ha come conseguenza l'estinzione del giudizio, essendo secondario che possa avere come conseguenza una situazione più favorevole per la controparte.

4. L'art. 63 D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che la Corte di Cassazione, mediante il rinvio del giudizio al giudice di merito, eserciti esclusivamente la fase rescindente dell'impugnazione, lasciando invece la fase rescissoria al giudice del rinvio, che in diversa composizione deve riesaminare il caso e giungere a una soluzione del caso concreto basandosi sugli elementi di legittimità che sono stati valutati dalla Cassazione. Il giudizio di rinvio dev'essere introdotto con un atto di riassunzione entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza: se questo non avviene, come già ribadito, l'intero processo si estingue, rendendo definitivo l'atto impugnato. Questo principio è condiviso sia in dottrina che in giurisprudenza (*ex multis* Cass., sez. V, 17 novembre 2017, n. 27306; Id., sez. V, 13 dicembre 2018, n. 32276, Id. Cass., sez. V, ord. 29 gennaio 2020, n. 1979). Ne deriva che il termine di prescrizione della pretesa fiscale decorre dalla data di scadenza del termine utile per la riassunzione (Cass., sez. V, 16 settembre 2021, n. 25014.), e che l'estinzione in seguito alla mancata riassunzione non travolge i capi della sentenza passati in giudicato prima del rinvio ed estranei al giudizio di legittimità. Con riferimento al caso in esame, la Corte di Cassazione ha accolto il motivo relativo esclusivamente alla posizione della Curia generalizia e del legale rappresentante, mentre ha respinto il ricorso nei confronti di Pfizer, confermando la sentenza di appello che, divenuta definitiva, non è stata travolta dall'estinzione del processo per omessa riassunzione (si vedano in termini, fra le altre, Cass., sez. III, 7 febbraio 2012, n. 1680, e Id., sez. V, 10 marzo 2017, n. 6220).

In questo contesto normativo è quindi chiaro che solitamente il soggetto interessato alla riassunzione è il contribuente (TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, III ed., Padova, 2021, 340), portatore dell'interesse sostanziale oppositivo alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria (BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, III ed., Torino, 2018, 218). Infatti, sia nel caso in cui il giudizio di legittimità sia stato promosso dal contribuente sia nel caso in cui sia stato promosso dall'Amministrazione finanziaria, è sempre il contribuente interessato ad attivarsi per evitare la definitività dell'atto.

La peculiarità del caso in esame è data dal fatto che, contrariamente a quanto avviene di solito, il contribuente ha avuto interesse a non riassumere invece che a coltivare il giudizio in appello: l'Agenzia, di fronte alla condotta omissiva della controparte, avrebbe dovuto riassumere per evitare l'estensione del giudicato favorevole della condebitrice. Infatti, il contribuente ha avuto la possibilità di non riassumere ma di avvalersi dell'estensione del giudicato, soluzione più conveniente che non viola nessun principio di correttezza e buona fede processuale. Si riconosce quindi che, in seguito alla mancata riassunzione, ci sia il consolidamento dell'atto impositivo, ma questo non esclude che il debitore non possa far valere un fatto che gli consente di definire diversamente la lite (il giudicato favorevole del condebitore solidale) e utilizzarlo come motivo di impugnazione.

5. L'efficacia del giudicato discende dall'identificazione del destinatario dell'atto impugnato. La norma di principio generale, astrattamente applicabile, prevede che i giudizi dovrebbero essere ripartiti per i singoli destinatari dell'atto (BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, 459). Ma questo non sempre è realizzabile perché, spesso, nel processo tributario le fattispecie sono così interconnesse tra loro da non poter essere trattate separatamente, con il rischio di giudicati difformi, che si può evitare utilizzando gli istituti del litisconsorzio necessario e della riunione dei ricorsi. E sono anche state suffragate le teorie volte ad estendere ai terzi estranei, non parti del processo, gli effetti del giudicato favorevole.

Nell'attuale sistema processuale tributario italiano il giudicato non può essere opposto a chi non ha partecipato al processo, ad eccezione di alcuni casi previsti dalla legge e in ogni caso senza mai andare a pregiudicare la posizione del terzo (TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, VI ed., Torino, 2023, 222 ss.). Tra le norme d'eccezione, che estendono il giudicato favorevole a chi non è parte del processo, vi è l'art. 1306 c.c. che disciplina la fattispecie del giudicato in caso di solidarietà tra debitori. Tale norma prevede che le sentenze pronunciate fra il creditore e uno dei debitori in solido possono essere invocate a proprio vantaggio dagli altri condebitori rimasti inerti. Questa possibilità risulta percorribile quando uno dei condebitori si è attivato impugnando l'avviso di accertamento, e ha ottenuto una sentenza favorevole, mentre altri sono rimasti inerti e non hanno ottenuto una pronuncia passata in giudicato (PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 207 ss.).

Questa possibilità prevista dalla disciplina civilistica è stata estesa anche alle fattispecie tributarie (Cass., sez. V, 5 maggio 2019, n. 18154. In tema di applicazione dell'art. 1306 c.c. al tema della solidarietà tributaria molto importante resta la pronuncia delle Sezioni Unite 22 giugno 1991, n. 7053 che ha riconosciuto l'applicabilità della disposizione in materia tributaria), grazie a un costante e consolidato orientamento giurisprudenziale. La Corte di Cassazione ha riconosciuto che il condebitore solidale rimasto inerte possa far valere il giudicato favorevole impugnando l'atto di liquidazione o riscossione della pretesa, che è stata annullata dal ricorso di un altro condebitore (Cass., sez. V, 16 febbraio 2021, n. 4008; Id., sez. V, 10 marzo 2021, n. 6617). In particolare, l'orientamento più recente ha specificato che l'estensione del giudicato favorevole e il conseguente annullamento dell'atto incidono sul carattere impugnatorio del processo tributario andando ad influire su tutte le posizioni soggettive dell'atto stesso (Cass., sez. V, 9 febbraio 2018, n. 3204; Id., sez. V, 31 maggio 2018 n. 13930; Id., sez. V, 5 dicembre 2019, n. 31807). La Corte quindi da diversi anni ha abbandonato orientamenti più favorevoli al Fisco secondo cui la definitività dell'accertamento avrebbe precluso ogni facoltà di giovare del giudicato favorevole comportandone l'irretrattabilità (questo orientamento, oggi abbandonato, fu sostenuto per esempio da Cass., sez. I, 11 aprile 1989, n. 1725).

6. L'elemento interessante dell'ordinanza in commento è l'interpretazione data al termine "inerte". Infatti, non vi sono dubbi che la disciplina prevista dall'art. 1306, comma 2, c.c. sia applicabile quando il debitore non impugni l'avviso di accertamento, facendolo diventare definitivo, mentre nella fattispecie in esame il contribuente si era attivato e aveva coltivato l'azione per tre gradi di giudizio, arrivando fino alla Cassazione con rinvio e – di fronte al giudicato favorevole ottenuto dal proprio condebitore solidale – evitando poi il rischio della formazione di un giudicato diretto contrario attraverso la mancata riassunzione.

La Corte ha permesso al contribuente di sfruttare la disciplina dell'art. 1306 c.c., parificando l'inerzia dovuta all'omessa riassunzione all'inerzia consistente nell'omessa impugnazione dell'atto. Questo va a significare che, in linea con il filone giurisprudenziale più recente, la regola dell'opponibilità del giudicato favorevole al creditore può essere sfruttata anche da condebitori che inizialmente si sono attivati presentando ricorso ma non hanno ricevuto una pronuncia passata in giudicato, per estinzione del giudizio oppure perché il processo è ancora in corso. Questo permette di andare a coinvolgere tutte le posizioni soggettive legate all'atto stesso ad eccezione dei casi in cui vi sia la formazione di un giudicato diretto o in cui la decisione favorevole sia basata su ragioni personali del debitore, non estensibili agli altri condebitori.

L'elemento della mancata riassunzione – che secondo la tesi dell'Agenda, non condivisa dalla Suprema Corte, avrebbe comportato l'irretrattabilità degli atti – rimane neutro rispetto alla possibilità di estensione del giudicato, non realizzando un'ipotesi di abuso processuale, compiuto in violazione del principio di correttezza e buona fede, perché anche l'Amministrazione finanziaria può avere interesse a riassumere e portare avanti il giudizio.

La Corte, nel rigettare il motivo proposto, ha osservato che, se la condotta omissiva del contribuente fosse qualificabile come abusiva, andrebbe considerata allo stesso modo anche la condotta dell'Ufficio, che ha lasciato decorrere inutilmente i termini per la riassunzione. Questa affermazione sottolinea come tale omissione non sia in alcun modo un abuso, perché resta una facoltà delle parti, nella valutazione dei propri interessi, riassumere il processo o lasciare scadere i termini. Non è quindi configurabile una fattispecie abusiva quando vi sia inerzia processuale che comporta la definitività dell'atto, lasciando cadere l'intera vicenda processuale, indipendentemente dal fatto che ci siano altri fattori esterni, come il giudicato favorevole ottenuto da un condebitore solidale, che vadano ad influenzare la sorte dell'atto impugnato.

In questo senso quindi le disposizioni processuali sulla riassunzione, che astrattamente ed abitualmente sono favorevoli all'Agenda, si sono rivelate per la stessa un'arma a doppio taglio: l'estinzione dell'intero processo ha avvantaggiato il contribuente che è riuscito a sfruttare il giudicato favorevole ottenuto dal proprio condebitore. Nel ribadire un principio già consolidato, la Corte ha riletto la norma in una nuova prospettiva, che permette al contribuente di utilizzare l'omessa formazione del giudicato come strategia per ottenere un risultato conveniente, costringendo l'Ufficio a porre maggiore attenzione alle vicende processuali, senza dare per scontato che la definitività dell'avviso comporti automaticamente l'irretrattabilità della pretesa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P., *Estensione del giudicato favorevole o litisconsorzio necessario in caso di inesistenza del debito principale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 4, 332 ss.
- ALBERTINI F.V., *La solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Comm.*, Agg. V, Torino, 2009, 651 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, III ed., Torino, 2018
- COBAU O., *In tema di solidarietà tributaria: una nuova interpretazione "morale" dell'art. 1306, cod. civ.*, in *Boll. trib.*, 1990, 10, 740 ss.
- CONSOLO C. - D'ASCOLA P., *Giudicato tributario*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. V, Milano, 2001, 467 ss.
- CONSOLO G., *Possibili deroghe ai limiti soggettivi del giudicato in caso di illeciti plurisoggettivi relativi al rapporto fiscale di società ed enti con personalità giuridica*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, II, 82 ss.
- FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968
- FRANSONI G. - RUSSO P., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 858 ss.
- FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001
- MARCHESELLI A., *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 12, 1063 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021
- TESAURO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, 869 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, VI ed., Torino, 2023
- TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, III ed., Padova, 2021

La legittimazione processuale del fallito in caso di inerzia del curatore

The procedural legitimacy of the bankrupt in case of inertia of the trustee

(commento a/notes to Cass., SS.UU., 28 aprile 2023, n. 11287)

ANNA RITA CIARCIA

Abstract

Il contribuente dichiarato fallito ha legittimazione processuale vicaria ad impugnare gli atti dell'Amministrazione tributaria, allorché sussista inerzia dell'organo concorsuale integrata dal concorso di alcune condizioni. Il presupposto è che si tratti di debiti fiscali con elementi costitutivi sorti prima dell'apertura del concorso, per i quali la maturazione di definitività dell'avviso, per l'insolvente, decorre solo dalla relativa presa di conoscenza, anche se il termine è già decorso nel frattempo per il curatore.

Parole chiave: fallimento, curatore, legittimazione processuale, inerzia

Abstract

The taxpayer declared bankrupt has vicarious procedural legitimacy to challenge the acts of the tax administration when there is inertia of the insolvency body integrated by the concurrence of certain conditions. The assumption is that these are tax debts with constitutive elements that arose before the opening of the competition, for which the maturation of definitiveness of the notice, for the insolvent, starts only from the relevant acknowledgment, even if the deadline has already in the meantime for the curator.

Keywords: failure, curator, procedural legitimacy, inertia

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La legittimazione processuale e l'ordinanza di rimessione. - **3.** Il soggetto legittimato all'impugnazione e l'inerzia del curatore. - **4.** Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, chiarisce, si spera in maniera definitiva, il soggetto legittimato ad impugnare l'atto impositivo in costanza di fallimento.

La dichiarazione di fallimento, pur non sottraendo al fallito la titolarità dei rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, comporta, a norma dell'art. 43 Legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267), la perdita della sua capacità di stare in giudizio nelle relative controversie, la quale tuttavia permane, in via eccezionale, in caso di inerzia del curatore; la Corte definisce cosa si intende per inerzia ovvero se questa sia determinata da un totale disinteresse alla vicenda processuale, rimessa esplicitamente o implicitamente nella gestione del fallito o, invece, non consegua ad una negativa valutazione circa la convenienza della controversia.

In particolare, con l'apertura della procedura concorsuale, il fallito perde la disponibilità del suo patrimonio e si verifica una dissociazione fra proprietà e potere di amministrazione giuridica del patrimonio, ai sensi dell'art. 42 Legge fallimentare, ma non viene meno la titolarità dei rapporti giuridici

patrimoniali e neppure quella soggettiva d'imposta. Soggetto passivo d'imposta resta sempre il fallito, anche se spossessato dei suoi beni e sostituito dagli organi della procedura nell'amministrazione e nella disposizione del suo patrimonio, *ex art. 31 Legge fallimentare* (SCHIAVO G., *Il fallito conserva la soggettività passiva tributaria*, in *Corr. trib.*, 2003, 5, 380).

Con la circ. 22 marzo 2002, n. 26/E l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il fallito, durante la procedura fallimentare, non perde la soggettività passiva d'imposta; ancora, con la ris. 5 giugno 2002, n. 171/E ha precisato che il fallito, sia che abbia lo *status* di imprenditore individuale o che sia socio di società di persona, mantiene la soggettività passiva tributaria ed anche la piena titolarità giuridica dei redditi personali, sia attratti nel fallimento sia estranei ad esso.

2. L'intervento delle Sezioni Unite è dovuto all'ordinanza di rimessione della sezione tributaria del 25 agosto 2022, n. 25373 (RUGOLO G., *"Inerzia consapevole" e "inerzia dimenticanza": la legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi al vaglio (forse) delle Sezioni Unite*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 253).

Il punto di partenza della fattispecie consiste nella circostanza che, sebbene gli atti impositivi i cui presupposti si siano determinati prima dell'apertura della procedura concorsuale, abbiano attitudine a incidere sullo stato passivo, è evidente che, ai fini della loro impugnabilità da parte del debitore, non rileva solo la persistenza della qualità di contribuente del debitore insolvente (rapporto di imposta che assume rilievo costituzionale *ex art. 53 Cost.*), ma soprattutto il diverso interesse che il contribuente insolvente ha nell'impugnare gli atti medesimi.

Il curatore del fallimento, da parte sua, ha interesse ad iniziare un giudizio avverso una pretesa tributaria solo laddove tale contenzioso possa astrattamente incidere sulla ripartizione dell'attivo tra i creditori concorsuali, al netto dei costi prededucibili da sostenersi sia per l'instaurazione, sia quale effetto accessorio del contenzioso stesso (CONIGLIARO M., *Difesa del debitore insolvente dinanzi al fisco: chiaro interesse ad agire ma opaca legittimazione processuale*, in *il fisco*, 2022, 47/48, 4553).

Il contribuente fallito, al contrario, ha un interesse del tutto differente, tenuto conto dei riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che potrebbero discendere dall'ammissione del credito tributario, ove il maggior credito venisse valorizzato dal curatore nella relazione al giudice delegato (art. 33 L. fall., art. 130 D.Lgs. n. 14/2019 art. 130) e ove tale circostanza si tramutasse in una imputazione penalmente rilevante (Cass., sez. V, sent. 30 aprile 2014, n. 9434).

Non si possono tacere, inoltre, gli eventuali effetti positivi che potrebbero discendere in favore del contribuente insolvente dalla esclusione del suddetto credito tributario come ulteriore interesse ad agire. Sebbene essi siano sostanzialmente virtuali o, quanto meno, eccezionali in pendenza della procedura concorsuale liquidatoria, essendo il debitore titolare di una sorta di interesse *de residuo* al proprio patrimonio, si riespano dopo la chiusura del fallimento (Cass., sez. V, sent. 6 giugno 2022, n. 18124; Corte Giustizia europea, 16 marzo 2017, C-493/15, Identiti).

Dal riconoscimento della legittimazione straordinaria in capo al contribuente dichiarato fallito discendono alcuni corollari.

In primo luogo, il difetto di tale legittimazione straordinaria, in quanto fondato sull'inerzia del curatore (che, quindi, ha mostrato disinteresse per la tutela giurisdizionale) e su un interesse del tutto autonomo del debitore, può essere rilevato dal solo curatore, proprio sul presupposto che il curatore non sia rimasto inerte e abbia adito l'Autorità giurisdizionale (Cass., sez. VI, sentt. 27 maggio 2022, n. 17240 e 30 luglio 2021, n. 21896).

Se ne deduce che l'eccezione di difetto di legittimazione straordinaria del curatore è di natura relativa, non rilevabile dalla controparte, né di ufficio, in quanto ha la finalità di evitare sovrapposizioni tra l'iniziativa del curatore del fallimento e quella del contribuente. Solo il curatore può, pertanto, sollevare questa eccezione, nel caso in cui sia stato lui a proporre impugnazione oppure anche nel caso in cui egli sia intervenuto nel giudizio originariamente promosso dal contribuente (Cass., sez. V, sent. 16 aprile 2007, n. 8990).

Questa soluzione appare coerente con la eterogeneità e succedaneità dell'interesse ad agire del debitore rispetto all'interesse della massa dei creditori, in quanto l'interesse del primo soccombe solo se entra in conflitto con quello della massa dei creditori.

In secondo luogo, è evidente che il contribuente, in costanza di fallimento, non ha alcun onere di dimostrare in giudizio il proprio interesse ad agire, posto che né controparte, né il giudice potrebbero mai rilevare il difetto di interesse ad agire, salvo che nel giudizio intervenga il curatore, posto che l'inerzia rileva per il semplice fatto che il curatore non abbia fatto ricorso *tout court* alla tutela giurisdizionale.

Diverso appare il caso in cui l'inerzia del curatore del fallimento si manifesti successivamente alla proposizione, da parte del curatore, di un giudizio tributario che, successivamente, gli organi della procedura ritengano inopportuno coltivare ulteriormente.

In tal caso, non ricorre l'inerzia del curatore, in quanto vi è stata una specifica valutazione degli organi della procedura a non coltivare ulteriormente l'iniziativa giurisdizionale proposta, a fronte della quale il contribuente dichiarato fallito non ha alcuna legittimazione alla sua prosecuzione (Cass., sez. V, sent. 3 aprile 2006, n. 7791).

La mancata prosecuzione del giudizio, ovvero l'omessa impugnazione della sentenza che lo conclude, consegue a una specifica valutazione degli organi della procedura, volta a rinunciare al proseguimento dell'azione giudiziaria, eventualmente prestando acquiescenza alla pronuncia che ha concluso (negativamente) il giudizio introdotto dalla curatela, casi che non sono inquadrabili propriamente nella pura inerzia e che non possono giustificare la legittimazione straordinaria del contribuente dichiarato fallito a proseguire il giudizio (MAURO M., *La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale [già fallimento]*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, VII, 227).

Un diverso orientamento della giurisprudenza, formatosi in tempi più recenti, ritiene che non ricorra l'inerzia ogni qual volta ci sia stata una espressa valutazione da parte del curatore di non intraprendere l'azione giurisdizionale avverso l'atto impositivo, ovvero di rinunciarvi, ancorché preventivamente. In tali situazioni è inammissibile, per difetto di legittimazione ad agire, il ricorso del contribuente contro un avviso di accertamento concernente crediti fiscali, i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione del suo fallimento, ove il curatore abbia omesso di promuovere un giudizio non per inerzia, ma in seguito ad una esplicita valutazione negativa circa la sua inutilità per la massa dei creditori (Cass., sez. V, sentt. 26 novembre 2021, n. 36894; 16 novembre 2021, n. 34529; 19 ottobre 2021, n. 28973).

Secondo questo "nuovo" orientamento è negata la legittimazione straordinaria del contribuente debitore, la cui eccezione spetterebbe al solo curatore del fallimento, ogni qual volta l'inerzia (ovvero l'omessa attivazione processuale) sia comunque il frutto di una valutazione ponderata della curatela.

In questo caso, tenuto conto che il presupposto della legittimazione straordinaria del fallito sarebbe inibito per effetto di una specifica valutazione (a monte) negativa da parte degli organi della procedura di non adire l'Autorità giurisdizionale, occorrerebbe volta per volta esaminare se l'omessa proposizione dell'azione di impugnazione dell'atto impositivo da parte del curatore sia frutto di questa ponderata valutazione.

Ciò implica che sarà onere del fallito dimostrare, ogni volta, *ex ante* la propria legittimazione processuale, anche laddove il curatore non fosse parte del giudizio e anche laddove il curatore non avesse *tout court* promosso alcun contenzioso.

Nell'ordinanza di rimessione si evidenzia, altresì, come il concetto di inerzia debba essere inteso non come coincidente con la mera omessa presentazione del ricorso, bensì come un vero e proprio disinteresse degli organi della procedura concorsuale all'instaurazione o prosecuzione della controversia tributaria: l'eccezione di difetto di legittimazione attiva del contribuente non sarebbe più appannaggio del solo curatore del fallimento, ma diverrebbe assoluta e potrebbe essere anche rilevata di ufficio dal giudice.

In terzo luogo, la soluzione della legittimazione straordinaria per pura inerzia sarebbe sostanzialmente inapplicabile in caso di fisiologico operare degli organi della procedura. Il curatore che ritenga di non promuovere una iniziativa giudiziaria non procede, solitamente, a farsi autorizzare a "non agire" dal giudice della procedura (infatti non può configurarsi una autorizzazione a un "*non facere*", ma solo una

autorizzazione “a stare in giudizio come attore o come convenuto” ex artt. 25, comma 1, n. 6, L. fall., art. 123, comma 1, lett. f), D.Lgs. n. 14/2019 e art. 128, comma 3, D.Lgs. n. 14/2019), ma si limita a sottoporre al visto del giudice delegato il proprio operato. In questo caso il curatore (come nell’ipotesi in cui egli si veda negare l’azione da parte del giudice delegato ex art. 25 L. fall.), operando correttamente nell’interesse della massa, non rimane propriamente inerte ma valuta (sempre) se proporre o meno l’azione giudiziaria; una scelta ponderata del curatore è (o dovrebbe essere) sempre all’origine della scelta consapevole di non impugnare un atto impositivo, in tal modo venendosi a negare in termini generali la legittimazione straordinaria del debitore in caso di apertura di procedura concorsuale.

In quarto luogo, l’operatività del principio della pura inerzia sarebbe fatto salvo nel solo caso in cui il curatore non si fosse “accorto” della pendenza del termine per impugnare l’atto impositivo, lasciandolo così all’iniziativa del debitore. Secondo questa interpretazione, si pregiudicherebbe l’operato dei contribuenti insolventi che si trovino di fronte a curatori “attenti” (nell’interesse della massa) ai contenziosi pendenti, perché in questo caso non vi sarebbe alcuna inerzia; viceversa, si favorirebbero quei contribuenti che, invece, si imbattono in curatori “disattenti” in relazione ai contenziosi pendenti.

Questa situazione fa sì che la tutela del contribuente sia paradossalmente subordinata a comportamenti non virtuosi da parte dei rappresentanti della massa dei creditori e disincentiverebbe il ricorso alla tutela giurisdizionale dei contribuenti a fronte di comportamenti virtuosi, benché ascrivibili a terzi (il curatore), senza, peraltro, che questi comportamenti virtuosi abbiano una immediata ricaduta positiva nella sfera di interesse del contribuente (ANDREANI G. - TUBELLI A., *Verso una disciplina più coerente e omogenea per il regime tributario della crisi d’impresa*, in *il fisco*, 2023, 15, 1431).

Infine, se l’interesse del contribuente meritevole di tutela fosse solo quello del contribuente che si fosse trovato di fronte a un curatore “disattento”, in quanto disinteressato al contenzioso, l’interesse ad agire del contribuente verrebbe in qualche modo legato alla valutazione operata dal curatore, la quale è del tutto avulsa da un eventuale interesse del contribuente.

Questa limitazione “di fatto” della legittimazione straordinaria del contribuente potrebbe, peraltro, apparire non in linea con la persistenza del rapporto di imposta - in costanza di fallimento - in capo al contribuente e con l’interesse alla tutela giurisdizionale in materia tributaria, la quale rientra tra i diritti fondamentali dell’ordinamento (artt. 24, 53 Cost.).

Alla luce di ciò, la Corte ha rimesso la vicenda alle Sezioni Unite: la questione riguarda, in particolare, sia il presupposto della legittimazione straordinaria del contribuente insolvente (se rilevi la mera inerzia del curatore, intesa come omesso ricorso alla tutela giurisdizionale, ovvero se occorra accertare se l’inerzia sia o meno frutto di una valutazione ponderata da parte degli organi della procedura concorsuale), sia gli effetti di tale soluzione sulla natura (relativa o assoluta) dell’eccezione di difetto di legittimazione e sulle difese, al riguardo, del contribuente.

3. Come visto, il primo soggetto obbligato all’impugnazione dell’atto notificato è sicuramente il curatore (Cass., sez. I, sent. 19 febbraio 2000, n. 1901), ma si è sempre riconosciuto che, in caso di inerzia degli organi fallimentari, il fallito è eccezionalmente abilitato ad esercitare egli stesso la tutela giurisdizionale.

In realtà, però, la giurisprudenza ha chiarito che non è sufficiente a determinare il recupero della capacità processuale del fallito l’inerzia del curatore, in quanto anche la rinuncia ad agire o a proseguire nell’azione processuale è espressione del potere processuale del curatore, per cui occorre dimostrare che la mancata azione del curatore sia frutto di disinteresse per il diritto in discussione; ne consegue che la legittimazione processuale di un soggetto dichiarato fallito potrà riconoscersi eccezionalmente solo nel caso di disinteresse o inerzia degli organi preposti al fallimento, ma non quando detti organi si siano concretamente attivati ed abbiano ritenuto non conveniente intraprendere o proseguire la controversia.

In particolare, con le SS.UU. si è assistito ad una distinzione tra inerzia semplice, che consente la legittimazione processuale del fallito, e l’inerzia consapevole o qualificata, che, di contro, limita la possibilità per il fallito di adire il giudizio (CONIGLIARO M., *Giudizio tributario: un raggio di sole tra le nubi della legittimazione processuale del debitore insolvente*, in *il fisco*, 2023, 30, 2895).

Pertanto, se l'amministrazione fallimentare rimane inerte, il fallito conserva, in via eccezionale, la legittimazione ad agire per la tutela dei suoi diritti patrimoniali, sempre che l'inerzia del curatore sia stata determinata da un totale disinteresse degli organi fallimentari (Cass., sez. V, sentt. 2 febbraio 2018, n. 2626; 6 luglio 2016, n. 13814).

La giurisprudenza tributaria e da ultime le Sezioni Unite, negli anni, hanno conferito particolare rilevanza alla inerzia o al disinteresse degli organi fallimentari in ordine a questi rapporti: ai fini del riconoscimento di tale legittimazione, avente carattere straordinario o suppletivo, si ritiene che non sia sufficiente che la curatela si sia astenuta da iniziative processuali (ad esempio, la proposizione della domanda o l'impugnazione di sentenze che abbiano determinato la soccombenza del fallito), occorrendo invece che essa si sia totalmente disinteressata della vicenda processuale, rimettendone esplicitamente o implicitamente la gestione al fallito; ne consegue che la legittimazione di quest'ultimo dev'essere esclusa ove l'inerzia degli organi fallimentari costituisca invece il risultato di una valutazione negativa in ordine alla convenienza della controversia (vedi da ultimo Cass., sez. V, ord. 26 novembre 2021, n. 36894).

Pertanto, laddove non vi sia stata una semplice inerzia della curatela fallimentare, quanto piuttosto vi è stata un'esplicita presa di posizione negativa circa l'utilità di promuovere l'impugnazione, il ricorso del fallito deve dichiararsi inammissibile per difetto di legittimazione ad agire in giudizio (Cass., sez. V, ord. 16 novembre 2021, n. 34529).

Resta impregiudicato che, una volta che il fallito ha impugnato l'atto nell'inerzia del curatore, l'unico che possa eccepire in giudizio il difetto di *legitimitas ad processum* del fallito è sempre e solo il curatore, ciò in quanto la perdita, per effetto della dichiarazione di fallimento, della capacità processuale dell'imprenditore, relativamente ai rapporti di pertinenza fallimentare, non ha carattere assoluto ma relativo e, pertanto, non può essere eccepita dall'amministrazione finanziaria nel corso del giudizio (Cass., sez. V, sent. 9 marzo 2011, n. 5571, CGT I grado Taranto, sez. III, sent. 12 ottobre 2022, n. 1177); infatti, la perdita di capacità processuale del fallito è posta nell'interesse della massa dei creditori, per cui, quando l'azione esperita non rechi pregiudizio alle ragioni dei creditori e la curatela non manifesti interesse per il rapporto oggetto di controversia, il fallito è abilitato a provvedere alla tutela giurisdizionale dei diritti contestati (Cass., sez. trib., sent. 13 gennaio 2003 n. 277, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 6, 550, con commento di MONTANARI F., *Solo il curatore può eccepire la perdita della capacità [processuale] del fallito*).

4. Con la dichiarazione di fallimento il curatore subentra nella disponibilità dei beni del fallito e dovrà agire in modo tale da tutelare il suo patrimonio.

Con riguardo agli atti tributari notificati dopo la dichiarazione di fallimento, questa non pregiudica il diritto di difesa del contribuente dichiarato fallito, laddove, se il curatore non si attiva per la difesa in giudizio, il fallito potrà impugnare gli atti autonomamente, in virtù del fatto che egli non perde la sua qualifica di soggetto passivo d'imposta.

È evidente che il contribuente ha tutto l'interesse a non far diventare definitivi gli atti tributari, in quanto, una volta chiuso il fallimento e rientrato egli nella disponibilità dei propri beni, dovrà rispondere personalmente, con il proprio patrimonio, degli eventuali atti divenuti definitivi.

Ne consegue che anche i creditori potrebbero avere interesse a che il fallito impugni gli atti e non li faccia diventare definitivi.

Quanto ai giudizi già in corso, la conseguenza in capo al fallito della dichiarazione di fallimento può essere solo la nomina di un difensore nuovo e diverso rispetto a quello di sua fiducia, ma l'importante è la riassunzione del giudizio interrotto a seguito della dichiarazione di fallimento.

Questo non si verifica nel giudizio di Cassazione, considerato che, il venir meno della capacità di stare in giudizio della parte, non pregiudica il suo diritto di difesa che si è già concretizzato con la presentazione dell'atto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANDREANI G. - TUBELLI A., *Verso una disciplina più coerente e omogenea per il regime tributario della crisi d'impresa*, in *il fisco*, 2023, 15, 1431 ss.
- CONIGLIARO M., *Giudizio tributario: un raggio di sole tra le nubi della legittimazione processuale del debitore insolvente*, in *il fisco*, 2023, 30, 2895 ss.
- CONIGLIARO M., *Difesa del debitore insolvente dinanzi al fisco: chiaro interesse ad agire ma opaca legittimazione processuale*, in *il fisco*, 2022, 47/48, 4553
- MAURO M., *La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale (già fallimento)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, VII, 227 ss.
- MONTANARI F., *Solo il curatore può eccepire la perdita della capacità (processuale) del fallito*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 6, 550 ss.
- RUGOLO G., *“Inerzia consapevole” e “inerzia dimenticanza”: la legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi al vaglio (forse) delle Sezioni Unite*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 253 ss.
- SCHIAVO G., *Il fallito conserva la soggettività passiva tributaria*, in *Corr. trib.*, 2003, 5, 380 ss.
- TESAURO F., *Appunti sugli adempimenti del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 247 ss.
- ZENATI S., *Sulla capacità del curatore fallimentare di assumere la veste di difensore davanti al giudice tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 12, 1434 ss.

La produzione di nuovi documenti in appello: un'interessante sentenza tributaria di merito

The exhibition of new documents in front of the court of second instance: an interesting tax decision

(commento a/notes to Corte di Giustizia tributaria II grado Sicilia, 25 maggio 2023, n. 4552)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

La sentenza in esame contiene alcune affermazioni di principio relative alla produzione di nuovi documenti nell'appello tributario, che possono essere considerate "riassuntive" della giurisprudenza espressa in proposito dalla Suprema Corte, fornendo inoltre lo spunto per un più generale esame della problematica concernente le nuove prove in tale grado di giudizio.

Parole chiave: appello tributario, nuove prove, nuovi documenti

Abstract

The judgment highlighted contains some statements of principle relating to the exhibition of new documents in judgment of second instance, which can be considered "summary" of the jurisprudence expressed in this regard by the Supreme Court, also providing the starting point for a more general view concerning the new evidence at this level of judgement.

Keywords: judgment of second instance, new evidence, new documents

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** L'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992. - **3.** L'art. 58, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

1. La recente sentenza 25 maggio 2023, n. 4552, della Corte di Giustizia tributaria di II grado della Sicilia, contiene diverse rilevanti affermazioni circa la proponibilità di nuovi documenti in appello nel processo tributario.

Risulta interessante evidenziarle, in quanto "riassuntive" dei principi affermati da più di una pronuncia emanata dalla Suprema Corte di Cassazione in proposito. Ciò fornisce lo spunto, inoltre, per effettuare alcune considerazioni sulla proposizione di nuove prove in generale nel giudizio tributario di secondo grado.

2. Innanzitutto, occorre procedere a una rapida analisi dell'art. 58 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina la produzione di nuove prove nel giudizio innanzi la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado. L'articolo, rubricato «Nuove prove in appello», stabilisce, al comma 1, che «Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa

non imputabile», aggiungendo, al comma 2, che «È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti».

La norma è stata ritenuta, dalla dottrina processual-tributaria, come “poco limitativa” alla produzione di nuove prove dinanzi al giudice di secondo grado – e ciò in particolare prima dell’introduzione della testimonianza scritta ex art. 4, comma 1, lett. a), L. 31 agosto 2022, n. 130, modificativo del comma 4 dell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 – attesa la natura essenzialmente documentale del processo tributario, e considerato il disposto del comma 2 sopra indicato, che sarà oggetto di successiva analisi⁽¹⁾. In dottrina, in ogni caso, anche dopo l’introduzione della citata prova testimoniale, si sottolinea come, «*considerata la preminenza che*» tutt’ora «*la prova documentale ha nel processo tributario ... la preclusione dettata dall’art. 58, comma 1 non è così significativa come potrebbe apparire*»⁽²⁾. Passando all’esame del comma 1 sopra riportato, occorre rilevare come, dopo l’affermazione di principio della non ammissibilità di nuove prove in appello, la norma prevede due deroghe (cui si aggiunge quella, più rilevante, di cui al comma 2):

- A. qualora il giudice non le ritenga necessarie ai fini della decisione;
- B. ovvero la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa a essa non imputabile.

Per quanto riguarda la prima deroga, sempre in epoca precedente alla previsione, sia pur limitata, della prova per testi nel giudizio tributario, si è precisato in dottrina che questa riguardava solo «*le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all’ente locale da ciascuna legge d’imposta*», conferite alle (oggi) Corti di Giustizia tributaria dall’art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992⁽³⁾, atteso che *a)* i documenti sono liberamente ammessi in appello; *b)* relazioni e consulenza tecnica di cui al comma 2 dell’art. 7 citato non sono mezzi di prova ma di valutazione e apprezzamento delle prove (potendo quindi il giudice tributario disporre non solo quando necessarie, ma anche quando soltanto utili ai fini della decisione); *c)* «*la testimonianza [oggi non più] ed il giuramento non sono ammessi nel nostro contenzioso*». Come più volte osservato, la testimonianza (scritta) è ormai consentita nel processo innanzi al giudice tributario, anche di secondo grado (l’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, che la prevede, è rubricato «*Poteri delle Corti di giustizia tributaria di primo e*

(1) Cfr. PISTOLESI F., *Sub art. 58*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 674 ss. – e dottrina ivi citata – il quale afferma che «*basta ... considerare che quella documentale è la prova per eccellenza del contenzioso tributario, per rendersi conto come la limitazione allo svolgimento dell’istruttoria in secondo grado è molto meno incisiva di quanto si potrebbe in prima battuta ritenere*»; CONSOLO C., *Le impugnazioni in generale e l’appello nel nuovo processo tributario, in il fisco*, 1994, 3382; TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l’art. 345 c.p.c. e l’art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 879; STEVANATO D., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022, 446 e 460; BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2020, 231; considera la prova documentale «*la prova per eccellenza del contenzioso tributario*», tra gli altri, anche DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, 712, la quale evidenzia «*la peculiare natura delle liti fiscali, suscettibili di essere risolte in molte circostanze proprio sulla base della sola produzione degli appositi documenti ... contemplati dalle norme sostanziali che disciplinano le fattispecie impositive*»; in proposito v. ancora FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 805; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023, 133 s., e, per la dottrina più antica, PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, 146 ss. Sulla natura documentale del processo tributario v. altresì BATOCCHI F., *Le nuove prove in appello: limiti e termini*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 476 s.; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020, 164 s., il quale sottolinea come, in alcuni casi, le norme tributarie stabiliscano l’esclusività della prova documentale, citando come esempio l’art. 61, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a norma del quale, salva l’eccezione prevista dallo stesso comma, ultima parte, «*l’contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze*». Ciò porta l’Autore ad affermare – prima dell’introduzione, nel processo tributario, della testimonianza scritta – che «*la prova testimoniale, se fosse ammessa, opererebbe*» comunque «*in ambito limitato*».

(2) PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 269.

(3) Cfr. CONSOLO C., *Le impugnazioni in generale e l’appello nel nuovo processo tributario*, cit., 3382; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 271 s.; PISTOLESI F., *Sub art. 58*, cit., 678 s.; ID., *L’appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 347 s. e 365 s.

secondo grado)), potendo questi ammetterla, nelle forme di cui all'art. 257-bis c.p.c., «*ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti*». Il requisito richiesto è lo stesso previsto dall'art. 58 per le nuove prove in generale, disposte in appello dal giudice di sua iniziativa: la "necessità" ai fini della decisione (e questo – come precisato dall'art. 7, comma 4 con riguardo alla testimonianza, ma valevole in linea di principio per le nuove prove ex art. 58, comma 1 – «*anche senza l'accordo delle parti*»); in proposito non è inutile ricordare che in ogni caso i poteri istruttori del giudice sono esercitabili, ex art. 7, d'ufficio(4). Occorre dunque intendersi su quando una prova possa essere considerata "necessaria" ai fini del decidere. In proposito può evidenziarsi la differenza di formulazione, con riferimento alle nuove prove in appello, tra l'art. 437(5), comma 2, c.p.c. (in materia di controversie di lavoro), e l'art. 58, comma 1, in esame: mentre il primo parla di prove "indispensabili", il secondo parla di prove "necessarie". Sul punto si è evidenziato come il legislatore, con la differente formula dell'art. 58, avrebbe voluto attribuire al giudice di secondo grado, nel processo tributario, «*un margine di manovra più ampio rispetto a quello riconosciuto agli organi giudicanti*» nello stesso grado del rito del lavoro, considerando «*la peculiare natura e la rilevanza pubblicistica dei rapporti controversi*»(6). Altra dottrina, viceversa, ritiene che la differenza terminologica tra norma processual-civilistica (art. 437 e "vecchio" art. 345 c.p.c.) e processual-tributaria (art. 58, comma 1, in esame) non consenta, al giudice del rito tributario d'appello, l'ammissione di nuove prove semplicemente "idonee" a fornire la dimostrazione dei fatti controversi, bensì solo di quelle che risultino "indispensabili", in quanto «*in loro difetto risulti impossibile accertare simili fatti*», per cui, in loro mancanza, il giudice dovrebbe decidere applicando la regola residuale dell'onere della prova(7). Sempre con riguardo alla necessarietà, la dottrina più attenta ha evidenziato come questa vada valutata tenendo conto di come si è in concreto svolto il primo grado di giudizio e la relativa istruttoria(8). È il caso, ad esempio, di una questione rimasta assorbita in primo grado – avendo in ipotesi il giudice accolto la domanda proposta in via principale – e riproposta in appello ex art. 56 D.Lgs. n. 546/1992, per decidere la quale si rende necessaria l'acquisizione di nuove prove in appello aventi ad oggetto i fatti posti a suo fondamento, non ritenendosi bastevoli,

-
- (4) Cfr., per tutti, COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, 123, ove si legge che «*detti poteri sono esercitabili ex officio (oltre che, naturalmente, a seguito di richiesta di parte): basti per tutte la considerazione che il legislatore ha intitolato l'art. 7, che li prevede, "Poteri delle Commissioni tributarie" [oggi "Poteri delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado"], facendo intendere che si tratta di attribuzioni proprie del giudice tributario, a prescindere da una specifica istanza di parte in proposito*».
- (5) In passato il confronto poteva essere effettuato anche con riferimento all'art. 345 c.p.c. (prima della modifica apportata a quest'ultimo dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134), che disponeva: «*Non sono ammessi i nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio*». Faceva riferimento anche a questa norma, al fine di differenziare la normativa processual-tributaria da quella civilistica, tra gli altri, PISTOLESI F., *Sub art. 58*, cit., 680.
- (6) Cfr. PISTOLESI F., *Sub art. 58*, cit., 680 s.; ID., *L'appello nel processo tributario*, cit., 270, 355 s. e 366; lo stesso Autore, peraltro, successivamente – cfr. *Il processo tributario*, cit., 269 s. – parla di prove «*necessarie*» da intendersi come le «*uniche – poiché non surrogabili con altri esperimenti istruttori – idonee a dirimere le incertezze esistenti sui fatti decisivi per la soluzione della lite*», facendo in definitiva coincidere, in linea di massima, il concetto di "necessarietà" con quello dell'"indispensabilità". Nello stesso senso l'Autore definisce la "necessarietà" per l'ammissione della prova testimoniale scritta nel processo tributario, ex art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992: cfr. PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 138; per quanto riguarda nello specifico l'ammissione di una "nuova" prova testimoniale in appello, l'Autore (*op. cit.*, 270), ritiene che, per evitare che il secondo grado di giudizio possa essere utilizzato per porre rimedio a una negligenza istruttoria delle parti nel grado precedente, le due condizioni richieste "in via alternativa" dall'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 (necessità/indispensabilità ed esistenza di un motivo scusabile alla non produzione in precedenza) debbano ricorrere congiuntamente; BATOCCHI F., *Le nuove prove in appello: limiti e termini*, cit., 476, nota 104, ove si parla di disciplina processual-tributaria con «*una valenza preclusiva più ridotta di quella processual-civilistica*».
- (7) Così RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 272 s.; parlano di "indispensabilità" della prova ai fini della decisione, con riferimento all'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, anche FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 801; DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, cit., 710.
- (8) Cfr. PISTOLESI F., *Sub art. 58*, cit., 681 s.; ID., *L'appello nel processo tributario*, cit., 353 e 356 ss.

per qualsivoglia motivo, quelle (eventualmente) prodotte nel precedente grado⁽⁹⁾. Non va considerata invece ammissibile l'acquisizione, *disposta dal giudice*, della prova in appello quando:

1) la prova sia “destinata” a colmare una deficienza probatoria della parte in primo grado, non potendosi con l'appello colmare le lacune difensive del precedente grado di giudizio;

2) si sia verificata, con riguardo alla prova, una decadenza o una preclusione⁽¹⁰⁾, avendo il giudice di primo grado espressamente negato l'ammissione della prova e il relativo capo della sentenza non sia stato impugnato, con conseguente formazione del giudicato sul punto⁽¹¹⁾, ovvero la questione relativa alla prova sia rimasta assorbita in primo grado e non vi sia stata riproposizione di parte *ex art. 56 D.Lgs. n. 546/1992*; la prova poteva essere dedotta dalla parte interessata che non si è costituita in giudizio⁽¹²⁾ (nel processo tributario, ciò può valere solo per il resistente, essendo la mancata costituzione del ricorrente sanzionata con l'inammissibilità *ex art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992*). In tal caso, infatti, si rientra nell'ipotesi *sub 1)*, potendosi la mancata costituzione in giudizio considerarsi “inerzia” difensiva della parte.

Circa la “necessarietà” della nuova prova, infine, va considerato anche lo svolgimento del processo, questa volta nella fase di gravame⁽¹³⁾. Infatti, la nuova prova va considerata “necessaria” e dunque ammessa quando:

1) si renda necessaria a seguito dell'attività istruttoria svolta in sede di gravame, d'ufficio o a istanza di parte (ad esempio, la produzione di nuovi documenti ad opera di controparte, sempre ammessa *ex art. 58, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992*): ciò è imposto, evidentemente, dal rispetto del principio del contraddittorio (*art. 111, comma 2, Cost.*);

2) la controparte produca nuovi documenti non conosciuti, che rendano necessaria l'integrazione dei motivi in appello *ex art. 24, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992* – applicabile anche in sede di gravame⁽¹⁴⁾ in virtù del richiamo effettuato dall'*art. 61 D.Lgs. n. 546/1992*, alle disposizioni disciplinanti il primo grado di giudizio – dovendosi consentire alla parte di provare i fatti posti a fondamento degli anzidetti motivi;

3) siano proposte nuove eccezioni (rilevabili d'ufficio e dunque ammesse in base al disposto dell'*art. 57, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992*) e sia necessario fornire la prova attinente ai fatti posti a base delle stesse;

4) sussistano fatti “divenuti rilevanti a seguito dello *jus superveniens*”⁽¹⁵⁾.

Per quanto riguarda la seconda deroga, prevista dall'*art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992* alle nuove prove in appello, la dottrina – prima dell'introduzione, nel giudizio tributario, della prova testimoniale scritta ad opera della già citata *L. n. 130/2022* – ha osservato che «è arduo immaginare come nel nostro contenzioso possano esistere mezzi di prova che la parte non abbia potuto produrre nella fase pregressa per motivi alla medesima non addebitabili», tenendo conto, tra l'altro, «che la testimonianza ed il

(9) In tal senso v. anche DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58, cit.*, 711.

(10) Conformi FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 802 s.; DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58, cit.*, 711.

(11) Così anche DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58, cit.*, 709 s.; *contra*, sembrerebbe, TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 c.p.c. e l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 877.

(12) Conforme DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58, cit.*, 711.

(13) Cfr. PISTOLESI F., *Sub art. 58, cit.*, 682 s.; *Id.*, *L'appello nel processo tributario*, cit., 359 s.

(14) Sull'applicabilità in appello dell'*art. 24* citato v. MARINELLI M., *Sub art. 61*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 731; PISTOLESI F., *Sub art. 61*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, cit., 709; *Id.*, *Sub art. 58, cit.*, 676 s., ove si specifica che la facoltà di integrazione dei motivi di cui alla norma citata va riconosciuta «esclusivamente in favore del contribuente», salva l'ipotesi delle «azioni di rimborso in caso di silenzio serbato sulla relativa istanza da parte degli uffici finanziari o dagli enti locali, dovendosi in tal frangente ammettere l'integrazione dei motivi da parte di questi ultimi a fronte dei nuovi documenti presentati in appello dal contribuente»; per la possibilità di integrazione dei motivi in appello, a seguito della produzione di nuovi documenti ad opera della controparte, v. anche TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 c.p.c. e l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 879.

(15) DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58, cit.*, 711.

giuramento non trovano cittadinanza nel processo tributario, e che “forse, ed a tutto concedere, solo per la ‘richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti’ (cui si riferisce l’art. 7, co. 1) può accadere che la parte possa dar conto della circostanza di non averli potuto fornire in prima istanza per ragioni che non possono esserle rimproverate»(16). Oggi il discorso è cambiato, e può ipotizzarsi il caso in cui la parte, senza colpa, non conosceva l’esistenza di un testimone a suo favore, potendo quindi chiedere una (nuova) testimonianza scritta in base all’art. 58, comma 1, in esame. In particolare con riguardo alla testimonianza, si è già rilevato (cfr. nota 6) che in dottrina si ritiene che la novità debba essere giustificata dal contemporaneo sussistere dei due requisiti richiesti in via alternativa dalla disposizione da ultimo citata: la necessità e la mancata produzione incolpevole nel primo grado di giudizio.

3. Con riferimento alla terza deroga al divieto di nuove prove in appello(17), si può certamente ribadire che quella di cui al comma 2 dell’art. 58 D.Lgs. n. 546/1992, attesa la più volte richiamata natura essenzialmente documentale del processo tributario, è quella di maggiore portata e rilevanza. In proposito sono necessarie delle puntualizzazioni. Innanzitutto, con riguardo al “contenuto”, i nuovi documenti non possono tradursi in un espediente per introdurre nuove domande o nuove eccezioni (salvo quelle rilevabili di ufficio), in violazione del divieto di cui all’art. 57 D.Lgs. n. 546/1992(18). Con riguardo invece alla “nozione”, per nuovi documenti non vanno intesi i documenti materialmente venuti ad esistenza successivamente al primo grado di giudizio, bensì quelli non prodotti in prima istanza o prodotti irrualmente e in tal modo correttamente non presi in considerazione dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado(19); non vanno considerati nuovi documenti, inoltre, in quanto *sic et simpliciter* “non documenti”, i precedenti giurisprudenziali, la normativa, gli articoli di dottrina, che potranno quindi essere liberamente prodotti in giudizio senza limiti di sorta, e dunque anche, per la prima volta, nell’udienza di discussione (qualora sia stata richiesta da una delle parti)(20). È ora possibile, al fine di analizzare la portata della regola in esame – con precipuo riferimento all’interpretazione giurisprudenziale, non solo di merito ma soprattutto di legittimità – richiamare i principi affermati nella sentenza in commento, che può dirsi “riassuntiva” dell’orientamento prevalente in materia.

1) «*Nell’ambito del processo tributario, l’art. 58 del D.lgs. n. 546 del 1992 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti(21) anche al di fuori degli stretti limiti posti dall’art. 345 c.p.c.*», e ciò comporta che «*tale possibilità è consentita ‘anche quando non sussista ... l’impossibilità di*

(16) Così PISTOLESI F., *Sub art. 58*, cit., 678; in proposito v. anche RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 272; DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, cit., 711; TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l’art. 345 c.p.c. e l’art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 876 s.

(17) In proposito occorre ricordare che la L. 9 agosto 2023, n. 111, contenente la «*Delega al Governo per la riforma fiscale*», ha stabilito all’art. 19 («*Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l’organizzazione del contenzioso tributario*»), comma 1, lett. d), tra i principi e criteri direttivi, quello di «*rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo*».

(18) Cfr. FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 807 s.; DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, cit., 711.

(19) Così FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 808; DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, cit., 713 s.

(20) FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 812 s.; DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, cit., 714.

(21) Anche se non attinente in modo specifico all’oggetto del presente lavoro, è interessante ricordare che, secondo la Cassazione (Cass., sent. 16 marzo 2023, n. 7682), «*il deposito di documento a fini probatori in procedimento contenzioso non costituisce ‘caso d’uso’ in relazione al D.P.R. n. 131/1986, art. 6*»; in particolare, nel caso concreto, osserva la Corte, il deposito di una scrittura privata, «*prodotta nella cancelleria del giudice civile in sede di procedimento contenzioso, certamente non può integrare ... ‘caso d’uso’, presupponendo l’art. 6 TUR ... che il deposito dell’atto debba avvenire presso le cancellerie giudiziarie nell’esplicazione di attività amministrative. Ciò, d’altronde, oltre che conforme al tenore letterale della norma richiamata, è in linea con la necessità di assicurare che la tutela del diritto di difesa, garantita dalla Cost., art. 24, possa dispiegarsi pienamente, senza che essa possa risultare ostacolata dall’imposizione fiscale derivante dall’applicazione dell’imposta di registro sul deposito dell’atto funzionale al conseguimento per l’interessato di fini giuridici ed operativi*».

produrli in primo grado, ovvero si tratti di documenti già nella disponibilità delle parti (Cassazione civile sez. trib., 21/03/2023, n. 8089; Cass., Sez. 5, n. 17164 del 28/06/2018, Cass., 11 aprile 2018, n. 8927; Cass., Sez. 5, n. 27774 del 22/11/2017)»(22).

La sentenza, dunque, riconosce la più ampia facoltà di produzione, nel giudizio di appello tributario, di nuovi documenti (la novità da intendersi nel senso prima visto), essendo possibile l'introduzione di nuovo materiale probatorio documentale senza limiti, in quanto la norma tributaria (art. 58, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992) non prevede la restrizione fissata dalla corrispondente norma del rito civile (art. 345, comma 3, c.p.c.), ovvero sia la non imputabilità alla parte della mancata produzione nel precedente grado. L'interessato potrà dunque utilizzare nel giudizio di appello anche documenti che erano già nella sua disponibilità, per cui, non sussistendo alcuna impossibilità alla loro produzione in primo grado, la mancanza della stessa è imputabile alla sua "negligenza" in relazione all'attività probatoria(23) (a differenza di quanto osservato *sub* 2.,1, in relazione alla necessità della nuova prova disposta dal giudice di secondo grado). Corollario di quanto sopra, occorre aggiungere – e a differenza di quanto osservato *sub* 2.,3, con riguardo all'acquisizione della nuova prova in appello da parte del giudice *ex* art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 – il documento potrà essere liberamente prodotto in giudizio dalla parte rimasta contumace in primo grado(24), come pure nel caso in cui la produzione era stata dichiarata in primo grado (correttamente) inammissibile in quanto tardiva(25) (quindi senza il rispetto del termine – perentorio – fissato dall'art. 32, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992;

2) sulla *perentorietà* di detto termine *v. infra*); per quanto riguarda termini e modalità di siffatta produzione, precisa la sentenza che – in considerazione del rinvio operato dall'art. 61 D.Lgs. n. 546/1992, alle norme disciplinatrici del primo grado di giudizio – «*tale attività processuale va esercitata ... entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1*».

Iniziando dalle formalità, il deposito, come noto, avviene oggi in via telematica (PTT); per quanto concerne invece il termine, l'art. 32 richiamato si limita a fissarlo «*fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione*», senza nulla stabilire sulla *perentorietà* o meno dello stesso. La sentenza in commento, uniformandosi alla giurisprudenza maggioritaria, anche di legittimità, afferma i seguenti principi: *a)* tale termine deve «*ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza*»; *b)* il suo mancato rispetto è rilevabile anche d'ufficio dal giudice; *c)* e ciò anche nel caso «*di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva*».

In relazione in particolare all'affermata *perentorietà* – e agli effetti che ne derivano – nonostante il silenzio legislativo sul punto, si può richiamare la costante giurisprudenza della Suprema Corte, che afferma che tale termine, anche in assenza di espressa previsione legislativa, va considerato di natura perentoria (e quindi sanzionato con la decadenza), «*per lo scopo che persegue e la funzione che adempie (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio): con la conseguenza che resta inibito*

(22) Nello stesso senso, oltre alle pronunce richiamate dalla sentenza in commento, v. anche Cass., ord. 27 ottobre 2015, n. 21909; Cass., ord. 6 novembre 2015, n. 22776, ove molto incisivamente si legge che «*con il primo motivo di impugnazione (centrato sulla violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 2) la parte ricorrente si duole – fondatamente – dell'affermazione del giudice del merito circa la ritenuta inammissibilità dei documenti prodotti in appello, siccome già prima disponibili. L'accoglimento del motivo riposa sulla piana lettera dell'art. 58, dianozi menzionato che (senza bisogno di riproporre qui il consolidato orientamento di legittimità a tal proposito) abilita alla produzione di qualsivoglia documento in appello, senza restrizione alcuna e con disposizione autonoma rispetto a quella che - nel comma precedente - sottopone a restrizione l'accoglimento dell'istanza di ammissione di altre fonti di prova*»; Cass., sent. 22 gennaio 2016, n. 1175; Cass., ord. 4 dicembre 2018, n. 31287.

(23) Sulla "libertà" della parte alla produzione di nuovi documenti in appello, in dottrina, tra gli altri, v. PISTOLESI F., *Sub art. 58*, cit., 675; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 253; TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 c.p.c. e l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 878 s.

(24) Cfr. Cass., sent. 8 aprile 2016, n. 6888; Cass., ord. 11 luglio 2017, n. 17120.

(25) Sul punto v. Cass., sent. 26 gennaio 2018, n. 1963; in dottrina v. TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 253; TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 c.p.c. e l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 878; BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, cit., 231, nota 14.

al giudice di appello fondare la propria decisione sul documento tardivamente prodotto anche nel caso [...] di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva, essendo la sanatoria a seguito di acquiescenza consentita con riferimento alla forma degli atti processuali e non anche relativamente all'osservanza dei termini perentori (art. 153 cod. proc. Civ.(26))»(27). Come correttamente osservato in dottrina(28), l'unica eccezione al termine dei venti giorni di cui all'art. 32, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, è rappresentata dal caso in cui la scoperta del documento – la cui mancata conoscenza non sia imputabile, in questo caso, alla parte – sia successiva al suo scadere, potendosi in tal caso produrre il nuovo documento, come termine ultimo e qualora sia stata richiesta, anche in udienza. In siffatta ipotesi si renderà applicabile l'art. 34, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, a norma del quale «La commissione [oggi Corte di Giustizia] può disporre il differimento della discussione a udienza fissa, su istanza della parte interessata, quando la sua difesa tempestiva, scritta o orale, è resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti». Questa soluzione è imposta da motivi di razionalità ed economia processuale, essendo il (prospettabile) rimedio “alternativo” alla scoperta di nuovi documenti la revocazione(29) ex art. 395, n. 3), c.p.c. (che ricollega la mancata produzione del nuovo documento – peraltro trovato “dopo la sentenza” – a causa di forza maggiore o fatto dell'avversario), mezzo certamente più “dispendioso” dal punto di vista dell'attività processuale. Per concludere, non può farsi a meno di rilevare la notevole differenza che sussiste tra la normativa processual-civilistica e quella tributaria in ordine all'ammissione di nuove prove in appello, risultando la prima molto più restrittiva; ciò nonostante, la differenza di disciplina è stata dichiarata legittima dalla Corte costituzionale con la sentenza 14 luglio 2017, n. 199(30), ove – richiamando un suo consolidato orientamento – si è precisato che:

- a. «non è fondata la censura di disparità di trattamento tra le parti del giudizio, sostenuta sulla base del presunto 'sbilanciamento a favore di quella facoltata a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore'», e ciò in considerazione del fatto che «tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, cosicché non sussistono le ragioni del lamentato 'sbilanciamento'»;
- b. la stessa Corte «ha più volte chiarito che non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo (ex plurimis sentenze n. 165 e n. 18 del 2000, n. 82 del 1996; ordinanza n. 217 del 2000), e, più specificatamente, un principio di uniformità del processo tributario e di quello civile (tra le altre, ordinanze n. 316 del 2008, n. 303 del 2002, n. 330 e n. 329 del 2000,

(26) L'art. 153 («Improrogabilità dei termini perentori») c.p.c., al comma 1, stabilisce che «i termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti».

(27) Cass., sent. 29 novembre 2013, n. 26741, Cass., sent. 24 febbraio 2015, n. 3661, e Cass., sent. 13 novembre 2018, n. 29087, nonché la giurisprudenza richiamata dalle sentenze citate; in dottrina v. TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 c.p.c. e l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 877; BATOCCHI F., *Le nuove prove in appello: limiti e termini*, cit., 477 s.

(28) BATOCCHI F., *Le nuove prove in appello: limiti e termini*, cit., 478.

(29) Sulla revocazione nel processo tributario v. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice del processo tributario*, cit., 1057 ss.; ID., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007; ID., *La revocazione delle sentenze delle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2010, 12, 917 ss.; ID., *Rilevanza e funzione della revocazione nel sistema delle impugnazioni*, in DI PIETRO A. - FEDELE A. - URICCHIO A.F. (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi*, Bari, 2014, 767 ss.

(30) Si legge nella sentenza, tra l'altro, e per quel che qui interessa, che «il giudice a quo rammenta che della norma impugnata [art. 58, D.Lgs. n. 546/1992] si è costantemente registrata una rigida interpretazione letterale, che avalla la legittimità della produzione di nuovi documenti in appello pur quando essi, come nella specie, già all'epoca del giudizio di primo grado siano in possesso della parte, la quale per mera inerzia non li ha prodotti», aggiungendo che lo stesso giudice «rileva come ciò comporterebbe il superamento della perenzione cristallizzatasi davanti alla Commissione tributaria provinciale per mancata produzione di tali documenti nel termine previsto dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la quale resterebbe, quindi, sempre sanabile davanti alla Commissione tributaria regionale (al massimo, subordinatamente al rispetto del termine dei venti giorni anteriori alla prima udienza in appello), peraltro operando, tale sanatoria, in modo del tutto incondizionato, senza cioè alcun limite legato ad un previo giudizio di eventuale indispensabilità dell'acquisizione».

- n. 8 del 1999)», aggiungendo che, nella disciplina dei singoli istituti processuali, va riconosciuta un'ampia discrezionalità del legislatore nella loro conformazione, fermo restando, naturalmente, il limite della manifesta irragionevolezza della disciplina stessa;
- c. con riguardo alla presunta violazione dell'art. 24 Cost., la «*Corte ha costantemente ritenuto che esso non impone l'assoluta uniformità dei modi e dei mezzi della tutela giurisdizionale: ciò che conta è che non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale (ex plurimis, sentenze n. 121 e n. 44 del 2016; ordinanza n. 386 del 2004)*»; ed inoltre, non sussisterebbe la dedotta violazione dello stesso articolo per la perdita di un grado di giudizio, in quanto è «*giurisprudenza pacifica di questa Corte che la garanzia del doppio grado non gode, di per sé, di copertura costituzionale (ex multis, sentenza n. 243 del 2014; ordinanze n. 42 del 2014, n. 190 del 2013, n. 410 del 2007 e n. 84 del 2003)*»;
- d. infine, non può essere considerata di per sé irragionevole «*la previsione che un'attività probatoria, rimasta preclusa nel giudizio di primo grado, possa essere esperita in appello*», atteso che «*il regime delle preclusioni in tema di attività probatoria (come la produzione di un documento) mira a scongiurare che i tempi della sua effettuazione siano procrastinati per prolungare il giudizio, mentre la previsione della producibilità in secondo grado costituisce un temperamento disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile (ordinanza n. 401 del 2000)*».

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2020
- BATOCCHI F., *Le nuove prove in appello: limiti e termini*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008
- COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002
- COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007
- COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007
- COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze delle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2010, 12, 917 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Rilevanza e funzione della revocazione nel sistema delle impugnazioni*, in DI PIETRO A. - FEDELE A. - URICCHIO A.F. (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi*, Bari, 2014
- CONSOLO C., *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*, in *il fisco*, 1994, 1994, 3382 ss.
- DALLA BONTÀ S., *Sub art. 58*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012
- FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996
- MARINELLI M., *Sub art. 61*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012
- PISTOLESI F., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002
- PISTOLESI F., *Sub art. 58*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004
- PISTOLESI F., *Sub art. 61*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023
- PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935
- RUSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005
- STEVANATO D., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020
- TUNDO F., *Le nuove prove in appello. I rapporti tra l'art. 345 c.p.c. e l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

L'inammissibilità del ricorso avverso un diniego tacito di rimborso inibisce l'interposizione di un nuovo ricorso avverso il medesimo diniego tacito? (Cass., ord. 14 luglio 2023, n. 20322)

GIOVANNI CONSOLO

La massima della Suprema Corte

L'inammissibilità di un ricorso avverso un diniego tacito di rimborso (nella specie, per mancato deposito presso la Segreteria della competente del giudice tributario di merito) non pregiudica la possibilità di proporre altro e successivo ricorso contro il medesimo diniego tacito entro il termine prescritto dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Il (tentativo di) dialogo.

Come risulta dalla massima, l'ordinanza in epigrafe ha ritenuto ammissibile l'impugnazione proposta avverso un diniego tacito di rimborso dopo che il contribuente aveva già proposto, avverso il medesimo silenzio-rifiuto, un altro ricorso che era stato dichiarato inammissibile, ai sensi dell'art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, perché non depositato presso la Segreteria della (allora) competente Commissione tributaria provinciale.

La soluzione raggiunta dalla Corte è condivisibile, in pratica. Ma si presta a qualche puntualizzazione, sul piano sistematico.

E in effetti, essa appare condivisibile anche senza riserve di carattere teorico là dove si segua la tesi secondo cui il legislatore, nell'incanalare le azioni di rimborso nei moduli del processo di impugnazione, ha operato una forzatura dello schema impugnatorio, in quanto le azioni di rimborso sono volte all'accertamento del diritto di credito del contribuente e all'eventuale condanna al rimborso dell'Amministrazione (cfr. TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 133 e ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 98). Questa tesi sembra, oggi più che mai, trovare conferma nel nuovo art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, da cui s'inferisce, appunto, che le azioni avverso i dinieghi di rimborso vertono sull'accertamento del credito del contribuente, in funzione di condanna dell'Amministrazione.

Seguendo questa impostazione, posto che il termine per l'impugnativa del silenzio coincide con il termine di prescrizione del diritto al rimborso, è senz'altro corretto ritenere – come si legge nella pronuncia in commento – che «nella ipotesi in cui una sentenza passata in giudicato abbia definito il giudizio [...] e non sia entrata nel merito della causa, la statuizione sulla questione di rito, dando luogo soltanto al giudicato formale, ha effetto limitato al rapporto processuale nel quale è emanata e non è

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

idonea a produrre gli effetti del giudicato in senso sostanziale, non precludendo così la riproposizione della domanda in altro giudizio» (in senso conforme v. Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7303 e Cass., sez. trib., 9 settembre 2021, n. 24260).

Pur tuttavia, sotto il profilo della motivazione letterale e dell'inquadramento sistematico, l'ordinanza in commento palesa – al pari dei precedenti ivi richiamati – alcuni passaggi non del tutto coordinati e omogenei, in punto di qualificazione dei dinieghi taciti di rimborso e sulle inevitabili ricadute processuali che conseguono da tale qualificazione.

Nell'ordinanza in epigrafe si legge, innanzitutto, che l'oggetto delle liti da rimborso, *«di là dal meccanismo di formazione del silenzio-rifiuto e della relativa impugnazione, è propriamente quello di giudizio di accertamento negativo della non debenza di quanto versato, in cui il contribuente riveste la natura di attore in senso sostanziale»*.

Con tale statuizione, la Suprema Corte sembra escludere la natura provvedimentale dei dinieghi taciti.

E infatti, essa equivale a riconoscere, da un lato, che la domanda giudiziale volta all'accertamento del diritto al rimborso è subordinata alla proposizione di una preventiva istanza amministrativa (che asurge a presupposto processuale indefettibile) e, dall'altro, che l'inerzia dell'Amministrazione per oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza (c.d. *“spatium deliberandi”* riservato per la risposta) funge da mera condizione di procedibilità della domanda giudiziale e non ha, dunque, valenza impositiva o provvedimentale in senso stretto.

Tale impostazione è condivisibile, ma risulta – a rigore – non del tutto armonica, sul piano sistematico, con due ulteriori statuizioni contenute nella medesima pronuncia.

La prima è quella con cui la Corte richiama, adesivamente, l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la *«mancata formazione di detto-silenzio rifiuto, che è il mezzo attraverso il quale pretese restitutorie fiscali sono azionabili nel giudizio tributario, che è tipico giudizio impugnatorio, comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto di un indefettibile presupposto processuale del giudizio»*.

Questa affermazione è - a rigore - distonica rispetto all'impostazione secondo cui il silenzio in materia di rimborso non avrebbe natura provvedimentale e i giudizi instaurati dopo la sua formazione sarebbero “giudizi di puro accertamento”, in quanto presuppone che le liti da rimborso possano essere validamente proposte soltanto a fronte di un previo intervento dell'Amministrazione, seppur tacito (*recitius*, che l'intervento anche tacito dell'Amministrazione non possa essere sostituito da una pronuncia giudiziale su ricorso dell'interessato), e, per conseguenza, che il silenzio in materia di rimborso sia qualificabile alla stregua di un provvedimento reiettivo dell'istanza e che le azioni avverso il silenzio siano “azioni di annullamento”. Numerose sono, infatti, le pronunce di legittimità che predicano l'inammissibilità di ricorsi proposti prima della formazione del silenzio-rifiuto proprio “per difetto dell'atto” o del “provvedimento impugnabile” (v., da ultimo, Cass., sez. trib., ord. 15 giugno 2023, n. 17252 e Cass., sez. trib., 9 settembre 2021, n. 24260).

La seconda statuizione da esaminare è quella con cui la Corte afferma che la conclusione rassegnata nel caso deciso sarebbe “conforme” al proprio consolidato orientamento secondo cui *«nel processo tributario di primo grado non esiste il principio di consumazione dell'impugnazione [...], sia perché il principio di consumazione fissato dall'art. 60 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, secondo cui l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto, è circoscritto a tale grado di giudizio, sia in ragione dell'assenza di una corrispondente previsione relativa al primo grado di giudizio»*.

Com'è noto, la questione relativa all'applicabilità dell'art. 60 D.Lgs. n. 546/1992, ai giudizi tributari di primo grado attiene all'esistenza di un generale principio di “reiterabilità” dei mezzi di impugnazione e, segnatamente, se essi siano riproponibili nei limiti in cui non vi ostino disposizioni espresse.

Tuttavia, se si accoglie la tesi secondo cui i giudizi avverso i dinieghi taciti sarebbero “giudizi di puro accertamento”, questo è, a ben vedere, più un argomento *ad abundantiam* che non un reale fonda-

mento della decisione: se non si tratta di una “impugnazione” non può neanche porsi il problema se essa sia stata “consumata”.

Si tratta di lievi distonie sistematiche, che appare opportuno che lo studioso segnali, essendo suo compito il presidio della dogmatica, ma che non appaiono tuttavia inficiare la concreta condivisibilità della soluzione adottata dalla Suprema Corte.

Notifica degli atti processuali a mezzo PEC e conseguenze in caso di inosservanza delle forme previste per il deposito telematico degli atti e dei documenti

The use in the trial of certified email (PEC) for notifications and consequences in case of non-compliance with the prescribed procedures for the electronic filing of documents to the court

(commento a/notes to Cass., 8 giugno 2023, n. 16189)

STEFANO DIDONI

Abstract

L'articolo esamina il principio giuridico espresso dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza pubblicata l'8 giugno 2023, con il quale viene chiarito che la violazione delle disposizioni in materia di notifica a mezzo posta elettronica certificata (PEC) e di deposito telematico degli atti può comportare la nullità (sanabile) della notifica dell'atto introduttivo. L'articolo affronta le tematiche della regolarità della notificazione a mezzo PEC e della prova, soffermandosi sulle differenze tra processo civile telematico e processo tributario. Ci si sofferma, infine, sull'applicabilità delle regole telematiche ai ricorsi tributari davanti alla Corte di Cassazione a partire dal 1° gennaio 2023, evidenziando la semplificazione offerta dalle notifiche della PEC e dal deposito telematico nei ricorsi tributari presso la Corte di Cassazione

Parole chiave: notifica del ricorso, posta elettronica certificata, deposito telematico degli atti processuali

Abstract

The article discusses a legal principle established by the Court of Cassation in a judgment published on June 8, 2023. The principle clarifies that the violation of regulations and technical rules pertaining to notification with certified email (PEC) and electronic filing of documents may result in the nullity of the notification of the initiating document in a trial but not its complete non-existence. The article also addresses the differences between telematic civil and tax processes, emphasizing the applicability of telematic rules to tax appeals before the Court of Cassation from January 1, 2023. It further highlights the simplification provided by certified email notifications and electronic filing in tax appeals at the Court of Cassation.

Keywords: notifications, certified electronic mail, electronic filing of procedural documents

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il contenuto della notificazione a mezzo posta elettronica certificata. - **3.** Il deposito telematico della notificazione. - **4.** Il controllo sulla regolarità della notifica da parte del giudice. - **5.** Raccordo tra processo tributario e civile telematico nel grado di legittimità.

1. La Corte di Cassazione, con il principio di diritto enunciato nell'ordinanza n. 16189, pubblicata l'8 giugno 2023, ha chiarito che la violazione della normativa e delle regole tecniche in materia di notifi-

cazioni degli atti processuali a mezzo della posta elettronica certificata (PEC) e di deposito con modalità telematiche determina la nullità e non l'inesistenza della notifica.

Il principio è in linea con il regime delle nullità processuali, incluse quelle relative alla notifica, che sono di regola sanabili se l'atto raggiunge lo scopo (artt. 160 e 156, comma 3, c.p.c., secondo Cass., sent. 8 novembre 2017, n. 26476 la costituzione del convenuto sana ogni vizio) o mediante altri rimedi (come la rinnovazione *ex artt.* 162, comma 1, e 291, comma 1, c.p.c. o l'applicazione della rimessione in termini ai sensi dell'art. 153 c.p.c.). Se la nullità della notificazione dell'atto introduttivo viene rilevata nei gradi di impugnazione, il processo retrocede con rimessione al primo giudice (artt. 354, comma 1, e 383, comma 3 c.p.c.), come rilevato nella pronuncia in commento, *«perché il giudizio sia rinnovato a contraddittorio integro e correttamente instaurato»*.

L'atto inesistente, diversamente dall'atto nullo, non può essere corretto, sanando il vizio. Esso, quindi, non è idoneo a produrre effetti processuali. Ad esempio, nel processo tributario, se il giudice rileva la nullità della notifica del ricorso può disporre la rinnovazione, previa rimessione in termini ove sia maturata la decadenza (Cass., Sez. Un., sent. 18 dicembre 2018, n. 32725). Invece, se la notifica è inesistente ed è decorso il termine per la proposizione del ricorso, quest'ultimo è inammissibile e l'atto non è più contestabile (art. 21 D.Lgs. n. 546/1992).

In tema di notificazioni la giurisprudenza di legittimità ravvisa l'inesistenza *«oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità»* (Cass., Sez. Un., sent. 20 luglio 2016, n. 14916 e 14917; in tema di inesistenza della notifica si veda anche Cass., sent. 27 aprile 2017, n. 13090; Cass., ord. 15 febbraio 2019, n. 4529). La categoria dell'inesistenza introduce quindi delle ipotesi di nullità (insanabile) per inosservanza delle forme previste per gli atti del processo senza incorrere nella violazione del principio di tassatività (art. 156, comma 1, c.p.c.).

Per quanto riguarda le notifiche con modalità telematiche esse sono eseguite mediante l'utilizzo della PEC, il cui funzionamento è disciplinato dal D.P.R. n. 68/2005 e dal D.Lgs. n. 82/2005, oltre che dal D.M. 2 novembre 2005, concernente le regole tecniche per la formazione, la trasmissione e la validazione della PEC. Può essere utilizzata, facoltativamente, per la *«notificazione di atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale»* (artt. 1 e 3-bis, L. n. 53/1994 e art. 55 L. n. 69/2009), mentre è obbligatoria per le notifiche nel processo tributario, ai sensi dell'art. 16-bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/92 (ad eccezione delle controversie entro il limite di valore indicato nell'art. 12, comma 2).

Le ipotesi di nullità della notificazione di un atto processuale eseguita a mezzo PEC sono individuate dall'art. 11, comma 1, L. n. 53/1994 che, diversamente dall'art. 160 c.p.c., ne estende la rilevanza anche ai casi in cui *«mancano i requisiti soggettivi ed oggettivi»* per eseguire la notifica e *«se non sono osservate le disposizioni di cui agli articoli precedenti»* sulle modalità e il contenuto della notifica. Inoltre, la nullità della notifica eseguita a mezzo PEC *ex L. n. 53/1994*, per espressa previsione, è rilevabile d'ufficio.

La giurisprudenza di legittimità riconosce l'operatività, anche per le notifiche a mezzo PEC, della sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo (Cass., Sez. Un., sent. 18 aprile 2016, n. 7665).

Nel processo tributario, invece, l'art. 16-bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 e le disposizioni attuative (D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 e D.M. 4 agosto 2015) non introducono espressamente specifiche ipotesi di nullità della notifica eseguita a mezzo PEC. Poiché la regolarità e la tempestività della notifica costituiscono cause di inammissibilità del ricorso, i vizi del procedimento notificatorio sono rilevabili d'ufficio.

La pronuncia in commento estende la disciplina della nullità della notifica (sanabile) alla violazione della normativa regolamentare che disciplina il deposito telematico della documentazione relativa alla notificazione, ravvisandone la necessità *«in funzione non solo della prova ma anche della validità dell'atto processuale»* (il riferimento è all'art. 19-bis, comma 5, del Provvedimento del Ministero della Giustizia 16 aprile 2014, contenente le specifiche tecniche previste dal D.M. n. 44/2011, il quale ri-

chiama l'atto notificato ai sensi della L. n. 53/1994 e le ricevute di accettazione e di consegna previste dall'art. 3-*bis*, comma 3).

2. La pronuncia in commento offre quindi l'occasione di svolgere alcune considerazioni in tema di notifica a mezzo PEC e di deposito telematico degli atti processuali, sia sotto il profilo della validità della notificazione, sia della prova del perfezionamento della notifica ai fini della regolarità del contraddittorio.

La validità della notifica presuppone, in primo luogo, che notificante e destinatario siano muniti della PEC e che tale indirizzo sia censito in un pubblico elenco (la disciplina rientra nell'ambito del c.d. "domicilio digitale", di cui all'art. 1, comma 1, lett. *n-ter*, D.Lgs. n. 82/2005 ed è obbligatorio per i soggetti individuati dall'art. 3-*bis*, comma 1, del CAD). Nel processo tributario gli elenchi validi per le notificazioni sono individuati dal D.M. n. 163/2013, richiamato dall'art. 16-*bis*, comma 3, D.Lgs. n. 546/92. Per le agenzie fiscali l'indirizzo PEC estratto deve essere quello dell'ufficio con legittimazione processuale ai sensi dell'art. 10 D.Lgs. n. 546/1992 ossia l'ufficio «*al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso*». Nel processo civile l'art. 3-*bis*, comma 1, L. n. 53/1994 fa generico riferimento alla nozione di «*pubblici elenchi*» (la cui individuazione è contenuta nell'art. 16-*ter*, comma 1, D.L. n. 179/2012). Per i procedimenti instaurati successivamente al 28 febbraio 2023 «*la notificazione alle pubbliche amministrazioni è validamente effettuata presso l'indirizzo individuato ai sensi dell'articolo 16-*ter*, comma 1-*ter*, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179*» (ossia l'indirizzo risultante dall'IPA previsto dall'art. 6-*ter* del medesimo decreto e dall'art. 47, comma 3, D.Lgs. n. 82/2005), salvo «*quanto previsto [...] in materia di rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato*» (art. 3-*bis*, comma 1-*bis*, L. n. 53/1994, inserito dal D.Lgs. n. 149/2022), mentre ai procedimenti pendenti a tale data si applicano le disposizioni anteriormente vigenti (art. 35, comma 1, D.Lgs. n. 149/2012).

La notifica in materia civile effettuata ad un indirizzo non presente nei pubblici elenchi è nulla, ai sensi dell'art. 11 L. n. 53/1994.

Nel processo tributario, invece, la circostanza che le notificazioni «*sono eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici all'indirizzo di p.e.c.*» risultante da pubblici elenchi è prevista da una fonte secondaria (artt. 5, 7 e 9 D.M. n. 163/2013, richiamato dall'art. 16-*bis*, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992).

La giurisprudenza di legittimità non sembra avere un orientamento consolidato sul punto (Cass., ord. 27 giugno 2019, n. 17346 ha ritenuto inesistente la notifica; in senso contrario, seppure incidentalmente, Cass., ord. 19 gennaio 2023, n. 1702).

Le notificazioni effettuate nel corso del processo, comprese le impugnazioni, sono effettuate all'indirizzo PEC indicato come domicilio digitale del difensore nel ricorso o nell'atto di appello (artt. 18 e 17, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 e 6, commi 1 e 3, D.M. n. 163/2013; per il processo civile si vedano gli artt. 330 c.p.c. e 16-*sexies* D.L. n. 179/2012, modificato dall'art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 149/2022). La notifica dell'impugnazione eseguita con altre modalità o nei confronti di un diverso soggetto è nulla (Cass., sent. 12 novembre 2021, n. 33806; Cass., sent. 23 maggio 2019, n. 14140; Cass., Sez. Un., sent. 20 luglio 2016, n. 14916).

La notificazione in materia civile deve essere accompagnata dalla relazione di notificazione, redatta dal difensore «*su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale ed allegato al messaggio di posta elettronica certificata*» (art. 3-*bis*, comma 5, L. n. 53/1994).

Nel processo tributario non è previsto che il difensore rediga e inserisca nella busta la relazione di notificazione, con la conseguenza che la mancanza di essa non determina né l'invalidità della notifica né l'inammissibilità del ricorso (la circ. 4 luglio 2019, n. 1/DF ha tuttavia fornito indicazioni sul contenuto della busta, ricalcando il contenuto dell'art. 3-*bis* L. n. 53/1994).

Per quanto riguarda la procura alle liti rilasciata al difensore, ai sensi dell'art. 83, comma 3, c.p.c., essa «*si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su documento informatico separato allegato al messaggio di posta elettronica certificata mediante il quale l'atto è notificato*» (art. 18, comma 5, D.M. n. 44/2011 come sostituito dall'art. 1, comma 1, D.M. n. 48/2013). Anche nel

processo tributario la procura rilasciata ai sensi dell'art. 12, comma 7, D.Lgs. n. 546/1992 su documento informatico (nativo digitale ovvero prodotto mediante estrazione di una copia per immagine su supporto informatico dell'originale rilasciato su supporto cartaceo) deve essere inserita nel messaggio PEC insieme all'atto cui si riferisce (artt. 4 e 9 D.M. n. 163/2013, nel secondo caso è attestata conforme ex art. 22 D.Lgs. n. 82/2005 mediante sottoscrizione con firma digitale da parte del difensore, come previsto dall'art. 25-bis, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992).

Perciò se il documento informatico contenente la procura non è inserito nella busta della notifica a mezzo PEC, essa non può considerarsi apposta "in calce" all'atto cui si riferisce e, dunque, sarebbe rilevabile il difetto di *ius postulandi*.

Il ricorso tributario sarebbe quindi inammissibile qualora sia sottoscritto dal difensore e contenga l'indicazione dell'incarico (art. 18 comma 3, lett. b), D.Lgs. n. 546/1992), che postula la preesistenza o la coesistenza della procura, ma quest'ultima non sia notificata insieme all'atto cui si riferisce (Cass., Sez. Un., sent. 21 dicembre 2022, n. 37434 ha ritenuto che l'inesistenza o la mancanza agli atti processuali della procura alle liti non è suscettibile di sanatoria ai sensi dell'art. 182, comma 2, c.p.c.).

In assenza di riferimenti alla procura nel ricorso, invece, potrebbe trovare applicazione l'art. 125, comma 2, c.p.c., in virtù del quale la procura può essere rilasciata «*in data posteriore alla notificazione dell'atto, purché anteriormente alla costituzione della parte rappresentata*».

Inoltre, ancorché abbia scarsa applicazione, va ricordato che nel giudizio tributario l'incarico al difensore può essere conferito in udienza (art. 12, comma 7, D.Lgs. n. 546/1992).

Nel giudizio di cassazione la mancanza originaria della procura speciale in calce all'atto determina l'inammissibilità del ricorso (Cass., ord. 7 aprile 2023, n. 9542, non operando gli artt. 125, comma 2, e 182 c.p.c.).

Infine, assume rilevanza l'assenza della sottoscrizione da parte del difensore del documento informatico contenente l'atto notificato a mezzo PEC.

Il difensore, come noto, deve sottoscrivere l'atto introduttivo (artt. 125 c.p.c. e 18, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992). Nel processo tributario «*il ricorso e ogni altro atto processuale in forma di documento informatico [...] sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale*» (art. 10 delle specifiche tecniche di cui al D.M. 4 agosto 2015 del Ministero delle Finanze adottato ai sensi dell'art. 3, comma 3, D.M. n. 163/2013, come modificato dal D.M. 21 aprile 2023). Analoga disciplina è prevista nel giudizio civile (art. 12 delle specifiche tecniche contenute nel Provvedimento del Ministero della Giustizia 16 aprile 2014 adottato ai sensi dell'art. 34 D.M. n. 44/2011).

Il ricorso al giudice tributario privo di sottoscrizione del difensore, come noto, è inammissibile (art. 18, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992). In questo caso la nullità colpisce l'atto processuale, che risulta privo di un elemento essenziale, essendo irrilevante sindacare la validità o meno della notifica (Cass., sent. 6 febbraio 2019, n. 3379 ha ritenuto che «*il ricorso per cassazione privo della sottoscrizione dell'avvocato deve considerarsi giuridicamente inesistente e, quindi, inammissibile, in applicazione del principio generale sancito dall'art. 161, comma 2, c.p.c., estensibile a tutti gli atti processuali*»; Cass., ord. 31 luglio 2019, n. 20617 ha tuttavia ritenuto inesistente l'atto solo qualora la sottoscrizione non sia comunque «*desumibile da altri elementi, quali la sottoscrizione per autentica della firma della procura in calce o a margine dello stesso*»; Cass., sent. 30 giugno 2015, n. 13314, ha ritenuto che l'assenza di sottoscrizione sulla copia spedita per la notifica «*non comporta nullità dell'atto introduttivo, qualora non abbia recato un concreto pregiudizio alla difesa della controparte, purché sia debitamente sottoscritto l'originale depositato presso la cancelleria della Corte di cassazione*», conforme Cass., ord. 30 marzo 2017, n. 8213).

L'assenza di sottoscrizione digitale dell'atto contenuto in un documento informatico dovrebbe, quindi, determinare l'inammissibilità del ricorso, al pari della mancanza di sottoscrizione autografa sull'originale dell'atto contenuto in un documento analogico spedito per la notifica nelle forme ordinarie (propende per l'inammissibilità Comm. trib. regionale Lombardia, sent., 31 gennaio 2022, n. 264; in senso contrario Comm. trib. regionale Piemonte, sez. III, sent. 27 luglio 2022, n. 814, Comm. trib. provinciale Cosenza, sez. I, sent. 11 ottobre 2021, n. 5290, Comm. trib. provinciale Bologna, sez. I, sent. 25 gennaio 2022, n. 107).

La giurisprudenza di legittimità in un recente arresto ha tuttavia escluso la nullità dell'atto informatico privo di sottoscrizione digitale, non essendo tale ipotesi prevista dalla legge (come per l'atto introduttivo analogico) e, in ogni caso, ritenendo che «*all'omessa sottoscrizione digitale devono applicarsi i principi affermati da questa Corte in tema di mancata sottoscrizione della copia cartacea del ricorso per cassazione notificato nelle forme ordinarie; ovvero sia che tale omissione non comporta nullità dell'atto introduttivo, qualora non abbia recato un concreto pregiudizio alla difesa della controparte, purché sia debitamente sottoscritto l'originale depositato presso la cancelleria*» (Cass., sent. 28 giugno 2018, n. 17020). Le argomentazioni spese non sembrano però superare un opposto orientamento, secondo il quale «*l'atto introduttivo del giudizio redatto in formato elettronico e privo di firma digitale è nullo, poiché detta firma è equiparata dal D.Lgs. n. 82 del 2005 alla sottoscrizione autografa, che costituisce, ai sensi dell'art. 125 c.p.c., requisito di validità dell'atto introduttivo (anche del processo di impugnazione) in formato analogico*» (Cass., ord. 8 giugno 2017, n. 14338).

La fattispecie del ricorso informatico privo di sottoscrizione digitale, notificato e depositato con modalità telematiche, non è stata affrontata in modo esaustivo dalla giurisprudenza di legittimità (incidentalmente, Cass., Sez. Un., sent. 24 settembre 2018, n. 22438; Cass., Sez. Un., sent. 18 aprile 2016 n. 7665). Da ultimo la Suprema Corte (Cass., ord. 9 giugno 2023, n. 16454) ha rimesso alle Sezioni Unite il caso di un ricorso per cassazione, contenuto in un documento c.d. nativo digitale notificato a mezzo PEC e privo di sottoscrizione digitale da parte del difensore della parte pubblica (va precisato che non era stato depositato l'atto informatico e le ricevute di notifica, ma una copia analogica con l'attestazione di conformità ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. n. 82/2005, come previsto dall'art. 9, comma 1-bis, L. n. 53/1994, applicandosi il regime anteriore al D.Lgs. n. 149/2022). Il caso dal quale origina l'ordinanza è di notevole interesse poiché, astrattamente, non essendo necessario il rilascio della procura speciale in caso di patrocinio assunto dall'Avvocatura dello Stato per la parte pubblica, non potrebbe operare la specifica ipotesi di sanatoria costituita dalla presenza della sottoscrizione nella procura in calce all'atto introduttivo qualora quest'ultimo ne risulti privo (sul punto, Cass., ord. 31 luglio 2019, n. 20617).

3. Il difensore deve effettuare il deposito dell'atto introduttivo esclusivamente con modalità telematiche (artt. 196-*quater* disp. att. c.p.c. e art. 16-*bis*, comma 3, D.Lgs. n. 546/92 mediante il punto di accesso al processo civile telematico o il Sigit). Se la notifica è avvenuta a mezzo PEC l'atto processuale e i documenti relativi alla notifica sono costituiti esclusivamente da documenti informatici. Anche gli atti notificati nelle forme ordinarie devono essere depositati telematicamente, insieme alla documentazione relativa alla notifica.

Ciò vale anche nel giudizio di legittimità (ai sensi dell'art. 35, comma 2, D.Lgs. n. 149/2022 per i procedimenti instaurati dal 1° gennaio 2023; l'informatizzazione del giudizio di legittimità era già stata oggetto di sperimentazione ex art. 221, comma 5, D.L. n. 34/2020, in vigore fino al 31 dicembre 2022 ai sensi dell'art. 16, comma 1, D.L. n. 228/2021). Il ricorso per cassazione depositato con modalità non telematiche è improcedibile (Cass., ord. 20 aprile 2023, n. 10689).

Viene quindi superata la diversità di procedure che aveva contraddistinto i gradi di merito del giudizio tributario (esclusivamente telematici) dal giudizio in Cassazione (facoltativamente telematico per la notifica e analogico per il deposito). Dato l'obbligo di deposito con modalità telematiche esteso al grado di legittimità, per il deposito del ricorso non sarà più necessario procedere all'estrazione di copia analogica della documentazione relativa alla notifica effettuata a mezzo PEC (art. 9, comma 1-bis, L. n. 53/1994).

I documenti informatici relativi alla notifica effettuata a mezzo PEC sono composti dalle ricevute (in formato “*eml*”) rilasciate dal gestore della PEC di accettazione e di consegna. Quest'ultima, in particolare, contiene il messaggio di notifica e gli atti allegati (art. 19-*bis*, comma 5, Provv. 16 aprile 2014, con la precisazione che la ricevuta di consegna deve essere quella “completa” ai sensi dell'art. 18, comma 6, D.M. n. 44/2011, per il processo tributario art. 9, comma 2, D.M. n. 163/2013).

In fase di deposito, per gli atti processuali notificati a mezzo PEC non è richiesta l'attestazione di conformità da parte del difensore, poiché gli artt. 196-*novies* disp. att. c.p.c. e 25-*bis*, comma 1, D.Lgs.

n. 546/1992 consentono al difensore che si costituisce con modalità telematiche di attestare la conformità solo dell'atto processuale *«formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme»* (sul punto Cass., ord. 16 gennaio 2023, n. 981).

Nel processo tributario tuttavia la giurisprudenza ha esteso l'onere di attestazione previsto per il deposito del ricorso la cui copia è notificata mediante raccomandata (art. 22, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992) anche al ricorso notificato a mezzo PEC (Corte di Giustizia tributaria I grado Napoli, sent. 3 novembre 2022, n. 10220). In assenza di attestazione, però, solo una difformità effettiva potrebbe comportare l'inammissibilità (Cass., sent. 7 aprile 2022, n. 11271, conforme Cass., sent. 1° dicembre 2020, n. 27388; in senso contrario Cass., ord. 7 febbraio 2020, n. 2887).

Per quanto riguarda il deposito della procura alle liti, la "congiunzione" mediante strumenti informatici ai fini di considerare quest'ultima apposta in calce all'atto cui si riferisce, avviene mediante l'inserimento del documento informatico, firmato digitalmente, nella "busta" telematica trasmessa alla cancelleria o segreteria.

Nel processo tributario, tuttavia, l'art. 25-bis, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 prevede il potere di certificazione di conformità del difensore per qualsiasi *«documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme»* (non solo per gli atti processuali di parte e per i provvedimenti del giudice, come previsto dall'art. 196-novies, comma 1, disp. att. c.p.c.). Il difensore tributario avrebbe quindi l'onere, nei gradi di merito, di attestare la conformità della procura alle liti rilasciata su documento analogico. La medesima regola si applicherebbe altresì ai documenti probatori, qualora la copia per immagine depositata sia estratta da un documento analogico originale o da una copia conforme rilasciata da un pubblico ufficiale.

4. Il deposito telematico della documentazione relativa alla notificazione a mezzo PEC con modalità ovvero in formato diverso da quelle descritte può comportare la declaratoria della nullità della notifica da parte del giudice, ancorché essa sia formalmente valida e regolare, poiché tali forme sarebbero *«previste in funzione non solo della prova ma anche della validità dell'atto processuale»*.

Secondo la pronuncia in commento soltanto il rispetto delle forme previste dal processo telematico consente al giudice di ritenere valida la notifica e provato il suo perfezionamento (attraverso l'apertura del documento informatico contenente la ricevuta di consegna e l'accertamento della presenza dell'atto notificato nella disponibilità del destinatario), poiché essa ha la funzione, oltre che di fornire la notizia formale dell'atto processuale notificato, di *«realizzarne la tempestiva consegna, nella sua interezza, al destinatario per consentirgli di esercitare appieno il diritto di difesa e al contraddittorio»* (sul punto Cass., sent. 12 maggio 2005, n. 10021 in tema di prova del contenuto della notifica mediante raccomandata).

La produzione potrebbe avvenire anche nel corso del giudizio (*ex art. 101, comma 2, c.p.c.*) senza incorrere nella declaratoria di nullità. In ogni caso la nullità della notifica è sanabile se l'atto ha raggiunto lo scopo, qualora *«la prova della tempestiva consegna sia desumibile ed in concreto desunta aliunde, sulla base delle circostanze emerse nella fattispecie concreta»* (in senso contrario, Cass., sent. 7 ottobre 2015, n. 20072 ha ritenuto inammissibile il ricorso introduttivo, ravvisando l'inesistenza della notificazione a causa dell'omessa produzione della ricevuta di avvenuta consegna e di quella accettazione della notifica a mezzo PEC ai sensi dell'art. 9, comma 1-bis, L. n. 53/1994).

Inoltre, la nullità non opera qualora non sia possibile procedere al deposito dei documenti informatici, purché il difensore effettui il deposito dei documenti relativi alla notifica con altre modalità consentite dalla legge, eventualmente anche in modalità analogica (art. 9, commi 1-bis e 1-ter, L. n. 53/1994, art. 16-bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992).

La pronuncia non affronta le tematiche relative agli aspetti "patologici" della notificazione a mezzo PEC, specie con riguardo ai casi in cui la notifica non si sia perfezionata per causa non imputabile al notificante, come nei casi della casella PEC del destinatario incapiente o inattiva, che richiederebbero di rinnovare la notificazione con le modalità ordinarie (sul punto Cass., Sez. Un., sent. 15 luglio 2016, n.

14594; Cass., sent. 11 febbraio 2020, n. 3164; Cass., ord. 24 gennaio 2023, n. 2193, che ha però ritenuto invalida la notifica qualora trascorra un lasso di tempo apprezzabile prima della rinnovazione).

5. La normativa e le regole tecniche del processo civile telematico si differenziano da quelle del processo tributario telematico. Le regole tecniche del primo si applicano però nel giudizio tributario di legittimità. Ciò è dovuto a ragioni sia di carattere tecnico (ossia che il Sigit non opera per il giudizio di cassazione), sia di natura sistematica (art. 62, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992). Le conseguenze non operano solo sul piano teorico posto che, applicandosi le regole del codice di rito e le norme di attuazione, eventuali disposizioni specifiche previste per il rito tributario non operano (Cass., Sez. Un., sent. 7 aprile 2014, n. 8053).

Poiché la notifica a mezzo PEC nel grado tributario di legittimità avviene ai sensi della L. n. 53/1994 il difensore, stando alla pronuncia in commento, ha l'onere di fornire la prova, a pena di nullità della notifica (rilevabile d'ufficio), che essa sia stata effettuata in conformità alla legge e, inoltre, che si sia perfezionata per il destinatario, in base alle regole tecniche del processo civile telematico per la notifica e il deposito degli atti e dei documenti processuali.

Tenuto conto delle specificità del processo tributario telematico, l'estensione del principio espresso nella pronuncia ai gradi di merito dovrebbe operare con cautela, in modo che non si presti ad eccezioni strumentali e pregiudizievoli per i ricorsi dei contribuenti. In particolare, va considerato che il deposito delle ricevute di accettazione e di consegna del ricorso notificato a mezzo PEC (in formato "emP") è previsto - almeno formalmente - solo dal 15 maggio 2023 (per effetto delle modifiche apportate all'art. 10, comma 2, D.M. 4 agosto 2015 da parte del D.M. 21 aprile 2023).

In tale contesto, considerato che la notifica a mezzo PEC e il deposito telematico offrono un maggior grado di semplificazione quanto alle modalità di effettuazione della notifica e alla prova del suo perfezionamento, è auspicabile che la Corte di Cassazione consolidi un orientamento non eccessivamente formalistico, specie nel grado di legittimità (si vedano, ad esempio, Cass., ord. 5 luglio 2023, n. 19039 in tema di procura speciale; Cass., Sez. Un., sent. 2 maggio 2017, n. 10648 in tema di notifica della sentenza), con particolare riguardo ai casi in cui le irregolarità eventualmente riscontrate in fase di notifica o deposito con modalità telematiche non abbiano un impatto significativo sul contraddittorio tra le parti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BATÀ A. - CARBONE V., *Le notificazioni*, Assago, 2016

DALLA BONTÀ S., *Ancora sul regime della notificazione del ricorso per cassazione in materia tributaria e sulle conseguenze della sua violazione tra nullità ed inesistenza della notifica*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, 1248 ss.

MANDRIOLI C. - CARRATTA A., *Diritto processuale civile*, Torino, 2022, I MONTALCINI F. - SACCHETTO C., *Diritto tributario telematico*, Torino, 2015

PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023

RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022 TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2023

Intelligenza artificiale e processo tributario nel prisma della riforma fiscale(*)

FRANCESCO FARRI

A. La riforma fiscale, in corso di approvazione da parte del Governo e del Parlamento, apre scenari di estrema rilevanza per l'utilizzo dell'Intelligenza Artificiale in ambito tributario. Tali scenari riguardano, direttamente e indirettamente, anche la giustizia tributaria.

Per quanto direttamente riguarda il processo, il recente schema di decreto legislativo segna il definitivo passaggio verso il processo digitale.

Se già molto avanzato era il grado di digitalizzazione prima di questo intervento, la transizione appare completata – sul piano della normativa primaria, e salva l'approvazione delle norme tecniche – con l'affermazione del principio secondo cui tutti gli atti del processo tributario, siano essi di provenienza giudiziale che difensiva, devono considerarsi nativi digitali, fatti salvi limitati casi definiti espressamente "eccezionali". Disporrà, infatti, il nuovo art. 17-ter D.Lgs. n. 546/1992 che «*Salvo i casi eccezionali previsti dalle norme tecniche di cui all'articolo 79, comma 3, tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, nonché gli atti delle parti e dei difensori sono sottoscritti con firma digitale*», a pena di nullità. Ciò comporterà un cambio di passo nella prassi delle Corti di Giustizia tributaria, anche a livello propriamente segretariale, ed è prevedibile che a tale cambio di passo si associ un ulteriore efficientamento del sistema. Principi analoghi varranno per le notificazioni, che dovranno sempre avvenire mediante PEC, in base al nuovo art. 16-bis D.Lgs. n. 546/1992.

Allo stesso modo, la possibilità di svolgimento dell'udienza anche in modalità mista presenza-remoto, pure su richiesta di una sola delle parti priva di specifiche motivazioni (cfr. nuovo art. 33, comma 1: «*Se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, ferma la possibilità, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto*»; cfr. altresì nuovo art. 34-ter), diffonderà ulteriormente l'utilizzo della modalità virtuale per lo svolgimento delle discussioni. Si eviteranno, così, i bizantinismi del precedente sistema, che dapprima richiedevano specifiche motivazioni per disporre l'udienza da remoto (art. 27 D.L. n. 137/2020) e poi l'unanimità della richiesta o, in caso di udienze monocratiche o cautelari, specifiche ragioni per disporre l'udienza in presenza nel caso in cui l'altra parte chiedesse di partecipare da remoto (art. 4 L. n. 130/2022). Principi implicanti un certo margine di discrezionalità che alcuni giudici, particolarmente affezionati alle modalità tradizionali di svolgimento dell'udienza in presenza, potevano interpretare in modo – diciamo così – particolarmente rigoroso(1).

(*) Si tratta del testo della relazione tenuta dall'Autore al Convegno "Intelligenza artificiale: dall'AI Act al ruolo del Giudice Europeo e del Giudice Tributario Nazionale", svoltosi nell'Università di Genova il 22 novembre 2023.

(1) Si dava così la stura a bizzarre decisioni, come quella della Corte di Giustizia II grado Catanzaro, decreto prot. n. 28354/2023 che interpretava la norma di cui all'art. 4 L. n. 130/2022 nel senso di richiedere, anche a fronte di istanza congiunta delle parti, comprovate ragioni per disporre l'udienza da remoto, negandone la sussistenza per dei difensori con studio a oltre 800 km di distanza e mezza giornata di viaggio.

Soltanto nel caso in cui il giudice, disposta la testimonianza scritta ai sensi dell'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992, ed esaminate le risposte o le dichiarazioni, ritenga di chiamare il teste a deporre davanti a lui, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 257-*bis* c.p.c., dovrebbe essere considerata la necessità di presenza fisica quanto meno del teste, poiché la valutazione dell'attendibilità della deposizione di un testimone richiede la considerazione di un complesso di espressioni e gesti che solo in presenza possono essere apprezzati in modo appropriato.

B. Se queste modifiche incidono direttamente sul giudizio tributario, il potente rafforzamento degli strumenti digitali richiesto dalla legge delega e implementato dallo schema di decreto sul procedimento tributario renderà sempre più frequenti i casi in cui il giudice tributario sarà chiamato a valutare l'attendibilità di accertamenti fondati proprio sull'utilizzo di strumenti basati sull'Intelligenza Artificiale e sull'analisi automatizzata del rischio.

Mi riferisco, in particolare, ai meccanismi che consentiranno la ricostruzione induttiva del reddito sulla base del potenziamento dell'incrocio dei contenuti delle banche dati tributarie e non solo, in attuazione dei principi e criteri direttivi di cui all'art. 16, comma 1, lett. a), c) ed f), L. n. 111/2023.

Di là da ciò, non si può peraltro omettere di rilevare come la più significativa delle applicazioni dell'Intelligenza Artificiale nel diritto tributario rimarrà probabilmente esclusa dal sindacato giurisdizionale.

Mi riferisco al concordato biennale.

Secondo quanto emerge dalla legge delega (art. 16, comma 1, lett. g, n. 2) e dallo schema di decreto delegato, il concordato sarà frutto di una proposta confezionata dall'Amministrazione finanziaria in via del tutto automatizzata, sulla base dell'elaborazione algoritmica dei dati dichiarati dal contribuente. L'Agenzia dell'Entrate appronterà un algoritmo di calcolo del reddito dei contribuenti, elaborando la generalità dei dati posti a disposizione delle banche dati tributarie: più in particolare, tale algoritmo dovrà consistere in una funzione che collega alcuni dati di partenza (ad esempio, il settore merceologico, il personale dipendente, una serie di grandezze economiche) con una quantificazione media del reddito che a esso si associa (secondo un'analisi dei redditi dichiarati da tutti i contribuenti). Il contribuente dovrà poi caricare i suoi personali dati di partenza sul portale dell'Agenzia delle Entrate e attendere la quantificazione del reddito che l'algoritmo darà sulla base di essi. La permanenza dell'obbligo di dichiarazione dei dati reddituali effettivi, a pena di decadenza dal concordato (qualora l'infedeltà dichiarativa superi una certa soglia), garantirà il costante aggiornamento dei dati degli archivi tributari sulla base delle grandezze reali e il conseguente costante aggiornamento dell'algoritmo.

Ebbene, in questo meccanismo, che rappresenta il coronamento della richiesta da lungo tempo avanzata da parte della dottrina di procedere a una differenziazione delle modalità di calcolo del reddito delle piccole imprese rispetto alla ordinaria quantificazione su base contabile, la proposta di concordato confezionata in via automatizzata dal sistema non sembra né discutibile, né impugnabile. Non sembra discutibile, poiché la norma non prevede una fase di contraddittorio al riguardo con l'Amministrazione finanziaria. Non sembra impugnabile, anzitutto, perché non compresa tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 e, in ogni caso, perché il diritto potestativo del contribuente di aderirvi o meno non sembra eccitare un interesse ad agire dotato del carattere di immediatezza nel caso in cui il contribuente ritenga la proposta non sufficientemente conveniente.

Sarà, allora, essenziale la fase di elaborazione del decreto ministeriale, che dovrà definire la metodologia della formulazione di tali proposte e gli algoritmi che ne stanno alla base. Sarà importante, in particolare, che in tale fase di elaborazione siano coinvolte anche categorie rappresentative dei contribuenti e dei professionisti e, in ogni caso, rimarrà ferma l'eventuale sindacabilità di fronte al giudice amministrativo, sulla base dei principi costantemente affermati dal Consiglio di Stato in materia di Intelligenza Artificiale.

C. In questo quadro di imponente sviluppo dell'uso dell'Intelligenza Artificiale in materia tributaria si inseriranno altresì gli strumenti posti a disposizione dal Prodigit.

Alcuni ulteriori ambiti potrebbero essere esplorati in questa direzione.

Si potrebbe pensare a forme di automazione delle decisioni in ordine al vaglio preliminare di ammissibilità del ricorso (art. 27 D.Lgs. n. 546/1992) o di concessione o meno di misure cautelari inaudita altera parte (anche a vantaggio del Fisco, ad esempio nelle ipotesi dell'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997).

Con riguardo alle prime, si potrebbe ad esempio automatizzare il vaglio di verifica della tempestività del ricorso e del deposito. Con riguardo alle seconde, si potrebbero tipizzare indici in presenza dei quali conferire rilievo preponderante all'elemento del *periculum in mora* in attesa della valutazione in contraddittorio anche dell'elemento rappresentato dal *fumus boni iuris*. Tali elementi, indicati in apposite campiture di compilazione dell'applicativo di deposito degli atti processuali del Sigit, potrebbero agevolmente essere analizzati dall'algoritmo ed emettere decisioni automatizzate immediate. Il limite di tali meccanismi, ovviamente, è l'esser rimessi alle dichiarazioni unilaterali delle parti e, pertanto, in caso di contestazione dovrà essere assicurata una valutazione umana in contraddittorio tra le parti.

In senso più ampio, si potrebbe evolvere il portale di deposito telematico degli atti in modo tale, per un verso, che non occorra l'intervento segretariale umano per l'apertura delle buste e conseguente assegnazione dei protocolli e, per altro verso, che i dati caricati dalle parti nel portale entrino automaticamente a formare l'epigrafe della decisione, senza necessità di intervento umano per la compilazione di tale campo del provvedimento.

Un campo nel quale l'utilizzo di sistemi di giustizia predittiva si presta a trovare ampia e proficua applicazione generalizzata è quello delle controversie catastali.

In effetti, almeno nei casi di unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria, i procedimenti di attribuzione di classamento e rendita si fondano strutturalmente sul metodo comparativo (in particolare, sulla comparazione tra l'unità tipo e l'unità oggetto di accertamento: cfr. art. 11 D.L. n. 70/1988) e la comparazione ha ad oggetto, non già risultati di decisioni giuridiche, ma caratteristiche strutturali e urbanistiche di beni fisici. Correlativamente, sussistono tutti i presupposti per predisporre algoritmi validamente capaci di compiere tale comparazione e sistemi suscettibili di organizzare in modo preciso e funzionale la ricostruzione della premessa maggiore del sillogismo giudiziario.

Il contenzioso catastale, quindi e quanto meno con riferimento alle controversie relative a classamento e attribuzione di rendita alle unità immobiliari a destinazione ordinaria, potrebbe davvero essere un ambito in cui sperimentare e applicare in modo pieno forme di giustizia predittiva di fronte alle Corti di Giustizia tributarie.

FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

La decisione semplificata nella riforma fiscale: panacea o virus letale? (Parte prima)

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

L'intervento espone alcune riflessioni critiche sulla nuova decisione semplificata nel processo tributario.

Parole chiave: riforma fiscale, decisione semplificata

Abstract

Some critical notes on the tax reform about the so called "simplified decision".

Keywords: tax reform, simplified decision

SOMMARIO: **1.** La decisione semplificata. - **2.** Non è semplificata la decisione, ma è semplificata la motivazione: la differenza rispetto al vincolo del giudicato o il valore del precedente. - **3.** La semplicità della decisione. - **4.** La motivazione semplificata: tecniche operative, tra copia e incolla e "intelligenza" artificiale.

1. Come strenna delle Feste, ecco una serie speciale della Farmacia dei Sani dedicata alla Riforma Fiscale.

Essa contiene alcune cose molto buone, specie del decreto attuativo della riforma dello Statuto del Contribuente, e alcune cose meno buone.

Come una Befana Maligna, mi occuperò solo delle cose cattive.

Scherzi, a parte, delle cose migliorabili o su cui occorre un approfondimento, sperando di portare un contributo alla riflessione.

Vista la complessità e importanza del tema, verosimilmente finirà per risultare una consegna di ... carbone al malaugurato lettore.

Uno degli interventi più interessanti, perché tocca temi assolutamente cardinali quali l'oggetto delle decisioni, la motivazione, il giudicato e i diritti delle parti è la innovativa sentenza semplificata.

Essa è particolarmente interessante perché è uno strumento sperimentale che credo, sia destinato a diffondersi.

La riforma, infatti, all'evidente scopo di accelerare la definizione dei giudizi – pur in assenza di indicazioni su una particolare lentezza dei giudizi tributari, che, per vero, appaiono invece celeri – prevede un ulteriore istituto, la decisione in forma semplificata.

Ciò introducendo, innanzitutto, all'art. 47-ter D.Lgs. n. 546/1992, un comma 1 con la possibilità di *decisione di merito semplificata e accelerata in sede di decisione della istanza cautelare*.

Escluso, infatti, il caso di pronuncia su reclamo (su cui si dovrà tornare), è previsto che, in sede di decisione della domanda cautelare, trascorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, sentite sul punto le parti costituite, si possa direttamente definire, in camera di consiglio, il giudizio con sentenza in forma semplificata, salvo che

una delle parti dichiarari di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione. Ove ne ricorrano i presupposti, il collegio dispone l'integrazione del contraddittorio o il rinvio per consentire la proposizione di motivi aggiunti ovvero del regolamento di giurisdizione, fissando contestualmente la data per il prosieguo della trattazione.

Qualora il giudice intenda procedere in tal senso, dalla dizione della disposizione pare emergere che gli unici limiti e regole da rispettare siano: *a)* la non applicabilità nelle decisioni di reclamo; *b)* siano decorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione; *c)* la non necessità di istruttoria; *d)* l'integrità del contraddittorio (e quindi la regolarità delle notifiche e la insussistenza di contraddittori necessari pretermessi); *e)* che le parti costituite siano sentite; *f)* che non intendano presentare motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione, o in tal caso, che sia disposto un rinvio per consentirlo; *g)* che il ricorso sia manifestamente fondato, infondato, inammissibile o improcedibile.

La decisione avviene in camera di consiglio. Non è esplicitamente chiarito se la decisione debba avvenire in camera di consiglio con la presenza delle parti, come nella ordinaria sospensione, come parrebbe naturale. Attira l'attenzione in proposito la parte della disposizione che prevede che siano «*sentite sul punto le parti costituite*». *La interpretazione più plausibile è che il giudice debba preannunciare l'intenzione, nella udienza cautelare, di procedere alla decisione semplificata. A rigore, tuttavia, ci si aspetterebbe che egli senta le parti "comparse in udienza". Alla lettera parrebbe dovuto sentire anche la parte costituita e non comparsa(1).* L'alternativa, in logica astratta, sarebbe che il riferimento alla camera di consiglio sia da intendersi a una camera di consiglio *ex art. 33* (senza presenza delle parti), il che spiegherebbe perché si sia precisato che debbono essere sentite le parti costituite, ma aprirebbe un *vulnus* inaccettabile rispetto alle parti non costituite che potrebbero subire una decisione semplificata senza esserne informati (considerato anche che la decisione semplificata potrebbe avvenire anche 21 giorni dopo la notifica del ricorso, a parti non ancora costituite). Sotto altro profilo, si aprirebbe poi il problema di come sentire le parti fuori udienza... consentendo il deposito di una memoria?

2. Rispettate tali condizioni, si può procedere con motivazione semplificata, che può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

Per comprendere il senso della disciplina è opportuno distinguere, innanzitutto, nettamente tre profili, due giuridici e uno fattuale, onde evitare di dare alla disciplina una portata impropria.

Il primo profilo, a monte, è quanto sia ampia l'area delle questioni che il giudice può e deve decidere autonomamente (*l'area della decisione*).

Il secondo profilo, a valle, è quanto e come si debba giustificare la decisione (*la motivazione*).

Il terzo profilo, di fatto, è quanto sia difficile la decisione (*la complessità della decisione*) e, quindi, quanto sia semplice decidere, a monte, e, a valle, motivare.

La prima cosa da avere ben presente è che la disciplina in commento non prescrive nulla quanto all'*area della decisione*. *È ben vero che c'è il riferimento al precedente giurisprudenziale, ma non perché se ne voglia stabilire un effetto vincolante, tale da sollevare il giudice dal dovere di decidere. Tale effetto vincolante, infatti, consegue soltanto al giudicato, le cui regole non sono oggetto dell'intervento normativo(2).*

-
- (1) È interessante rilevare che la decisione in forma semplificata potrebbe avvenire anche molto presto, basta che siano decorsi 20 giorni dall'ultima notifica del ricorso, quando la costituzione potrebbe non essere avvenuta, il che ha di fatto un effetto acceleratorio sulla costituzione in giudizio, una volta ricevuto l'avviso della udienza cautelare (ammesso che esso sia dovuto, come si vedrà oltre).
 - (2) Il giudicato, in effetti, solleva il giudice dall'obbligo – e dalla facoltà, visto che lo vincola – di decidere autonomamente. Esso, tuttavia, concerne, di regola, solo le *parti* e il *fatto* oggetto della decisione. Quindi, sempre di regola, esso non può concernere altri fatti, anche se identici, e neppure lo stesso fatto, se rispetto ad altre parti. Questa ultima affermazione soffre la eccezione dei soggetti che, pur non coinvolti nel precedente giudizio, subentrino nella posizione giuridica, a titolo universale (erede) o particolare (avente causa), ai sensi dell'art. 2909 c.c. Eccezione comprensibile e giustificata, perché il

Né tale regola ha come fine, propriamente, un comando giuridico volto a *semplificare la decisione*(3). Anche qui è vero che c'è il riferimento, che potrebbe trarre in inganno, al precedente giurisprudenziale, ma non perché questo renda più semplice decidere, in assoluto. Sicuramente un effetto di tal genere vi può essere, ma in generale e non per effetto di questa disposizione, quanto al giudizio di diritto, alla interpretazione delle norme(4).

Tale effetto giuridico, invece, non vi è, né vi può essere, quanto alla decisione sul fatto: un precedente giudizio su un fatto, anche simile o identico, non può vincolare, né giuridicamente, né epistemologicamente(5).

Ne risulta confermato quanto già emerge dalla chiara lettura della disposizione: la disposizione, in generale, e il riferimento al precedente giurisprudenziale, in particolare, concerne solo la semplificazione della *tecnica motivazionale*.

3. Si tratta allora di stabilire quali ne siano i *casi* e i *modi*.

Quanto ai *casi*, sono quelli di manifesta fondatezza o infondatezza, o inammissibilità o improcedibilità del ricorso. Essi sussistono quando la soluzione corretta è evidente ed elementare, perché riposa su circostanze pacifiche tra le parti o, se controverse, di prova e scioglimento comunque evidente. Si tratta di una situazione di fatto da valutare caso per caso: immaginificamente essa sussiste quando, messi gli argomenti contrapposti nei due piatti della bilancia, essa pende immediatamente e velocemente da un lato.

In proposito può segnalarsi come, assai opportunamente, la possibilità di decisione semplificata sia prevista in direzione *bilaterale*, cioè concerne sia il possibile rigetto (o inammissibilità o improcedibilità), sia il possibile accoglimento del ricorso. Ciò evita il pericolo che la possibilità di una scorciatoia

diritto di azione in giudizio dell'avente causa non è leso dal giudicato cui non ha partecipato, per la evidente ragione che egli acquista il diritto (a titolo universale o particolare) nelle condizioni in cui è (eventualmente per effetto di giudicato a carico del dante causa). Il rilievo della pregnanza del diritto di azione in giudizio, spettante a ciascun soggetto, corollario della sua libertà (Corte cost. 22 marzo 1971, n. 55), serve a sottolineare che non sembra esservi spazio, al di fuori di tali situazioni (derivate) per altri casi in cui un giudicato su un fatto possa estendere i suoi effetti anche a soggetti diversi e non coinvolti nel precedente processo. Ciò comporta che va stigmatizzata la tendenza della giurisprudenza a costruire ipotesi, nebulose e sistematicamente discutibili per le ragioni appena dette, di *situazioni giuridiche dipendenti*, nelle quali un soggetto estraneo al giudizio e non titolare in via derivativa della posizione giuridica controversa, sarebbe pregiudicato dal diritto altrui (Cass., 25 febbraio 2019, n. 5411; Cass., 28 agosto 2018, n. 21240). La non sostenibilità sistematica di tali impostazioni, oltre che dalle ragioni di principio appena esposte è, del resto, confermata da indici normativi, quali la disciplina delle obbligazioni solidali (dove vi è un unico fatto generatore comune a più soggetti), dove il giudicato non si comunica agli estranei al giudizio, salvo che sia favorevole, ma ciò per effetto di una disposizione espressa e speciale (art. 1306 c.c.), evidentemente necessaria per derogare alla regola per cui il giudicato riguarda solo le parti o successori e aventi causa.

- (3) Ciò che viene semplificato è, come si è già sottolineato e si ribadirà, è solo la motivazione delle decisioni semplici.
- (4) Il fatto che una questione di interpretazione sia stata già decisa molte volte, o, a maggior ragione, dalla Suprema Corte, semplifica l'opera dell'interprete, che anzi, nel caso di precedente nomofilattico, ha anche un blando vincolo ad attenervisi, ancorché possa, essendo soggetto *ex art. 101 Cost.* soltanto alla legge, opinare diversamente.
- (5) L'unica funzione simile è quella nomofilattica che, riservata alla sola Corte di Cassazione, concerne le norme e non i fatti: che dieci persone siano state condannate fondandosi sulle impronte digitali lasciate sulla loro scena del delitto non rende certo più plausibile - né tantomeno vincola - la condanna della undicesima, quanto al suo delitto e alle sue impronte digitali. Il diritto non è una scienza sperimentale e i giudizi sulle prove non sono esperimenti in senso proprio, la cui reiterazione e misurazione oggettiva dei risultati li rafforza. I giudizi in base a prove sono, al contrario, interpretazioni di fatti in cui manca il riscontro obiettivo e obiettivamente misurabile. Sono, insomma, risultati ritenuti plausibili ma privi di riscontro obiettivo. Una cosa è lanciare dieci volte un grave e misurare l'accelerazione in caduta (fatto obiettivo rilevabile e misurabile), un'altra, completamente opposta, domandarsi in dieci processi per omicidio se l'imputato abbia ucciso in base alle prove disponibili: il risultato dell'"esperimento giudiziale" è, all'inverso, ciò che si vuol provare e si cerca, non è il punto di partenza obiettivo e obiettivamente rilevato per desumerne una legge fisica, neppure quando si valuti lo stesso tipo di prova. L'unico effetto è mentale/argomentativo: il fatto che un ragionamento simile sia già stato fatto da altri lo rende più agevole psicologicamente, lo rende più suggestivo e argomentabile sul piano retorico, e rende assai più comodo spiegarlo, rinviando al precedente, ma non lo rende più solido, né tantomeno vincolante. Percorrere una strada già illuminata da altri è più facile, ma non aggiunge nulla al fatto che quella strada sia quella giusta per arrivare alla verità.

motivazionale unilaterale, che solleva il giudice dal pesante onere di motivare, produca un inconscio, ma pernicioso *bias* verso la soluzione, unilaterale, che consente al giudice di motivare meno. Pericolo che, invece, esiste nel rito semplificato di cassazione: ove la proposta del relatore (che conduce alla possibilità di omettere la onerosa motivazione nel caso di mancata insistenza del ricorrente) è prevista, dall'art. 380-*bis* c.p.c., solo per i casi di esito infausto del ricorso, che si trovano, quindi, ad essere la decisione più comoda.

4. Quanto ai *modi*, la disciplina prevede che la motivazione possa ridursi al richiamo a un precedente giurisprudenziale o un sintetico riferimento al punto decisivo.

Sembra pertanto possibile, in buona sostanza, l'utilizzazione di una motivazione *per relationem* (agli atti di parte o a un altro provvedimento, anche di altro processo). Soprattutto la possibilità di motivare richiamando un altro provvedimento appare una parziale novità, se la si intende, come pare possibile, come richiamo anche alla decisione in fatto(6).

Anche in questo caso, la motivazione deve rispettare le condizioni necessarie in generale per una valida motivazione *per relationem*.

Quindi:

- a) la motivazione deve *indicare la fonte* esterna, cioè constare in un riferimento che consenta di individuare gli enunciati a fondamento della decisione, ancorché esterni al provvedimento;
- b) la fonte esterna deve essere *conosciuta o agevolmente conoscibile*;
- c) la motivazione deve far risultare che la fonte esterna è stata *autonomamente valutata* (altrimenti non sarebbe una motivazione con rinvio ma una omessa decisione o una decisione acritica o automatica, che è consentita solo nel caso di giudicato) e
- d) la motivazione deve far risultare le ragioni i motivi richiamati sono convincenti.

Quanto al primo profilo, l'indicazione della fonte, pare sufficiente il riferimento "topografico" al luogo (atto processuale o precedente) richiamato.

Il secondo profilo, la conoscibilità della fonte, è più delicato, perché, se non si tratta di un atto del processo, può sorgere l'interrogativo se sia sufficiente che il provvedimento richiamato possa essere recuperato in una banca dati (cosa che si è sempre ritenuta per i precedenti in diritto, ma che, diffondendosi tale tecnica motivazionale eventualmente anche alla decisione sul punto di fatto, dovrebbe dubitarsi).

Il terzo profilo, la dimostrazione di autonoma valutazione della fonte, potrebbe essere soddisfatto da un "riassunto" anche estremamente conciso dell'argomento (riassumere presuppone la autonoma comprensione del testo di riferimento. Pare invece decisamente controindicata la tecnica, pur comoda e diffusissima, del "copia e incolla", per il semplice fatto che copiare con messi informatici non dimostra affatto di aver compreso ciò che si richiama(7).

Quanto al quarto profilo, le ragioni della ritenuta plausibilità delle ragioni richiamate, il problema dovrebbe essere meno complesso che non nella generalità delle motivazioni *per relationem*, atteso che qui si tratta della *motivazione semplice per casi semplici*. Quindi, per definizione, si deve trattare di casi in cui il fondamento della decisione è elementare e manifesto, cioè rilevabile immediatamente, *ictu oculi*: si tratta di casi in cui la correttezza della decisione, essendo autoevidente, non necessita di una diffusa argomentazione.

(6) Se la norma consentisse il solo richiamo di precedenti sulla interpretazione della legge, non si tratterebbe, invece, di novità significativa.

(7) Quanto espresso nel testo viene però messo in grave crisi per effetto della possibile utilizzazione della c.d. intelligenza artificiale, che può efficacemente simulare l'opera di riassunto, da parte del giudice umano, e quindi nascondere una decisione acritica.

FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

La decisione semplificata nella riforma fiscale. Pasticci vecchi e nuovi in tema di processo telematico: la digitalizzazione e il cartaceo di ritorno (Parte seconda)

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

L'intervento espone alcune riflessioni critiche sulla nuova decisione semplificata nel processo tributario e sulle innovazioni del processo telematico, con particolare riguardo ai nuovi oneri attestazione di conformità per i difensori.

Parole chiave: riforma fiscale, decisione semplificata, processo telematico, attestazione di conformità

Abstract

Some critical notes on the tax reform about the so called "simplified decision" and the duty for lawyers to certify the conformity of digital acts to paper original documents.

Keywords: tax reform, simplified decision, telematic process, certification of conformity

SOMMARIO: **1.** Decisione semplificata e opposizione delle parti. - **2.** La decisione semplificata è ammissibile solo nel procedimento cautelare? - **3.** La decisione semplificata è ammissibile in sede di impugnazione e appello? - **4.** L'impugnazione della sentenza semplificata. - **5.** L'assurdità delle udienze cautelari obbligatoriamente in presenza. - **6.** Contrordine compagni! La digitalizzazione del processo comporta la creazione di archivi cartacei prima non previsti?

1. Gli interrogativi pratici che tale nuova disciplina porta con sé sono ugualmente cospicui.

Il primo è se le parti possano in qualche modo opporsi a tale modalità decisoria. La norma prescrive che esse siano sentite e ciò fa ritenere che esse in tale contesto possano non solo cercare di portare il giudice a una decisione favorevole ma anche, subordinatamente, opporre che la decisione, magari sfavorevole, non è affatto semplice (che si ha magari torto, ma non evidentemente torto). Gli argomenti in proposito saranno valutati ma non paralizzano ovviamente la possibile decisione semplificata.

Né la paralizza, ma solo allontana, la possibilità di formulare motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione. Si tratta di eventualità decisamente rare (a meno che per motivi aggiunti non si intenda la possibilità di portare nuovi argomenti, anche al di fuori dei ristretti confini dei motivi aggiunti del rito ordinario) e che comunque procrastinano solo la decisione nel merito.

2. Il secondo interrogativo pratico è se tale decisione semplificata sia possibile solo nel contesto del procedimento cautelare, e solo in primo grado.

Che la decisione semplificata sia possibile solo se è attivato il procedimento cautelare in effetti pare sostenibile, per il fatto che la relativa disposizione è collocata in una norma rubricata "Definizione in esi-

to alla domanda di sospensione” e che essa nei lavori preparatori originari invece costituiva una norma autonoma (art. 34-*bis* D.Lgs. n. 546/1992): nella versione originaria essa era una forma di definizione generalizzata e lo spostamento aiuta a ritenere che essa sia diventata solo una forma di esito del giudizio cautelare.

Certo, che essa non sia applicabile fuori dal giudizio cautelare potrebbe parere non semplice da giustificare sistematicamente: se la decisione è evidente e semplice, perché non adottarla anche nel contesto della decisione ordinaria, quando tra l’altro, fisiologicamente, l’istruttoria dovrebbe essere completa e il contraddittorio perfetto e esclusa la possibilità di avanzare motivi aggiunti? Né pare convincente sul piano razionale ipotizzare che la giustificazione sia che la decisione semplificata serve a fare evitare l’udienza pubblica (visto che nel procedimento si decide in camera di consiglio)(1): il più grosso vantaggio in effetti è nella riduzione al minimo della motivazione.

3. Altro interrogativo è se la decisione semplificata possa essere assunta in sede di impugnazione.

La disciplina la esclude in sede di reclamo. L’uso del vocabolo tecnico comporta la sua esclusione nella decisione sulla impugnazione del provvedimento cautelare del giudice monocratico, che è un reclamo, e nei reclami contro i provvedimenti presidenziali di cui all’art. 28. Anche qui, la regola non è sempre di evidente giustificazione. Più comprensibile per i reclami su sospensione, interruzione, ecc. (perché passare dalla ipotesi di sospensione del processo alla sua definizione appare un salto notevole), assai meno nel caso di reclamo cautelare. Dubbia la giustificazione anche nel caso di decreto di inammissibilità, ma probabilmente essa consiste nel fatto che, se si deve confermare la inammissibilità, la motivazione della sentenza è comunque semplice, mentre per decidere il merito normalmente la causa non sarebbe ancora matura.

La disciplina, escludendo il reclamo, non esclude espressamente la ipotesi della impugnazione in appello del provvedimento cautelare, che non avviene tecnicamente su un reclamo. Ciò parrebbe consentire in teoria la definizione semplificata direttamente in appello. Tale conclusione pare fortemente controindicata perché la semplificazione in tale ipotesi avrebbe una portata elevata al quadrato (la perdita di un grado di giudizio: invece che due gradi di merito con sentenza piena se ne avrebbe uno solo con sentenza semplificata, dopo un primo solo cautelare).

Invero, non è poi neppure chiaro se la decisione semplificata sia, *tout court* adottabile in appello. Nel caso di istanza cautelare in appello o, se si ritenesse praticabile la decisione semplificata anche fuori dal cautelare, direttamente nel giudizio di merito di appello.

In senso favorevole sembrano condurre sia il fatto che la norma dell’art. 47-*ter*, che prevede la decisione semplificata, segue il 47, che contempla anche la Corte di Giustizia di secondo grado e, soprattutto, il fatto che l’art. 61 prevede la applicazione in appello delle norme sul primo grado, esclusa la ipotesi di incompatibilità. Tale incompatibilità non sembra esservi. L’unica via per escludere la decisione semplificata in appello appare ritenere che, poiché essa non sarebbe prevista dall’art. 52, che è la norma sulla sospensiva in appello, essa non è consentita(2).

4. Una sentenza semplificata è impugnabile con in mezzi ordinari.

Il problema è se e come ci si possa dolere della scelta del rito semplificato.

Un ulteriore punto da approfondire, infatti, è quali iniziative processuali possa assumere la parte soccombente in una motivazione semplificata. Non vi è ovviamente uno strumento speciale di impugnazione: l’interrogativo è se ci si possa dolere non solo della soccombenza ma anche della utilizzazione della procedura semplificata.

(1) O la discussione tra le parti, se si assumesse la tesi che la decisione semplificata avviene in camera di consiglio *ex art.* 33.

(2) Argomento non decisivo, atteso che la sospensiva in appello è comunque disciplinata anche dall’art. 47, che concerne il primo grado.

Può essere, in effetti, che essa sia adottata *non rispettando le regole di procedimento* sopra viste (esempio, l'istruttoria non era conclusa, il contraddittorio non era integro, le parti costituite non sono state sentite, non è stato rinviato il procedimento per consentire motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione, non erano decorsi i 20 giorni dalla notifica del ricorso).

In questi casi, in effetti, pare sussistere una violazione processuale idonea a determinare una nullità della sentenza e pare sostenibile che si tratti di una questione che, assorbita in appello (salvo il difetto del contraddittorio, che dovrebbe far tornare il processo in primo grado, soluzione che una interpretazione ragionevole dell'art. 59 potrebbe applicare anche all'ipotesi in cui le parti non siano state sentite sul punto), potrebbe certamente essere censurata in cassazione con un motivo *ex art. 360, n. 4 c.p.c.* (se si ammette la decisione semplificata in appello, si veda sopra).

Più sottile il caso in cui si contesti, non che siano state violate regole sul rito, ma che la decisione è stata motivata in modo semplificato quando la questione non era semplice (cioè la domanda non era manifestamente fondata, infondata, ecc.).

Certamente sussiste la violazione di una regola e la lesione di un interesse, ma può non risultare immediato quale sia il rimedio. Non tanto rispetto a una decisione in primo grado, quanto per la sentenza di appello (se si ammette la decisione semplificata in appello).

In vista del ricorso per cassazione si può certamente pensare di denunciare la violazione della regola processuale, ma attraverso quale via? L'effetto della violazione è una motivazione più concisa di quella ordinaria, che non avrebbe potuto adottarsi in quel processo e rispetto a quella questione. Non si tratta, tuttavia, di una motivazione inesistente, omessa o apparente, ma della *falsa applicazione di una regola processuale sullo standard semplificato della motivazione*, ipotesi piuttosto nuova. La regola sulla motivazione semplificata viene applicata a un caso da esso non contemplato.

Delle due l'una allora: o tale vizio è deducibile per la via del motivo *ex art. 360, n. 4 c.p.c.*(3), costituendo motivo di nullità della sentenza, o la parte soccombente non avrebbe facilmente rimedio, aprendosi un *vulnus* cospicuo sul controllo di legalità delle sentenze. Non potrebbe invece essere un rimedio efficiente la deduzione di un omesso esame di un fatto decisivo, nel quadro di un articolo 360, n. 5, quantomeno non tutte le volte che i fatti siano stati valutati, ma ritenuti erroneamente semplici(4).

5. Ulteriori interventi della riforma riguardano le forme telematiche del processo.

Esse sembrano tradire un approccio un po' frettoloso e scontano una formulazione, ripetutamente, alquanto discutibile.

Una novità di difficile comprensione, è la apparente esclusione della forma da remoto per l'udienza cautelare.

Poiché la previsione espressa della udienza da remoto nel D.Lgs. n. 546/1992 comporta la abrogazione del comma 4 dell'art. 16 D.L. 23 ottobre 2018, 119, si crea il problema della possibilità della partecipazione da remoto alle udienze cautelari. In effetti, tale possibilità non è prevista né nella disciplina del rito cautelare (art. 47) né in quella della udienza da remoto (art. 34-*bis*), che prevede solo le udienze di merito di cui agli artt. 33 e 34. Che tali ultime norme regolino anche l'udienza cautelare pare non facilmente sostenibile: quella cautelare non è né una udienza pubblica (art. 34) né una camera di consiglio di cui all'art. 33, perché sono presenti le parti. Unica strada, da verificare, è nella applicazione analogica della disciplina, anche perché l'esclusione della trattazione da remoto della fase cautelare, quando lo si è ammette per il merito, appare del tutto assurda(5).

(3) Con la necessaria allegazione delle ragioni di fatto per cui la motivazione semplificata non era adeguata. Ciò comporta la deduzione di profili di fatto davanti alla Suprema Corte, ma non perché essa li apprezzi per decidere il merito, ma per verificare se il giudice di appello abbia correttamente applicato le norme sulla motivazione semplificata. Fenomeno non nuovo: si verifica già, quantomeno, nei motivi di omesso esame di fatto decisivo.

(4) Ciò per tacere della ipotesi della doppia conforme con motivazione semplificata: in cui tale motivo non sarebbe neppure astrattamente ipotizzabile.

(5) Non sembra invece sostenibile una ulteriore possibile linea argomentativa, cioè che la camera di consiglio di cui all'art. 47

6. Una ulteriore disciplina, prendendo atto del fatto che i giudici accedono al fascicolo telematico, che contiene anche gli atti dei gradi precedenti (art. 25-*bis*, comma 5-*bis*) stabilisce che gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi.

Viene, altresì, previsto che, per i documenti in forma cartacea, il giudice non tenga conto se non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale.

Innanzitutto, si deve stigmatizzare l'utilizzo della espressione, piuttosto colloquiale e poco tecnica, "tiene conto".

In secondo luogo, la disposizione esclude l'onere di ridepositare atti già nel fascicolo, per ogni grado di giudizio. Sorge il dubbio se tale disposizione comporti il superamento della previsione di cui all'art. 369, n. 2, c.p.c. per il processo in cassazione, che impone il deposito di copia autentica della sentenza impugnata. Sul piano sistematico, visto che anche la Corte di Cassazione accede ora al fascicolo di merito, tale onere appare anacronistico, e d'altro canto, quello in cassazione è comunque un grado di giudizio. Per contro, la norma dell'art. 369 c.p.c. è specifica e l'art. 25-*bis* si trova in una disciplina relativa al processo tributario (mentre per costante giurisprudenza il rito in cassazione è quello civile, anche in materia tributaria). Ne consegue che il deposito parrebbe a senso non più necessario, ma cautelativamente opportuno, per evitare gli effetti di improvvise interpretazioni formalistiche.

In terzo luogo, colpisce l'onere di attestare la conformità della copia informatica al documento cartaceo, estesa a tutti i documenti da depositare. Innanzitutto, ciò comporta che il difensore che intenda procedere alla dichiarazione di conformità acquisisca sempre il cartaceo, in originale o copia autentica cartacea, non ancora depositato nel fascicolo telematico, in modo tale da poterne autenticare la conformità. Ciò comporta anche verosimilmente che, non foss'altro che per ragioni di prudenza, il cartaceo originale o copia autentica debba pure conservarsi. Si tratta di una complicazione non da poco e di una inversione a U rispetto alla propagandata digitalizzazione. Il difensore non può accontentarsi di ricevere direttamente copie informatiche (se non già attestate conformi) e neppure fotocopie dei documenti, non dichiarate conformi.

Sul piano pratico non è poi chiaro se tale attestazione debba essere apposta su ogni copia o non possa essere fatta in modo unitario con riferimento a tutte le copie informatiche depositate (ovviamente indicandole in modo specifico e non generico). La seconda soluzione, meno formalistica, appare preferibile. Anche di questa disposizione è dubbia, per le ragioni espresse appena sopra, la applicazione ai documenti da eventualmente depositare in cassazione (ad esempio, la documentazione di pagamenti e definizioni agevolate intervenute nel frattempo), atteso che è dettata per il processo tributario (che di norma si intende quello di merito).

sia una camera di consiglio di cui all'art. 33 (e quindi soggetta al possibile regime da remoto), assumendo che l'esclusione delle "parti" in questa ultima norma concerna solo le parti sostanziali e non i difensori. Ciò perché, a quanto risulta, mai è stata consentita la partecipazione del difensore all'udienza delle camere di consiglio art. 33. Né è una conferma di tale ipotesi il fatto che nella disciplina della udienza a distanza si preveda l'istanza... essa vale ovviamente per la discussione delle udienze dove c'è discussione (e cioè quelle pubbliche). Ciò per tacere che, se "parti" significasse il cliente e non il difensore, la pubblica udienza non potrebbe richiederla il difensore, nella camera di consiglio cautelare dovrebbero comparire i clienti, e via enumerando un crescendo di conseguenze paradossali.

Finalmente una svolta nella giurisprudenza della Cassazione in tema di atti impugnabili?

Finally, a turning point in the jurisprudence of the Supreme Court on the subject of challengeable acts?

FEDERICO RASI

Abstract

La sentenza n. 21254/2023 potrebbe rappresentare un punto di svolta nella giurisprudenza della Cassazione dal momento che, nell'affrontare il problema della impugnabilità dell'avviso di presa in carico conseguente ad un avviso di accertamento impreciso, rassegna una serie di conclusioni innovative. Viene, in particolare, finalmente fornita una nozione di interesse a ricorrere rilevante ai fini dell'individuazione degli atti impugnabili nel processo tributario coerente con quella del processo amministrativo; la Cassazione sembra poi anche intervenire sui modelli processuali dell'impugnazione a pena di decadenza e in via facoltativa. Nonostante le soluzioni che offre siano più o meno condivisibili, la sentenza in questione potrebbe rappresentare un punto di svolta nella giurisprudenza della Cassazione.

Parole chiave: atti impugnabili, interesse a ricorrere, impugnazione facoltativa, impugnazione a pena di decadenza

Abstract

Judgment no. 21254 of 2023 may represent a turning point in the jurisprudence of the Supreme Court of Cassation, which, in addressing the problem of the appealability of a notice coming from tax administration, connected to an imprecise notice of assessment, draws a series of innovative conclusions. It provides a notion of interest in appealing, relevant for the purposes of identifying the acts that can be challenged in tax proceedings, that is finally consistent with the similar notions relevant for administrative proceedings, the Court of Cassation also seems to intervene on the procedural models of the appeal within or without time limits. Although the solutions it offers are more or less agreeable, this judgment may represent a turning point in the jurisprudence of the Supreme Court.

Keywords: challengeable acts, interest in appealing, appeal within or without time limits

SOMMARIO: **1.** La sentenza della Corte di Cassazione, sez. V., 19 luglio 2023, n. 21254: considerazioni introduttive. - **2.** Il ragionamento della Corte di Cassazione. - **3.** La non impugnabilità dell'avviso di presa in carico. - **4.** La nuova nozione di interesse a ricorrere adottata dalla Cassazione. - **5.** Le eccezioni alla regola della non impugnabilità. - **6.** La perdurante validità della categoria degli atti atipici e dell'impugnazione in via facoltativa. - **7.** Luci e ombre nel ragionamento della Cassazione: considerazioni conclusive.

1. L'avviso di presa in carico non è un atto impugnabile, a meno che il contribuente non intenda far valere l'omessa notifica dell'accertamento esecutivo presupposto. Si è espressa in questi termini la Corte di Cassazione con la sentenza 19 luglio 2023, n. 21254, andando a risolvere un potenziale contrasto che si sarebbe potuto profilare nella giurisprudenza delle Corti di merito.

Mentre, infatti, per talune di queste (CTP Asti, sent. n. 2/2/14 e sent. 285/2015; CTP Reggio Emilia, sent. n. 214/2015; CTR Piemonte, sent. n. 402/34/15) andava esclusa l'impugnabilità dell'avviso di presa in carico in quanto tale atto né aveva natura provvedimentoale, né era equiparabile ad un atto di precetto, per altre era impugnabile *tout court* (CTP Vicenza, sent. n. 431/14; CTP Roma, sent. n. 2575/48/18; CTP Taranto, sent. n. 2043/2016; CTR Lombardia, sent. n. 3858/2017; CTP Milano, sent. n. 3387/2018; CTR Lazio, sent. n. 677/2021). Questo orientamento faceva leva sulla considerazione che tale provvedimento non avesse soltanto un contenuto informativo, ma anche una funzione contestativa e sollecitatoria e potesse, dunque, essere paragonato a una intimazione di pagamento (CTR Lazio, sent. n. 677/2021; CTP Catania, sent. n. 17/2020; CTP Roma, sent. n. 10588/2020; CTR Emilia-Romagna, sent. n. 2893/18; CTP Roma, sent. n. 2575/2018; CTR Abruzzo, sent. n. 957/2019; CTP Milano, sent. n. 4096/2019; CTR Salerno, sent. n. 8473/2017). Il riconoscimento dell'impugnabilità, da talune Corti, era poi ulteriormente condizionato alla circostanza che l'avviso di presa in carico fosse il primo atto con il quale il contribuente veniva messo al corrente del debito tributario avendo l'Amministrazione omesso di notificare il presupposto avviso di accertamento esecutivo (CTP Milano, sent. n. 4096/2019; CTP Milano, sent. n. 3387/2018; CTP Roma, sent. n. 2575/2018) (in dottrina cfr. RUSSO A., *Non impugnabile la comunicazione di presa in carico delle somme esigibili con l'atto impositivo*, in *il fisco*, 2016, 6, 589; CISELLO A., *Nota di presa in carico omessa senza nullità*, in *Eutekne.info.it*, 25 marzo 2021).

La Cassazione prende espressa posizione su tali conclusioni cercando di mettere ordine in tale quadro e, nel farlo, procede ad un'articolata ricostruzione della sua giurisprudenza in tema di atti impugnabili. In dettaglio, richiama le sue stesse conclusioni circa la natura tassativa o meno dell'elenco di cui all'art. 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per approfondire, in particolare, quelle sentenze in cui impiega l'art. 100 c.p.c. come chiave interpretativa per individuare quali siano gli atti impugnabili innanzi alla giurisdizione del giudice tributario (senza pretesa di completezza in tema di atti impugnabili cfr. FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 979; PURI P., *Riflessioni sul profilo oggettivo dei limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, I, 1027; GLENDI C., [voce] *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, 2001, 1; ID., [voce] *Processo tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, 2004, 1; ID., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in GUIDARA A., a cura di, *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, TORINO, 2021, 414; RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1551; TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1, 12; ID., [voce], *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, 2017, 339). Se fino ad ora, questo rinvio era poco più che una mera clausola di stile, con la sentenza in esame la Cassazione non si esime dal fornire indicazioni pratiche e operative per individuare quando tale interesse sussista. Nel fare ciò, i giudici di legittimità toccano anche altri profili ricorrenti nella loro giurisprudenza di legittimità con l'effetto che il possibile campo di applicazione della sentenza n. 21254/2023 non potrà riguardare solo l'avviso di presa in carico, ma, anzi, dovrà considerarsi ben più ampio.

Scopo delle presenti note è proprio verificare se la sentenza n. 21254/2023 possa essere addirittura il punto di partenza per una sistematica riorganizzazione del problema delle condizioni per l'accesso al processo tributario.

2. Al fine di una corretta comprensione della pronuncia e della sua portata, merita brevemente ripercorrere il ragionamento in essa articolato.

La Corte procede all'analisi della natura dell'avviso di presa in carico per osservare come esso sia l'atto con cui il Concessionario della riscossione comunica al contribuente di aver ricevuto in carico le somme contenute in un avviso di accertamento impositivo, ovvero sia quell'avviso di accertamento che, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, contiene sin dall'origine l'intimazione ad adempiere entro il termine di 60 giorni dalla notifica effettuata a cura dell'Agenzia delle Entrate. In caso di mancato pagamento da parte del contribuente entro i termini dilatori previsti dalla normativa, l'Agenzia delle Entrate affida il

carico all'Agente della riscossione, il quale è tenuto, appunto, a informare il debitore della presa in carico del debito. Ciò comporta che l'atto di cui si discute non contenga né l'intimazione di pagamento, né altri comandi, ma si limiti ad avvisare il contribuente che la competenza amministrativa della gestione del debito è passata dall'ente impositore all'ente incaricato della riscossione.

Ne consegue, per i giudici di legittimità, che l'atto di cui si discute non ha alcuna valenza contestativa e sollecitatoria; questa, infatti, non risulta né in forma esplicita, né in forma implicita (non può, infatti, neppure desumersi dai comportamenti che tiene il contribuente che lo riceve apprendendo del passaggio di competenza della propria pratica da un'Amministrazione ad un'altra).

Tutto ciò è sufficiente per annoverare l'avviso di presa in carico *«fra gli atti amministrativi senza valenza provvedimentoale, cioè privi di forza cogente ed unilateralmente modificativa della situazione giuridica del destinatario»* essendo *«l'effetto di contestazione e sollecitazione [...] solo un'eventuale deduzione soggettiva di chi riceve la comunicazione del passaggio di competenza della pratica che lo riguarda»*.

Si tratta di un assunto fondamentale per i giudici di legittimità perché consente loro, facendo leva sulla giurisprudenza secondo cui sono impugnabili solo gli atti avverso cui il contribuente vanta un interesse ad agire, di negare la sussistenza di tale interesse nei confronti dell'avviso di presa in carico.

Prima di pervenire a questa conclusione, però, i giudici di legittimità rassegnano alcune considerazioni sulla nozione di interesse a ricorrere rilevante ai fini del contenzioso tributario, non limitandosi più a invocare tale principio puramente e semplicemente come fosse una mera clausola di stile. Gli viene finalmente data sostanza affermando che esso deve considerarsi sussistente tutte le volte in cui un atto è capace di incidere sulle situazioni giuridiche soggettive del contribuente; viene altresì chiarito che l'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* rilevante ai fini dell'interpretazione dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, ha una duplice valenza in quanto esso esprime sia quello *«della parte privata alla tutela del proprium»*, sia quello *«pubblico alla stabilità dei rapporti»*.

Il richiamo all'art. 100 c.p.c. comporta, dunque, che possano, anzi debbano, essere considerati ricorribili avanti alla giustizia tributaria solo gli atti aventi natura provvedimentoale, ovverosia solo gli atti capaci di modificare unilateralmente e in via autoritativa le situazioni giuridiche soggettive dei destinatari. Esclusivamente in presenza di tali condizioni ed esclusivamente al momento della formale notizia o della concreta percezione dell'esistenza di tali atti, sorge, per la Cassazione un interesse attuale, concreto, personale ed economicamente valutabile in capo al contribuente che assurge al grado di interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* Aggiunge la Corte che l'interesse in questione può avere:

- natura sostanzialmente e formalmente oppositiva e, dunque, essere finalizzato a contrastare un atto amministrativo autoritativo, capace di mutare unilateralmente le situazioni giuridiche soggettive (patrimoniali o di *status*) del destinatario, così com'è per gli atti impositivi in genere;
- natura sostanzialmente pretensiva e formalmente oppositiva e, dunque, essere finalizzato a ricorrere avverso un diniego di rimborso che impedisce la restituzione al contribuente di quanto indebitamente versato.

Il verificarsi di una di queste situazioni comporta, in nome di *«un'armonica lettura dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della tutela giudiziaria e di ragionevole durata del processo come distillati dalla Corte EDU, dagli organismi Euro unitari, alla luce dei principi costituzionali e dell'elaborazione processual-civilistica»*, di dover riconoscere al contribuente il diritto di adire il giudice tributario, affinché questi esegua *«un sindacato giurisdizionale a natura mista soggettiva ed oggettiva (sugli atti e sui rapporti) che si espliciti su tali provvedimenti e sulle situazioni giuridiche soggettive che ne sono coinvolte»*.

L'accertamento della sussistenza di un interesse a ricorrere va effettuato, per la Cassazione, con particolare rigidità prestando attenzione a verificare con la massima attenzione il requisito dell'"attualità" in quanto l'accesso alla tutela giurisdizionale non può essere eccessivamente anticipato. Occorre evitare di *«arretrare l'interesse fino a momenti assai antecedenti la concreta lesività producendo, avvallandola, una mole di contenzioso promosso in via eventuale, con intenti anticipatori della tutela che finiscono per*

non dare al cittadino la tutela effettiva e nel condizionare l'Amministrazione finanziaria in momenti in cui è ancora piena la sua (fisiologica) discrezionalità».

Applicando tali principi all'avviso di presa in carico e, dunque, tenendo conto che quest'ultimo, come chiarito, non ha alcuna capacità di incidere né su profili sostanziali, né su aspetti processuali del rapporto tributario, va esclusa la sua impugnabilità. Anzi, per la Cassazione, consentirne la ricorribilità significherebbe avvallare quell'inammissibile e assolutamente evitabile effetto di "retrodatazione" dell'interesse ad agire a un momento in cui esso è soltanto eventuale.

Ciò non esclude che possano, comunque, residuare casi in cui l'avviso di presa in carico vada considerato impugnabile: questo si verifica quando tale atto è lo strumento mediante il quale, "per la prima volta", il contribuente ha notizia di un debito tributario, essendo omessa la notifica dell'atto presupposto. Solo in questo caso, va riconosciuta la possibilità di impugnarlo, possibilità che, però, non deriva dall'atto in sé, ma dalla lesività dell'atto presupposto (ignorato) che solo in tale occasione si palesa. Per la Cassazione, il fatto che, in questo modo, si facciano valere anche eventuali vizi propri dell'atto conseguente (l'avviso di presa in carico) non ne muta la natura di atto non impugnabile; si tratta di una impugnabilità "riflessa" (e non "diretta"), continuando essa a dipendere dalla lesività dell'atto presupposto fino ad allora ignorato.

In definitiva, per la Cassazione, l'originario elenco di atti impugnabili non costituisce più numero chiuso, ma va integrato consentendo l'impugnazione degli:

- atti di natura provvedimento capaci di modificare unilateralmente e autoritativamente le situazioni giuridiche soggettive del contribuente, sia attinenti a profili sostanziali che processuali;
- atti che non appartengano alla prima categoria, ma che costituiscano il primo atto notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile da parte del contribuente, successivo ad un atto impugnabile, ma non formalmente comunicato e che, quindi, si palesa tramite la comunicazione dell'atto successivo, non autonomamente lesivo.

La sentenza in questione, come anticipato e illustrato, contiene diverse statuizioni che riguardano non solo questioni di dettaglio, ma anche di portata assolutamente generale.

3. Muovendo dal particolare, va, innanzitutto, osservato come il riconoscimento della non impugnabilità (salve eccezioni) dell'avviso di presa in carico rappresenti una novità nella giurisprudenza della Cassazione. La conclusione cui essa perviene pare assolutamente condivisibile in quanto, come correttamente riconosciuto dai giudici di legittimità, è un atto che "semplicemente" minaccia un'azione, non la avvia. Quanto al contenuto, esso duplica, infatti, atti esistenti, senza aggiungere loro alcunché.

Tale conclusione è coerente con la "storia" di quest'atto, che è stato introdotto nell'ambito della riforma dell'avviso di accertamento impreciso ed evasivo attuata con il D.L. n. 78/2010 che voleva concentrare la riscossione nell'accertamento ed evitare le complicazioni derivanti dalla notifica dell'avviso e del ruolo e della cartella. Per evitare tali difficoltà si è proceduto, prima, all'accorpamento dell'avviso di accertamento (atto certamente impugnabile) con il ruolo e la cartella (atti altrettanto certamente impugnabili) nell'avviso impreciso ed evasivo e, poi, all'introduzione dell'avviso di presa in carico.

Non vi sarebbe, però, stata alcuna utilità pratica nel rendere questi ultimi due atti soggetti al medesimo regime dei precedenti quanto a funzioni e quanto a impugnabilità. Se così fosse stato, la descritta riforma non sarebbe stata null'altro che una mera ridenominazione degli atti precedenti. L'avviso di presa in carico nasce strutturalmente come atto diverso e "minore" rispetto all'avviso di accertamento; esso ha soltanto la funzione di informare il contribuente, in ottica collaborativa, del cambio del suo interlocutore; non ha alcuna funzione di rinnovare la pretesa fatta valere, sicché non può strutturalmente considerarsi un atto impugnabile. Diversamente opinando, le finalità di semplificazione della riforma sarebbero frustrate.

Tali considerazioni hanno, dunque, correttamente fatto propendere la Cassazione per escludere qualunque lesività dell'avviso di presa in carico e, dunque, hanno consentito di escludere una sua natura provvedimento e, per l'effetto, la sua autonoma impugnabilità. È solo il precedente avviso ad essere lesivo e, dunque, è solo nei suoi confronti che devono indirizzarsi le doglianze del contribuente, impre-

giudicata la ricorribilità degli atti successivi (allo stesso avviso di presa in carico) con cui si avvia la fase esecutiva vera e propria.

La Cassazione non affronta, però, il caso in cui l'avviso di presa in carico presenti vizi propri. Ciò si potrebbe verificare, ad esempio, nell'ipotesi in cui, nella sua predisposizione, l'Amministrazione riporti in modo sbagliato le somme dovute dal contribuente. Stante il tenore della sentenza n. 21254/2023, le conclusioni cui essa perviene non dovrebbero cambiare; anche in questo caso le doglianze del contribuente dovrebbero appuntarsi contro il successivo atto della riscossione (a condizione che permangano tali errori) in quanto dall'avviso di presa in carico non deriverebbe comunque immediatamente alcuna azione dell'Amministrazione finanziaria. La tutela riconosciuta al contribuente sarebbe così solo rinviata, ma non ritardata, in quanto ancora lo stesso soggetto non soffre alcuna lesione. Effettivamente, anche in caso simile, residuando la sostanziale ininfluenza dell'atto in questione, non vi sarebbe motivo per consentirne l'impugnazione.

In definitiva, l'avviso di presa in carico in sé considerato, non dando l'avvio ad alcuna attività, ma esaurendosi in una mera comunicazione, non può, in modo corretto e condivisibile, essere considerato impugnabile.

4. Passando a un livello di analisi più generale, va osservato come la predetta conclusione abbia una portata sistematica più ampia: la sentenza n. 21254/2023 offre, infatti, spunti replicabili per altri atti, sicché essa non può non considerarsi rilevante ai fini della ricostruzione dell'intero elenco degli atti impugnabili.

Il chiaro riferimento alla natura provvedimentale degli e alla loro capacità di incidere sulle situazioni giuridiche soggettive del contribuente, quali elementi da impiegare nella ricostruzione dell'interesse a ricorrere rilevante nell'ambito del processo tributario, rappresenta un deciso passo in avanti rispetto alle precedenti sentenze in cui la Cassazione aveva cercato di adattare la nozione di cui all'art. 100 c.p.c. al sistema del D.Lgs. n. 546/1992.

In particolare, nonostante il richiamo all'art. 100 c.p.c., fosse già da tempo impiegato dalla Cassazione, quest'ultima aveva cercato soltanto nell'ordinanza 2 luglio 2020, n. 13536, di dargli una qualche sostanza, però in modo del tutto inappagante.

Il caso in discussione riguardava l'impugnabilità della certificazione dei carichi pendenti rilasciata ad un contribuente, tramite la quale veniva attestata a suo carico l'iscrizione a ruolo di due cartelle di pagamento definite con condono ex art. 12 L. 27 dicembre 2002, n. 289 (sulla vicenda cfr. PAPARELLA F., *L'impugnabilità del certificato dei carichi pendenti: l'assenza di tutela avverso gli atti ricognitivi dei debiti tributari anche nell'ipotesi di infedeltà dannosa per il richiedente*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, 711).

Per farlo veniva ricordato come l'atto in questione fosse previsto e disciplinato dall'art. 364 D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (c.d. Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), il quale aveva stabilito che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria devono rilasciare, su richiesta del debitore o del tribunale, un certificato unico sull'esistenza di debiti risultanti dai rispettivi atti, dalle contestazioni in corso e da quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2019, prot. n. 224245/2019, era stato definito il contenuto esatto di tale certificato ed era stato ribadito che esso dovesse recare l'indicazione dei debiti risultanti dall'interrogazione al sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, relativi agli atti, alle contestazioni in corso e a quelle già definite per le quali i debiti non erano stati soddisfatti in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e altre imposte indirette. L'atto in questione, in sintesi, risultava preordinato ad attestare la sussistenza di debiti tributari non soddisfatti in base ai dati risultanti dal sistema informativo dell'Anagrafe tributaria; in caso di loro presenza il certificato si sarebbe arricchito di un prospetto riportante i debiti con l'ammontare e lo stato della riscossione alla data di rilascio del certificato stesso. Ne derivava che si trattava, dunque, nient'altro che «di un documento destinato a fornire informazioni sintetiche e riassuntive sull'esistenza, sulla consistenza, sulla natura e sullo stato dei debiti tributari per consentire di valutare l'affidabilità e la solvibilità del contribuente in sede contrattuale, amministrativa

o giudiziaria». In definitiva «il tenore sommario e riepilogativo di tale certificato esclude l' idoneità a contenere un' informazione completa ed esaustiva su qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva (diretta o indiretta)».

La Cassazione si occupava della potenziale lesività dell'atto, ma la negava, in modo per nulla convincente. Lo faceva sulla base della considerazione che l'atto in questione non conteneva l'«*enunciazione (ancorché stringata) dei presupposti fattuali e delle ragioni giuridiche della pretesa impositiva*». Il certificato carichi pendenti, in quanto privo di qualunque motivazione, non poteva, secondo questa impostazione, essere considerato un atto impugnabile in quanto «*non [avrebbe garantito] il livello minimo di cognizione sulle singole pretese tributarie, che è indispensabile per l'esercizio del diritto di difesa dinanzi al giudice tributario*».

La Cassazione, così facendo, riteneva, maldestramente e non correttamente, che non avesse alcuna utilità pratica il riconoscimento di una tutela dinanzi al giudice tributario in relazione a un atto dal contenuto generale ed onnicomprensivo, destinato a fornire un'informazione meramente riassuntiva, di ogni tipologia di debito tributario a carico del contribuente, senza alcun diretto collegamento con gli atti e i provvedimenti presupposti. Tutto ciò conduceva i giudici di legittimità ad affermare la «*non impugnabilità dello stesso [...] per la assoluta mancanza di interesse (ex art. 100 c.p.c.) del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento in sede giurisdizionale*».

La sentenza n. 21254/2023 rappresenta un deciso cambio di rotta della Cassazione: l' idoneità di un atto a incidere sulla sfera giuridica del contribuente viene espressamente e apertamente posta al centro del ragionamento senza che a nulla rilevino i requisiti dell'atto (essi saranno l'oggetto del giudizio piuttosto che uno degli elementi che ne condiziona l'avvio). Il ragionamento della Cassazione ora non ruota più attorno alla capacità del contribuente di utilmente reagire all'atto, ma direttamente all'utilità di tale reazione. Nell'ordinanza n. 13536/2020 la Cassazione sembrava intuire il problema, ma poi non lo analizzava efficacemente andando a indagare profili non idonei a dimostrare lesività dell'atto medesimo.

Con la più recente sentenza, i giudici di legittimità dimostrano, invece, di ricondurre la nozione di interesse a ricorrere rilevante ai fini dell'interpretazione dell'elenco degli atti impugnabili dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, nel giusto alveo e, in particolare, di trattarla nello stesso modo in cui è trattata la corrispondente nozione impiegata nel processo amministrativo. In questo contesto, tale interesse si sostanzia nel vantaggio diretto che il ricorrente può ottenere dall'azione; esso si riscontra proprio nell'utilità pratica e/o strumentale conseguente all'eventuale accoglimento del ricorso. Tali elementi sussistono se rispetto alla decisione finale del giudice il ricorrente è in grado di dimostrare di avere un interesse:

- “personale”, dovendo il risultato positivo del contenzioso riguardare esattamente e direttamente il ricorrente. Tale requisito della personalità è ritenuto verificato quando il vantaggio attiene alla sfera giuridica del ricorrente medesimo, non rilevando, in alcun modo, la sfera di altri soggetti, neppure se legati a lui da vincoli stretti;
- “diretto” o “concreto”, dovendo l'effetto lesivo derivare direttamente dal provvedimento impugnato. Tale requisito esprime il rapporto di causalità che intercorre tra l'atto e la lesione, tale per cui si deve registrare un pregiudizio concretamente verificatosi ai danni del ricorrente;
- “attuale”, dovendo, come visto, sussistere al momento del ricorso e persistere per tutta la durata del giudizio. La lesione non è ritenuta sussistere al momento del ricorso se il provvedimento in questione non è efficace in quanto, ad esempio: *i*) occorre l'emanazione di provvedimenti successivi e l'Autorità preposta non vi ha ancora provveduto; *ii*) dipende da provvedimenti che non sono ancora operanti; *iii*) occorre attendere il verificarsi di eventi futuri e incerti imputabili tanto all'Amministrazione procedente, quanto a soggetti estranei ad essa (cfr. in dottrina SANTORO E., *Interesse al ricorso e risarcimento del danno nelle procedure di aggiudicazione di contratti pubblici*, in *Riv. trim. appalti*, 2011, 2, 427 e 434; TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2016, 197. Cfr. in giurisprudenza Cons. Stato, sez. IV, sent. 30 giugno 2016, n. 3217; Cons. Stato, sez. VI, sent. 28 dicembre 2017, n. 6145; T.A.R. Lazio, sez. II-ter, sent. 10 gennaio 2018, n. 233).

Per meglio definire la portata (teorica e applicativa) che tale concetto ha nel processo amministrativo valga un esempio: il soggetto terzo classificato all'esito di una procedura di gara è considerato avere

interesse a impugnare gli atti della procedura e la relativa aggiudicazione solo nel caso in cui le censure da lui dedotte siano tali da determinare, in caso di accoglimento del ricorso, la rinnovazione dell'intera procedura o quella finale dell'aggiudicazione in suo favore (Cons. Stato, sez. V, sent. 14 gennaio 2009, n. 101). Al di fuori di tale ipotesi, il concorrente giunto terzo non avrà alcun interesse a ricorrere, perché, pur con l'esclusione del primo classificato, l'aggiudicazione spetterà automaticamente al secondo classificato (cfr. GIORDANENGO F.A., *L'interesse a ricorrere dell'impresa terza classificata in una gara d'appalto, le varianti progettuali ed i limiti di ammissibilità delle migliorie*, in *Il Foro amm. T.A.R.*, 2010, 1, 21; TREBASTONI D.F.G., *Aggiudicazione provvisoria e difetto di interesse a ricorrere*, in *Il Foro amm. C.d.S.*, 2002, 7/8, 1694; RANZANI G., *In tema di interesse a ricorrere avverso ad un'autorizzazione ad edificare da parte di soggetti terzi*, in *Il Foro amm. T.A.R.*, 2002, 5, 1557). Nell'impostazione del diritto e del processo amministrativo è, dunque, del tutto inutile eliminare un provvedimento o modificarlo nel senso richiesto dal ricorrente, se questi non può trarne alcun beneficio concreto in relazione alla sua posizione (Cons. Stato, sez. VI, sent. 3 settembre 2009, n. 5191. Cfr. anche FERRARA R., [voce] *Interesse e legittimazione al ricorso [ricorso giurisdizionale amministrativo]* in *Dig. disc. pubbl.*, VIII, 1993, 478).

Finalmente con la sentenza n. 21254/2023 la Cassazione dimostra di evolvere il suo ragionamento e di avvicinare il processo tributario al processo amministrativo dando la giusta impostazione alla nozione di interesse a ricorrere (come si vedrà non è, però, questo l'unico profilo per cui questi due processi risultano ora significativamente accostati).

5. Ritornando all'analisi del caso specifico oggetto della sentenza n. 21254/2023, va aggiunta l'osservazione per cui la regola della non impugnabilità dell'avviso di presa in carico risulta non essere più valida quando tale atto risulta essere il "primo atto" con cui il contribuente viene a conoscenza di una pretesa.

Una simile soluzione non è nuova nella giurisprudenza della Cassazione, ma riecheggia la sentenza a Sezioni Unite 2 ottobre 2015, n. 19704 in tema di estratto di ruolo. In quella occasione, per la Cassazione «una lettura costituzionalmente orientata dell'ultima parte del D.Lgs. n. 546 citato, art. 19, comma 3, (non esclusa dal tenore letterale del testo) impone[va] ... di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato ivi prevista non [costituìsse] l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il destinatario [fosse] comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non [escludeva] la facoltà del medesimo di far valere, appena avutane conoscenza, la suddetta invalidità che, impedendo la conoscenza dell'atto e quindi la relativa impugnazione, [aveva] prodotto l'avanzamento del procedimento di imposizione e riscossione, con relativo interesse del contribuente a contrastarlo il più tempestivamente possibile, specie nell'ipotesi in cui il danno [potesse] divenire in certa misura non più reversibile se non in termini risarcitori».

All'atto pratico le due sentenze formulano soluzioni finali comparabili, ma diverse quanto a fondamento: in entrambi i casi viene consentito l'accesso alla giurisdizione tributaria, ma, per la sentenza n. 19704/2015, è impugnabile l'atto presupposto (il ruolo o la cartella di pagamento), occasionalmente conosciuto dal contribuente (tramite l'estratto di ruolo) e tale impugnazione è in via facoltativa; per la sentenza n. 21254/2023 è impugnabile, a pena di decadenza, l'ultimo atto «notificato [al contribuente] o comunque [da lui] pienamente conosciuto o legalmente conoscibile» (l'avviso di presa in carico) e, in tale occasione, il contribuente può impugnare anche l'atto presupposto non conosciuto (l'avviso di accertamento impreciso-esattivo). Secondo la sentenza n. 21254/2023, il contribuente può, infatti, impugnare tanto il secondo atto denunciando la sua illegittimità per difetto di notifica dell'atto presupposto, quanto il primo atto per i suoi vizi propri, senza che gli sia pregiudicata alcuna difesa.

Va, tuttavia, evidenziato che, mentre la sentenza n. 19704/2015 si poneva in antitesi con quanto previsto dall'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, ritenendo, anzi, di doverlo esplicitamente superare, la sentenza n. 21254/2023 si coordina, almeno implicitamente, con tale norma. È questa un'altra novità della pronuncia in esame.

La *ratio* dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, è tradizionalmente rinvenuta, da un lato, in quella di evitare la possibilità di riproporre più volte la stessa questione in processi diversi (benché avverso

atti diversi) (PERRONE L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 100) e, da un altro, in quella di salvaguardare la difesa del contribuente, consentendogli di recuperare la possibilità di impugnare un atto che gli è stata preclusa dalla sua mancata notifica (INGRAO G., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario [a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture]*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, 1108).

In linea con la funzione garantista di tale norma (anzi potenziandola), già in passato la dottrina (RANDAZZO F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 12, II, 923; ID., *I confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata tributaria*, in BASILAVECCHIA M. - TABET G., a cura di, *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale. Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007*, Bologna, 2009, 49; ID., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2749) aveva evidenziato come la norma in questione rappresentasse lo strumento naturale attraverso cui stemperare la rigidità dell'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992. In questa prospettiva, l'elettivo campo di applicazione dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, non sarebbe stato tanto (o almeno non solo) il caso in cui si fossero succeduti due atti autonomamente impugnabili, il primo dei quali non notificato al contribuente, quanto piuttosto quello in cui si fossero succeduti un atto impugnabile (non notificato) e un atto non autonomamente impugnabile (notificato). Quest'ultimo, fornendo al contribuente la piena conoscenza del primo, doveva allora considerarsi autonomamente impugnabile proprio al fine di evitare inammissibili vuoti di tutela.

La Cassazione, con la sentenza in esame, fa sostanzialmente propria questa impostazione, finalmente fondando e risolvendo su basi sistematicamente corrette la questione dell'impugnabilità degli atti che, pur se non inclusi nell'elenco di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, costituiscono il mezzo attraverso cui il contribuente viene a conoscenza di un precedente atto non notificato.

Il veicolo di accesso alla tutela giurisdizionale è, precisa la Corte, il secondo atto. Sul punto la Cassazione ha cura di precisare che non per questo il secondo atto (l'avviso di presa in carico nel caso di specie) diviene di per sé impugnabile; è un'impugnabilità riflessa ed eccezionale. In ottica interpretativa, tale puntualizzazione dovrebbe valere a considerare la possibilità di allargare l'elenco degli atti impugnabili come possibilità eccezionale. L'essere l'atto presupposto non notificato e l'essere l'atto successivo il primo che porta a conoscenza la pretesa dovrebbero essere condizioni da valutare con estremo rigore.

Ciò che merita rilevare è come tanto l'approccio della sentenza n. 19704/2015, quanto quello della sentenza n. 21254/2023 evitino vuoti di tutela, ma allo stesso tempo occorre osservare come quello più recente sia maggiormente coerente con i principi del processo tributario.

Date tali premesse, la Cassazione, infatti, non può fare a meno di aggiungere, in ossequio ai «*principi di efficacia, efficienza ed economicità della tutela giudiziaria e di ragionevole durata del processo*», che «*l'impugnazione di quegli atti [...] costituiscano il primo atto notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile dalla parte contribuente, successivo ad un atto impugnabile, ma non formalmente comunicato e che, quindi, si palesa tramite la comunicazione dell'atto successivo, non autonomamente lesivo*» va ammessa «*a pena di decadenza*». Nella sentenza in esame si torna, dunque, al modello dell'impugnazione «*a pena di decadenza*» e lo si applica non solo a qualunque atto «*notificato*», ma lo si estende anche a qualunque atto «*comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile*» dal contribuente.

6. Tale ultima affermazione consente di tornare a svolgere alcune considerazioni di carattere sistematico. Essa appare un passaggio di non scarso rilievo in quanto impone di ripensare la perdurante validità del regime processuale che la Cassazione riserva agli atti “atipici” cui l'avviso di preso in carico avrebbe potuto essere ricondotto.

Sulla base della giurisprudenza della Cassazione (*ex multis* Cass. civ., sez. V, sent. 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass., sez. V, sent. 28 maggio 2014, n. 11929; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 2 novembre 2017,

n. 26129; Cass. civ., sez. V, sent. 25 marzo 2015, n. 5966; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 18 luglio 2016, n. 14675; Cass. civ., sez. V, sent. 10 novembre 2017, n. 26637; Cass. civ., sez. V, sent. 11 maggio 2018, n. 11471; Cass. civ., sez. V, sent. 30 ottobre 2018, n. 27582; Cass. civ., Sez. Un., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 1° giugno 2016, n. 11439; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 12 ottobre 2016, n. 20611; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 9 settembre 2019, n. 22507; Cass. civ., sez. V, ord. 12 ottobre 2021, n. 27860), il regime dell'impugnazione facoltativa di un atto va riservato agli atti "atipici" e vanno considerati come tali:

- 1) quelli non inclusi nell'elenco dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, notificati e non al contribuente (tra i quali si sarebbe potuto far ricadere l'avviso di presa in carico);
- 2) quelli inclusi nell'elenco dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, ma non notificati al contribuente.

La teoria dell'impugnazione facoltativa è (almeno per ora) quella che considera l'impugnazione degli atti atipici come una "possibilità senza preclusioni" per il contribuente, ovvero sia è quella che permette al contribuente, qualora quest'ultimo decida di non contestare in via giudiziale l'atto ricevuto, di non vedere definitivamente cristallizzata la pretesa tributaria contenuta in tale atto (differentemente da quanto avviene con riferimento agli atti tipici ove la mancata impugnazione determina la definitività dell'atto), ma di poterla rimettere in discussione alla notifica del primo atto successivo impugnabile (INGRAO G., *Impugnazione facoltativa e conoscenza di fatto*, in *Dial. trib.*, 2008, 6, 44; ID., *Gli Avvisi di pagamento e le comunicazioni di irregolarità come atti non impugnabili*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 9, 1127; ID., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, cit., 1103; LUPI R., *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 9, 1131; RANDAZZO F., *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi*, in *Dial. trib.*, 2008, 6, 57; TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 1036; CIPOLLA G.M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 976; FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit.; PERRONE L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 79).

Con la sentenza in esame la Cassazione realizza un cambio di prospettiva di non scarso rilievo: l'avviso di presa in carico, atto non incluso nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 e non notificato al contribuente, diviene impugnabile a pena di decadenza e non più in via facoltativa. Ci si sarebbe potuti attendere che, similmente al caso dell'estratto di ruolo, la Cassazione risolvesse la questione nel senso dell'impugnazione in via facoltativa; viene, invece, adottato un modello differente per sancire probabilmente (e auspicabilmente) l'abbandono di tale modello.

Non è tuttavia questo l'unico punto della sentenza n. 21254/2023 che deve essere messo in evidenza; merita rilevare altresì il fatto che il regime processuale dell'impugnazione a pena di decadenza venga riservato a qualunque atto «*notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile*».

È anche questa un'affermazione di non scarso rilievo in quanto sono contemplate ipotesi fortemente differenti tra loro, a molte delle quali la precedente giurisprudenza avrebbe applicato il modello dell'impugnazione facoltativa. Ciò impone di dover analizzare due profili:

- 1) cosa si debba intendere per atto «*notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile*» dal contribuente;
- 2) quale siano le conseguenze della mancata impugnazione dell'atto presupposto.

La prima questione va articolata in ulteriori sotto-profilo.

In primo luogo, va osservato come non ponga ovviamente problemi la nozione di atto "notificato".

In secondo luogo, va rilevato che, benché la Cassazione non lo menzioni (ma lo tratti nella sentenza) va preso in considerazione anche il caso dell'atto "comunicato" (come è l'avviso di presa in carico). Anche tale nozione deve intendersi inclusa nel predetto elenco. La "comunicazione" è quella modalità di trasmissione che avviene informalmente, al di fuori di un procedimento previsto per legge che ne regoli la trasmissione e ne disciplini gli effetti. Ciò non esclude che possano porsi situazioni problematiche nel caso di assenza del contribuente, di ritardo prolungato del contribuente nell'acquisire notizia della co-

municazione. Nella sua prossima giurisprudenza la Cassazione dovrà fornire chiarimenti per tali ipotesi. Se l'impugnazione è a pena di decadenza, si dovrà identificare in questi casi il *dies a quo* per proporre ricorso.

In terzo e quarto luogo vanno analizzate le nozioni di atti “pienamente conosciuti o legalmente conoscibili”, in quanto con esse (e a maggior ragione) potranno porsi le stesse criticità che si pongono con gli atti comunicati. Anche (e a maggior ragione) in questi casi non sarà immediato individuare il *dies a quo* da prendere in considerazione ai fini del tempestivo compimento delle attività processuali.

Vale la pena sottolineare come, a livello ordinamentale, le nozioni di atti “pienamente conosciuti o legalmente conoscibili” non siano fattispecie del tutto nuove.

Quella di piena conoscenza è una nozione individuata soprattutto dalla giurisprudenza amministrativa per la quale tale situazione si verifica quando un soggetto è in grado di dimostrare l'esistenza di un provvedimento amministrativo lesivo della sua sfera giuridica. È uno di quei casi che fa sorgere in capo all'interessato un interesse (attuale, personale e concreto) ad agire contro di esso. Per proporre ricorso contro tale atto non è ritenuta necessaria neppure la conoscenza di tutti i suoi elementi, essendo invece sufficiente che l'interessato sia a conoscenza di quelli essenziali, quali l'Autorità amministrativa che l'ha emanato, la data, il contenuto dispositivo ed il suo effetto lesivo (cfr., Cons. Stato, sez. IV, sent. 2 marzo 2020, n.1496; Cons. Stato, sez. VI, sent. 11 giugno 2020, n. 3731; Cons. Stato, sez. V, sent. 30 aprile 2021, n. 3452). Nella logica del processo amministrativo, la piena conoscenza è, dunque, una di quelle situazioni da cui può emergere un interesse a ricorrere e la definitività dell'atto se non impugnato. Nel processo amministrativo ciò è il frutto non solo e non tanto della giurisprudenza, ma anche e soprattutto, di una precisa scelta legislativa: l'art. 41 cod. proc. amm. stabilisce, infatti, che il ricorso deve essere notificato, a pena di decadenza, alla Pubblica amministrazione che ha emesso l'atto impugnato «entro il termine previsto dalla legge, decorrente dalla notificazione, comunicazione o piena conoscenza».

In materia tributaria, il problema non è stato fino ad ora del tutto ignorato, ha soltanto ricevuto un minore approfondimento. Va ricordato come la Cassazione (Cass. civ., sez. V, sent. 27 febbraio 2009, n. 4760), per quanto di interesse, abbia già avuto già modo di chiarire che, benché l'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, non preveda formalmente alcuna equipollenza tra notificazione e piena conoscenza, tuttavia, «sarebbe contrario alla natura delle cose, e alla logica che ne sta alla base, negare alla conoscenza effettiva, purché piena e purché provata dall'ufficio tributario, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l'onere di rispettare il termine decadenziale per l'eventuale impugnazione dell'atto d'imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto» (in senso conforme cfr. Cass. civ., sez. V, sent. 4 febbraio 2011, n. 2728). Non sono, però, mancate posizioni di segno contrario (Cass. civ., sez. V, sent. 11 febbraio 2022, n. 4536) sulla base del presupposto che «la natura recettizia degli atti tributari rende inapplicabile l'istituto della “piena conoscenza” ai fini del decorso del termine di impugnazione. Pertanto, l'omessa comunicazione, nei modi di legge, del provvedimento recettizio comporta il mancato decorso dei termini di impugnativa e impedisce che l'atto diventi inoppugnabile».

La sentenza n. 21254/2023 può essere letta nel senso di rappresentare un'apertura al principio della piena validità della rilevanza della piena conoscenza di un atto impositivo. Se così fosse, si auspica, però, che nell'individuare tale situazione sia usato il maggior rigore possibile e sia assicurato al contribuente di poter dimostrare in maniera piena la sua posizione; si auspica altresì sia data rilevanza a tutte quelle situazioni personali che lo riguardano e che possono differire il termine della conoscenza. In altri termini, nel caso in cui l'Agenzia dimostri di aver proceduto alla comunicazione, il contribuente dovrà essere messo in grado di dimostrarne di averne avuto piena conoscenza in una data successiva e non potrà che essere quest'ultima data a prevalere ai fini del computo dei termini di legge.

Alla notifica e alla piena conoscenza, la sentenza n. 21254/2023 affianca il concetto di legale conoscibilità. Tale concetto appare però superfluo; si ritiene possa essere rinunciato in quanto insito nei precedenti, tanto in quello di notifica, quanto in quello di piena conoscenza.

La conoscibilità legale è, infatti, una nozione che copre le situazioni in cui, per presunzione legale, si assume che il contribuente conosca un atto che lo riguarda. Normalmente si tratta di presunzioni che

seguono all'adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria delle norme in tema di notifica, ipotesi, appunto, già richiamata. Per conoscibilità legale potrebbe intendersi altresì la conoscenza che si ha di un atto perché impiegato in altro procedimento amministrativo o giudiziale. Conoscendo un contribuente di un atto amministrativo in una di tali sedi, si integrerebbe, però, già la fattispecie della piena conoscenza e, dunque, non sarebbe necessario invocare una nuova nozione.

In sintesi, l'ultima ipotesi evocata dal legislatore pare riassorbibile nelle precedenti e, dunque, potrebbe essere abbandonata, in favore di una ricostruzione più in linea con il codice del processo amministrativo.

Così ricostruiti gli eventi da cui decorre il termine per impugnare, si può affrontare il secondo problema sollevato: gli effetti della mancata impugnazione (profilo tanto più problematico quanto è più difficile individuare il *dies a quo* per l'impugnazione).

È forse questo il punto che la Cassazione sembrerebbe intravedere quando precisa che far «*valere anche vizi propri dell'atto conseguente non ne giustifica l'autonoma impugnabilità, che risulta sempre dipendente dalla lesione di cui è capace unicamente l'atto presupposto e, fino ad allora, ignorato*».

Il problema che sembrerebbero porsi i giudici di legittimità è se l'impugnabilità riflessa, ma comunque a pena di decadenza, dell'atto successivo unitamente all'atto precedente sino ad allora ignorato, trascini con sé anche l'impugnabilità a pena di decadenza dell'atto presupposto.

Come detto l'impugnazione facoltativa serviva proprio ad evitare tale effetto, ma sembrerebbe ora che i giudici di legittimità vogliano superare tale approccio e rendere definitivo l'atto presupposto non impugnato.

Ove sia questo l'esito prefigurato dalla Cassazione, esso non appare contrario all'ordinamento giuridico inteso in senso lato in quanto già previsto dal codice del processo amministrativo all'art. 41.

Benché non asistemico, tale esito rappresenterebbe una svolta "epocale" nel sistema tributario; sarebbe una conseguenza implicita nel riconoscere l'impugnabilità di un atto quale conseguenza della sua lesività e, dunque, della sua idoneità a far emergere un interesse a ricorrere in capo al contribuente. In linea con il processo amministrativo, l'atto avverso il quale sorge un interesse, se non impugnato, non potrebbe che consolidarsi. È, però, opportuno che la Cassazione chiarisca tale punto in quanto del tutto innovativo rispetto alla giurisprudenza prevalente e decisivo per il contribuente.

Allo stato, la ricettività era considerata un predicato ineliminabile degli atti tributari. Il sistema delineato dall'art 19 D.Lgs. n. 546/1992, sembrerebbe essere costruito attorno solo tale tipologia di atti, sicché ammettere che situazioni diverse dalla notifica rendano definitivo un atto potrebbe divenire un'apertura non del tutto sistematica. Nel sistema tributario la notifica svolge un ruolo di difesa del contribuente: il fatto che essa debba avvenire secondo precise forme e cautele costituisce il primo baluardo eretto a difesa del contribuente che sa che la sua sfera giuridica può essere aggredita solo da un procedimento altamente formalizzato e non comune. La "notifica" costituisce così un'"allerta massima" per il contribuente. Forme di comunicazione diverse hanno ugualmente la funzione di avvisarlo di situazioni che lo riguardano, ma non di metterlo "sul chi vive", ma solo di invitarlo ad avviare forme di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria finalizzate alla definizione bonaria dell'obbligazione tributaria.

In definitiva, dal momento che la soluzione della Cassazione, pare maggiormente compatibile con il processo amministrativo, piuttosto che con quello tributario, ove tale Corte voglia proseguire per tale strada, deve procedere con cautela.

Consentire di contestare un atto di cui si venga a conoscenza in qualunque modo è una conclusione che ridonda indubbiamente a favore del contribuente in quanto gli si consente l'immediato accesso alla tutela giurisdizionale e alla possibilità di rimuovere gli effetti che tale atto produce (è questa la principale giustificazione a sostegno della giurisprudenza della Cassazione); ciò, tuttavia, non esclude che la stessa conclusione possa tradire i fini del processo tributario. Si rischia di accordare al contribuente tutela in presenza di atti non effettivamente lesivi della sua sfera giuridica. Ad avviso di chi scrive, dovrebbero essere tenuti in migliore considerazione le specificità del sistema tributario e le ragioni per cui viene fatto ricorso a mezzi di trasmissione degli atti tributaria diversi dalla notifica.

La comunicazione, ad esempio, è utilizzata per la trasmissione degli avvisi bonari, come degli avvisi di presa in carico e serve a realizzare forme di contatto informale tra il contribuente e l'Amministrazione stimolando l'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria. Ipotizzare che dalla comunicazione di un atto derivino gli stessi effetti della notificazione tradirebbe questi scopi. Si ritiene che la Cassazione farebbe allora meglio a restringere la portata delle sue affermazioni.

7. In conclusione va evidenziato come la sentenza n. 21254/2023 si segnali per rappresentare un deciso cambio di rotta nella giurisprudenza della Cassazione. Come dimostrato, la sua portata applicativa trascende assolutamente il caso dell'avviso di presa in carico e ambisce a essere un punto di svolta nella giurisprudenza della stessa Corte. Ciò avviene con luci e ombre.

È una luce la conferma della necessità di allargare il novero degli atti impugnabili facendo, però, in modo che l'accesso alla tutela giurisdizionale arrivi "al momento giusto" e, dunque, non troppo tardi e probabilmente neppure troppo presto (addirittura anche il criticabile orientamento, iniziato da Cass., sez. V, sent. 11 maggio 2012, n. 7344, che vuole impugnabile l'avviso bonario, potrebbe essere messo in discussione da tale sentenza attesa l'inequivoca non immediata lesività di tale atto).

È una luce il fatto che la Cassazione persegua questo obiettivo sposando quella nozione estremamente pragmatica di interesse a ricorrere adottata dalla giurisprudenza amministrativa che ravvisa un simile interesse tutte le volte in cui il contribuente può vedere intaccata la sua sfera giuridica comprensiva anche di tutte le facoltà che gli sono attribuite dalla legge.

È un'ulteriore luce la scelta di inscrivere tale concetto nella sistematica tradizionale del processo tributario (l'impugnazione a pena di decadenza) e non in nuovi modelli processuali di origine pretoria.

È, invece, una possibile ombra il fatto che l'impugnabilità degli atti sia estesa a quelli comunicati, pienamente conosciuti o legalmente conoscibili. Tale passaggio della sentenza merita una miglior definizione. Come si è visto, la "legale conoscenza" potrebbe essere un concetto ultroneo; la "piena conoscenza" è un concetto che dovrebbe essere meglio approfondito: la "comunicazione" di un atto sarebbe un concetto già proprio del diritto tributario, ma utile per altri fini. Dal momento che Cassazione importa nel processo tributario un modello del processo amministrativo, non ricorrendo ai dovuti aggiustamenti, si ritiene vada scongiurato il rischio di rigetto di questo trapianto. Meglio avrebbe fatto la Cassazione a tutelare maggiormente il particolarismo del diritto tributario dando rilievo solo agli atti notificati e non alle altre fattispecie.

In ogni caso, il percorso intrapreso dalla Cassazione, benché perfettibile, appare del tutto corretto e, pertanto, non si può che sperare che quanto si legge in questa sentenza sia confermato nelle prossime decisioni della Corte divenendo, al più presto, opportunamente emendato, giurisprudenza consolidata.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CIPOLLA G.M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 957 ss.

CISSELLO A., *Nota di presa in carico omessa senza nullità*, in *Eutekne.info.it*, 25 marzo 2021

FERRARA R., (voce) *Interesse e legittimazione al ricorso (ricorso giurisdizionale amministrativo)* in *Dig. disc. pubbl.*, VIII, 1993, 478 ss.

FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 979 ss.

GIORDANENGO F.A., *L'interesse a ricorrere dell'impresa terza classificata in una gara d'appalto, le varianti progettuali ed i limiti di ammissibilità delle migliorie*, in *Il Foro amm. T.A.R.*, 2010, 1, 21 ss.

GLENDI C., (voce) *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, 2001, 1 ss.

GLENDI C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in GUIDARA A. (A CURA DI), *SPECIALITÀ DELLE GIURISDIZIONI ED EFFETTIVITÀ DELLE TUTELE*, TORINO, 2021, 414 ss.

GLENDI C., (voce) *Processo tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, 2004, 1 ss.

- INGRAO G., *Gli avvisi di pagamento e le comunicazioni di irregolarità come atti non impugnabili*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 9, 1127 ss.
- INGRAO G., *Impugnazione facoltativa e conoscenza di fatto*, in *Dial. trib.*, 2008, 6, 44 ss.
- INGRAO G., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, 1103 ss.
- LUPI R., *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 9, 1131 ss.
- PURI P., *Riflessioni sul profilo oggettivo dei limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, I, 1027 ss.
- PAPARELLA F., *L'impugnabilità del certificato dei carichi pendenti: l'assenza di tutela avverso gli atti ricognitivi dei debiti tributari anche nell'ipotesi di infedeltà dannosa per il richiedente*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, 710 ss.
- PERRONE L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 79 ss.
- RANDAZZO F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 12, II, 916 ss.
- RANDAZZO F., *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi*, in *Dial. trib.*, 2008, 6, 44 ss.
- RANDAZZO F., *I confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata tributaria*, in BASILAVECCHIA M. - TABET G. (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale. Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007*, Bologna, 2009
- RANDAZZO F., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2745 ss.
- RANZANI G., *In tema di interesse a ricorrere avverso ad un'autorizzazione ad edificare da parte di soggetti terzi*, in *Il Foro amm. T.A.R.*, 2002, 5, 1557 ss.
- RASI F., *L'interesse a ricorrere nel processo tributario – Il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Padova, 2022
- RUSSO A., *Non impugnabile la comunicazione di presa in carico delle somme esigibili con l'atto impositivo*, in *il fisco*, 2016, 6, 589 ss.
- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1551 ss.
- SANTORO E., *Interesse al ricorso e risarcimento del danno nelle procedure di aggiudicazione di contratti pubblici*, in *Riv. trim. appalti*, 2011, 2, 413 ss.
- TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1, 12 ss.
- TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 1036 ss.
- TESAURO F., (voce) *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, 2017, 339 ss.
- TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2016, 197
- TREBASTONI D.F.G., *Aggiudicazione provvisoria e difetto di interesse a ricorrere*, in *Il Foro amm. C.d.S.*, 2002, 7/8, 1694 ss.

La selezione e la formazione della magistratura tributaria (*)

The selection and training of the tax judges

ADRIANA SALVATI

Abstract

Il lavoro esamina le modifiche introdotte dalla L. n. 130/2022 per la selezione e la formazione della magistratura tributaria e le ricadute sull'imparzialità e il buon andamento.

Parole chiave: concorso, formazione, magistrati tributari

Abstract

The work examines the changes introduced by Law n. 130/2022 for the selection and training of the tax judiciary and the effects on impartiality and good performance.

Keywords: public competition, training, tax judges

SOMMARIO: **1.** Il nuovo *status* di giudice professionale. - **2.** La regola del concorso pubblico e la dequotazione. - **3.** Zone d'ombra della riforma. - **4.** Tirocinio e formazione permanente. - **5.** Necessità di un Ufficio del processo.

1. Il tema della mia relazione attiene ai nuovi criteri di selezione e formazione dei giudici tributari, così come introdotti dalla L. n. 130/2022, anche se alcune delle regole fissate dalla legge di riforma sono in fieri e subiranno a breve dei cambiamenti: mi riferisco al D.L. n. 75/2023.

Non vi è dubbio che, con tale legge, il legislatore abbia realizzato un generale riassetto dell'apparato organizzativo dei giudici tributari e la riforma dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria è sicuramente la più rilevante nell'apparato legislativo, cambiando le regole di reclutamento dei giudici tributari, i quali si trasformano da onorari in giudici professionali da concorso.

Mi limiterò ad alcune osservazioni sulle ricadute della professionalizzazione del giudice tributario sulle questioni dell'imparzialità e della "qualità" delle sentenze tributarie.

A mio avviso la soluzione legislativa sembra rispondere in modo univoco ad entrambe le suddette questioni che, per natura, sono evidentemente connesse.

Il nuovo *status* del giudice, remunerato nella misura stabilita dalla legge, secondo le disposizioni previste per il trattamento economico dei magistrati ordinari, e dedito alla funzione a tempo pieno, costituisce la pietra angolare sia dell'imparzialità del giudice sia della qualità delle pronunce.

(*) Testo della relazione, opportunamente rielaborata, tenuta in occasione del convegno su "L'autogoverno della magistratura tributaria alla prova della riforma. Il ruolo del prossimo Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e la sua agenda", Università Bocconi, Milano, 27 giugno 2023.

Ricordo che il primo Presidente della Corte di Cassazione, Pietro Curzio, in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario 2022, ha ricordato la necessità di riformare la giustizia tributaria affidandola a giudici che la trattino a tempo pieno e non come un secondo lavoro.

Queste ricadute sono enfatizzate dal fatto che alla funzione si accederà con il superamento di un selettivo concorso che accerti le capacità tecniche dei magistrati tributari.

2. La scelta legislativa del concorso è chiaramente connessa al principio di imparzialità e di buon andamento, cui può riferirsi la questione della “qualità” delle sentenze, e, sebbene di recente si parli tanto di dequotazione del concorso pubblico (penso al concorso abbreviato o alla selezione da elenchi), soprattutto per l'attuazione del PNRR, è evidente che, in ragione del ruolo e della funzione del magistrato tributario, non poteva che adottarsi tale decisione, dovendosi comunque riconoscere una generale primazia del concorso pubblico (si veda CIMINO B., *Il completamento del percorso di dequotazione del pubblico concorso*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2022, 1, 17 ss.; COSMAI P., *La chimerica primazia del pubblico concorso*, in *Azienditalia - Il personale*, 2012, 8/9, 413 ss.).

La stessa Corte costituzionale ha più volte precisato che, pur avendo il legislatore ampia discrezionalità nello scegliere i sistemi e le procedure per la costituzione del rapporto di impiego, nondimeno il concorso pubblico resta il miglior meccanismo di selezione tecnica (cfr. Corte cost., 23 luglio 2002, n. 373; 26 maggio 2006, n. 205; 28 dicembre 2005, n. 465; 3 novembre 2005, n. 407).

Sul tema si eccepisce sovente che i concorsi tradizionali appaiono sempre meno efficienti e questo per il divario tra numero dei candidati e numero dei commissari, per i criteri di definizione delle commissioni, per i criteri di scelta delle prove ecc.; tuttavia l'eliminazione del concorso pubblico non sembra la soluzione più corretta, potendosi piuttosto optare per l'affiancamento del concorso al tirocinio e alla formazione permanente, come si vedrà meglio nel prosieguo.

L'adozione di un concorso per esami, in luogo di un concorso per titoli, risponde ad una diversa funzione del concorso stesso che consiste nella verifica, concreta e attuale, dell'idoneità del candidato allo svolgimento dei compiti connessi alla posizione da attribuire.

L'accertamento della idoneità deve essere compiuto in modo coerente rispetto al tipo di servizio richiesto.

Rispetto al disegno di legge originario, sono stati ammessi al concorso non solo i laureati in giurisprudenza (con corso di laurea di durata non inferiore a quattro anni), ma anche due classi di laureati in economia (Scienze dell'economia o Scienze economico-aziendali): la scelta legislativa sembra coerente con la struttura dei corsi di laurea di stampo economico, che prevedono in ogni caso il superamento di esami di diritto fondamentali, e soprattutto si rivela simmetrica rispetto alle competenze del difensore tributario (sul tema cfr. GIOVANARDI A., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 687 ss.). E del resto, il concorso si presenta particolarmente selettivo, sicché il suo superamento dovrebbe di per sé garantire l'idoneità della formazione.

Va considerato, poi, che la multi-disciplinarietà delle materie oggetto di concorso può giustificare l'ammissione di persone con titoli di studio diversi.

Nell'impianto originario della L. n. 130/22, la prova scritta ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario. Le prove potrebbero essere ridotte a due e una di esse potrebbe consistere nella redazione di una sentenza.

La prova orale verte su numerose materie comuni anche al concorso per magistratura ordinaria, oltre ad elementi di contabilità aziendale e bilancio che caratterizzano il settore. Quindi la selezione dei candidati dovrebbe avvenire secondo criteri di completezza.

La riforma ha quindi il pregio di aver migliorato l'organizzazione della giustizia tributaria con evidenti effetti in termini di imparzialità e qualità delle sentenze.

3. A fronte delle innegabili miglorie connesse alla riforma, restano comunque alcune zone d'ombra.

La composizione della Commissione di concorso, pur alla luce delle modifiche introdotte con il D.L. n. 75/23, include un unico professore di diritto tributario e non richiede neanche alla componente togata una specializzazione nella materia principale del concorso.

Desta perplessità che i nuovi magistrati tributari non potranno ambire al “passaggio” in Cassazione, e quindi alla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, istituita per legge dall'art. 3 L. n. 130/2022: l'esclusione dei magistrati specializzati, assunti a seguito di uno specifico concorso e che hanno svolto la propria funzione nel settore, non garantisce certo la migliore specializzazione dei giudici di legittimità (cfr. CONTRINO A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma “suicida” o “gattopardesca”?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss.; GLENDI C., *L'incompiuta riforma della cassazione tributaria. Cosa manca*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 2, 606 ss.). Ne consegue che, sebbene debba ritenersi una scelta più che opportuna l'istituzione di una sezione di Cassazione, incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria, occorrerebbe consentire l'ingresso in tale sezione proprio ai magistrati specificamente selezionati per la materia e che si sono formati nel tempo nel settore.

Sotto il profilo dell'imparzialità, resta aperta la questione della dipendenza del giudice tributario dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF): questa influenza mi sembra comunque temperata dal ruolo determinante assegnato al Consiglio di Presidenza di Giustizia tributaria, che dovrà quindi operare in modo da raggiungere punti di equilibrio tra le disposizioni normative e tanto per garantire l'imparzialità della magistratura tributaria. In ogni caso, l'accesso tramite concorso e l'adozione delle regole stipendiali e di carriera previste per i magistrati ordinari neutralizzano almeno in parte questo vincolo di dipendenza.

Sotto il profilo organizzativo, è stato sollevato il nodo della convivenza dei magistrati tributari con i giudici tributari, presenti nel ruolo unico nazionale.

Gli attuali giudici continueranno a svolgere le loro funzioni fino al compimento dell'età limite; è poi stato previsto un transito alla giurisdizione tributaria dei magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, sia pure entro certi limiti numerici e a seguito di interpello.

Sicché la composizione delle Corti di Giustizia sarà variegata, affiancandosi a magistrati assunti con specifico concorso selettivo, magistrati di carriera diversa transitati nella giurisdizione tributaria e giudici onorari.

Infine, occorrerebbe rivedere la tempistica delle nuove assunzioni. Secondo la *time line* prevista dalla L. n. 130/2022, le procedure di assunzione dei magistrati tributari ad un ritmo di un concorso annuale di 68 posti, per completare l'organico di 576 nel 2030. Il numero è stato rivisto già con il D.L. n. 75/2023 ma resta esiguo per ciascun concorso e tanto moltiplica i costi e i tempi di assunzione.

4. Passando ora alle regole sulla formazione introdotte dalla legge di riforma, è chiaro che i magistrati tributari selezionati tramite lo specifico concorso dovranno affrontare un percorso di preparazione a monte, per il superamento del suddetto concorso, ma necessiteranno anche di un tirocinio e di un aggiornamento continuo.

Nell'ottica della migliore formazione possibile, i magistrati tributari dovranno svolgere un tirocinio formativo di almeno 6 mesi presso le Corti di Giustizia tributaria con la partecipazione all'attività giurisdizionale relativa alle controversie rientranti nella rispettiva competenza in composizione collegiale. In caso di valutazione negativa, il tirocinio viene svolto per un nuovo periodo della durata di 6 mesi. Al termine del secondo tirocinio e all'esito della relativa scheda valutativa, il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria delibera nuovamente; la seconda deliberazione negativa determina la cessazione del rapporto di impiego del magistrato tributario in tirocinio.

Questo tirocinio ha tuttavia una durata limitata e la legge non ha previsto nulla in merito alla formazione iniziale dei magistrati tributari.

Si tratta di un tirocinio diverso da quello previsto per i magistrati ordinari dall'art. 18 ss., D.Lgs. 30 gennaio 2006, n. 26, che ha la durata di 18 mesi e prevede sia una formazione iniziale con approfondi-

mento teorico-pratico e deontologico presso la Scuola Superiore della Magistratura e una pratica presso gli Uffici giudiziari della durata di 12 mesi, e si conclude con un giudizio di idoneità al conferimento delle funzioni giudiziarie. Le sessioni di tirocinio, poi, sono, a loro volta, ripartite nelle fasi del tirocinio generico e del tirocinio mirato.

Mi sembra che un tirocinio uniforme sarebbe stato certamente più efficace.

L'art. 5-*bis* della legge di riforma ha, poi, previsto la formazione continua dei giudici e magistrati tributari, affidando al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria la definizione dei criteri e delle modalità per garantire, con cadenza periodica, la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei giudici, attraverso la frequenza di corsi di carattere teorico-pratico da tenere, previa convenzione, anche presso le università accreditate.

Alcuni hanno rilevato sin da subito la necessità di affidare la formazione continua e l'aggiornamento a un soggetto indipendente e dotato di autonomia organizzativa ed economica, come già avviene per magistratura ordinaria e amministrativa: si suggeriva allora un ente già esistente, come la Scuola Superiore della Magistratura, oppure un ente di nuova costituzione, come la "Scuola Superiore di formazione dei giudici tributari".

In tale direzione si è mosso il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria che, con delibera n. 2/2023, ha istituito la Scuola Superiore della Giustizia tributaria, con sede a Roma, per il tirocinio dei neoassunti magistrati tributari e per la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei magistrati e dei giudici tributari: la struttura stabile ha lo scopo di rendere uniforme e permanente l'offerta formativa, in collaborazione con le Università, e sarà composta da un Comitato scientifico e supportata da una segreteria amministrativa addetta alla logistica.

Sono stati individuati quattro quadranti geografici così individuati: 1 al Nord; 1 al Centro; 2 al Sud (aree ove è maggiore la concentrazione di magistrati e giudici tributari) e quattro aree universitarie aventi sede nelle aree geografiche indicate, con la possibilità all'interno di ciascuna area di costituire consorzi universitari.

La Scuola può proporre al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria di concludere accordi, protocolli d'intesa o convenzioni con altri soggetti, pubblici e privati, italiani, dell'Unione Europea o stranieri, operanti nel settore della formazione di interesse per i giudici tributari.

Il Comitato scientifico, nella sua composizione non espressamente integrato da professori universitari della materia, si farà carico di elaborare il programma annuale di formazione, per poi essere approvato dal Consiglio ed essere trasmesso al MEF.

La partecipazione e la frequenza ai corsi della Scuola costituiscono elementi di valutazione per la carriera del giudice e del magistrato tributario e, se non sbaglio, ogni giudice e ogni magistrato tributario dovrebbe partecipare ad almeno due corsi all'anno, tra quelli organizzati dalla Scuola.

5. È chiaro che la formazione permanente è impresa piuttosto ardua nel settore tributario e questo perché la materia è particolarmente complessa anche in ragione della sua interdisciplinarietà: si pensi alle interrelazioni con il diritto costituzionale, il diritto dell'Unione Europea, il diritto amministrativo, il diritto civile, il diritto commerciale, il diritto penale, il diritto internazionale, il diritto processuale civile. E, come evidenziato per le prove orali del concorso, la materia richiede anche la conoscenza delle regole aziendalistiche della contabilità e bilancio e i principi contabili.

Inoltre, particolarmente nel settore, vanno considerate le continue modifiche normative, i cambiamenti repentini negli orientamenti specie di legittimità, tutti fattori che impongono un aggiornamento quasi surreale. E questo mi fa venire in mente la lotta di Zeus e Kronos: Kronos, il dio del tempo, divorava tutti i suoi figli, finché suo figlio Zeus, con l'aiuto della madre Rea, riesce a ingannarlo e diviene un dio proprio perché ha sconfitto il tempo.

Ecco: il tributarista è il protagonista di una lotta titanica contro il tempo, in un aggiornamento continuo.

In questa lotta sarebbe stato opportuno fornire al giudice tributario il supporto dell'Ufficio del processo. E questo considerato soprattutto che il D.L. n. 80/2021 aveva già individuato nel modello or-

ganizzativo dell'Ufficio per il processo lo strumento principale per la realizzazione degli obiettivi del PNRR e quindi per rendere più efficiente il sistema della giustizia.

Il PNRR, infatti, ha ampliato gli orizzonti di questo strumento di supporto, ribadendo il ruolo fondamentale dell'Ufficio per il processo, che è proprio quello di offrire un concreto ausilio alla giurisdizione così da poter determinare un rapido miglioramento della *performance* degli Uffici giudiziari, sostenere l'obiettivo dell'abbattimento dell'arretrato e ridurre la durata dei procedimenti (sul tema ANDOLFI A., *Ufficio del processo e smaltimento dell'arretrato*, in *Nuova giustizia amministrativa online*, 17 agosto 2021).

In quest'ottica, lo staff del magistrato collabora in tutte le attività collaterali al giudicare (ricerca, studio, monitoraggio, gestione del ruolo, preparazione di bozze di provvedimenti), come avviene in analoghi istituti presenti a livello europeo ed internazionale. Basta pensare, in particolare, all'organizzazione della Cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha il compito di trattare e preparare i ricorsi sottoposti alla Corte (DE SANTIS DI NICOLA F., *Addetti al nuovo "ufficio del processo"* [artt. 11 ss. D.L. n. 80 del 2021] vs. *assistant-lawyers presso la Cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo: due modelli a confronto*, in *Il diritto processuale civile italiano e comparato online*, 2021, 3, 265 ss.).

Nello schema del D.L. n. 80/21, le funzioni degli addetti all'Ufficio del processo presentano diverse similitudini con questo tipo di struttura.

Considerata la complessità della nostra materia, tale supporto sarebbe particolarmente utile per la magistratura tributaria di merito e non solo per quella di legittimità. Ed invece il legislatore ha previsto questo strumento per il giudizio di Cassazione sulla base di uno specifico progetto organizzativo del primo presidente della Corte di Cassazione, con l'obiettivo del contenimento della pendenza nel settore civile e del contenzioso tributario.

La Commissione interministeriale di esperti, chiamata a pronunciarsi sulle criticità della giustizia tributaria accennava, invece, alla necessità di estendere l'Ufficio del processo anche alla giurisdizione tributaria, sottintendendo che la sua istituzione avrebbe una significativa rilevanza anche nel giudizio di merito.

Non resta allora che sperare in una futura adozione dell'Ufficio per il processo anche per la giustizia tributaria.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANDOLFI A., *Ufficio del processo e smaltimento dell'arretrato*, in *Nuova giustizia amministrativa online*, 17 agosto 2021

AULETTA F., *L'ufficio del processo*, in *Il diritto processuale civile italiano e comparato online*, 2021, 3, 241 ss.

CIMINO B., *Il completamento del percorso di dequotazione del pubblico concorso*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2022, 1, 17 ss.

CONTRINO A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma "suicida" o "gatto-pardesca"?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss.

COSMAI P., *La chimerica primazia del pubblico concorso*, in *Azienditalia - Il personale*, 2012, 8/9, 413 ss.

DE SANTIS DI NICOLA F., *Addetti al nuovo "ufficio del processo"* (artt. 11 ss. D.L. n. 80 del 2021) vs. *assistant-lawyers presso la Cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo: due modelli a confronto*, in *Il diritto processuale civile italiano e comparato online*, 2021, 3, 265 ss.

GIOVANARDI A., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 687 ss.

GLENDI C., *L'incompiuta riforma della cassazione tributaria. Cosa manca*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 2, 606 ss.

GLENDI C., *"At ille murem peperit" (ovvero del tormentato parto governativo sulla riforma della giustizia tributaria)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 473 ss.

JANNOTTA V., (voce) *Concorso ad un impiego pubblico*, in *Dig. pubbl.*, III, Torino, 1988, 329 ss.

PINELLI C., *Il III comma dell'art. 97 - L'accesso ai pubblici impieghi*, in BRANCA G., PIZZORUSSO A. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1994, 320 ss.

TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 725 ss.

Note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle SS.UU. in tema di sottoscrizione digitale del ricorso in Cassazione

Notes to a recent interlocutory ordinance of the Supreme Court of Cassation on the subject of digital signature of the appeal in Cassation

PIERA SANTIN

Abstract

Il commento analizza, anche con riferimento ai potenziali riflessi sul processo tributario, l'ordinanza interlocutoria della V Sezione della Corte di Cassazione che auspica l'intervento delle Sezioni Unite per chiarire quali siano gli effetti della mancata sottoscrizione digitale del ricorso notificato telematicamente.

Parole chiave: processo tributario, mancata sottoscrizione del ricorso, firma digitale

Abstract

The comment analyses, also with reference to the potential effects on the tax trial, the interlocutory ordinance of the V section of the Court of Cassation which calls for the intervention of the United Sections to clarify the effects of the failure to digitally sign the appeal notified electronically.

Keywords: tax trial, lack of signature of the appeal, digital signature

SOMMARIO: **1.** Inquadramento della vicenda - **2.** Le SS.UU. del 2018: un precedente "storicamente determinato" - **3.** La mancanza assoluta di sottoscrizione digitale del ricorso e le diverse prospettive interpretative - **4.** I possibili effetti sulla giurisprudenza di merito - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Nel giugno 2023 la V sezione della Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite un quesito relativo alle conseguenze della mancata sottoscrizione del ricorso introduttivo del giudizio di Cassazione notificato telematicamente e depositato analogicamente dall'Avvocatura dello Stato in qualità di assistente tecnico necessitato dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta, in particolare, di ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di appello con cui la CTR del Lazio aveva affermato l'estraneità del resistente ad una frode carosello legata a operazioni oggettivamente inesistenti. La società contribuente ha resistito con controricorso, con cui eccepiva l'improcedibilità del giudizio a fronte della mancata sottoscrizione dell'atto, nativo digitale, notificato telematicamente. Il ricorso notificato in via telematica alla società, infatti, era stato trasmesso a mezzo PEC nella forma di un documento telematico, dunque non un cartaceo scansionato, ma privo di firma digitale. Il contribuente sostiene, l'applicabilità al caso di specie della consolidata interpretazione giurisprudenziale, pur riferita a processi esclusivamente analogici, secondo cui il ricorso privo della sottoscrizione dell'avvocato deve considerarsi giu-

ridicemente inesistente e, quindi, inammissibile, in applicazione del principio generale sancito dall'art. 161, comma 2, c.p.c.

A questa lettura l'Avvocatura dello Stato ha opposto un'interpretazione alternativa, basata su una massima estratta da una pronuncia delle SS.UU. di Cassazione n. 22348/2018, in forza della quale *«in tema di giudizio per cassazione, in caso di ricorso predisposto in originale in forma di documento informatico e notificato in via telematica, l'atto nativo digitale notificato deve essere ritualmente sottoscritto con firma digitale, potendo la mancata sottoscrizione determinare la nullità dell'atto steso, fatta salva la possibilità di ascriverne comunque la paternità certa, in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo»*.

I giudici di legittimità, quindi, si interrogano sulla possibilità di applicare direttamente al caso di specie la massima citata dall'Avvocatura dello Stato, estrapolata, come detto, da un precedente a Sezioni Unite del 2018, che riguardava effettivamente la procedibilità di un ricorso nativo digitale, sottoscritto e notificato telematicamente ma depositato in Cassazione in copia analogica, stante l'assenza, all'epoca, delle infrastrutture digitali per il processo telematico davanti alla Suprema Corte.

L'ordinanza in commento merita di essere analizzata sotto due distinti punti di vista: da un lato l'assimilabilità del caso di specie, ossia l'omessa sottoscrizione del ricorso depositato dall'Avvocatura, alla vicenda decisa nel 2018 e, quindi, l'applicabilità al primo delle massime tratte dal secondo; d'altro canto, il possibile impatto della decisione assunta dalla Cassazione sui giudizi tributari di merito e specificamente sull'individuazione dei limiti dell'improcedibilità a fronte di vizi collegati alla firma digitale.

2. È interessante notare come molta parte dell'ordinanza di rimessione è dedicata dai giudici all'esposizione delle ragioni per cui, pur in assenza di un conflitto interpretativo e, viceversa, in presenza di un precedente a Sezioni Unite pronunciato *ex art. 363 c.p.c.*, dunque con un esclusivo intento nomofilattico, il Collegio ritenga necessario un nuovo intervento del massimo consesso.

Per capire le ragioni di questa scelta è necessario un, pur breve, approfondimento del contesto in cui è maturata la pronuncia del 2018, nonché dei suoi approdi interpretativi. La sentenza evocata dall'Avvocatura di Stato come fondamento per una nuova interpretazione del vizio di mancata sottoscrizione digitale, nasce, infatti, in un contesto peculiare e risponde all'esigenza di arginare il contenzioso che sarebbe potuto nascere da una aporia tecnico-sistematica. Fino all'entrata in vigore della riforma Cartabia, e dal momento in cui è divenuto ammissibile anche per i ricorsi in Cassazione la notifica telematica, si veniva a creare una situazione per cui l'atto originale notificato alla controparte avrebbe dovuto essere completamente dematerializzato e firmato digitalmente, senza che, però, fosse possibile il deposito di un atto digitale presso la Cancelleria della Cassazione. Di conseguenza il dubbio, affrontato e risolto proprio dalla sentenza del 2018, in ordine alla procedibilità di un ricorso di cui fosse stata depositata copia analogica informale, non sottoscritta con firma autografa dei difensori, insieme alle copie cartacee del massaggio di PEC e delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna prove dell'attestazione di conformità *ex art. 9 commi 1-bis e 1-ter*, L. n. 53/1994.

In quella circostanza la Suprema Corte ha affrontato il problema con ragionevole pragmatismo, e si è risolta per un'interpretazione che viene definita liberale, in quanto tesa a superare la rigorosa sanzione dell'inesistenza dell'atto e della conseguente improcedibilità del giudizio in un'ottica di tutela dei principi costituzionali ed europei del diritto di difesa e del giusto processo. I giudici, infatti, hanno rilevato allora come il deposito della copia "non autentica" fosse un'inevitabile conseguenza strutturale dell'assenza, in Cassazione, delle infrastrutture necessarie alla realizzazione del processo civile telematico.

Un documento, e in specie un atto giudiziario, nato digitale e digitalmente sottoscritto, infatti, fonda il suo riconoscimento di originalità, nonché la sua utilizzabilità in sede processuale sull'utilizzo di una tecnologia che l'ordinamento (art. 20 CAD) qualifica come "firma digitale". Detto sistema si basa su un meccanismo di criptaggio e decrittaggio del contenuto del documento firmato, in forza del quale l'autore, firmando, cripta il *file* e lo dota di un chiave pubblica di lettura, trasmessa ai destinatari del *file* medesimo. In tal modo chiunque ne sia destinatario potrà accedere al suo contenuto con la duplice

garanzia sia dell'origine dell'atto, sia della sua originalità, posto che l'apposizione della firma digitale ne impedisce ogni modifica successiva.

Una volta stampato, il documento perde entrambe queste garanzie, che sono intrinseche alla sua natura e alla sua fruizione, entrambe digitali. Né si sarebbe potuto affermare che il documento stampato e sottoscritto analogicamente fosse lo stesso notificato alla controparte, giacché le disposizioni relative alle notifiche telematiche fanno riferimento all'originale firmato digitalmente. La mancanza di infrastrutture, quindi, avrebbe potuto determinare un'*empasse* potenzialmente suscettibile di colpire un largo numero di processi davanti la Corte di Cassazione, con la conseguente lesione del diritto di difesa e accesso al giudizio. La preoccupazione dei giudici, quindi, è stata quella di spendersi per un bilanciamento tra la sanzione radicale derivante dalla mancanza di un elemento formale e l'esigenza di tutela di detti diritti e principi fondamentali, in particolare alla luce del fatto che si trattava di un'aporia sistematica non riconducibile alla condotta delle parti.

In quest'ottica, e avendo ben presente le circostanze strutturali, le Sezioni Unite hanno qualificato il tempestivo deposito della sola copia analogica del ricorso nativo digitale notificato come una fattispecie a formazione progressiva, che viene ad esaurirsi in un lasso temporale da reputarsi proporzionato e ragionevole. In particolare, l'articolato principio di diritto enunciato dalla Cassazione nell'interesse della legge prevede che in caso di deposito tempestivo della copia analogica, senza attestazione di conformità o con attestazione di conformità priva di sottoscrizione autografa sia sufficiente che il controricorrente si costituisca, sia che depositi la copia analogica autenticata del ricorso notificatogli, sia che non lo faccia, per ritenere il vizio sanato per fatti concludenti. Se, invece, il destinatario della notificazione rimanga solo intimato sarà necessario, pena l'improcedibilità del ricorso, che il ricorrente depositi asseverazione di conformità all'originale della copia analogica depositata

3. La circostanza del caso che ha dato origine all'ordinanza in commento è diversa: l'assenza di sottoscrizione del ricorso notificato non è contestata, né bilanciata dal deposito telematico dell'originale firmato digitalmente, poiché al momento dell'instaurazione del giudizio non era ancora entrata in vigore la già citata riforma Cartabia, con la conseguente telematizzazione anche del giudizio di legittimità.

Dal punto di vista della ricerca dell'originale, presidio della paternità e della legittimità dell'azione legale esercitata, la condizione di fatto è alquanto diversa da quella del 2018 e sembrerebbe più vicina a quell'assenza radicale di sottoscrizione che dovrebbe condurre ad un giudizio di inesistenza giuridica dell'atto. È appunto sulla base di queste considerazioni che i giudici rimettenti argomentano la richiesta di un nuovo intervento delle Sezioni Unite. A maggior ragione ove si consideri che, nel caso della difesa assunta dall'Avvocatura, com'è nel caso di specie, neppure vi sarebbe la possibilità di ricorrere, ai fini dell'attribuzione della paternità certa dell'atto, alla firma per autentica in calce alla procura speciale, poiché quest'ultima non è necessaria nell'ipotesi in cui la parte sia abilitata ad avvalersi, appunto, dell'Avvocatura dello Stato.

È, dunque, opportuno rileggere la massima citata dall'Avvocatura alla luce del contesto così descritto, con riferimento sia al caso che ha dato origine all'ordinanza in commento, sia alle circostanze delle SS.UU. nel 2018. Si deve sottolineare che il passaggio massimato, sebbene non possa essere considerato un *obiter dictum*, rappresenta però uno snodo del ragionamento dei giudici intrinsecamente collegato alle circostanze. Tutta la motivazione della sentenza, infatti, è tesa a sostenere la tesi interpretativa secondo cui la sanzione dell'inesistenza e la conseguente improcedibilità del ricorso devono essere adeguate proporzionalmente alle circostanze e all'esigenza di garantire il diritto di accesso alla tutela giurisdizionale e al giusto processo. Non solo, tale conclusione muove, giova ricordarlo ancora una volta, dal presupposto per cui esiste un ricorso originale di indubbia attribuzione, di cui però, per ragioni indipendenti dalla volontà e financo dalla diligenza del ricorrente, è stata depositata una mera copia informale.

La massima estratta, quindi, rientra in una porzione dell'argomentazione specificamente tesa a ribadire l'importanza della sottoscrizione dell'originale notificato telematicamente per la corretta instaurazione del processo, diversamente da quanto avviene per il deposito in Cancelleria per cui è ammissibile

la copia informale con attestazione di conformità depositata *ex post*. Viceversa, il riferimento alla possibilità di riconoscere *aliunde* la paternità dell'atto non viene ulteriormente sviluppato nel ragionamento. Siffatto riferimento, quindi, può essere compreso solo se integrato nel più ampio ragionamento che vuole evitare la sanzione dell'inesistenza tutte le volte in cui ci siano delle circostanze tali da renderla sproporzionata. Si può immaginare, in un contesto più ampio, come un rinvio alla presenza dell'autentica in firmata digitalmente della firma dell'assistito, o, più facilmente, al deposito in Cancelleria del documento sottoscritto, una volta completata la transizione al processo telematico anche in Cassazione.

La compiuta contestualizzazione della massima citata dal ricorrente consente, quindi, di concludere nel senso della piena ragionevolezza dei dubbi sollevati dalla V Sezione nell'ordinanza in commento, anche alla luce dell'obiettivo di fare chiarezza sui limiti formali del processo telematico di Cassazione, ormai a regime. Non solo, l'analisi circostanziata conduce anche all'auspicio dell'elaborazione di un principio di diritto che valorizzi adeguatamente il concetto di "documento originale" e che gradui adeguatamente gli effetti in base alla sua verificabilità.

4. La scelta ermeneutica che verrà presa dalla Corte di Cassazione, a maggior ragione se a Sezioni Unite, avrà un impatto anche sui giudizi di merito. Sin dal 2019 il processo tributario è integralmente telematico e, di conseguenza, interessato dai problemi relativi alla mancanza di firma digitale degli atti, in particolare del ricorso introduttivo del giudizio. Come noto, e a prescindere dall'avvento del processo tributario telematico, l'art. 18 D.Lgs. n. 546/1992 prevede in modo esplicito l'obbligo di sottoscrizione del ricorso a pena di improcedibilità.

Detta previsione, con la conseguente, più grave sanzione dell'improcedibilità, è stata però mitigata nel tempo dal consolidarsi di una giurisprudenza, sebbene ancora riferita al processo analogico, secondo cui l'inesistenza del ricorso deve essere rilevata solo nei casi di difetto assoluto di sottoscrizione. Ne deriva la possibilità di ritenere sottoscritti i ricorsi in cui fosse presente la sola sottoscrizione del conferimento del mandato o dell'originale notificato (analogicamente) e non della copia depositata. Detto altrimenti, pur con riferimento a processi cronologicamente precedenti all'entrata in vigore del processo tributario telematico, la giurisprudenza sia di merito sia di legittimità ha iniziato a dare applicazione a quell'approccio liberale resosi necessario a seguito degli interventi della Corte costituzionale e delle Corti europee. L'idea è, infatti, che l'obbligo di sottoscrizione di cui all'art. 18 D.Lgs. n. 546 /1992 sia giustificato se e nella misura in cui è teso a garantire la tutela dell'identità e del ricorrente e del suo difensore, non espleti una funzione meramente "tecnica". Di conseguenza, la possibilità di individuare con certezza la paternità dell'atto e, al contempo, l'esistenza di una versione originale del documento, sebbene quella depositata e non quella notificata, si dovrebbe poter tradurre in una sanabilità del vizio derivante dalla mancata sottoscrizione e, quindi, dalla possibilità di proseguire il giudizio. Come si legge in Cass. n. 3089/2019, si tratta dell'applicazione particolare del principio generale secondo il quale «è necessario, difatti, dare alle norme processuali [...] una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia che è istituzionalmente propria del processo e, però, consenta, per quanto possibile, di limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni d'inammissibilità in danno delle parti che di quella garanzia dovrebbero giovare».

Al contempo, l'art. 16-bis del Testo Unico rinvia alle disposizioni regolamentari di carattere tecnico la cui osservanza è essenziale per verificare il rispetto della norma. Esse, in particolare, prevedono che la notifica telematica debba avvenire con la trasmissione via PEC di documenti telematici, per la cui attestazione di originalità è prevista l'apposizione della firma digitale. Non basta, perché le disposizioni attuative, e in particolare il decreto del Direttore generale delle finanze 4 agosto 2015, all'art. 10, lett. c) prevedono che gli atti del processo telematico debbano essere necessariamente atti redatti tramite l'utilizzo di appositi strumenti *software* senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti, con la conseguenza di considerare inammissibili i documenti scansionati.

Sulla base di questo inquadramento normativo è andata formandosi una giurisprudenza di merito particolarmente restrittiva sul punto, in forza della quale non sarebbero ammissibili i ricorsi notificati e depositati nella forma di un pdf-immagine, cioè un documento stampato e scansionato, seppure firmato

digitalmente. Ciò perché un pdf-immagine, seppure in formato PADES o CADES, in ragione della firma digitale apposta, non corrisponderebbe alla citata descrizione di cui all'art. 10 del decreto direttoriale del 2015. Sotto questo aspetto, però, la posizione dei giudici di merito sembra piuttosto dogmatica e più rigida di quella assunta con riferimento ai processi analogici. Non è dato, infatti, rinvenire una giustificazione che sia diversa da quella dell'incompatibilità con le disposizioni regolamentari, vincolanti in forza del rinvio diretto presente nell'art. 16-*bis*.

Tuttavia, siffatta interpretazione rigorosa, sembra opinabile sotto il profilo sia teleologico, sia sistematico. Se l'obiettivo dell'obbligo di sottoscrizione è quello di consentire la verifica dell'assunzione di responsabilità dell'esercizio dell'azione legale, allora non è chiaro come la firma digitale posta sul documento scansionato possa rappresentare un ostacolo. L'apposizione della firma, infatti, cripta il contenuto del file, dunque in questo caso un'immagine, con la conseguenza di vincolarne il contenuto, esattamente come nel caso di un documento nativo digitale. Ne consegue che, dal punto di vista dell'identificazione della paternità dell'atto, non v'è alcuna significativa differenza rispetto all'ipotesi di firma apposta su di un documento puramente digitale. Al contempo, detto approccio ultra-positivista pone dei problemi sotto il profilo del rispetto dell'art. 23 della Costituzione. Limitare l'esercizio di un diritto costituzionalmente tutelato sulla base del mancato rispetto di un requisito tecnico previsto da un decreto direttoriale rappresenta una scelta ermeneutica talmente restrittiva da poter costituire una violazione anche della riserva di legge, oltre a confliggere con la già richiamata interpretazione liberale propugnata dalla giurisprudenza costituzionale ed europea.

È chiaramente diversa, invece, l'ipotesi in cui l'atto notificato e depositato sia la mera scansione di un documento firmato analogicamente ma privo di sottoscrizione digitale. In questo caso, infatti, non c'è modo, all'interno di un processo telematico, di avere prova dell'originalità del documento, di tal che la situazione potrebbe giustificatamente essere qualificata come una delle ipotesi di assenza totale di sottoscrizione, tali da giustificare il giudizio di inesistenza dell'atto e conseguente improcedibilità.

La seconda questione affrontata dai giudici di merito con riferimento alla sottoscrizione digitale degli atti del processo tributario telematico è quella relativa all'ipotesi di deposito del ricorso sottoscritto ma notifica della copia priva di firma digitale. La giurisprudenza maggioritaria sembra propendere per l'inammissibilità dell'atto che venga notificato in assenza di sottoscrizione digitale, pur nell'ipotesi (d'altro canto tutt'altro che remota, visto che il caricamento di una copia non sottoscritta del ricorso rappresenta per il SIGIT un'anomalia bloccante) di deposito in Cancelleria dell'atto su cui sia stata apposta la firma digitale. La giustificazione è, ancora una volta, basata sul già richiamato vincolo posto all'art. 18, da cui consegue che la firma digitale «è l'equivalente elettronico della tradizionale firma autografa su carta, in quanto è associata stabilmente al documento elettronico sulla quale è apposta e ne attesta con certezza l'integrità, l'autenticità e la non ripudiabilità».

Ora, se è indubbio che i documenti nativi digitali, firmati appunto digitalmente, devono essere considerati del tutto equivalenti ai cartacei sottoscritti manualmente, non è chiaro quale sia la ragione per cui anche questa ipotesi debba essere risolta diversamente a seconda che si tratti di processi analogici o telematici. Deve nuovamente richiamarsi l'interpretazione, di merito e di legittimità, per cui il deposito dell'originale a fronte della notifica della copia è stata considerato ammissibile perché consente sia al giudice sia al resistente di verificare corrispondenza, veridicità e paternità del contenuto del ricorso. È però vero che il controllo del giudice è sempre, necessariamente, *ex post*, vale a dire in un momento in cui l'atto telematico è già stato portato a conoscenza di tutti i suoi destinatari, da parte del medesimo soggetto ricorrente. Di conseguenza, dal punto di vista della verifica pubblicistica dell'originalità e corrispondenza dell'atto, non sembrerebbe esserci una significativa differenza tra le due modalità di svolgimento del processo. Quantomeno, non una disparità tale da giustificare un approdo interpretativo opposto, come invece sembra emergere dall'attuale giurisprudenza di merito.

5. In questa fase di consolidamento a regime del processo telematico, sia di merito sia di legittimità, l'auspicato intervento delle Sezioni Unite a chiarire quale siano i limiti degli effetti prodotti dalla mancanza di firma digitale negli atti introduttivi del giudizio è di particolare importanza. Sia per quel che

concerne il giudizio di Cassazione, la cui telematizzazione è, ancora, una relativa novità, sia per quel che concerne i principi interpretativi applicabili al processo tributario.

Sotto il primo profilo, superate le difficoltà derivanti da un sistema a infrastruttura mista, in cui si contrapponeva la possibilità di effettuare notifiche telematiche all'obbligo di deposito cartaceo in Cancelleria, l'importanza della pronuncia attesa riguarda il valore della firma e della presenza di un originale che attesti l'autenticità e la paternità dell'azione giudiziaria. Al contempo, per quel che concerne il diverso tema dell'impatto sui giudizi di merito, l'intervento nomofilattico della Cassazione potrebbe imprimere un significativo cambio di tendenza a scelte interpretative fortemente influenzate dai vincoli tecnico-informatici.

In entrambi i casi la ricerca del vero passa attraverso la possibilità di individuare un atto originale, di indubbia paternità, che consenta di verificare l'attribuibilità dell'azione al ricorrente, da un lato, e l'integrità del ricorso depositato in Cancelleria, dall'altro. Come già nel processo analogico, quindi, tutte le volte in cui la presenza di un originale, sia esso notificato o depositato, in formato nativo digitale o di pdf-immagine, renda possibile l'esperimento di queste due funzioni il giudizio dovrebbe considerarsi procedibile.

Se letto in quest'ottica, pertanto, il riferimento alla sanabilità del vizio di mancata sottoscrizione, previa ricostruzione *aliunde* della paternità dell'atto, dovrebbe auspicabilmente trovare una sua sistematizzazione nell'invocato intervento delle Sezioni Unite. Sistematizzazione che, però, è auspicabile consenta ai giudici anche di individuare i limiti necessari all'applicazione dell'interpretazione liberale. Primo fra tutti l'assoluta assenza di un'originale, sia esso notificato o depositato, com'è nel caso della controversia che ha dato origine alla pronuncia oggi in commento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BAMBINO M., *L'approdo delle Sezioni Unite in tema di firma degli atti processuali: riflessi (non poco) problematici in ambito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, II, 1328 ss.
- CASTALDI L., *La costituzione del ricorrente nel giudizio tributario: riflessioni a margine della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Giur. imp.*, 2002, 4/5, 1157 ss.
- CONSOLO C., *Commento all'art. 16-bis, d.lgs. 546/92*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 239 ss.
- DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, tomo I, Padova, 1994
- EMONE D., *Incertezze giurisprudenziali e principi generali in merito ai vizi degli atti processuali telematici nel processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, VII, 189 ss.
- FRANSONI G., *La costituzione in giudizio*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in TESAURO F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998, 419 ss.
- GIOVANNINI A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in TESAURO F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998, 329 ss.
- GUARNIERI G., *Commento all'art. 18 d.lgs. 546/92*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012
- MANONI E., *Processo tributario telematico vizi degli atti processuali: le oscillazioni giurisprudenziali*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1484 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023
- POLI G.G., *La nuova improcedibilità del ricorso per cassazione, nella "terra di mezzo" tra telematico e analogico*, in *Il giusto processo civile*, 2019, 2, 441 ss.
- VERNA G., *Firma digitale dell'atto depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria e non in quello notificato dall'ente impositore: inesistenza o nullità sanabile*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 2023, 3, 1132 ss.

La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)

Penelope's shroud of tax reforms, between Justice and enabling law: epicede of legal certainty? (Part one)

FRANCESCO TUNDO

Abstract

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 costituisce uno dei punti di forza della riforma della giustizia tributaria del 2022. Si tratta di una disposizione preziosissima per il nuovo assetto del processo: introduce una regola generale destinata ad imprimere una svolta alle dinamiche processuali ed *enfaticizza* il potere del giudice, per via di una maggiore incisività nel sindacato dell'azione amministrativa, concorrendo alla percezione di una sua maggiore terzietà. Ma non si tratta solo di questo perché è destinata a riverberare i suoi effetti, anche indirettamente, su tutta la parabola dell'attuazione del tributo, sin dal momento dell'istruttoria procedimentale dell'Amministrazione finanziaria. Senonché con l'approvazione della legge delega per la riforma tributaria il legislatore ha adottato anche alcune disposizioni che, se saranno attuate, rischiano di determinare un vero e proprio intralcio al pieno dispiegamento degli effetti del nuovo comma 5-bis. Come Penelope, così, sembra voler disfare, in breve tempo, una trama preziosa, faticosamente tessuta.

Parole chiave: riforma fiscale, processo tributario, onere probatorio, certezza del diritto

Abstract

The new paragraph 5-bis of Article 7 of Legislative Decree No. 546 of 1992 is one of the highlights of the 2022 Tax Justice Reform. It is an invaluable provision for the new procedural framework: it introduces a general rule destined to mark a turning point in the processual dynamics and emphasizes the power of the judge, by way of a greater degree of scrutiny over administrative action, contributing to the perception of its greater neutrality. Moreover, it is bound to have spill-out effects over the entire trajectory of tax implementation, from the very moment of the tax administration's procedural investigation. However, with the approval of the enabling act for Tax reform, the legislator also adopted some provisions that, if enacted, are likely to result in a real hindrance to the full deployment of the effects of the new paragraph 5-bis. Thus, like Penelope, seemingly wanting to unravel, in a short time, a precious, laboriously woven thread.

Keywords: tax reform, tax trial, burden of proof, legal certainty

SOMMARIO: **1.** Una riforma che concorre alla promozione della cultura della giurisdizione tributaria. - **2.** La distribuzione dell'onere probatorio nel processo tributario riformato. - **2.1.** Cenni ricognitivi sullo stato dell'arte ante riforma. - **2.2.** Rivoluzione copernicana o fisiologica evoluzione? - **2.3.** Prime reazioni "difensive" dello *status quo* e l'apertura delle Corti di Giustizia. - **2.4.** Le molteplici implicazioni di una regola autoctona ed autosufficiente. - **3.** La qualità della prova e un (più) rigoroso metro di giudizio del fatto incerto nel superamento delle presunzioni giurisprudenziali.

1. La riforma adottata con la L. n. 130/2022 si compone prevalentemente di una parte ordinamentale, i cui punti di forza e le cui criticità costituiscono un dato sostanzialmente acquisito(1), nonché di talune disposizioni attinenti al processo, fra cui spicca per portata, ambizioni e persino forza evocativa l’inserimento del comma 5-*bis* nell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. È noto come tale previsione abbia in breve tempo polarizzato dottrina e giurisprudenza, per la moltitudine e complessità di problematiche che pone innanzi all’interprete. Anticipo subito che, nonostante la formulazione letterale adoperata dal legislatore sia stata oggetto di numerose critiche, non mi sento di aderire pienamente ad esse e ritengo anzi che si tratti di una disposizione *preziosissima* per l’assetto processuale riformato. Appare infatti evidente che essa *enfatizza* il potere del giudice tributario, irrobustendone le attribuzioni per via di una maggiore incisività nel sindacato dell’azione amministrativa, e concorre alla percezione di una sua maggiore terzietà rispetto all’Amministrazione. In ragione dell’assonanza letterale con l’art. 530 c.p.p. (penso in particolare al secondo comma(2)), che non può essere ritenuta casuale, la nostra disposizione è suscettibile di importare... per “osmosi”, presso la nostra giurisdizione, la straordinaria cultura della prova che risiede nell’ambiente giuridico penale, così come la più avanzata accezione della parità delle parti nel processo. A ben vedere, dalla novella traspare il chiaro intento del legislatore di portare a compimento, sul versante del rito, una riforma che sul lato ordinamentale, nonostante i non trascurabili limiti, rimane indubbiamente di portata storica. Introduce infatti una regola generale destinata ad imprimere una svolta alle dinamiche processuali nella prospettiva di perseguire l’obiettivo di stabilizzazione e certezza del diritto e, quale effetto immediato, consente anche di porre un argine, in prospettiva garantista, a taluni indirizzi criticabili della giurisprudenza di legittimità e a scongiurarne la formazione in futuro. È assai significativo, in questo contesto, che si tratti di una disposizione che ha visto la luce *genuinamente* nelle Aule parlamentari, non essendo mai stata contemplata nei testi approntati dalle Commissioni interministeriali che sotto l’egida dei Ministeri competenti hanno lungamente lavorato, con alterne fortune, sulle bozze dei testi di riforma della Giustizia Tributaria(3).

È auspicabile, dunque, che la disposizione possa spiegare pienamente i suoi effetti, anche indirettamente, su tutta la parabola dell’attuazione del tributo: dal momento dell’istruttoria procedimentale dell’Amministrazione finanziaria, che dovrà debitamente essere rafforzata pena l’annullamento di contestazioni non più provate secondo il più alto *standard* richiesto dalla norma, al ruolo del giudice, assumendo anche la motivazione delle sentenze ancora maggiore importanza, vista la necessità di maneggiare una regola di giudizio specificamente prevista per il processo tributario.

Non è certamente un caso che tale intervento si inserisca in un più ampio quadro di irrobustimento ordinamentale della giustizia tributaria che passa (pur con tutti i limiti nella fase attuativa) attraverso l’attribuzione *medio tempore* di uno *status* professionale al giudice tributario e la maggiore enfasi riposta sulla prova e sulla sua qualità, esprimendo, così, anche un’esigenza di responsabilizzazione del giudicante, rafforzata dalla novella anche in punto di testimonianza scritta(4).

Senonché, non si può sottacere l’ulteriore “sfida” che si porrà dinanzi ai giudici tributari nella parte in cui saranno altresì tenuti a leggere il comma 5-*bis* in combinato disposto con le eventuali disposizioni che saranno introdotte in attuazione della legge delega di riforma tributaria, rilevanza allo stato impossibile da determinare con certezza. A tal proposito, il legislatore della riforma parrebbe anche voler intervenire in ordine alla relazione fra prova e motivazione; rapporto certamente problematico e che, be-

-
- (1) Sia consentito rinviare a TUNDO F., *La Giustizia tributaria, anatra zoppa a causa di una buona riforma (forse) incostituzionale (con alcune ipotesi di modifica)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 260 ss.; *Id.*, *La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 12, 977 ss.
 - (2) Il quale come noto stabilisce che «Il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l’imputato lo ha commesso che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile».
 - (3) L’emendamento che ha inserito la nostra disposizione porta la data del 4 agosto 2022, in occasione dell’ultima seduta delle Commissioni riunite II e VI del Senato, poco prima dell’approvazione definitiva (A.S. 2636).
 - (4) Su tale aspetto v. MORLINI G., *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, in *Studium Iuris*, 2023, 404 ss.

ninteso, non può a mio giudizio trovare una soluzione nel solo comma 5-*bis*, trattandosi di una dinamica di natura procedimentale anziché processuale e sulla quale, dunque, la nostra novella non può operare direttamente(5). Nell'opera di revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore delegato sarà tenuto a «rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa»(6). Disposizione che, se introdotta dai decreti delegati, fungerebbe da essenziale puntello sul versante procedimentale al comma 5-*bis* e consegnerebbe al contribuente un'istruttoria rispettosa – almeno “sulla carta” – delle sue prerogative costituzionalmente tutelate.

Il condizionale però è d'obbligo. Occorre infatti considerare che con l'approvazione della legge delega per la riforma tributaria (L. 9 agosto 2023, n. 111) il delegante ha adottato anche alcune disposizioni che, seppur dichiaratamente animate da omologo intento di perseguimento della certezza del diritto, nella sostanza rischiano purtroppo di determinare effetti contrapposti a quelli del comma 5-*bis* qui in esame, con particolare riferimento al superamento imposto, da quest'ultima disposizione, alle c.d. “presunzioni” di matrice giurisprudenziale(7).

Cercherò di dare conto di questa singolare contraddittorietà della condotta del legislatore, esaminandone le verosimili cause e le preoccupanti implicazioni.

2. Nell'ambito dell'indagine che mi accingo a svolgere, e per non dilatarne eccessivamente lo spettro, ritengo bastevole un solo accenno alla questione attinente all'efficacia intertemporale della novella, atteso che essa mi pare indubbiamente applicabile ai giudizi già pendenti alla data di entrata in vigore della riforma della Giustizia tributaria e dunque al 16 settembre 2022(8). Anche la giurisprudenza di merito ha invero raggiunto la medesima conclusione, ragionando sulla natura di norma processuale del comma 5-*bis* e, dunque, dell'applicabilità del principio *tempus regit actum*(9).

Non altrettanto corale è l'opinione su quale sia, più a monte, la valenza propria della novella, né i suoi rapporti con l'art. 2697 c.c. (così come la sorte della rilevanza di quest'ultima disposizione nel processo tributario), nella parte in cui il comma 5-*bis* introduce (o, secondo alcuni, *parrebbe* introdurre) una norma speciale in materia di distribuzione dell'onere probatorio. Alcune brevi notazioni in ordine allo stato dell'arte precedente al comma 5-*bis* mi consentono di affrontarne le possibili – e, per certi aspetti, dirompenti – ricadute *in parte qua*. Nel tempo, la questione è stata infatti oggetto di un percorso evolutivo che potremmo definire... tortuoso, avendo conosciuto passaggi di indubbio progresso ai quali si sono tuttavia affiancate, nel corso del tempo, alcune... sbandate, tanto ad opera del legislatore quanto (soprattutto) della giurisprudenza di legittimità – sulle quali tornerò al paragrafo che segue – ed il cui superamento ritengo costituisca il più efficace “bersaglio” della riforma, nei termini in cui avrò modo di dire.

(5) Problematica ulteriormente complicata, *de iure condito*, dal fatto che l'ordinamento tributario già conosce singole disposizioni che obbligano l'Ufficio a indicare le fonti di prova, la cui efficacia è tuttavia limitata ad alcuni specifici comparti della materia: *cf.* in tema di imposta sul valore aggiunto l'art. 56 D.P.R. n. 633/1972 e in tema di irrogazione di sanzioni l'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997.

(6) V. art. 4, comma 1, lett. a), L. 9 agosto 2023, n. 111.

(7) Il riferimento è all'art. 17, comma 1, lett. h), L. n. 111/2023.

(8) Come, del resto, la dottrina unanime ha voluto espressamente mettere in luce, *cf.* MELIS G., *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 211 ss.; GLENDI C., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 257 ss.; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 28 ss.; DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3811 ss.

(9) *Cfr.* ad esempio CGT II grado Lombardia, sez. XXIII, sent. 12 settembre 2023, n. 2706; CGT II grado Emilia-Romagna, sez. VIII, sent. 12 gennaio 2023, n. 90; CGT II grado Puglia, sez. IV, sent. 29 dicembre 2022, n. 3633.

2.1. Il dato di partenza è costituito dall'iniziale distacco dalla presunzione di legittimità degli atti tributari che caratterizzava l'ancestrale posizione della giurisprudenza in materia⁽¹⁰⁾, sulla base del noto insegnamento alloriano secondo il quale l'Amministrazione è tenuta a procurare anzitutto a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà a dar vita all'atto impositivo⁽¹¹⁾. Sulla scorta di tale impostazione, e nell'assenza di una disposizione generale sull'onere probatorio nell'ambito del processo tributario, la giurisprudenza di legittimità aveva ricondotto la materia nell'alveo dell'art. 2697 c.c.⁽¹²⁾, secondo il quale, come noto, all'attore compete la prova dei fatti costitutivi della pretesa, mentre al convenuto quella dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi della stessa (*onus probandi incumbit ei qui dicit*). Sul punto può essere significativo ricordare che, secondo la Corte costituzionale, l'onere della prova si pone come presidio «dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice», strutturato, nel processo tributario, a prescindere dalla posizione formale di attore o convenuto, dovendo piuttosto «modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo»⁽¹³⁾. In tale prospettiva, l'Amministrazione finanziaria è da tempo riguardata come attore sostanziale del processo tributario (anche se non sempre da tale qualificazione si sono poi fatte discendere, in giurisprudenza, conclusioni pienamente soddisfacenti), dovendo essa provare i fatti costitutivi della pretesa ed essendo per converso il contribuente a dover offrire la prova di eventuali fatti impeditivi, estintivi o modificativi⁽¹⁴⁾.

Ciò detto, l'adozione dei canoni processualcivilistici dell'art. 2697 c.c. ha trascinato con sé alcuni problemi conseguenti alla difficoltà di raggiungere una uniformità di vedute sulla qualificazione di fatti costitutivi e fatti impeditivi o estintivi della fattispecie nella peculiare materia tributaria, questione perfettamente esemplificata dalla *vexata quaestio* attinente, nell'ambito del reddito d'impresa, all'onere della prova in materia di deducibilità ed inerenza dei costi. Pur nella consapevolezza di non trovare un consenso unanime, dico subito che, a mio parere, i costi non possono che rientrare a tutti gli effetti fra i fatti costitutivi della fattispecie, essendo il reddito d'impresa determinato per differenza tra componenti positivi e negativi, che ne costituiscono parimenti parte determinante: pertanto, già nella prospettiva dell'art. 2697 c.c. ricadrebbe sull'Amministrazione anche l'onere della prova in merito all'eventuale indeducibilità degli stessi⁽¹⁵⁾. Ritengo anche che non possa condividersi la tesi che la prova circa la deducibilità ricada in capo al contribuente sostenuta da chi ha valorizzato la presenza di specifici oneri documentali in carico ad esso⁽¹⁶⁾ o ha adottato come ottica quella della base imponibile, nella quale i componenti negativi si pongono alla stregua di fatti estintivi o modificativi di quelli positivi⁽¹⁷⁾. A mio giudizio tali impostazioni svalutano la natura dei costi quali componenti ontologicamente preordinati alla produzione di quei ricavi (e quindi del reddito) sui quali pure ricade pacificamente l'onere

(10) E anche di taluna dottrina, v. BERLIRI A., *In tema di accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1962, 318. Dottrina più risalente aveva evidenziato come l'onere della prova nel processo tributario gravasse in particolar modo sul contribuente, il quale doveva provare l'illegittimità della pretesa confezionata dall'Amministrazione nell'atto di accertamento; per converso, si notava già come sull'Amministrazione incombesse l'onere di produrre in giudizio gli elementi di prova (precostituiti) che avevano giustificato l'emissione dell'atto, cfr. PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, 34.

(11) ALLORIO E., *Diritto Processuale Tributario*, Torino, 1969, 393.

(12) A partire da Cass. civ., sez. I, sent. 23 maggio 1979, n. 2990.

(13) Corte cost., sent. 29 marzo 2007, n. 109.

(14) Fa pacificamente eccezione, come noto, a questo riparto il caso dei rimborsi, nei quali è il contribuente ad essere tenuto alla prova del credito vantato nei confronti dell'Erario. Da ultimo, cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 4 aprile 2023, n. 9320.

(15) Così anche VICINI RONCHETTI A., *Inerenza nel reddito di impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 562 ss.; BEGHIN M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova delle deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2017, 13, 975 ss.; TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 5, I, 469 ss. Tale conclusione è stata recentemente raggiunta anche da RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013 ss.

(16) CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 591 ss.; TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Agg., III, 893.

(17) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 375.

probatorio dell'Amministrazione. Intendo dire che mi pare opinabile ritenere i ricavi alla stregua di un fatto costitutivo del reddito e i costi invece un fatto impeditivo, quando questi ultimi (*rectius*: i fattori produttivi che essi consentono di acquisire) sono a ben vedere strumentali alla produzione dello stesso reddito tanto quanto i ricavi... se non addirittura più di essi. Per non dire poi dell'illogicità di una simile divaricazione a fronte dell'unitarietà del reddito, che nella prospettiva opposta risulta invece inspiegabilmente *infranta* in maniera artificiosa; fenomeno che, a mio giudizio, è tanto più criticabile se si tengono in considerazione i connotati strutturali del reddito d'impresa, tra i quali hanno pieno titolo di essere annoverati anche i costi deducibili, come confermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 262/2020(18).

La giurisprudenza di legittimità, d'altro canto, è stata maggiormente univoca nel ricondurre nel novero dei fatti impeditivi – gravanti, nell'ottica dell'art. 2697 c.c., sul contribuente – i requisiti richiesti dalla normativa tributaria per la deducibilità dei costi(19). Nella stessa direzione si è ormai pacificamente attestata la giurisprudenza di legittimità in materia di agevolazioni, che addossa al contribuente l'onere di provare i fatti costitutivi del beneficio(20).

Su queste basi si sono poi innestati ulteriori sviluppi derivanti, in maniera estremamente schematica, da presunzioni (assolute e relative) di matrice legislativa e dall'opera della giurisprudenza, che a sua volta ha dato vita ad un reticolo di “presunzioni” – appunto - giurisprudenziali – come la celeberrima di distribuzione di utili in caso di società a ristretta base sociale(21) (ma non si tratta solo di questa, evidentemente) – e ha innervato anche nella materia tributaria il criterio, ancora una volta di matrice civilistica, della c.d. vicinanza alla prova(22). Principio, quest'ultimo, di fatto strumentalizzato per addossare al contribuente l'onere probatorio in nome di una pretesa esigenza (ormai del tutto anacronistica, invero) di riequilibrare un presunto sbilanciamento fra le parti del processo(23).

2.2. Il fatto certo è che, a prescindere dall'opzione che si ritiene preferibile nel contesto *ante* riforma, appare evidente che buona parte delle problematiche sinora emerse si correla alle complessità che conseguono all'innesto dell'art. 2697 c.c. nella materia processuale tributaria e dal voler calare, nella vicenda fiscale, il binomio fatto costitutivo/impeditivo. Così che se si dovesse ritenere l'art. 2697 c.c. superato dal comma 5-*bis* andrebbero ripensati molti degli approdi sinora raggiunti. Credo francamente che proprio tale conclusione sia quella preferibile, dovendosi ritenere che il legislatore abbia proprio inteso sgombrare il campo da tutti gli equivoci e le forzature conseguenti al trapianto dei canoni proces-

(18) Sulla quale sia consentito rinviare a TUNDO F., *Per un Fisco ragionevole occorre un “self-restraint” del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 2, 110 ss.

(19) Secondo la Corte di Cassazione, «l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse in un determinato esercizio sociale incombe sull'Amministrazione finanziaria per quelle positive, e sul contribuente per quelle negative». V. Cass. civ., sez. V, sent. 14 aprile 2022, n. 12127.

(20) Per tutte v. Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 23 marzo 2021, n. 8148.

(21) Cfr. fra i tanti CARINCI A. - ROSSETTI S., *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?*, in *il fisco*, 2021, 28, 2707 ss.; BEGHIN M., *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei “costi indeducibili”*, in *il fisco*, 2021, 1, 79 ss.; AMATUCCI F., *Diritto di difesa e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 7, 522 ss.; MARCHESELLI A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 86 ss.; CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base proprietaria”*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.

(22) Sul tema v. VANZ G., *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della “vicinanza della prova”*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2584 ss.; MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.

(23) Rinviando a quanto dirò a breve, basti a tal proposito fare riferimento alla tematica dei prezzi di trasferimento: secondo la Cassazione, infatti, «incombe sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697, cod. civ. ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, comma 3, t.u.i.r.». V. Cass. civ., sez. V, ord. 18 giugno 2020, n. 11837.

sualciviltistici nel nostro ambito, dei quali ho fatto un (forse fin troppo) sintetico riepilogo al paragrafo che precede.

Principiando l'esame dalla lettera della norma, quest'ultima precisa, da un lato, che «[l']*amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*» e, dall'altro, che «[s]petta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso». È chiaro che si tratta di una formulazione per certi versi ambigua: l'esplicito distinguo fra liti di rimborso e liti avverso atti impositivi potrebbe far propendere per la tesi maggiormente conservativa, che vede il comma 5-bis riprodurre i medesimi criteri già trapiantati nel processo tributario tramite l'art. 2697 c.c. Argomento, in effetti, che è sostenuto da parte della dottrina, secondo la quale anche la novella non farebbe altro che riprodurre la distinzione fra fatti costitutivi e impeditivi, limitandosi semplicemente a “tradurla” nel linguaggio del processo tributario(24). Letta in tale ottica, la riforma sarebbe pertanto priva di un *quid novi* e ininfluyente rispetto all'assetto previgente, ad esempio in materia di deducibilità dei costi, la cui prova resterebbe pertanto in capo al contribuente. Mi sembra però, questo, un approdo che, da un lato, è ingeneroso verso il disegno di riforma complessivo della L. n. 130/2022 e che, dall'altro, è in contrasto con il noto argomento teleologico che vede il legislatore sempre dotato di fini, che anche in questo caso sono palesi e da ricondurre alla prospettiva di vera e propria emancipazione del processo e della giurisdizione tributari nel contesto generale di un più ampio impianto garantista della riforma del 2022, che vede nella c.d. “professionalizzazione” del giudice una dei profili di questo ampio progetto e, il comma 5-bis l'altro, sul versante del rito.

In quest'ottica, ritengo convincente il riconoscimento alla novella di una notevole apertura innovatrice, come non ha mancato di evidenziare altra parte della dottrina(25). Una prospettiva che ritengo preferibile per svariate ragioni, a partire dalla considerazione del dettato letterale che, nell'addossare all'Amministrazione la prova delle «*violazioni contestate con l'atto impugnato*», è davvero inequivoca nel superare nettamente la dicotomia fra fatti costitutivi e impeditivi/modificativi/estintivi sulla quale si fonda invece l'art. 2697 c.c.

Voglio dire che la norma, così formulata, è capace di tener conto della specialità della materia e del processo tributari, spostando l'attenzione non già, di volta in volta, sulla singola fattispecie oggetto di prova – con tutte le problematiche che ne derivano in ordine all'identificazione e ripartizione dei fatti costitutivi e impeditivi – bensì sul fatto che è l'Amministrazione a farsi necessariamente attrice del procedimento di accertamento, che culmina nell'atto impositivo, “veicolo” del singolo rilievo. In altri termini, volendo ancora ragionare secondo vecchie logiche, ormai comunque sorpassate dal legislatore, la disposizione porta finalmente alle logiche conseguenze la natura di “attore sostanziale” dell'Amministrazione senza più la necessità di artifici retorici – e fatta eccezione per le liti di rimborso – dovendosi ritenere pertanto superate tutte le eccezioni (giuste o sbagliate che fossero *ante* riforma) che pretendevano invece che fosse il contribuente a farsi carico dell'onere probatorio anche a fronte di rilievi contestati dall'Erario.

È proprio il superamento dell'art. 2697 c.c. con le conseguenze da ciò derivanti a giustificare il riferimento alla novella fatto dalla dottrina come “rivoluzione copernicana”(26), che si concretizza, tra l'altro, nel definitivo superamento di qualsiasi possibilità di addossare al contribuente l'onere probatorio in materia di deducibilità dei costi. Lo stesso dicasi per le contestazioni in materia di agevolazioni: si tratta, anche in questo caso, di veri e propri rilievi che vengono veicolati mediante l'atto impositivo e

(24) RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit.

(25) GLENDI C., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 6, 473 ss.; MELIS G., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, cit.; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 78-79; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit.

(26) GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Ipsos Quotidiano*, 24 settembre 2022.

che, rientrando nel perimetro del comma 5-bis, dovranno essere puntualmente oggetto di dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

È mia opinione tuttavia che, più che di rivoluzione copernicana, locuzione che fa presagire una netta soluzione di continuità rispetto al passato, una possibile forzatura rispetto ad assetti consolidati e dunque il rischio che con questi ultimi la novella rischi di entrare in una frizione delle conseguenze imprevedibili, nel nostro caso il *quid novi* apportato dal comma 5-bis meriti più propriamente di essere collocato (sul *coté* del rito processuale) nel solco dell'evoluzione del generale assetto della giurisdizione assicurato dalla L. n. 130/2022, che sul piano ordinamentale sottende il definitivo consolidamento della natura di giurisdizione speciale della Giustizia tributaria e dunque l'emancipazione anche dalle improprie ibridazioni nel rito che sono state talvolta (solo) un utile pretesto (per quanto sofisticato) per (una parte del)la giurisprudenza, per far prevalere un malinteso interesse fiscale.

2.3. Costituisce ovviamente un campanello d'allarme – per quanto, *more solito*, non del tutto sorprendente – la primissima reazione della Suprema Corte, pronunciata con un *obiter dictum* nell'ordinanza n. 31878 del 27 ottobre 2022(27), in materia di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova. Sebbene la Corte abbia affrontato la questione, come ho detto, soltanto incidentalmente, la soluzione raggiunta non sembra lasciare spazio a dubbi in seno al massimo consesso, se non volendola considerare alla stregua di un frettoloso *lapsus calami*: la Cassazione si limita infatti ad affermare che la nuova formulazione legislativa «*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*». Reazione, peraltro, che ha trovato ulteriore conferma in una successiva pronuncia della Corte che ha ribadito il medesimo approdo interpretativo(28).

La reazione della Cassazione, come dicevo, non sorprende del tutto, ed è verosimilmente correlata non solo alla natura della Corte di giudice di legittimità, “distante” dal merito dell'istruttoria, ma anche al fatto che dalla disattivazione della portata innovativa del comma 5-bis passa la conservazione dello *status quo* in materia di onere probatorio e, conseguentemente, di tutte quelle posizioni giurisprudenziali cui ho fatto cenno, e di cui meglio dirò nei paragrafi successivi, che invece sono destinate ad essere definitivamente accantonate con l'attribuzione alla novella, come invece ritengo corretto, di una valenza esattamente opposta: mi riferisco prevalentemente all'elaborazione delle “presunzioni giurisprudenziali”, sulle quali tornerò a breve. A meno di non voler ritenere, come dicevo, questa affermazione della Corte come un temporaneo *abbaglio* annesso alla natura di *obiter* del passaggio in esame. E certamente a tal proposito depone l'apparentemente inspiegabile riferimento, da parte della Corte, ad un asserito rafforzamento ad opera della riforma della “istruttoria dibattimentale”, con un richiamo a dinamiche del processo penale che da sempre sono del tutto estranee all'impianto del giudizio tributario, cosa del resto notissima a tutti.

In ogni caso, a fronte di questo quadro di quello che pare essere un vero e proprio “riflesso condizionato” della Corte di Cassazione alle sollecitazioni del legislatore – e che parrebbe un ennesimo episodio della inesausta contesa fra legislatore e giurisprudenza di legittimità(29) – appaiono ben più promettenti le prime pronunce delle Corti di Giustizia tributarie, avendo i giudici di merito invece colto con scrupolo la serietà della novella e preso coscienza delle sue implicazioni.

Rinviando a quanto dirò *infra* per ciò che concerne le ricadute del comma 5-bis in materia di presunzioni giurisprudenziali – altro tema sul quale si registrano, come dirò più avanti, altre condivisibili prese di posizione da parte delle Corti di Giustizia tributarie – le Corti di merito hanno, ad esempio,

(27) Poi seguita dalle ordinanze gemelle nn. 31880 e 32024, rispettivamente datate 27 e 28 ottobre 2022.

(28) Mi riferisco a Cass. civ., sez. V, ord. 30 marzo 2023, n. 8956.

(29) Sulla quale sia concesso fare rinvio a TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020, *passim*.

avuto modo di pronunciarsi con riferimento all'onere della prova in materia di agevolazioni. In materia di recupero di un credito di ricerca e sviluppo, e a fronte del tradizionale orientamento della Corte di Cassazione, si è così sostenuto che «*non può [...] non tenersi conto della modifica introdotta dalla Legge n. 130/2022 del 31 agosto 2022 che ha inserito, all'articolo 7 del DLgs. n. 546/92 il comma 5-bis*» in relazione al quale i giudici di merito osservano che «*se l'Agenzia procede al recupero del credito d'imposta per ricerca e sviluppo [...] contestando l'assenza dei requisiti richiesti dalla normativa di riferimento [...] la contribuente deve dar prova della sussistenza di quei requisiti negati dall'A.F., spettando al Collegio la valutazione della fondatezza, della puntualità, della coerenza e della sufficienza degli elementi di prova adottati dall'una e dall'altra parte al fine di dimostrare la non spettanza dell'agevolazione o, viceversa, la sua conferma*»(30). Conclusione condivisibile, al netto di qualche incertezza nella formulazione della decisione, non potendosi sottacere una certa insicurezza, da parte del Collegio nel distinguere correttamente il confine fra motivazione del diniego e prova delle ragioni a fondamento dello stesso in capo all'Amministrazione.

Altra giurisprudenza è intervenuta in tema di classamento catastale, che già la dottrina aveva identificato come uno dei possibili ambiti di rilevanza nell'applicazione della novella, visto il criticabile orientamento della Corte di Cassazione che svalutava il momento dell'istruttoria a favore dell'Amministrazione(31). La CGT di Reggio nell'Emilia ha quindi richiamato il comma 5-bis per stigmatizzare il *modus operandi* dell'Ufficio il quale non aveva dedotto «*quali sarebbero gli elementi oggettivi carenti*» nel classamento proposto dal contribuente(32).

Ancora, ritengo meritevole di richiamo la giurisprudenza che ha attribuito all'Ufficio l'onere della prova anche in materia di deducibilità delle componenti negative di reddito, essendosi condivisibilmente osservato che «*la nuova disposizione sull'onere della prova introdotta dalla Legge n. 130 del 2022 consente senz'ombra di dubbio di superare questo equivoco, per cui anche per i componenti negativi di reddito l'onere probatorio non può che incombere sull'Amministrazione finanziaria*»(33).

Più in generale, si registrano ormai pronunce delle Corti di Giustizia tributaria che applicano il comma 5-bis nelle più disparate fattispecie, stigmatizzando l'apparato probatorio addotto dall'Ufficio in casi di: doppia imposizione sugli utili societari(34), interposizione *ex art. 37 D.P.R. n. 600/1973*(35), qualifica come reddito di somme qualificate come finanziamento soci(36), accertamenti relativi all'attività del contribuente(37) e fatture per operazioni inesistenti(38).

2.4. Ulteriore problematica che si ricollega al riparto dell'onere probatorio – che qui potrò affrontare soltanto per sommi capi – è quella dell'eventuale sopravvivenza alla novella del canone della *vicinanza della prova* in materia tributaria. Anche in questo caso ritengo che sia decisiva la considerazione dell'intento della riforma, seppure il dibattito in dottrina non sia, per ora, giunto ad esiti concordi. Secondo una prima posizione la riforma avrebbe soltanto ridotto l'ambito di applicabilità di tale principio, circoscrivendone l'operatività alle (ormai remote, invero) fattispecie nelle quali l'Amministrazione riesca a provare l'impossibilità di acquisizione delle fonti di prova(39). In una posizione simile si colloca chi enfatizza la rilevanza costituzionale ed europea del principio di vicinanza alla prova, prescindendo

(30) CGT I grado Rimini, sez. II, sent. 22 marzo 2023, n. 99.

(31) V. Cass. civ., sent. 24 giugno 2022, n. 20509.

(32) CGT I grado Reggio Emilia, sez. I, sent. 23 maggio 2023, n. 107.

(33) CGT I grado Siracusa, sez. V, sent. 23 novembre 2022, n. 3856, nonché CGT II grado dell'Emilia-Romagna, sez. VIII, sent. 12 gennaio 2023, n. 90.

(34) CGT I grado Milano, sez. III, sent. 1° giugno 2023, n. 2005.

(35) CGT I grado Milano, sez. XIII, sent. 22 maggio 2023, n. 1861.

(36) CGT II grado Emilia-Romagna, sez. IV, sent. 22 febbraio 2023, nn. 241 e 242.

(37) CGT II grado Puglia, sez. IV, sent. 24 febbraio 2023, n. 506.

(38) CGT I grado Reggio Emilia, sez. I, sent. 30 dicembre 2022, n. 293 e 2 marzo 2023, n. 33.

(39) MELIS G., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, cit.

dunque dal superamento del canone di cui all'art. 2697 c.c. – conformandosi, secondo una particolare prospettazione, lo stesso comma 5-bis a tale criterio⁽⁴⁰⁾.

A fronte di tali preoccupazioni è a mio giudizio rilevante porsi, ancora una volta, nella prospettiva dello spirito che permea di sé il comma 5-bis e nuovamente, in senso più ampio, il contesto ordinamentale di intervento della riforma. Da un lato, infatti, la disposizione enuclea ora una regola *autoctona ed autosufficiente* nel processo tributario, in quanto tale impermeabile a possibili deroghe derivanti da un principio – come quello della vicinanza alla prova – di derivazione civilistica e conformato alle dinamiche di un differente ambito ordinamentale, nel quale è maggiormente coerente ricercare in talune ipotesi una parificazione delle posizioni delle parti, al fine di ricondurle ad equità.

D'altro canto (e soprattutto) quello della vicinanza alla prova costituisce ormai un canone che mal si adatta all'odierno contesto, vista l'ampiezza dell'apparato informativo di cui ormai dispone l'Amministrazione finanziaria per l'espletamento delle attività istruttorie e di accertamento – che verosimilmente sarà ulteriormente potenziato dall'utilizzo di strumenti di intelligenza artificiale, con scenari tanto indeterminati quanto non poco preoccupanti – non senza peraltro potersi escludere il rischio, connaturato all'adozione di un simile criterio, di una dinamica di “soccorso” da parte del giudice ad eventuali deficienze nell'attività degli Uffici, tale da distorcere la chiara natura dispositiva del processo tributario.

Dalla riforma del 2022 emerge semmai un intento che esclude qualsiasi necessità di “riequilibrio” della posizione dell'Amministrazione, avendo il legislatore disegnato un giudizio tributario nel quale ad essere potenziato non è il momento dell'istruttoria *ex sé* – che per forza di cose resta integralmente a carico dell'Amministrazione e che *deve* concludersi nella fase procedimentale – bensì quello della valutazione delle prove delle quali (già prima) si sia dotato l'Ufficio, rispetto al quale viene significativamente innalzato lo *standard* probatorio richiesto all'Erario. In tale prospettiva si può leggere il superamento del canone della vicinanza alla prova, opzione frutto di una precisa determinazione del legislatore, con un effetto - forse - di maggior rigidità nell'attribuzione dell'onere rispetto all'impianto precedente ma che indubbiamente deve essere stato voluto dal legislatore per porre termine a quei fenomeni di strumentalizzazione, a beneficio dell'Erario, ai quali si è potuto assistere negli ultimi tempi, paradossalmente in controtendenza rispetto all'ampliamento dello spettro dei poteri dell'Amministrazione che, fisiologicamente, avrebbe dovuto condurre all'effetto opposto. Ciò che non è accaduto nella giurisprudenza che si è via via formata e che così ha indotto il legislatore alla determinazione di un necessario riequilibrio sul piano processuale.

3. Come dicevo, il comma 5-bis non si limita a introdurre una norma – innovativa, per le ragioni e nei termini poc'anzi esposti – in materia di distribuzione dell'onere probatorio, ma va anche oltre, disponendo che il giudice *«annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni»*. Il secondo periodo della disposizione ha così inserito anche una vera e propria regola riguardante la *consistenza* delle prove allegate dall'Amministrazione a fondamento della pretesa, con una formulazione altrettanto “speciale” per il processo tributario rispetto a quella oggetto del primo periodo; senonché, anche in questo caso, in dottrina si rinvengono articolate interpretazioni dell'effetto concreto apportato dalla novella.

Secondo una prima ricostruzione – che si pone in continuità con la già segnalata prospettiva conservatrice in relazione ai rapporti fra il comma 5-bis e l'art. 2697 c.c. – il legislatore avrebbe trapiantato nel processo tributario parte dell'art. 530, comma 2, c.p.p., nella parte in cui la disposizione reca il medesimo riferimento alla prova “assente”, “insufficiente” o “contraddittoria” (e fin qui si tratta di una posizione incontestabile); tale trapianto, tuttavia, sarebbe del tutto privo di utilità, in quanto sarebbe stato pos-

(40) MULEO S., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustiziainsieme.i*, 20 settembre 2022.

sibile giungere al medesimo risultato già tramite una piana applicazione dell'art. 2697 c.c.(41). E questa conclusione, molto francamente, mi pare eccessivamente conservativa, perché svaluta ingiustamente l'intento innovatore della novella e quell'*iniezione osmotica* (l'ossimoro è voluto) delle espressioni lessicali del processo penale di cui ho detto al par. 1. Insomma, anche da questo punto di vista il legislatore ha inteso introdurre un criterio *ad hoc* in merito allo *standard* probatorio da raggiungere per la conferma della pretesa impositiva, come si evince da un raffronto fra la regola di giudizio di cui al comma 5-*bis* e quelle vigenti rispettivamente nel sistema processualcivilistico e in quello processualpenalistico. Quanto al primo, occorre richiamare l'art. 116 c.p.c. il quale, come noto, rimette la valutazione degli elementi probatori al "prudente apprezzamento" del giudice, il quale può altresì desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno ex art. 117 c.p.c., dal loro rifiuto ingiustificato a consentire ispezioni da lui ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo. Tale disposizione è espressione del libero convincimento del giudice, essendo insindacabile, nel giudizio di legittimità, «*l'interpretazione e la valutazione del materiale probatorio, il controllo dell'attendibilità e della conclusione delle prove, la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione*» da parte del giudice di merito(42).

A me sembra che il comma 5-*bis* intervenga sostituendo una "valutazione rigorosa" al "prudente apprezzamento" di cui all'art. 116 c.p.c.; "rigorosa" richiedendo la norma, nella parte in cui fa riferimento a prove "circostanziate e puntuali", un alto livello dimostrativo del corredo probatorio, esente da contraddizioni ed elementi meramente soggettivi(43). E ciò seppure debba a mio parere condividersi la tesi di chi ha letto un temperamento a tale inciso, operato dal successivo richiamo alla "coerenza con la normativa tributaria sostanziale", che fa salve le peculiarità dell'impianto probatorio procedimentale tributario, compreso ad esempio l'utilizzo di presunzioni semplici, sulle quali tornerò a breve.

Come già ho anticipato in altra prospettiva, ritengo che altrettanto fecondo sia interpretare il comma 5-*bis* alla luce delle regole vigenti nel processo penale, cristallizzate agli artt. 533, comma 1 e 530, comma 2, c.p.p.; anche in quest'ottica traspare chiaramente l'intento di "monito" sotteso in maniera trasversale all'intervento normativo, potendosi ritenere che la novella abbia introdotto un grado di consistenza probatoria della fondatezza del credito erariale "al di là di ogni ragionevole dubbio". Pertanto, pur lasciando la norma intatto il principio del libero convincimento del giudice, si arriva così a ritenere che l'attendibilità ricostruttiva delle prove allegare dall'Ufficio dovrà essere assai alta e non lasciare margini di dubbio né sulla sua riferibilità soggettiva al contribuente né, tantomeno, sull'esistenza fenomenica del fatto oggetto di prova(44).

In definitiva, ritengo decisiva la valorizzazione di quello che ho definito lo *spirito innovatore* del comma 5-*bis*, che permea evidentemente tanto il nuovo onere probatorio quanto la "consistenza" della prova del fatto incerto; innovazione che pare evidente una volta che si cala tale requisito della prova nelle fattispecie concrete e poi nel campo delle presunzioni giurisprudenziali.

Non possono esserci dubbi circa l'estraneità della disposizione ai casi in cui l'ordinamento tributario presenta disposizioni speciali in materia di prova. Pensiamo ad esempio alle presunzioni legali, rientranti nell'inciso della "coerenza con la normativa tributaria sostanziale" come limite alla novella e dunque tuttora valide e operanti; fermo restando che, trattandosi di regole eccezionali tese a escludere qualsivoglia incertezza sul fatto oggetto della presunzione legale, queste andranno, anche alla luce del comma 5-*bis*, interpretate a maggior ragione in maniera rigorosa e circoscritta al loro esatto perimetro

(41) È la tesi di RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit.

(42) Cfr. Cass. civ., sez. II, sent. 24 gennaio 2019, n. 2118.

(43) In senso simile v. MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 243 ss.; CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2023, 2, 299 ss.

(44) GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023.

applicativo. Similmente, è a mio parere corretto ritenere che siano fatte salve le fattispecie ove è lo stesso legislatore a riconoscere la possibilità di ricorrere a presunzioni c.d. semplicissime, come ad esempio nelle ipotesi di accertamenti induttivi *ex art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973* – ferma restando quella che a mio avviso è l'improcrastinabile necessità di una più ampia revisione dell'intero comparto normativo in materia di presunzioni, per molti versi ridondanti visti gli amplissimi poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, e ormai unicamente finalizzate a facilitare l'attività di accertamento, piuttosto che a sopperire a presunti *deficit* informativi.

Ritengo non possa escludersi nemmeno, verosimilmente, l'utilizzabilità anche nell'odierno contesto ordinamentale processuale delle presunzioni semplici, al ricorrere beninteso dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c. Quanto sopra visto che, in presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla disposizione civilistica si raggiungerebbe un grado probatorio conforme a quello richiesto dal comma 5-*bis*, potendosi ritenere realizzato il fatto ignoto (e da provare) secondo la regola dell'*id quod plerumque accipit* e, dunque, della comune esperienza; non senza ricordare l'insegnamento della dottrina processualcivilistica che ha attribuito piena dignità anche alla prova presuntiva⁽⁴⁵⁾. A mio giudizio il punto merita, tuttavia, alcune ulteriori precisazioni, pena il rischio di un ingiusto ridimensionamento della portata della novella; infatti, occorre enfatizzare – ancora una volta, nell'ottica di una comparazione col mondo processualpenalistico – l'innalzamento imposto dal comma 5-*bis* dello *standard* inferenziale fra fatto noto e fatto ignoto, dovendo il nesso causale porsi in termini di univocità fra gli stessi, piuttosto che di mera verosimiglianza del risultato⁽⁴⁶⁾.

In questo contesto, e arrivando a quello che sarà (o, come forse potremmo dire più precisamente, avrebbe potuto essere) uno fra gli ambiti di maggiore impatto della novella, devono a mio parere ritenersi superati tutti quegli orientamenti della Suprema Corte che hanno introdotto le c.d. "presunzioni" di matrice giurisprudenziale, prima fra tutte, evidentemente, quella relativo alla celeberrima (e nefasta) presunzione di distribuzione degli utili nel caso di società a ristretta base sociale. In questo caso, peraltro, valorizzare debitamente la novella significa non soltanto escludere che possa esserci alcun automatismo nella distribuzione degli utili occulti nel caso di in cui sia contestata l'ineducibilità di un componente negativo di reddito in capo alla società, ma altresì nel caso in cui siano accertati maggiori ricavi in capo alla stessa – in entrambi i casi, l'Amministrazione dovrà provare debitamente l'avvenuta distribuzione del maggior reddito, non potendosi limitare a invocare semplicemente la natura ristretta della compagine sociale⁽⁴⁷⁾. Come accennavo, su tale posizione si è già assestata una recente giurisprudenza di merito⁽⁴⁸⁾, che ha osservato come, in assenza di elementi di prova direttamente atti a dimostrare l'effettiva distribuzione degli utili, dalla ristrettezza della base sociale non possa in alcun modo (più) trarsi alcuna sorta di automatismo probatorio. Interessante è il rilievo, da parte dei giudici di merito, circa l'assenza (almeno sino ad oggi) di una presunzione di matrice legale in grado di giustificare una siffatta conclusione, avendo il comma 5-*bis* sgombrato il campo dalla possibilità di fare tralattivamente riferimento a mere presunzioni giurisprudenziali, richiedendo agli Uffici un più gravoso onere dimostrativo.

Quest'ultima notazione, circa il rapporto fra (assenza di) presunzione legale e "presunzione" giurisprudenziale (superata dal comma 5-*bis*), mi consente un primo collegamento con la legge delega per la cosiddetta riforma tributaria⁽⁴⁹⁾, che pare inspiegabilmente andare in una direzione differente, codificando (a me pare in maniera a sua volta contraddittoria, almeno in parte) la presunzione di distribuzione degli utili, con un'opera che, in questo senso, parrebbe confermare un orientamento della giurisprudenza

(45) PATTI S., *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 5.

(46) GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, cit.

(47) MELIS G., *L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali*, cit.

(48) CGT I grado Milano, sez. XV, sent. 24 agosto 2023, n. 2969.

(49) L. n. 111/2023.

di legittimità pressoché universalmente criticato e al quale può – e, a mio giudizio, deve – costituire un argine proprio il nostro comma 5-bis.

Ma su questo, come sulle altre previsioni della legge delega che più ci interessano da vicino, cercherò di essere più preciso nei paragrafi successivi (nella seconda parte dell'intervento/saggio/contributo).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *Diritto di difesa e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 7, 522 ss.
- ALLORIO E., *Diritto Processuale Tributario*, Torino, 1969, 393
- BEGHIN M., *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei “costi indeducibili”*, in *il fisco*, 2021, 1, 79 ss.
- BEGHIN M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova delle deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in *Corr. trib.*, 2017, 13, 975 ss.
- BERLIRI A., *In tema di accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1962, 318
- CARINCI A. - ROSSETTI S., *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?*, in *il fisco*, 2021, 28, 2707 ss.
- CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 591 ss.
- CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2023, 2, 299 ss.
- CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base proprietaria”*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.
- DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.
- DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25 ss.
- GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in *Giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023
- GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Ipsos Quotidiano*, 24 settembre 2022
- GLENDI C., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 255 ss.
- GLENDI C., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 6, 473 ss.
- MARCHESELLI A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 86 ss.
- MELIS G., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 211 ss.
- MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 324 ss.
- MORLINI G., *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, in *Studium Iuris*, 2023, 404 ss.
- MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 243 ss.
- MULEO S., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustiziainsieme.it*, 20 settembre 2022
- MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.
- PATTI S., *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 5 ss.
- PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, 34 ss.
- RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013 ss.
- SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 78-79
- TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Agg., III, 893 ss.

- TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 5, I, 437 ss.
- TUNDO F., *La Giustizia tributaria, anatra zoppa a causa di una buona riforma (forse) incostituzionale (con alcune ipotesi di modifica)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 260 ss.
- TUNDO F., *La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 12, 977 ss.
- TUNDO F., *Per un Fisco ragionevole occorre un "self-restraint" del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 2, 110 ss.
- TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020
- VANZ G., *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2584 ss.
- VICINI RONCHETTI A., *Inerenza nel reddito di impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 551 ss.

La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte seconda)

Penelope's shroud of tax reforms, between Justice and enabling law: epicede of legal certainty? (Part two)

FRANCESCO TUNDO

Abstract

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 costituisce uno dei punti di forza della riforma della giustizia tributaria del 2022. Si tratta di una disposizione preziosissima per il nuovo assetto del processo: introduce una regola generale destinata ad imprimere una svolta alle dinamiche processuali ed *enfatisca* il potere del giudice, per via di una maggiore incisività nel sindacato dell'azione amministrativa, concorrendo alla percezione di una sua maggiore terzietà. Ma non si tratta solo di questo perché è destinata a riverberare i suoi effetti, anche indirettamente, su tutta la parabola dell'attuazione del tributo, sin dal momento dell'istruttoria procedimentale dell'Amministrazione finanziaria. Senonché con l'approvazione della legge delega per la riforma tributaria il legislatore ha adottato anche alcune disposizioni che, se saranno attuate, rischiano di determinare un vero e proprio intralcio al pieno dispiegamento degli effetti del nuovo comma 5-bis. Come Penelope, così, sembra voler disfare, in breve tempo, una trama preziosa, faticosamente tessuta.

Parole chiave: riforma fiscale, processo tributario, onere probatorio, certezza del diritto

Abstract

The new paragraph 5-bis of Article 7 of Legislative Decree No. 546 of 1992 is one of the highlights of the 2022 Tax Justice Reform. It is an invaluable provision for the new procedural framework: it introduces a general rule destined to mark a turning point in the processual dynamics and emphasizes the power of the judge, by way of a greater degree of scrutiny over administrative action, contributing to the perception of its greater neutrality. Moreover, it is bound to have spill-out effects over the entire trajectory of tax implementation, from the very moment of the tax administration's procedural investigation. However, with the approval of the enabling act for Tax reform, the legislator also adopted some provisions that, if enacted, are likely to result in a real hindrance to the full deployment of the effects of the new paragraph 5-bis. Thus, like Penelope, seemingly wanting to unravel, in a short time, a precious, laboriously woven thread.

Keywords: tax reform, tax trial, burden of proof, legal certainty

SOMMARIO: **1.** Riforme fiscali, certezza del diritto e interferenze con la giurisprudenza. - **2.** La strada stretta della certezza del diritto: le insidie del modello "bottom-up". - **3.** Un'eterogenesi dei fini *in peius* e un *interregno* di lunga durata. - **3.1.** Un dilemma quasi... irresolubile. - **3.2.** Un'opzione *alquanto* eccentrica che asseconda un *disordine interpretativo*. - **3.3.** Ritorno al futuro e, forse, ai rischi di *abnormità moltiplicativa*.

1. Nel contesto della delega recata dalla L. 9 agosto 2023, n. 111, l'art. 17 («*Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo*») contiene al primo comma, lett. h), una serie di criteri direttivi accomunati dal fine dichiarato di "assicurare la certezza del diritto tributario". Il contesto è dunque quello del procedimento. Le disposizioni di cui si tratta sono destinate ad intervenire, tra l'altro, su alcuni indirizzi giurisprudenziali in materia di *dies a quo* per il computo del termine decadenziale per l'accertamento dei componenti di reddito pluriennali nonché contestazioni di antieconomicità e attribuzioni ai soci delle società a ristretta base partecipativa.

Non intendo soffermarmi sul merito delle questioni interpretative sottostanti, se non per alcuni richiami che farò nei paragrafi conclusivi, né tantomeno entrare nello specifico degli indirizzi giurisprudenziali anzidetti, che sono stati tutti oggetto di numerosi e pregevoli commenti dottrinari.

Mi sembra più interessante ragionare sull'opportunità, sulle implicazioni e sull'efficacia della peculiare scelta del legislatore delegante di *interferire*, letteralmente, con alcuni indirizzi giurisprudenziali, non frapponendo tuttavia ad essi un argine vero e proprio, come accaduto ad esempio con l'art. 20 dell'imposta di registro mediante una norma d'interpretazione autentica(1).

Altrettanto interessante, poi, sarà spendere qualche riflessione sull'accezione di certezza del diritto accolta dal legislatore della delega, per come è possibile enuclearla dalla disposizione in esame e dal contesto generale in cui essa si colloca.

Intendo poi svolgere alcune riflessioni conclusive sulla coerenza di questa scelta del delegante rispetto agli assetti processuali che, come abbiamo visto ai paragrafi precedenti, si stanno consolidando dopo la riforma della giustizia tributaria approvata con la L. n. 130/2022.

Dico subito che, se non vado errato, lo sforzo volto al perseguimento della certezza del diritto nell'ambito della delega si esaurisce, almeno sul piano dell'enunciazione formale, prevalentemente, per non dire esclusivamente, proprio nelle disposizioni poc'anzi richiamate, peraltro tra loro alquanto eterogenee. Se così è, mi pare piuttosto singolare che, in un così vasto intervento normativo, nell'ambito di una così ambiziosa proposta riformatrice, proprio l'obiettivo della certezza del diritto tributario venga assegnato, anzi... relegato, a disposizioni che involgono fattispecie piuttosto circoscritte e sono obiettivamente marginali per rilevanza sistematica, per tecnica normativa e persino per collocazione topografica nell'ambito della delega, che risulta piuttosto periferica.

L'obiettivo enunciato, in sé, è indubbiamente meritevole e, per le condizioni attuali dell'ordinamento tributario, può essere perseguito solo mediante un'ampia riforma di sistema. La certezza del diritto, lo dice anche la Corte costituzionale, costituisce un valore fondamentale dell'ordinamento, da realizzare nella massima misura possibile(2), posto che con essa possiamo intendere, volendo molto semplificare, la possibilità di stabilire ragionevolmente le conseguenze giuridiche di determinati atti o fatti, dunque la loro prevedibilità (certezza c.d. *soggettiva*)(3). Involge i principi di affidamento nell'ordinamento e di stabilità della disciplina giuridica nel tempo(4) e implica la chiarezza del comando normativo occorrente per attuare il principio di legalità (nozione *oggettiva*). Quest'ultimo, a sua volta, legittima l'esercizio dei poteri pubblici a condizione che siano previsti e disciplinati da norme giuridiche(5) e implica, appunto, la certezza del diritto in modo che ciascuno, come diceva Calamandrei, sia in grado di conoscere in anticipo dove arrivano i suoi diritti e dove cominciano i suoi doveri(6).

(1) Questione con riferimento alla quale mi sia consentito fare rinvio a TUNDO F., *Le torsioni della giurisprudenza sull'imposta di registro e la certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2019, 11, 979 ss.

(2) Corte cost., sent. 6 aprile 1995, n. 111.

(3) Così PINO G., *La certezza del diritto nello Stato costituzionale*, in APOSTOLI A. - GORLANI M. (a cura di), *Crisi della giustizia e (in)certezza del diritto*, Napoli, 2018, *passim*. Ma v. anche GUASTINI R., *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, in *Le Regioni*, 1986, 1095 ss.

(4) Corte cost., sent. 21 novembre 2019, n. 241.

(5) FOIS S., *Principio di legalità*, in *La crisi della legalità. Raccolta di scritti*, Milano, 2010, *passim*. Per una recente analisi v. ZIZZO G., *Certezza del diritto e principio di legalità nel diritto tributario*, in *Neotera*, 2023, 106 ss.

(6) CALAMANDREI P., *Non c'è libertà senza legalità*, Roma-Bari, 2013, *passim*.

L'attività del legislatore che interviene con modifiche normative non meditate, contrastanti e in rapida successione è concausa della crisi della certezza, ancora più evidente nella nostra materia, e non da oggi(7). La *scarsa ponderazione* nell'attività legislativa, osservava Cosciani(8), è dovuta essenzialmente al fatto che il legislatore sa di poter emanare in qualunque momento, anche a brevissima distanza, un nuovo provvedimento integrativo o innovatore, ma tutto questo naturalmente costa un prezzo altissimo in termini di stabilità e certezza del diritto applicabile.

Siamo insomma dinanzi ad un fenomeno che oggi potremmo definire (*abist iniuria verbis*) del “*legislatore incontinente*”: per averne un esempio recentissimo basti pensare alla singolare iniziativa della c.d. imposta sugli “extraprofiti” (più precisamente: imposta straordinaria calcolata sull'incremento del margine di interesse) delle banche introdotta con il D.L. 7 agosto 2023, n. 104 (art. 26), e “spuntata”, letteralmente, nelle stesse ore in cui in Parlamento si stava approvando un'articolata legge delega per la riforma tributaria e poche settimane prima dell'impostazione dei lavori per i provvedimenti fiscali di fine anno, entrambe iniziative nelle quali un prelievo così determinante per gli equilibri degli istituti di credito e del sistema economico in generale avrebbe forse potuto trovare più ponderata e coerente collocazione(9).

L'incertezza non dev'essere governata con la *moltiplicazione* delle regole(10), eppure accade esattamente il contrario, soprattutto nella materia fiscale. Un fattore concorrente, poi, è costituito dall'abbandono della legislazione per principi, poiché le singole norme non possono che rispecchiare solo in parte i principi generali(11). Nella materia fiscale il fenomeno è stato peraltro accompagnato negli anni da iniziative giurisprudenziali che, sotto la spinta delle Agenzie fiscali, hanno concorso alla crisi del principio di legalità e del connotato di prevedibilità al quale si annette la certezza del diritto(12); tra queste sicuramente possono essere ricompresi quegli indirizzi giurisprudenziali sui quali intervengono le disposizioni di cui stiamo parlando.

Il ripristino del principio di legalità e delle condizioni di chiarezza e prevedibilità, così come del principio di affidamento e più in generale della coerenza e ragionevolezza del sistema, *humus* vitale della certezza del diritto(13), non può ovviamente essere affidato ad iniziative estemporanee né a misure *atomistiche* ma richiede un ampio progetto riformatore che prenda le mosse dai principi e successivamente, da questi, declini le regole dei singoli comparti dell'ordinamento.

E allora, torniamo alla delega di cui alla L. n. 111/2023. Essa è connotata da una vasta articolazione di previsioni e mi pare evidente che, alla fine, sia destinata ad incidere più nell'area del procedimento, dell'accertamento e dei poteri dell'Amministrazione fiscale(14) che sui principi generali. I quali, volendo andare oltre le enunciazioni che hanno accompagnato la rapida (forse *troppo* rapida, nonostante

(7) Questioni poste in evidenza già da BERLIRI A., *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile alla singola fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 3 e che per molti versi sono di perdurante attualità.

(8) COSCIANI C., *La riforma tributaria*, Firenze, 1950, *passim*.

(9) Emblematica dell'estemporaneità dell'iniziativa (vorrei dire della sua... improvvisazione) la circostanza che dopo le critiche degli studiosi, degli operatori, della Banca Centrale Europea (v. BCE, *parere del 12 settembre 2023 relativo all'imposizione straordinaria agli enti creditizi*, CON/2023/26) e persino di alcune componenti della medesima maggioranza di Governo, in sede di conversione in legge il provvedimento è stato modificato in misura consistente, ad opera di un c.d. maxiemendamento dello stesso Esecutivo. Al momento in cui si scrive, si attende la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del D.L. n. 104/2023, approvata in via definitiva dalla Camera dei Deputati il 5 ottobre 2023.

(10) V. PAJNO A., *Relazione all'inaugurazione dell'anno giudiziario 2017*, in *Foro italiano*, 2017, V, 145 ss.

(11) BETTI E., *Teoria generale dell'interpretazione*, ed. a cura di CRIFÒ G., Milano, 1990, II, 851 ss.

(12) Sul tema sia consentito fare rinvio a TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020, in part. cap. I, *I frutti dell'albero dell'incertezza*, 29 ss.

(13) Per la declinazione della certezza del diritto rispetto al principio di ragionevolezza, v. Corte cost., sent. 18 aprile 2023, n. 110.

(14) Gli artt. 16 e 17 e le loro correlazioni con gli altri criteri direttivi mi sembra prevalgano in termini di robustezza strutturale e a questa area mi sembra verosimile che saranno destinate ad ascrivere le misure più significative dei decreti delegati, così come i risultati principali della riforma.

l'insegnamento di Cosciani!) approvazione del provvedimento di delega all'Esecutivo, mi pare non siano, sostanzialmente, materia della delega medesima. Per averne conferma credo che basti leggere l'art. 2 L. n. 111/2023 (penso in particolare alle lett. *b*), *d*), *g*) n. 5), che pure è rubricato «*Principi generali del diritto tributario nazionale*», così come l'art. 3, dedicato a sua volta ai «*Principi generali relativi al diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*».

Il tutto si accompagna all'ulteriore sensazione, che avevo avvertito nei primi giorni in cui il disegno di legge delega aveva iniziato il suo rapido cammino parlamentare, che siamo dinanzi ad un riassetto disciplinare, quello avviato con la L. n. 111/2023, in relazione al quale mi pare più corretto parlare di "revisione e riordino" di alcuni -pur importanti - istituti che non di un disegno riformatore in senso proprio⁽¹⁵⁾ nel quale avrebbero potuto trovare giusta collocazione misure idonee a ricostruire un contesto di maggiore ragionevolezza, prevedibilità e certezza. Ad ogni buon conto, l'"affresco" finale, l'esito conclusivo di questa iniziativa potrà essere valutato dopo che sarà stato approvato l'ultimo decreto legislativo di attuazione, perché solo allora, dalla considerazione dei criteri direttivi che si saranno tradotti in concrete misure del legislatore delegato, potremo avere una visione completa. E occorre considerare che in passato anche riforme molto ambiziose, che pure avevano preso forma con leggi delega ben più robuste e delle quali si riusciva a leggere il disegno complessivo (penso alla L. n. 80/2003), non hanno poi trovato attuazione se non in minima parte. L'auspicio è, ovviamente, che possa accadere anche il contrario.

2. Come dicevo, mi pare che nonostante la comunicazione che ha accompagnato il progetto di legge nelle sue fasi iniziali enfatizzasse l'obiettivo della certezza del diritto, quelle che ho richiamato in apertura del paragrafo precedente costituiscano le più rilevanti previsioni che vi si riferiscono. V'è, invero, un insieme di criteri direttivi, anche molto minuziosi, in materia di procedimento o che intervengono su istituti relativi all'adempimento, ma hanno attinenza marginale con il perseguimento della certezza del diritto, a meno che con essa non si voglia intendere quella assicurata dall'Agenzia delle Entrate con le sue interpretazioni che però, oltre una certa misura, non mi sembra un'accezione adeguata⁽¹⁶⁾. Penso al proposto rafforzamento della *cooperative compliance* (peraltro destinata, inesorabilmente, ad interessare una platea circoscritta di contribuenti) così come ai ricorrenti indicatori di un massiccio ricorso in futuro all'analisi, all'utilizzo e alla interoperabilità delle banche dati, che però sono finalizzati al contrasto dei fenomeni di sottrazione al prelievo e non ad assicurare la prevedibilità e la certezza, se non per via mediata.

Mi pare anche che, al di là di un richiamo lessicale nell'ambito dell'art. 4 («*Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*»), non vi si prevedano quegli interventi di ampio respiro che preludono ad un aggiornamento effettivo e ad un rafforzamento dello Statuto⁽¹⁷⁾, pure necessario a quasi cinque lustri dalla sua introduzione ove si consideri tra l'altro che, nel frattempo, i poteri istruttori dell'Amministrazione si sono ampliati a dismisura (e i principi direttivi di questa delega ne prevedono un'ulteriore estensione) grazie anche a strumenti investigativi che al tempo dell'approvazione dello Statuto non esistevano nemmeno. Alla lettera *b*) del comma 1 dell'art. 4 si scorge un richiamo all'obiettivo di valorizzare «*il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto*» ma si tratta a mio avviso di un "principio direttivo" talmente generico che definirlo tale può forse essere considerato un azzardo, a meno che non si voglia intendere che la sua declinazione imponga un'integrazione con successive disposizioni, in particolare quelle della lett. *c*) del medesi-

(15) In proposito mi sia consentito di fare rinvio a TUNDO F., *La legge delega per la riforma tributaria e la ragionevolezza del sistema fiscale nella giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2023, 505 ss.

(16) Da tempo l'Agenzia delle Entrate ambisce ad esercitare, per così dire, una funzione "nomofilattica": il pensiero torna ai celebri "principi di diritto", che altro non sono che interpretazioni *sincopate* alle quali i contribuenti (e taluni loro professionisti) nel tempo si sono anche assuefatti, assegnando loro un rilievo ridondante. Ne ho parlato in TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, cit., in part. 195 ss.

(17) Sul punto, v. CARINCI A., *Revisione dello Statuto del contribuente, tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 2023, 37, 3467 ss.

mo art. 4. Ove però si disciplina la razionalizzazione dell'interpello per porre un argine all'eccesso di istanze formulate dai contribuenti negli anni trascorsi e dunque, a tutto voler concedere, prelude ad una contrazione invece che ad un ampliamento del confronto preventivo vincolante per l'Agenzia.

Insomma, mi pare che nella ricerca delle misure finalizzate a perseguire la certezza del diritto, come anticipato dobbiamo, concretamente, concentrarci sull'art. 17, lett. h). In tale contesto la delega sembra puntare ad una certezza del diritto destinata a formarsi con modalità "bottom-up", cioè a partire dalle fattispecie (meglio ancora: in questo caso a partire da specifiche questioni controverse nell'ambito del procedimento amministrativo tributario) invece che dai principi generali. Si tratta di un'opzione dagli esiti incerti per molte ragioni, a partire dal fatto che è destinata a *moltiplicare* la complessità del sistema invece che a promuoverne la semplificazione.

Incidentalmente osservo che previsioni così puntualmente dirette a specifiche questioni interpretative (peraltro tra loro eterogenee, come è facile intendere scorrendo i nn. da 1 a 4 della lett. h) determinate da (non condivisibili) indirizzi della Cassazione, avrebbero potuto essere più efficaci se adottate con iniziative più circoscritte, ponderate, autonome ed *esterne* alla delega. Manifestero' più avanti le mie riserve anche sull'*opportunità* di queste previsioni, e in particolare dei nn. 3) e 4), in ragione dell'effetto di "intrafcio" al pieno dispiegamento degli effetti del nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. Non è forse l'opzione più efficace, infine, che a giurisprudenza frammentaria si risponda con soluzioni "tampone" altrettanto frammentarie, anche in considerazione del fatto che appare verosimile che ci troveremo ad assistere all'apertura di nuovi fronti e nuovi terreni di scontro tra il legislatore e la giurisprudenza e dunque a nuove ragioni di incertezza, come già accaduto in passato.

3. Quella di porre un argine ad un indirizzo giurisprudenziale è un'iniziativa consentita al legislatore, talora addirittura necessaria⁽¹⁸⁾. È espressiva, tuttavia, di una divergenza, se non addirittura di un contrasto o persino di un conflitto tra poteri dello Stato, e dunque è apprezzabile entro certi limiti e a determinate condizioni. Anzitutto deve concretizzarsi in una misura che effettivamente sia idonea ad intervenire efficacemente su un indirizzo giurisprudenziale che si sia discostato dalla volontà originaria del legislatore in ordine all'interpretazione di una certa disposizione di legge. Tipicamente prende la forma di una norma interpretativa, come accadde per la celebre vicenda dell'art. 20 del tributo di registro. Qualora essa non sia riconosciuta come tale dai giudici a causa di una formulazione mal congegnata, o addirittura quando non si tratti di una disposizione interpretativa in senso proprio, sussiste tuttavia il rischio che l'intervento del legislatore, invece di semplificare, in direzione della certezza, renda ancora più torbide le acque.

Nel nostro caso, non siamo in presenza di disposizioni interpretative né tantomeno mi pare vi siano margini, nella legge delega, perché che queste possano essere introdotte con i decreti delegati. La lettura dell'art. 17, comma 1, lett. h), la struttura generale e il contenuto dell'art. 17 nel suo complesso confermano che la delega conferita all'Esecutivo potrà determinare, qualora attuata, l'introduzione di una o più disposizioni normative *ex novo*, destinate ad incidere in un'area del procedimento di accertamento in relazione alla quale sinora si sono manifestati taluni (opinabili) indirizzi giurisprudenziali sui quali evidentemente il legislatore ritiene di dover intervenire con disposizioni di diritto positivo. Per la scelta adottata si tratterebbe dunque di disposizioni destinate a produrre effetti solo per il futuro. Non solo perché non potrebbero avere natura interpretativa, ma anche perché non si vedono margini, nella delega, per una possibile decorrenza retroattiva e perché si tratta di disposizioni che non attengono alla sfera processuale bensì al procedimento amministrativo tributario. In ragione di ciò non sarebbero applicabili agli innumerevoli giudizi già instaurati e pendenti nell'ambito dei quali, semmai, potremmo verosimilmente assistere ad un consolidamento dei precedenti, che sono proprio quei precedenti che avrebbero indotto il

(18) In proposito v. TUNDO F., *Un legislatore volitivo restituisce l'imposta di registro alla sua tradizione*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 274 ss.

legislatore ad intervenire per porvi un argine. Insomma, l'esatto contrario dell'obiettivo prefissato e un caso eclatante di eterogenesi dei fini *in peius*.

È facile, conseguentemente, preconizzare un periodo di "interregno" di lunga durata, almeno sino all'esaurimento dei giudizi avviati con l'impugnazione degli atti emessi prima dell'entrata in vigore dei relativi decreti di attuazione e che non saranno intaccati dalle nuove disposizioni di legge. Si tratterebbe di una convivenza di un diritto giurisprudenziale (notoriamente controverso e peraltro caratterizzato da un significativo disallineamento tra le posizioni delle Corti di merito e quelle della Cassazione, e per questo foriero di un'incertezza... esponenziale) e di un "nuovo" diritto positivo. Ciò determinerà effetti di disparità di trattamento tra contribuenti a seconda del momento della contestazione nei loro confronti (e dell'introduzione dei relativi giudizi) in relazione a fattispecie che, in ipotesi, potrebbero essersi realizzate anche nello stesso periodo d'imposta. Dunque già solo per questo è verosimile ipotizzare nuovi contenziosi e quindi ulteriore complessità invece che semplificazione.

Un esito, insomma, di lunga instabilità, il contrario dell'auspicata certezza e prevedibilità del diritto applicabile. Una instabilità alla quale, come dirò a breve, avrebbe potuto porre un rimedio più efficace, verosimilmente, il graduale consolidamento degli indirizzi interpretativi garantisti che hanno iniziato a formarsi in seno alle Corti di Giustizia, in relazione ai nuovi assetti del rito processuale tributario che fanno seguito all'introduzione del comma 5-*bis* all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 ad opera della L. n. 130/2022 di riforma della Giustizia tributaria. E che invece vengono anch'essi messi in discussione (*rectius*: verrebbero messi in discussione), se si attuasse la delega contenuta nei principi direttivi che qui stiamo esaminando.

L'efficacia del comma 5-*bis* rispetto al sistema delle "presunzioni giurisprudenziali", per come è stata già sperimentata nelle prime applicazioni delle Corti di Giustizia dopo l'entrata in vigore della L. n. 130/2022, rischia addirittura di essere *posta nel nulla*, poiché quest'ultima disposizione è priva di effetti rispetto al sistema delle presunzioni legali. E ciò che realizza il legislatore della delega è proprio l'"elevazione" di talune c.d. "presunzioni giurisprudenziali" al rango di presunzioni legali (seppur con talune limitazioni, senza le quali la scelta sarebbe apparsa addirittura ancora più irragionevole), con l'effetto di erigere sostanzialmente intorno ad esse un vero e proprio "cordone di sicurezza", che le protegge dagli effetti della rilevante innovazione processuale introdotta lo scorso anno con la L. n. 130/2022 e, allo stesso tempo, allevia gli Uffici fiscali di buona parte del più gravoso onere probatorio che la stessa riforma del processo aveva efficacemente addossato ad essi.

Voglio essere ancora più diretto. Ad un primo esame del testo normativo qui in considerazione ho avvertito la prima sensazione che l'opzione adottata dal legislatore delegante fosse stata un po' ingenua, forse addirittura una vera e propria svista di chi ha materialmente steso i testi del disegno di legge delega. Con il passare del tempo e con l'approfondimento della questione sono giunto ad un convincimento diverso e cioè che si sia trattato di una scelta *consapevole* di introdurre delle vere e proprie presunzioni di legge (almeno con riferimento ai nn. 3 e 4 della lett. h).

In questo sta, a mio avviso, quello che potremmo definire il *difetto genetico* di queste previsioni, che verosimilmente sconta anche un cedimento all'aspirazione degli estensori di trovare un certo consenso presso gli operatori del settore senza, al contempo, voler porre un argine pieno agli indirizzi giurisprudenziali controversi e così alle tesi dell'Amministrazione che li ha propugnati.

In buona sostanza ritengo che, pur nella consapevolezza dell'opportunità di un intervento normativo per porre rimedio alle distorsioni sistemiche causate dagli indirizzi giurisprudenziali presi di mira dalle disposizioni che ci interessano, quella pensata dal legislatore delegante non sia, nel merito, la risposta giusta. Mi accingo ad argomentare ulteriormente le ragioni del mio convincimento, che non sono uniformi per tutti i principi direttivi enunciati alla lett. h) dell'art. 17.

6.1. Iniziamo con la previsione di cui al n. 1 della lett. h), attinente al *dies a quo* del computo del termine decadenziale per l'accertamento delle componenti pluriennali. Come noto, nel 2021 v'è stato

un intervento quasi a sorpresa delle Sezioni Unite⁽¹⁹⁾, laddove la Sezione tributaria aveva assunto una posizione prevalentemente di segno opposto e maggiormente conforme ai principi di certezza del diritto e stabilità di rapporti giuridici. Dunque, il criterio direttivo previsto della delega, secondo il quale la decorrenza del termine decadenziale è quella del periodo d'imposta in cui si è verificato il fatto generatore, è certamente apprezzabile nei suoi fini, perché cerca di rispondere all'esigenza di porre rimedio ad un'evidente crisi della funzione nomofilattica e a quella che, a mio avviso, è una posizione non condivisibile del massimo consesso giudicante. Il tema che qui nello specifico rileva, tuttavia, è se questa previsione, per come è congegnata, sia davvero idonea a perseguire lo scopo ad essa assegnato, in considerazione dei suoi effetti nel tempo, e quale possa essere il suo impatto sulla sorte dei processi pendenti alla data della sua entrata in vigore. Qui vengono a mio avviso le note dolenti, giacché l'efficacia (solo) *pro futuro* della previsione che verosimilmente sarà adottata dal legislatore delegato rischia di consolidare la tesi espressa dalla sentenza delle Sezioni Unite nei giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della nuova disposizione (con eventuale salvezza, dunque, solo di quelli scaturiti dall'impugnazione di atti impositivi notificati *dopo* la sua entrata in vigore ed una conseguente disparità di trattamento). Senonché ravviso un'ulteriore insidia, correlata all'ipotesi in cui il Governo, avvedutosi dell'*empasse*, o del rischio insito nell'impossibilità che la disposizione produca effetti retroattivi o per altre ragioni, dovesse rinunciare a dare attuazione a questo specifico principio di delega. Ebbene: la mancata attuazione determinerebbe un effetto, se possibile, ancora più esiziale della sua attuazione, facendo consolidare (forse) irrimediabilmente l'opinabile posizione delle Sezioni Unite. La legge delega pone dunque l'Esecutivo dinanzi ad un dilemma quasi irresolubile, poiché entrambe le alternative determinano effetti insidiosi per gli assetti generali del sistema e della sua coerenza intrinseca.

Valutazioni parzialmente diverse emergono invece in relazione alle altre due questioni sulle quali mi soffermerò che attengono, a differenza di quella esaminata poc'anzi, alle cosiddette "presunzioni giurisprudenziali" in materia, rispettivamente, di congruità dei corrispettivi e di distribuzioni occulte da società a ristretta base partecipativa. In entrambi i casi, come dicevo, l'effetto che l'eventuale attuazione della delega singolarmente sembra determinare è quello di introdurre una presunzione di legge laddove essa non esisteva e di cui, devo dire francamente, non si sentiva nemmeno l'impellenza. Come cercherò di dimostrare, in entrambi i casi sarebbe apprezzabile una riflessione più approfondita da parte dell'Esecutivo in ordine all'opportunità di *non dare attuazione* a questa parte della delega.

6.2. Non credo di esagerare nell'osservare che la previsione di cui al n. 3) mi pare comporti una preoccupante insidia agli assetti generali del reddito d'impresa. Nel formalizzare la sindacabilità del Fisco sul piano quantitativo, oltre a legittimare un'intromissione dell'Amministrazione nell'area delle libere determinazioni dell'imprenditore, le cui "applicazioni" future non sono né prevedibili né rassicuranti, rende peraltro la sensazione che possa... far rientrare dalla finestra la nota questione attinente alla (ir) rilevanza dell'accezione quantitativa dell'inerenza, che negli ultimi tempi pareva stesse invece... definitivamente uscendo dalla porta: intendo dire che riapre l'incertezza sulla nozione stessa di inerenza che nei tempi più recenti sembrava essersi stabilizzata. A parte questo, si tratta di una previsione normativa che, se adottata dal legislatore delegato, formalizzerebbe nel diritto positivo una nozione, quella della valutazione della congruità dei corrispettivi, che non è mai stata, volutamente, disciplinata se non in casi enumerati ed estremamente circoscritti⁽²⁰⁾. Si tratta insomma di una scelta che potremmo definire

(19) Cass. civ., SS.UU., sent. 25 marzo 2021, n. 8500 secondo cui il c.d. "fatto generatore" sarebbe dichiarato *nuovamente* ogni anno in cui viene imputata a reddito una quota del costo ad utilità pluriennale. Per una argomentata critica a tale pronuncia, v. BEGHIN M., *Il rapporto tra fatti economici e documentazione contabile nella prospettiva dell'accertamento di fattispecie reddituali ad efficacia pluriennale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 8/9, 675 ss. Una parte minoritaria della dottrina si era espressa in precedenza nel senso poi fatto proprio dalle Sezioni Unite. V. SCHIAVOLIN R., *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 6, II, 281 ss.

(20) Al riguardo, v. TUNDO F., *Inerenza e antieconomicità nell'Iva: l'autosuggestione cosciente della Cassazione*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2023, 1, 25 ss.

alquanto *eccentrica*, nel senso che introduce un elemento di difformità, rispetto all'assetto generale della disciplina del reddito d'impresa(21), del quale non si sentiva alcun bisogno.

La pervasività del concetto di antieconomicità è, infatti, *prodotto esclusivo* del formante giurisprudenziale. Le scarse assonanze con essa che si rinvencono nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi prendono, come noto, la fisionomia del valore normale ma non sono rappresentative di alcuna generale priorità di quest'ultimo rispetto ai corrispettivi pattuiti tra le parti, in condizioni di libertà ed autonomia delle scelte imprenditoriali. Anzi, costituendo evidenti eccezioni, le disposizioni nelle quali il valore normale assume rilevanza sono state, sinora, proprio la controprova di un indirizzo normativo generale di segno opposto. La sproporzione tra prestazioni e controprestazioni infatti non ha interessato il legislatore se non in casi marginali per numero e, comunque, tassativi: si pensi ad esempio al *transfer price*, che attiene esclusivamente alle transazioni internazionali. Altrove, nel reddito d'impresa, riguarda solo le componenti positive e, tra queste, solo le cessioni dei beni(22). Sul versante dei componenti negativi, invece, non se ne rinviene traccia: un costo anche largamente inferiore rispetto al valore di mercato di un bene, del resto, non è ragione di allarme con riferimento all'acquirente e, comunque sia, si tradurrà in un maggior prelievo al momento della cessione del medesimo bene; quando si sia in presenza di un bene strumentale il minor costo, poi, inciderà anche in termini di minori ammortamenti, ovvero ai fini delle altre disposizioni del Testo Unico che richiamano il costo dei beni ai fini della deducibilità di taluni componenti negativi di reddito. Dunque, il sistema dell'imposizione sui redditi, e del reddito d'impresa in particolare, è – a parte eccezioni enumerate – sostanzialmente *refrattario* ad intromissioni di valori eterodeterminati in luogo di quelli pattuiti tra le parti(23). La nozione di antieconomicità si è letteralmente *insidiata* nel diritto vivente, con una certa gradualità ma con una progressione espressiva di un corrispondente abbandono della strada maestra tracciata dal legislatore e dunque *espressiva di un grave disordine interpretativo*, che ha messo a rischio l'impianto stesso del reddito d'impresa e la sua razionalità.

In origine, fu adottata come parametro di misurazione della ragionevolezza della condotta dell'imprenditore, in concorso con un ventaglio di ulteriori elementi conoscitivi idonei a dare dimostrazione dell'eventuale falsità dei dati dichiarati dal contribuente. Potremmo dire, in sintesi, che era considerata portatrice di una "attitudine indiziante". Successivamente abbiamo assistito ad una *manomissione* della funzione originaria, emersa in parallelo con l'adozione di una sorta di automatismo applicativo. Inizialmente riferito alle singole operazioni poste in essere dall'imprenditore, siffatto automatismo è stato poi esteso all'attività nel suo complesso. Si pensi alla questione della congruità dei corrispettivi, che prese le mosse a partire dagli emolumenti degli amministratori(24). Fu l'*incipit* della lunga *querelle* dell'inerenza quantitativa, che conduce fino alle più recenti posizioni della giurisprudenza di legittimità, connotate però, a loro volta, da molteplici contraddizioni. In una di esse la Corte ha ricordato l'arresto, nell'ambito di un proprio precedente, che è infine giunto a «*ricollegare il principio di inerenza dei costi deducibili esclusivamente all'esercizio dell'attività d'impresa, con esclusione di ogni valutazione di tipo quantitativo*»(25). Un approdo certamente apprezzabile che rischia però di restare soltanto sulla carta perché immediatamente seguita da un'altra, più insidiosa, precisazione secondo la quale i parametri

(21) Per un punto di vista ed un'analisi "complementare", v. BEGHIN M., *Gli accertamenti sull'antieconomicità tra potestà normativa e prova dell'evasione*, in *Corr. trib.*, 2023, 7, 616 ss.

(22) Accade, in tale contesto, con riferimento al regime delle destinazioni extra imprenditoriali per i soli beni merce o plusvalenti (e si tratta peraltro di disposizioni di rilevanza applicativa marginale).

(23) Per un ampio, recente studio, v. PEDROTTI F., *La congruità dei corrispettivi tra evasione ed elusione fiscale*, Padova, 2023.

(24) L'accezione quantitativa fu coniata per consentire la contestazione della simulazione relativa dei corrispettivi da parte di Uffici che non erano in grado di intercettare i benefici di un disallineamento normativo tra deduzione (piena) in capo all'erogante e tassazione (in alcuni casi agevolata) in capo al percettore. V. TUNDO F., *I compensi agli amministratori tra indeducibilità 'tout court' e giudizio di inerenza quantitativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 12, 1046 ss.

(25) Cass. civ., sez. V, sent., 28 febbraio 2023, n. 5983, che richiama a tal proposito Cass. civ., sez. V, ord. 11 gennaio 2018, n. 450.

di congruità e antieconomicità vengono considerati «*indici sintomatici dell'inesistenza del requisito dell'inerenza*». È chiaro che, in questa prospettiva, l'alterità di antieconomicità e inerenza attiene ad un piano puramente sintattico mentre, nella sostanza, la Corte continua a legittimare riprese impositive nelle quali il giudizio di congruità e/o antieconomicità può giungere a spezzare il nesso di inerenza e concorre alla crisi dei principi fondanti il reddito d'impresa. In altri casi il ragionamento della Corte è ancora più esplicito e l'assorbimento nell'inerenza dei parametri quantitativi è stato manifestato persino più palesemente(26). Qui il giudice di legittimità si spinge addirittura ad affermare che la nozione di inerenza implica un giudizio dei costi «*sia in riferimento alla loro congruità, sia con riguardo alle utilità, ancorché solo potenziali*» da essi derivanti, rinviando a orientamenti ben più risalenti e che erano oggettivamente sorpassati a partire dall'ordinanza n. 450/2018.

Il problema, dunque, è che se questo principio direttivo sarà implementato dal legislatore delegato, la “questione” valutativa passerà da un ambito puramente interpretativo (e assai controverso), della giurisprudenza, a pieno titolo nel diritto positivo, determinando una ulteriore ragione di instabilità della quale non si sentiva il bisogno.

6.3. Altra questione è quella (qui rileva il n. 4 della lett. h) attinente alla limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei confronti delle società di capitali a ristretta base partecipativa. Come noto, secondo una giurisprudenza di legittimità consolidata la *semplice* circostanza del ristretto numero di soci diventa elemento idoneo a presumere la distribuzione ad essi degli utili in nero(27), con l'onere della prova contraria (negativa, spesso *diabolica!*) a carico del socio(28).

Come efficacemente si è osservato in dottrina, la Cassazione è giunta ad esiti ormai *fuori controllo*(29), sino al punto di avallare accertamenti ai soci anche in palese assenza di risorse monetarie suscettibili di transitare anche astrattamente al socio. Il consueto, malcelato, “interesse fiscale prevalente” ha portato insomma la giurisprudenza di legittimità a ignorare che le sole violazioni di norme tributarie suscettibili di determinare distribuzioni occulte sono quelle che al contempo consentono anche di acquisire una liquidità che può essere distribuita. Ad esempio una contestazione di difetto di inerenza di un costo effettivamente sostenuto, proprio perché effettivamente sostenuto (pur non afferente all'attività d'impresa), non si può mai tradurre in una distribuzione occulta di utili, perché non vi sarebbe la possibilità materiale per carenza delle risorse monetarie da distribuire. Eppure la Cassazione è giunta persino a... portare a sintesi, singolarmente, gli effetti delle due presunzioni giurisprudenziali, attinenti alla sproporzione del costo, ritenuto perciò solo ineducibile, e di distribuzione occulta di utili costituiti da siffatto costo ineducibile (*sic!*) un vero e proprio effetto di *abnormità moltiplicativa*(30).

Il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, come emerge anche dalle prime applicazioni giurisprudenziali, aveva risolto, come abbiamo visto ai paragrafi precedenti, questa *aporìa*, poiché richiede una “*dimostrazione circostanziata e puntuale, in coerenza con la normativa tributaria*”. E dunque non si ravvedeva alcuna necessità di un ulteriore intervento normativo. La giurisprudenza di merito ha infatti già avuto occasione di escludere l'operatività della presunzione proprio in un caso di

(26) Potendosi leggere che l'orientamento inaugurato dalla già citata ordinanza n. 450/2018 «*assume tuttavia solo apparentemente una posizione di rottura con il passato, perché - ad una piana lettura - è meno lontana di quanto sembri dalla tradizionale interpretazione*», visto che «*l'abbandono dei requisiti della vantaggiosità e congruità del costo, intesi evidentemente nella loro esclusività, non vuol significare che essi siano del tutto estranei al giudizio di valore, cui resta comunque sottoposta la spesa al fine del riconoscimento della sua inerenza*». Cass. civ., sez. V, sent. 28 gennaio 2022, nn. 2596, 2597, 2598 e 2599.

(27) V., ad esempio, Cass. civ., sez. VI, ord. 12 novembre 2020, n. 25501 in *il fisco*, 2021, 1, 79 ss. con nota critica di BEGHIN M.

(28) V. BENAZZI A., *Fino a che punto si estende l'onere di fornire la prova in capo alla società per il socio di società a ristretta base?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 6, II, 379 ss.

(29) CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 2, 299 ss.

(30) Cass. civ., sez. V, ord. 25 novembre 2022, n. 34876.

contestazione di costi indeducibili – anticipando, dunque, l'effetto della norma che il legislatore della delega vorrebbe introdurre – sottolineando come occorra discostarsi dall'orientamento ormai invalso in senso alla giurisprudenza della Suprema Corte, «tanto più dopo il forte monito [...] giunto dal Legislatore in punto di corretta applicazione dell'onere della prova». Di talché, in un caso come dicevo di contestazione di costi indeducibili in capo alla società a ristretta base, secondo la Corte «l'Agenzia avrebbe dovuto dimostrare, sia pure sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, che: i) il costo, ritenuto fiscalmente indeducibile, avrebbe fornito alla Società la liquidità sufficiente per distribuire ai soci il maggior reddito accertato in capo alla stessa; ii) lo stesso, sarebbe stato distribuito, pro quota, ai soci; ma l'intimata Agenzia non fornisce alcuna prova di come: i) la Società si sia procurata la provvista [...]; ii) di come un tale ammontare di maggior reddito sia poi stato girato» al socio(31).

Anche in considerazione dei primi, apprezzabili, indirizzi giurisprudenziali di merito, davvero non si comprende la ragione di un principio direttivo(32) secondo il quale il legislatore delegato dovrà disciplinare «la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitale a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata sulla base di elementi certi e precisi l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti ferma restando la natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci» che costituisce un inspiegabile passo indietro rispetto al rigore degli adempimenti probatori imposti agli Uffici grazie alla norma processuale di recente introduzione. Nel proporre una soluzione (forse solo parziale, tuttavia) al “secondo livello” della presunzione forgiata dalla Cassazione, ... in realtà si procede ad una codifica del c.d. “primo livello” cioè la bastevolezza della ristretta base partecipativa a presumere la distribuzione, che invece dovrebbe essere sempre dimostrata da parte degli Uffici impositori, data la molteplicità delle ipotesi che si possono verificare, come insegna la vasta giurisprudenza di merito che si è discostata dalle posizioni della Cassazione.

Insomma, se questo principio trovasse attuazione da parte dell'Esecutivo, la sensazione è che la natura di presunzione legale della disposizione di attuazione vanificherebbe del tutto l'applicazione del comma 5-bis, riportando indietro la macchina del tempo, con una sorta di effetto di ritorno ad un futuro... distopico. Il che induce a ritenere consigliabile un serio ripensamento da parte del Governo in ordine all'opportunità di dare attuazione (anche) a questo criterio direttivo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M., *Gli accertamenti sull'antieconomicità tra potestà normativa e prova dell'evasione*, in *Corr. trib.*, 2023, 7, 616 ss.

BEGHIN M., *Il rapporto tra fatti economici e documentazione contabile nella prospettiva dell'accertamento di fattispecie reddituali ad efficacia pluriennale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 8/9, 675 ss.

BEGHIN M., *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei 'costi indeducibili'* (nota a Cass. sez. trib., 12 novembre 2020, n. 25501), in *il fisco*, 2021, 1, 79 ss.

BENAZZI A., *Fino a che punto si estende l'onere di fornire la prova in capo alla società per il socio di società a ristretta base?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 6, II, 379 ss.

BERLIRI A., *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile alla singola fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 3 ss.

BETTI E., *Teoria generale dell'interpretazione*, ed. a cura di CRIFÒ G., Milano, 1990, II, 851 ss.

CALAMANDREI P., *Non c'è libertà senza legalità*, Roma-Bari, 2013

CARINCI A., *Revisione dello Statuto del contribuente, tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 2023, 37, 3467 ss.

(31) CGT I grado Reggio Emilia, sez. I, sent. 24 aprile 2023, n. 72. Nello stesso senso, cfr. CGT I grado Reggio Emilia, sez. I, sent. 27 dicembre 2023, n. 281.

(32) Quello, appunto, dell'art. 17, comma 1, lett. h), n. 4 della Legge delega n. 111/2023.

- CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2023, 2, 299 ss.
- COSCIANI C., *La riforma tributaria*, Firenze, 1950
- FOIS S., *Principio di legalità*, in *La crisi della legalità. Raccolta di scritti*, Milano, 2010
- GUASTINI R., *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, in *Le Regioni*, 1986, 1095 ss.
- PAJNO A., *Relazione all'inaugurazione dell'anno giudiziario 2017*, in *Foro italiano*, 2017, V, 145 ss.
- PEDROTTI F., *La congruità dei corrispettivi tra evasione ed elusione fiscale*, Padova, 2023
- PINO G., *La certezza del diritto nello Stato costituzionale*, in APOSTOLI A. - GORLANI M. (a cura di), *Crisi della giustizia e (in)certezza del diritto*, Napoli, 2018
- SCHIAVOLIN R., *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 6, II, 281 ss.
- TUNDO F., *La legge delega per la riforma tributaria e la ragionevolezza del sistema fiscale nella giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2023, 505 ss.
- TUNDO F., *Inerenza e antieconomicità nell'IVA: l'autosuggestione cosciente della Cassazione*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2023, 1, 25 ss.
- TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020
- TUNDO F., *Le torsioni della giurisprudenza sull'imposta di registro e la certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2019, 11, 979 ss.
- TUNDO F., *Un legislatore volitivo restituisce l'imposta di registro alla sua tradizione*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 274 ss.
- TUNDO F., *I compensi agli amministratori tra indeducibilità 'tout court' e giudizio di inerenza quantitativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 12, 1046 ss.
- ZIZZO G., *Certeza del diritto e principio di legalità nel diritto tributario*, in *Neotera*, 2023, 106 ss.

VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

SANZIONI AMMINISTRATIVE

La vis espansiva del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria in materia tributaria: note a margine della sentenza della Corte costituzionale, n. 46/2023

The expansive vis of the principle of proportionality of the penalty response in tax matters: notes in the margin of the judgement No. 46/2023 of the Constitutional Court

CESARE BORGIA

Abstract

La sentenza n. 46/2023 della Corte costituzionale ci invita ancora una volta a riflettere sulle problematiche connesse alla ricerca di equilibrio tra l'entità della sanzione e la gravità dell'illecito. Nel caso esaminato, la Consulta individua una strada per superare l'ennesimo problema di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione che affligge da tempo la materia tributaria. Senza dubbio, però, il vero rimedio – al di là dell'espediente interpretativo individuato dalla Consulta – è ridisegnare il sistema, alla luce dell'importanza del criterio di proporzionalità. Una rivisitazione, quella che ci auspichiamo, del resto espressamente contemplata dall'art. 20 L. 9 agosto 2023, n. 111 (Legge delega sulla riforma tributaria), finalizzato proprio a migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie. Il commento della sentenza offre anche l'occasione per verificare il livello di superamento del c.d. "diritto tributario punitivo", un tema centrale nelle accorte riflessioni dottrinali della nostra materia, che da tempo si interrogano in ordine all'individuazione del bene giuridico tutelato dal sistema sanzionatorio amministrativo tributario.

Parole chiave: sanzioni tributarie, principio di proporzionalità, riforma tributaria

Abstract

Judgement No. 46/2023 of the Constitutional Court once again invites us to reflect on the issues involved in striking a balance between the size of the penalty and the gravity of the offense. In the case examined, the Constitutional Court identifies a way to overcome yet another problem of reasonableness and proportionality of the penalty that has long plagued tax matters. Undoubtedly, however, the real remedy – beyond the interpretive device identified by the Consulta – is to redesign the system in light of the importance of the criterion of proportionality. A revisitation, the one we hope for, which is, moreover, expressly contemplated by Article 20 of Law No. 111 of August 9, 2023 (Proxy Law on Tax Reform), aimed precisely at improving the proportionality of tax penalties. The commentary on the ruling also provides an opportunity to check the degree to which the so-called "punitive tax law" has been overcome, a central theme in the shrewd doctrinal reflections of our subject, which have long questioned the identification of the legal good protected by the administrative tax penalty system.

Keywords: tax sanctions, principle of proportionality, tax reform

SOMMARIO: 1. Il caso concreto e l'ordinanza di rimessione. - 2. La sentenza della Consulta. - 3. L'ancoraggio sistematico al principio di proporzionalità nella motivazione. - 4. Riflessioni conclusive.

1. Con ordinanza del 25 marzo 2022 (r.o. n. 54/2022), la Commissione tributaria provinciale di Bari ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 1, primo periodo e 13, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, recante «*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*».

Nel caso di specie, a fronte dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al consolidato fiscale da parte della società consolidante – la quale, tuttavia, aveva presentato la propria dichiarazione, così come anche le società consolidate – l'Agenzia delle Entrate aveva provveduto all'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, commisurandola all'intero ammontare delle imposte accertate nonostante l'avvenuto versamento effettuato anteriormente all'inizio della fase accertativa, avvalendosi del ravvedimento operoso ex art. 13 D.Lgs. n. 472/1997.

L'Agenzia, ritenendo invalido il ravvedimento a fronte di dichiarazione omessa, aveva comminato sanzioni pari al centoventi per cento delle imposte accertate.

Ad avviso della società ricorrente, in punto di quantificazione, la sanzione avrebbe dovuto essere commisurata alle maggiori imposte ancora dovute dopo il ravvedimento operoso, e non a quelle determinate complessivamente con gli avvisi di accertamento. In secondo luogo, è altresì censurato l'operato dell'Agenzia per non aver ritenuto operante il ravvedimento operoso perché incompatibile con l'ipotesi di omessa dichiarazione.

Alla base dell'ordinanza del giudice remittente, che condivide le argomentazioni della società ricorrente, c'è la constatazione che si tratta di una risposta sanzionatoria con tutta evidenza eccessiva. Anzitutto, la dichiarazione del consolidato omessa – in presenza, però, di regolare dichiarazione da parte di tutti i membri del consolidato – ha un disvalore “affievolito” in termini di ostacolo all'accertamento, ben potendo l'Amministrazione desumere quanto dovuto a livello di consolidato dalle dichiarazioni già in suo possesso. E poi, l'avvenuto versamento delle imposte in una fase anteriore all'accertamento sembra deporre a favore dell'attenuazione della gravità del comportamento colpito dalla sanzione.

Come ha sottolineato attenta dottrina, siamo al cospetto di una fattispecie obiettivamente sintomatica «*dell'incapacità del nostro sistema sanzionatorio di adeguare la reazione punitiva all'effettivo disvalore della condotta illecita*» (CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss. Dello stesso Autore, si veda ampiamente anche *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996).

Ebbene, nel caso in esame, non avendo il giudice rimettente gli strumenti interpretativi in grado di condurre ad una mitigazione della sanzione irrogata, solleva questione di legittimità costituzionale della disposizione che si occupa dell'omessa dichiarazione (art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997) per contrasto con l'art. 3 della Costituzione, con precipuo riguardo ai principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza, nella parte in cui prevede che la sanzione dal 120 al 240% si applichi sull'intero ammontare di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione, piuttosto che soltanto sull'importo residuo delle imposte da versare al momento della notifica dell'avviso di accertamento.

Solleva, altresì, questione di legittimità costituzionale anche con riferimento alla norma che disciplina il ravvedimento operoso (e però riferendosi erroneamente all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, anziché all'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997), perché irragionevole nella parte in cui esclude dalla possibilità di fruire del ravvedimento il contribuente che, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione fiscale, abbia provveduto spontaneamente al versamento delle imposte dovute. Tuttavia, per quanto concerne tale seconda questione, la Consulta, con la sentenza n. 46/2023 sulla quale si focalizzerà questo lavoro, l'ha ritenuta inammissibile, dato che il giudice *a quo* non era chiamato a fare applicazione della suddetta norma nel giudizio.

La Corte costituzionale dichiara infondata la questione di commisurare la sanzione per omessa dichiarazione all'importo residuo delle imposte da versare. Al tempo stesso, però, propone una lettura “costituzionalmente orientata” dei commi 1 e 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997, in forza della quale, tra le circostanze che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, può assumere

rilevanza quanto indicato nel comma 1, e in particolare la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze.

La pronuncia in commento ci invita ancora una volta a riflettere sulle problematiche connesse alla ricerca di equilibrio tra l'entità della sanzione e la gravità dell'illecito.

Invero, la Consulta individua una strada per superare l'ennesimo problema di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione che affligge da tempo la materia tributaria. Ma si spinge fin dove le è consentito «*senza invadere un'area prettamente riservata a valutazioni di politica legislativa, alla quale la sentenza lancia comunque il monito [...] a ridisegnare il sistema*» (CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, cit., 754).

Il commento della sentenza offre anche l'occasione per verificare il livello di superamento del c.d. "diritto tributario punitivo", un tema centrale nelle accorte riflessioni dottrinali della nostra materia, che da tempo si interrogano in ordine all'individuazione del bene giuridico tutelato dal sistema sanzionatorio amministrativo tributario (sul tema, si veda il fondamentale studio di DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993. Più di recente, si veda ampiamente MELIS G., *Gli interessi tutelati*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, in part. 1297 ss.).

2. Nella prima parte della sentenza, rispetto alla richiesta del giudice remittente di una sentenza sostitutiva, tramite la quale si chiedeva di correggere in termini più garantistici la disposizione censurata al fine di commisurare la sanzione per omessa dichiarazione all'importo residuo delle imposte da versare, la Consulta dichiara la questione infondata.

Tuttavia, nella seconda parte della pronuncia, la Corte ritiene che il problema della ragionevolezza e proporzionalità della sanzione in questione – sollevato dal remittente – esiste realmente e va risolto. Tanto spiega l'interpretazione costituzionalmente orientata dei commi 1 e 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997, in forza della quale quanto indicato dal comma 1, in particolare la condotta dell'agente e la sua operosità volta all'eliminazione o all'attenuazione delle conseguenze, ben può determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione.

Una tale lettura è in grado di condurre ad un abbattimento della sanzione fino alla metà del minimo edittale e, più in generale, a mitigare l'applicazione di sanzioni non rispettose del principio di proporzionalità quando inflitte a contribuenti che non rivelano un chiaro intento evasivo.

Ricostruito il perimetro entro il quale si è mossa la Consulta e venendo alla portata applicativa di una simile pronuncia, come è stato puntualmente specificato in dottrina, la sentenza rientra nel novero delle interpretative di rigetto con le quali la Corte, pur giungendo ad una dichiarazione di infondatezza, al tempo stesso fornisce un'opzione ermeneutica della disposizione impugnata idonea a salvarla dall'incostituzionalità (CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, cit., 751).

Trattasi di una sentenza che potrebbe avere un forte impatto sul tema della commisurazione delle sanzioni tributarie. Questo perché, in virtù dell'interpretazione della disposizione generale che regola la quantificazione della misura della sanzione nell'ambito della cornice edittale, qualsiasi tipo di infrazione fiscale potrà essere direttamente irrogata dagli Uffici – come pure ha evidenziato la Consulta – in una misura ridotta fino alla metà del minimo di legge laddove la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze denotino il modesto disvalore del comportamento ascritto al contribuente.

In effetti, affermando che la condotta dallo stesso tenuta, anche con riguardo alla sua operosità in ordine alle conseguenze, potrà comportare la riduzione della sanzione fino alla metà del minimo edittale, la Corte costituzionale compie un passo in avanti importante a favore dell'effettiva attuazione del principio di proporzionalità.

3. Nel caso di specie, la Consulta senza dubbio ritiene la risposta sanzionatoria sproporzionata, avvertendo quindi l'esigenza di adeguare la reazione punitiva all'effettivo grado di disvalore della condot-

ta. Infatti, nella motivazione, giunge ad affermare che le sanzioni strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte tendono, tuttavia, a divenire “draconiane” nel momento in cui colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano.

Il percorso motivazionale risulta molto interessante, rinvenendosi un’accurata ricognizione dell’evoluzione delle sanzioni tributarie fino alla riforma del 1997, nella quale viene preferito il modello del diritto punitivo (come è stato confermato, di recente, da Cass., 27 aprile 2022, n. 13145, secondo la quale l’impianto sanzionatorio non penale in materia tributaria corrisponde a tutti gli effetti ad un modello penalistico).

Questo inquadramento delle sanzioni tributarie costituisce una base sicura per riferire ad esse specifici precedenti della Consulta in ordine all’applicazione del principio di proporzionalità «*alla generalità delle sanzioni amministrative*» (cfr. Corte cost. n. 112/2019), come anche alla «*esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell’illecito sanzionato*» (cfr. Corte cost. n. 185/2021).

Come in precedenza ribadito dalla medesima Corte, il principio di proporzionalità postula l’adeguatezza della sanzione al caso concreto e «*tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell’illecito*» (cfr. Corte cost. n. 161/2018).

4. La Corte costituzionale sceglie, tuttavia, di non percorrere “la strada maestra” volta all’accoglimento della questione sollevata dal giudice rimettente. Il perché di questa scelta può desumersi sempre dalla motivazione, basandosi principalmente sulla valorizzazione del ruolo della dichiarazione in un sistema di fiscalità di massa, all’interno del quale la sua fedele compilazione e tempestiva presentazione costituisce uno degli atti più importanti per collaborare con l’Amministrazione al fine di adempiere ad un dovere inderogabile di solidarietà.

Tanto giustificerebbe la necessità, per il buon funzionamento del sistema tributario, che l’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi sia presidiata da una sanzione con un forte effetto deterrente.

Inoltre, come dalla stessa affermato, la soluzione proposta di commisurare la sanzione per omessa dichiarazione all’importo residuo delle imposte da versare, depotenzierebbe troppo la sanzione per omessa dichiarazione, portando al risultato estremo che versando le imposte anche molti anni dopo, si sanerebbe integralmente la omessa dichiarazione, fino ad arrivare al punto che in presenza di versamento integrale *ante* accertamento nessuna sanzione risulterebbe dovuta.

Dietro le righe della motivazione può leggersi «*la renitenza della Corte ad una sentenza sostitutiva che di fatto avrebbe rischiato di essere percepita come una pesante invasione dell’area di discrezionalità legislativa che permea il raggiungimento dell’equilibrio tra rilevanza dell’interesse offeso ed intensità della reazione punitiva*» (CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, cit., 754).

Senza dubbio, il vero rimedio – al di là dell’espedito interpretativo individuato dalla Consulta – è ridisegnare il sistema, alla luce dell’importanza del criterio di proporzionalità. Una rivisitazione, quella che ci auspichiamo, del resto espressamente contemplata dall’art. 20 L. 9 agosto 2023, n. 111 (Legge delega sulla riforma tributaria), finalizzato proprio a migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie (per approfondire, si veda MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.).

Il principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative a tributi armonizzati ha assunto una importanza sempre maggiore negli ultimi anni, in particolare nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, richiamata meritoriamente dalla stessa Consulta.

Con la sentenza *NE*, Causa C-205/20 dell’8 marzo 2022, la Corte di Giustizia giunge ad una conclusione sorprendente rispetto al precedente orientamento affermato nella nota sentenza *Link Logistik*, Causa C-384/17 del 4 ottobre 2018, laddove era stato negato l’effetto diretto del criterio di proporzionalità delle sanzioni (per approfondire, si veda COCIANI S.F., *Sul divieto di pene sproporzionate e sul*

riconoscimento dell'attenuante per i reati tributari di competenza della procura europea [EPPO], in Riv. trim. dir. trib., 2022, 4, 747 ss.).

Infatti, perviene all'epilogo che il principio di proporzionalità è dotato di effetto diretto e può quindi essere invocato dai singoli innanzi ai giudici nazionali nei confronti di uno Stato membro che l'abbia recepito in modo non corretto.

Il nuovo orientamento della Corte di Giustizia UE ci dà la giusta misura, dunque, della rilevanza assunta oggi dal principio di proporzionalità, perfettamente in linea con tutte le garanzie che devono essere accordate in uno Stato di diritto.

La sentenza della Corte costituzionale si segnala soprattutto per aver messo in primo piano, puntualizzandone la portata, il criterio di proporzionalità in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Tuttavia, sembra opportuno rilevare che la Consulta, soffermandosi sul disvalore della condotta punita, avrebbe potuto approfondire anche il principio di offensività (sul tema, ampiamente MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, I, in part. 482) sotto il profilo dell'adeguatezza e dell'utilità della misura punitiva in esame rispetto all'interesse tutelato (per approfondire, oltre che per uno sguardo critico sulla sentenza in commento, COPPA D., *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione [poco] costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, in part. 618).

Nella pronuncia in commento, l'interesse tutelato sembra essere individuato dalla Consulta nella garanzia dell'efficacia dei controlli fiscali, il cui svolgimento sarebbe ostacolato dall'atteggiamento non collaborativo in cui si sostanzia il mancato adempimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione.

A dirla tutta, l'interesse primario da salvaguardare sembra essere l'interesse pubblico al funzionamento del sistema tributario. E però, tale esigenza – in una materia delicata come quella sanzionatoria – rischia di “sbilanciare” gli interessi in gioco e giustificare l'attualità di un “diritto tributario punitivo” posto esclusivamente a presidio di suddetto interesse, mentre l'ormai acquisita *vis expansiva* del principio di proporzionalità, soprattutto nella giurisprudenza unionale, sembra andare in tutt'altra – più garantistica per i contribuenti – direzione.

Oltretutto, in una materia, come quella tributaria, espressione emblematica della sovranità statale, dove, più che in altri rami dell'ordinamento giuridico, si registrano difficoltà in merito all'accettazione dei principi di promozione delle libertà civili negli ordinamenti interni che promanano dalle Corti europee.

Anche rispetto alla soluzione individuata dalla Consulta nel caso concreto, scaturiscono dei seri dubbi sulla sua praticabilità.

Un dato di fatto fino ad oggi inequivocabile è «che l'Agenzia delle entrate irroga le sanzioni amministrative tributarie, pure improntate ai principi del diritto penale, in maniera meccanica [...] senza alcuna profilatura del contribuente» (così MARINO G., *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità [nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti]*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, in part. 1163). Inoltre, l'articolo 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, per quanto interpretato in combinato disposto con il comma primo, con l'intento di valorizzare i criteri di determinazione della sanzione, da solo non potrebbe certo assurgere a chiave di volta in grado di assicurare la tenuta entro limiti di proporzionalità e ragionevolezza del sistema sanzionatorio, dovendo la possibilità di ridurre le sanzioni irrogabili inserirsi nel contesto di un sistema sanzionatorio di per sé proporzionale che, allo stato attuale, ancora non esiste (sulla debolezza del sistema sanzionatorio in materia tributaria, si veda GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.; interessanti spunti di riflessione per la revisione del sistema sanzionatorio si rinvencono anche nello studio di INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, I, 971 ss.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti alla potestà d'azione del legislatore nazionale e dell'amministrazione tributaria derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020
- BASILAVECCHIA M., *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*, in *Corr. trib.*, 2015, 31, 2383 ss.
- BORGIA C., *La dialettica tra protezione degli interessi finanziari europei e tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Il rispetto del principio di proporzionalità della reazione sanzionatoria*, in LANCIOTTI A. - PISANI M.M. (a cura di), *Restorative Justice, Mediation and Protection of EU Financial Interests Proceedings of the DRAMP Conference University of Perugia*, 28-29 April 2022, Perugia, 2022, 103 ss.
- COCIANI S.F., *Sul divieto di pene sproporzionate e sul riconoscimento dell'attenuante per i reati tributari di competenza della procura europea (EPPO)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 747 ss.
- COPPA D., *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 614 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996
- CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni atipiche: esperienza italiana e quadro europeo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 2, I, 54 ss.
- FAZIO A., *Il principio di proporzionalità nel sistema sanzionatorio tributario tra (recente) giurisprudenza euro-unitaria, ricadute nazionali e (auspicabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1221 ss.
- GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.
- INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, I, 971 ss.
- MARINELLO A., *Obblighi di monitoraggio fiscale, proporzionalità delle sanzioni e libertà fondamentali*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, 142 ss.
- MARINO G., *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1150 ss.
- MARONGIU G., *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 264 ss.
- MELIS G., *Gli interessi tutelati*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1297 ss.
- MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.
- MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, I, 471 ss.
- SALVATI A., *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 284 ss.
- SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico

Adaptation of punitive sanctions to the principle of proportionality and financial coverage: a clear legal short circuit

ROBERTO CORDEIRO GUERRA

Abstract

La riforma fiscale costituisce un'occasione da non perdere - dopo tanti tentativi falliti - per adeguare il nostro sistema sanzionatorio al principio di proporzionalità, anche alla luce dei numerosi contributi, dottrinari e giurisprudenziali che hanno contribuito a delinearne i fondamenti e i corollari applicativi. Il limite delle coperture finanziarie a fronte delle minori entrate causate dalla riduzione delle misure edittali delle sanzioni amministrative tributarie deve essere sollecitamente risolto, onde fugare sollecitamente il sospetto che le sanzioni amministrative tributarie siano utilizzate non in funzione preventiva ed educativa, ma esclusivamente per produrre gettito.

Parole chiave: riforma fiscale, sanzioni tributarie, principio di proporzionalità, coperture finanziarie

Abstract

The tax reform represents an opportunity not to be missed - after many failed attempts - to adapt our sanctioning system to the principle of proportionality, also in light of the numerous doctrinal and jurisprudential contributions that have contributed to outlining its foundations and corollaries. The limit on financial coverage for the lower revenue caused by the reduction of the statutory measures of administrative tax sanctions must be promptly resolved, in order to dispel the suspicion that the administrative tax sanctions are used not for a preventive and educational function, but exclusively to produce revenue.

Keywords: tax reform, tax penalties, principle of proportionality, financial coverage

SOMMARIO: **1.** Il miglioramento della proporzionalità delle sanzioni amministrative: la lunga serie dei precedenti tentativi. - **2.** La Corte costituzionale e le sanzioni draconiane: prove di proporzionalità. - **3.** Il progressivo emergere dei fondamenti e delle implicazioni del principio di proporzionalità. - **4.** Il carattere sistematico della riforma e la fondamentale rilevanza dell'apparato sanzionatorio nell'ambito di un sistema fiscale più attraente. - **5.** Il confronto con Francia e Spagna. - **6.** Il nodo delle coperture finanziarie.

1. L'art. 20, lett. c), L. n. 111/2023 ("Delega al Governo per la riforma fiscale") contempla quale primo principio e criterio direttivo di riforma delle sanzioni amministrative tributarie il *miglioramento della loro proporzionalità*, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

Di rendere le sanzioni tributarie proporzionate rispetto all'effettivo disvalore degli illeciti puniti si parla da almeno cinquanta anni. Già la legge delega per la realizzazione della storica riforma del sistema tributario degli anni settanta (L. n. 825/1971, art. 10, comma 2, punto 11) prevedeva la «*commisurazio-*

ne delle sanzioni all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni». Ventitré anni dopo un'altra legge delega (art. 3, comma 133, lett. q), L. n. 662/1996) disponeva tra l'altro la commisurazione all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi, tenendo conto al contempo delle previsioni punitive dettate dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri dell'Unione Europea. Diciotto anni dopo, nel 2014, l'art. 8, comma 1, della legge delega n. 23/2014 di nuovo si proponeva di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità del comportamento. Basterebbe questa impressionante sequenza di disposizioni a rendere idea dell'entità del problema: in fin dei conti, ciascuna di esse certifica il fallimento dei tentativi precedenti. Quello attuale, tuttavia, per diverse ragioni fa sperare in un buon esito.

2. In primo luogo, un autorevole conferma della eccessiva misura edittale delle nostre sanzioni tributarie proviene dal Giudice delle leggi (Corte costituzionale, sent. 17 marzo 2023, n. 46. Per un primo commento della sentenza COPPA D., *I principi di proporzionalità ed offensività nell'interpretazione [poco] costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 614 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 754)

In particolare, l'irrogazione di una sanzione per infedele dichiarazione pari al 120% in un caso in cui il tributo era stato interamente versato prima dell'emissione dell'avviso di accertamento appare alla Corte costituzionale una reazione punitiva manifestamente sproporzionata: lo afferma senza mezzi termini nella parte terminale della motivazione, ove si osserva testualmente che sanzioni strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano.

Dal punto di vista del rispetto del principio di proporzionalità, traspaiono dietro tale affermazione almeno due problemi del nostro attuale sistema di repressione dell'illecito tributario: un livello delle sanzioni minime in assoluto molto elevato (nella specie 120% del tributo non dichiarato) ed una disciplina della commisurazione non in grado di mitigare tale minimo draconiano in presenza di condotte a basso disvalore.

Ovviamente, la Corte si trova a dover affrontare tali problematiche senza invadere la discrezionalità del legislatore ed operando nel perimetro della tecnica del giudizio di costituzionalità. Questo spiega perché abbia ritenuto sufficiente per risolvere la questione ad essa rimessa una lettura costituzionalmente orientata dei commi 1 e 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997 - in forza della quale tra le "circostanze" che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, può assumere rilevanza la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze - ma non rende meno urgente il problema di un intervento legislativo per affrontare il problema a trecentosessanta gradi.

Se infatti le cornici edittali in vigore si prestano all'epilogo dell'irrogazione di sanzioni eccessive in caso di evidente mancanza di intento evasivo, l'unico rimedio è la rivisitazione del sistema. E proprio in questa considerazione sta tutto il valore - anche e soprattutto semantico - della sentenza, che con le sue puntuali riflessioni sulla pregnanza del principio di proporzionalità appresta una solida base dogmatica sul quale fondare l'intervento di riforma.

3. Un altro fattore a favore di una buona riuscita della riforma consiste nel progresso di dottrina e giurisprudenza in ordine all'approfondimento della portata e dei corollari del principio di proporzionalità. La dottrina tedesca ha messo progressivamente a fuoco le solide ascendenze del principio, tanto da essere definirlo come *Uberverfassungsrang*, ossia sovracostituzionale: esso riguarda tradizionalmente l'esercizio dei pubblici poteri (e dunque l'agire dell'Amministrazione nei confronti del cittadino), in modo trasversale nei settori del diritto di polizia, dove è nato come limite all'agire alle Autorità di pubblica sicurezza, penale, amministrativo e tributario (MANES V., *Principio di proporzionalità. Scelte legislative e sindacato di legittimità*, in *Il Libro dell'anno del diritto 2016*, Roma, 2016).

Tradizionalmente è declinato in tre distinti aspetti: quello dell'idoneità che attiene al raggiungimento del risultato prefissato; quello della necessità, intesa come impossibilità di ricorrere ad uno strumento

giuridico differente ed infine quello della ragionevolezza, consistente nel contemperare l'interesse del singolo e della collettività in modo tale che il sacrificio dell'uno non sia sproporzionato rispetto al beneficio dell'altra.

Un aiuto ad individuare più puntualmente le basi normative del principio di proporzionalità proviene poi dall'ordinamento sovranazionale, sia sul piano delle fonti che su quello della relativa giurisprudenza.

Carte sovranazionali più recenti rispetto a quelle dei Paesi alla cui tradizione sono ispirate hanno dato formulazione espressa al principio di proporzionalità, altrimenti estrapolabile solo da altri principi fondamentali. Così, in particolare, l'art. 52, par. 1 della Carta fondamentale dei diritti dell'uomo stabilisce che «*Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente carta devono essere previsti dalla legge e rispettare il contenuto essenziale dei diritti e delle libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui*».

Evidente il riferimento alle tre classiche dimensioni del principio cui si è accennato in apertura: idoneità, necessità e ragionevolezza, Con specifico riferimento alle sanzioni, l'art. 49, par. 3 («*Principio di proporzionalità delle pene*») dispone poi che le «*Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato*». L'inserimento nella Carta rende il principio pervasivo: tutte le disposizioni che danno attuazione a Direttive comunitarie, e dunque in special modo quelle che le completano con la previsione di sanzioni, costituiscono norme di attuazione del diritto dell'unione (art. 51, par. 1, TUE) e devono dunque rispettarlo.

Una recente sentenza della Corte di Giustizia (sentenza NE C-205/20, 8 marzo 2022) ha impresso un deciso impulso agli impatti applicativi del principio. Si tratta in particolare di una decisione che ancorché attinente al regime dei lavoratori distaccati, presenta un evidente parallelo con la situazione normativa in tema di IVA. Il problema sottoposto alla Corte riguardava l'eccessiva severità della sanzione che lo Stato austriaco, in sede di attuazione della Direttiva sul trattamento dei lavoratori distaccati (Direttiva 2014/67), aveva disposto a carico del legale rappresentante di una società austriaca -presso la quale erano stati distaccati lavoratori di altra compagine slovacca - per l'inadempimento di obblighi nei loro confronti.

Nella motivazione della propria sentenza la Corte osserva in primo luogo (punto 22) che il requisito di proporzionalità delle sanzioni previsto dall'art. 20 della Direttiva 2014/67 è di carattere incondizionato e la circostanza (punto 28) che essi dispongano di un margine di discrezionalità non esclude, di per sé, che possa esercitarsi un controllo giurisdizionale al fine di verificare se lo Stato membro interessato abbia ecceduto i limiti fissati al margine di discrezionalità allorché ha trasposto tale disposizione. Non solo: il rispetto del principio di proporzionalità, che costituisce principio generale del diritto dell'Unione, si impone agli Stati membri anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili (punto 31). Qualora poi, nell'ambito di una siffatta attuazione, essi adottino sanzioni aventi carattere più specificamente penale, sono tenuti ad osservare l'art. 49, par. 3 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione secondo la quale le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato. Detto principio di proporzionalità, che l'art. 20 della Direttiva 2014/67 richiama, presenta carattere imperativo.

Su questo solido ascendente normativo, la Corte costruisce un corollario che supera precedenti posizioni di segno diverso (punto 32), ossia quello che «*l'articolo 20 della direttiva 2014/67, laddove esige che le sanzioni da esso previste siano proporzionate, è dotato di effetto diretto e può quindi essere invocato dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti di uno Stato membro che l'abbia recepito in modo non corretto*».

Si tratta di un'affermazione dotata di rilevante ed incisiva conseguenza applicativa. Se il principio di proporzionalità può essere invocato dal singolo dinanzi al giudice nazionale nei confronti dello Stato membro che lo abbia recepito in modo non corretto, di conseguenza spetta al giudice nazionale, investito del ricorso contro una sanzione ritenuta eccessiva, eventualmente disapplicare la parte della normativa interna da cui deriva il carattere sproporzionato della sanzione, in modo tale da giungere all'irrogazione

di sanzioni proporzionate. In altre parole, per eliminare l'incompatibilità della norma sanzionatoria interna rispetto al diritto unionale è dato disapplicare la disposizione interna, ovviamente nei soli limiti in cui essa osta all'irrogazione di una sanzione proporzionata.

Tornando al nostro ordinamento, ed allo specifico settore delle sanzioni amministrative, la Corte costituzionale ha più volte esplicitamente affermato che il principio di proporzionalità trova fondamento nell'art. 3 Cost., in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla singola sanzione. Se la restrizione trova la sua "causa giuridica" proprio nell'illecito che ne costituisce il presupposto, in mancanza di un rapporto di congruità tra sanzione e gravità dell'illecito la compressione del diritto diverrebbe irragionevole e non giustificata (Corte cost., sentenze nn. 88/2018 e 212/2018; n. 88/2019; n. 185/2021)

La discrezionalità, pur molto ampia, che connota le scelte di politica legislativa sulla dosimetria sanzionatoria non può dunque sconfinare nella manifesta irragionevolezza e nell'arbitrio, come nei casi in cui la sanzione contemplata risulti macroscopicamente incoerente rispetto ai livelli medi di sanzioni amministrative previste per illeciti amministrativi di simile o maggiore gravità. La disparità sanzionatoria ingenera in chi è colpito da una sanzione così severa il sentimento di aver subito una ingiustizia: sentimento che ha le proprie radici nel *vulnus* a quel «*valore essenziale dell'ordinamento giuridico di un Paese civile*» tutelato dall'art. 3 Cost., e rappresentato dalla «*coerenza tra le parti di cui si compone*» (Corte cost., sent. n. 204/1982).

4. La Relazione illustrativa alla legge delega afferma senza mezzi termini che le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungono livelli intollerabili, che conducono a una pretesa complessiva di fatto abnorme e rappresentano un disincentivo per il contribuente a esperire la tutela giudiziaria in conseguenza del rischio cui un esito negativo lo esporrebbe.

D'altra parte, se uno dei principali problemi che la riforma intende risolvere è quello del basso grado di attrattività del nostro Paese per gli investitori esteri a causa della complessità e dello scarso grado di certezza delle norme fiscali, la riduzione delle sanzioni assume carattere prioritario. La minaccia di sanzioni severe a fronte di errori in buona parte imputabili alla farraginosità regolatoria ed applicativa a maggior ragione scoraggia ad approdare in un ordinamento incerto ed al tempo stesso severo.

La revisione delle sanzioni, da questo punto di vista, si inserisce in più ampio disegno, nel quale altre pedine fondamentali sono la semplificazione del sistema, l'implementazione del tasso di certezza, specie nella fase applicativa, e la scommessa sul miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente, declinato in special modo, per quanto riguarda le medie e grandi imprese, sul terreno della *cooperative compliance*.

Così stando le cose, è evidente che l'equità del sistema sanzionatorio è colonna fondamentale senza la quale entra in crisi la credibilità degli altri interventi: ad esempio concedere una riduzione delle sanzioni a chi porta a conoscenza dell'Amministrazione fattori di rischio fiscale ha un senso solo se le sanzioni base son ben calibrate.

Si tratta di un segnale di una più attenta ed equilibrata ponderazione degli interessi in gioco nel rapporto Fisco/contribuente da dare subito, collocando nel pacchetto delle prime disposizioni destinate ad essere attuate quella sulla riforma del sistema sanzionatorio

5. Uno degli aspetti più difficoltosi quando si tratta di dare applicazione al principio di proporzionalità è l'individuazione di punti di riferimento precisi. La delega ne indica due significativi: diminuire il carico delle sanzioni e adeguarlo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

Rispetto a quest'ultimo profilo, è utile prendere a riferimento l'esperienza francese e spagnola.

L'art. 1729 del *code general des impot* prevede che le inesattezze o le omissioni in una dichiarazione o in un documento che indichi elementi da trattenere per l'accertamento o la liquidazione dell'imposta, nonché la restituzione di un credito d'imposta il cui pagamento è stato indebitamente ottenuto dallo Stato, comportano l'applicazione di una maggiorazione pari al: a) 40% *en cas de manquement délibéré* (deliberata inadempienza); b) 80% *en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales*

(abuso del diritto); c) 80% *en cas de manoeuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis* (comportamento fraudolento).

Nell'ordinamento spagnolo, l'Articolo 191 della *Ley General Tributaria* distingue varie tipologie di infedele dichiarazione graduandole secondo la loro maggiore o minore gravità. Nello specifico, la norma distingue tra «*infraccion leve, grave o muy grave*»: *leve* quando la “base della sanzione” è uguale o inferiore a 3.000 euro, e non c'è stato occultamento: sanzione pari al 50% del tributo; *grave* quando la “base della sanzione” è superiore a 3.000 euro e c'è stato occultamento: sanzione dal 50% al 100% del tributo graduata in base alla ripetizione di infrazioni ed al pregiudizio economico per lo Stato, con gli incrementi percentuali previsti alle lettere *a*) e *b*) del comma 1 dell'art. 187; *muy grave*: quando, indipendentemente dalla “base della sanzione”, vengono utilizzati mezzi fraudolenti: sanzione dal 100% al 150%, graduata in base agli stessi parametri di cui sopra.

Basta questa brevissima ricognizione per trarne alcuni suggerimenti essenziali nell'attuazione della delega. In sostanza, se guardiamo alla misura della sanzione per infedele dichiarazione, il *range* francese (dal 40 all'80%) e spagnolo (dal 50 al 150%) ci dicono che il nostro minimo - il 90% - è quasi il doppio del loro ed in alcuni casi addirittura vicino al loro massimo. per altro riferito a fattispecie fraudolente (80% in Francia).

Il confronto in sede europea suggerisce dunque un deciso intervento di contenimento, ad esempio riducendo di un terzo minimo e massimo di ogni infrazione. Sempre sul versante del miglioramento della proporzionalità, vi sono poi altri interventi fondamentali.

Vanno sostanzialmente evitate le sanzioni in misura fissa, anche se proporzionali (ad esempio, il 30%) perché finiscono con il trattare, a dispetto del principio di proporzionalità, in modo uguale condotte di disvalore diverso. Occorre accogliere e sistematizzare l'interpretazione adeguatrice propugnata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 46/2023, onde far sì che la sanzione venga irrogata in un importo inferiore al minimo edittale al ricorrere di circostanze che rendono palese, anche tramite comportamenti successivi alla realizzazione dell'illecito, la modesta rimproverabilità dell'agente. L'Amministrazione, formata per l'applicazione dei tributi, non è avvezza a maneggiare i criteri di commisurazione della sanzione: la discrezionalità punitiva va quindi incanalata in fasce e definizioni positive il più possibile precise, come del resto emerge dalla lettura delle disposizioni che altri ordinamenti dedicano all'argomento, peraltro di regola contenute nel corpo di codici tributari.

Infine, per favorire l'effettiva proporzionalità delle sanzioni, intesa come misura sostanzialmente analoga per infrazioni della stessa tipologia, la creazione di un codice tributario (prevista dalla legge delega) e l'inserzione al suo interno di un capo dedicato alle violazioni tributarie è passaggio fondamentale (in tal senso SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.). In esso potrà finalmente trovare sede adeguata una organica ed omogenea disciplina delle medesime tipologie di illecito (ad esempio: omessa dichiarazione; utilizzo crediti inesistenti, infedele dichiarazione; falsa dichiarazione per fruire agevolazioni), quale che sia il tributo interessato.

6. Per quanto riportato dai quotidiani economici, i decreti di attuazione della riforma in tema di sanzioni amministrative mancano allo stato di copertura finanziaria, giacché una generalizzata riduzione delle sanzioni amministrative tributarie comporterebbe rilevanti minori entrate. Si tratta di un profilo che lascia perplessi. È indubbio che l'art. 81 della Costituzione pone, al terzo comma, un vincolo di copertura finanziaria delle nuove leggi di spesa, prevedendo che ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri debba provvedere ai mezzi per farvi fronte. Ogni norma che comporti una nuova o maggiore spesa o una riduzione di entrate (ossia degli oneri) deve pertanto essere corredata di una clausola finanziaria che identifichi i mezzi per compensare i relativi effetti onerosi, attraverso riduzioni di altri programmi di spesa o incrementi discrezionali delle entrate. Senonché, nel caso delle sanzioni amministrative, il fatto che esse comportino un'entrata è (o dovrebbe essere) essere un elemento accidentale, non essendo esse, a differenze delle imposte, preordinate a tale fine ma piuttosto a quello di punire l'autore dell'illecito. Non solo: è nota la tensione, più volte venuta all'attenzione della Corte costituzionale, tra esigenze di

bilancio ed altri principi fondamentali della Carta, quali ad esempio quelli volti ad assicurare al cittadino prestazioni di fondamentale rilievo sociale. C'è allora da chiedersi se il principio di proporzionalità, secondo il quale occorre contemperare l'interesse del singolo e della collettività in modo tale che il sacrificio dell'uno non sia sproporzionato rispetto al beneficio dell'altra, possa essere sacrificato sull'altare del fabbisogno finanziario.

Senza contare che, fintanto che il problema non trova soluzione, siamo di fronte ad una straordinaria dimostrazione della fondatezza del sospetto - più volte mosso dalla dottrina - che le sanzioni siano utilizzate non in funzione preventiva ed educativa, ma per produrre gettito, al punto che la loro riconduzione al principio di proporzionalità innesca un problema di minori entrate.

C'è dunque da augurarsi - per la credibilità dell'azione di riforma - che questo evidente corto circuito giuridico trovi al più presto soluzione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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

ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti alla potestà di azione del legislatore nazionale e dell'amministrazione tributaria derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 139 ss.

AMATUCCI F., *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, I, 7 ss.

BUCICCO C., *L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 933 ss.

COCIANI S.F., *Sul divieto di pene sproporzionate e sul riconoscimento dell'attenuante per i reati tributari di competenza della procura europea (EPPO)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 735 ss.

COPPA D., *I principi di proporzionalità ed offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 614 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Le sanzioni tributarie ad un bivio: riforma o restaurazione*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in onore di Francesco Tesauo*, vol. II, *Struttura, applicazione e profili sanzionatori*, Milano, 2023, 827 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss.

GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo al futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.

MANES V., *Principio di proporzionalità. Scelte legislative e sindacato di legittimità*, in *Il Libro dell'anno del diritto 2016*, Roma, 2016

MARINO G., *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giacinto Draconetti)*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1150 ss.

MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.

MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, I, 471 ss.

MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come giusta misura del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017

SALVATI A., *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 284 ss.

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

TRAVERSA E., *Sanzioni sproporzionate. La sentenza europea che "mina" decine di norme*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 aprile 2022

VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea: sull'effetto diretto dell'art. 49, paragrafo 3, della Carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di giustizia*, in *Sistema penale*, 26 aprile 2022

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Profili funzionali delle sanzioni tributarie nell'impianto normativo delle dichiarazioni precompilate (*)

Functional profiles of tax penalties in the legislative framework of pre-filled tax declarations

STEFANIA GIANONCELLI

Abstract

Il presente contributo mira ad analizzare le previsioni normative che hanno istituito e disciplinano le dichiarazioni cosiddette "precompilate", la cui origine può essere collocata nei primi anni Novanta, allorché è stato riformato e rafforzato l'istituto del concordato, o accertamento con adesione. A fronte dei ruoli tradizionalmente assegnati, ai fini dell'attuazione del tributo, rispettivamente, all'amministrazione finanziaria e al contribuente, tale contesto si caratterizza per la tendenza a favorirne un avvicinamento e per certi aspetti, quasi una parziale sovrapposizione o, più precisamente, una sorta di compenetrazione. Pertanto, la presente analisi, all'esito di un inquadramento sistematico delle dichiarazioni precompilate, analizza gli elementi essenziali della attuale disciplina e dell'utilizzo della sanzione come strumento per assicurare la *tax compliance*.

Parole chiave: dichiarazioni precompilate, *tax compliance*, illecito tributario

Abstract

The present paper aims at analysing the legal provisions establishing and regulating the so-called 'pre-filled' tax declarations, the origins of which can be traced back to the early 1990s, when the institution of the "concordato" or "accertamento con adesione" was reformed. Given the roles traditionally assigned to the tax authorities and the taxpayer, respectively, for tax enforcement purposes, this framework is characterised by a tendency to favour their convergence and, in certain aspects, almost a partial overlap or a sort of interpenetration. Therefore, the present study, following a systematic framing of pre-filled tax returns, analyses the essential elements of the current regulation and of the use of sanctions as a tool to ensure tax compliance.

Keywords: *prefilled tax declarations, tax compliance, tax infringement*

SOMMARIO: **1.** Inquadramento sistematico delle dichiarazioni precompilate: brevi cenni introduttivi. - **2.** Le dichiarazioni reddituali precompilate: elementi essenziali della disciplina. - **3.** Dichiarazioni precompilate e utilizzo della sanzione come strumento per assicurare la *tax compliance*. - **4.** Sanzionabilità del contribuente che si avvalga della dichiarazione precompilata, elemento soggettivo dell'illecito tributario e responsabilizzazione di - ulteriori - soggetti terzi.

(*) Testo della relazione svolta dall'Autrice al Convegno "PRIN 2020 – Presentazione del progetto di ricerca: La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente", presso l'Università degli Studi di Napoli Parthenope, Dipartimento di Studi Economici e Giuridici, in data 5 ottobre 2022.

1. Le previsioni normative che hanno istituito e disciplinano le dichiarazioni cosiddette “precompilate” si inseriscono in un contesto più ampio, confermando una tendenza ordinamentale che è andata delineandosi, in maniera netta, a partire dal 2014; ma la cui origine, a ben vedere, può essere collocata nei primi anni Novanta, allorché è stato riformato e rafforzato l’istituto del concordato, o accertamento con adesione (v. sul punto MARELLO E., *L’accertamento con adesione*, Torino, 2000, 3 ss.). A fronte dei ruoli tradizionalmente assegnati, ai fini dell’attuazione del tributo, rispettivamente, all’Amministrazione finanziaria e al contribuente, tale contesto si caratterizza per la tendenza a favorirne un avvicinamento; per certi aspetti, quasi una parziale sovrapposizione o, più precisamente, una sorta di compenetrazione.

Ai soggetti passivi, in effetti, si sono nel tempo riconosciuti spazi sempre più ampi, ed un ruolo sempre più attivo, nel quadro del procedimento di accertamento. Ne è un esempio significativo l’attribuzione del diritto ad avvalersi del ravvedimento operoso anche successivamente all’inizio dei controlli e alla constatazione della violazione, che ha di fatto istituito una possibile quasi-fungibilità tra dichiarazione integrativa ed avviso di accertamento; nonché, successivamente, il riconoscimento su più ampia scala del diritto ad interloquire con l’ente impositore prima dell’emissione del provvedimento impositivo, con la previsione dell’invito obbligatorio 5-ter, e l’esplicita indicazione dell’obbligo di motivare l’eventuale atto di accertamento tenendo conto degli elementi offerti dal soggetto passivo nel corso del contraddittorio preventivo.

Sull’altro versante del rapporto, la tendenza di cui si discorre si è manifestata, ad esempio, con l’istituzione del generale diritto di interpello, e con il suo perfezionamento ed ampliamento, intervenuti in occasione della riforma del 2015, che hanno ulteriormente garantito al contribuente, chiamato ad adottare decisioni rilevanti - anche - sul piano fiscale, l’accesso ad un canale di interlocuzione con l’Amministrazione, diretta e preventiva rispetto all’adempimento; nonché attraverso la previsione delle cosiddette lettere di *compliance* (cfr. art. 1, commi 634 e 635, L. 23 dicembre 2014, n. 190 e Provv. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2023), per mezzo delle quali il soggetto deputato al controllo è posto in condizioni di intervenire ancor prima della sua attivazione, o, talvolta, del completo perfezionarsi della condotta illecita, al fine di evitare l’una e l’altro (sul tema cfr., più di recente, FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pisa, 2020, 43 ss. Sul rapporto tra interpelli e *tax compliance* v. RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, in particolare 15 ss.).

Con la previsione delle dichiarazioni precompilate che qui rilevano, e che si ritiene siano da collocarsi nella medesima prospettiva concettuale, si è in sostanza riconosciuto all’Amministrazione il potere di intervenire già in fase dichiarativa, dunque ben a monte rispetto al momento del controllo. Si è così ulteriormente contribuito a superare la tradizionale, tendenzialmente rigida, scansione: da un lato, predisposizione e presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e, dall’altro, successivo intervento dell’ente impositore a fini di controllo, talvolta obbligatorio, talvolta solo eventuale.

2. La dichiarazione reddituale precompilata è stata introdotta nel nostro ordinamento nel 2014, nel quadro della “*semplificazione*” demandata all’esecutivo ad opera della legge delega n. 23/2014. L’art. 7 affidava in effetti al legislatore tributario la revisione degli adempimenti imposti ai contribuenti, con particolare riguardo a quelli «*superflui o che diano luogo a duplicazioni*», ovvero a quelli «*di scarsa utilità per l’amministrazione finanziaria ai fini dell’attività di controllo o di accertamento*», o comunque non conformi al principio di proporzionalità.

È in tale prospettiva che l’art. 1 D.Lgs. n. 175/2014, già citato, prevede che l’Agenzia delle Entrate, in tempo utile per l’adempimento degli obblighi dichiarativi previsti ai fini IRPEF, renda disponibile in via telematica ai titolari di redditi di lavoro dipendente, e di taluni redditi assimilati, una dichiarazione precompilata; al suo interno sono indicati gli imponibili ascrivibili a tale categoria, prodotti nell’anno solare cui l’adempimento di riferisce, oltre alle ritenute subite sulle somme a tale titolo percepite, e agli oneri deducibili e detraibili spettanti.

I soggetti passivi permangono liberi di accettare integralmente il contenuto della dichiarazione precompilata, inviandola senza modifiche, ovvero di modificarla, integrandola con elementi ritenuti man-

canti, o emendando i dati al suo interno indicati; così come permangono liberi di non fruirne neppure in parte. La facoltà di autodeterminazione permane dunque intatta, in capo alle persone fisiche cui è diretta la dichiarazione precompilata: è quindi correttamente tutelata la libertà di tipo negativo, che si ritiene debba comunque essere garantita ai contribuenti, a fronte della digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria, e consistente, a seconda delle circostanze, nel non avvalersi dei dati che essa mette a disposizione, ovvero nel contestarli.

Tanto qualora ritengano di non modificarne neppure in parte il contenuto, quanto nel caso in cui vi apportino integrazioni, o emendamenti di qualsiasi tipo, i soggetti passivi nei cui confronti la dichiarazione precompilata è resa disponibile potranno inoltre scegliere di procedere in autonomia, ovvero di affidarsi allo scopo a soggetti terzi, quali i centri autorizzati di assistenza fiscale e gli intermediari abilitati; questi assumeranno, in tal caso, la responsabilità del contenuto della dichiarazione (art. 6 D.Lgs. n. 175/2014). Si tratta di una prima indicazione normativa di cui tenere conto, e sulla quale si tornerà successivamente.

Quel che ancora rileva in questa sede, è che, al fine di predisporre le dichiarazioni precompilate e renderle telematicamente disponibili ai soggetti richiamati, l'Amministrazione finanziaria utilizza, oltre alle informazioni disponibili in anagrafe tributaria, i dati contenuti nelle certificazioni dei sostituti e quelli trasmessi da parte di soggetti terzi (art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 175/2014).

Questi ultimi si identificano con quanti, in ragione dell'attività che svolgono, dei beni e dei servizi che erogano, così come del proprio *status*, dispongono di informazioni fiscalmente rilevanti, indispensabili per il corretto completamento della dichiarazione precompilata, segnatamente per quanto attiene alle deduzioni e detrazioni che possono essere indicate al suo interno (art. 3 D.Lgs. n. 175/2014).

I soggetti *terzi* in questione - tali rispetto al soggetto passivo destinatario della dichiarazione precompilata - sono tenuti alla trasmissione dei dati rilevanti, e ad assicurarne correttezza e tempestività, in maniera tale da consentire all'Amministrazione l'efficace elaborazione delle precompilate, pena l'applicazione di sanzioni per nulla irrisorie.

Ad una "*apposita unità di monitoraggio*", interna all'Agenzia delle Entrate, sono demandate la ricezione e la gestione dei dati che provengono da tali flussi informativi, allorché essi siano utili al fine di predisporre la dichiarazione precompilata; alla stessa unità è affidato il compito di verificarne completezza, qualità e tempestiva trasmissione, e ciò anche al fine ultimo di "*realizzare progressivamente un sistema di precompilazione di tutti i dati*" rilevanti. Inoltre, al fine di verificare la correttezza dei dati trasmessi, la stessa Agenzia è legittimata ad avvalersi dei molteplici e penetranti poteri istruttori previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Le sanzioni previste per il caso di "*omessa, tardiva o errata trasmissione*" dei dati, poi, si sostanziano nel pagamento di un importo determinato in misura fissa - pari a cento euro - per ciascuna comunicazione viziata o omessa, senza alcuna possibilità di cumulo o continuazione ai sensi dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/1997. Nel solo caso di comunicazione errata - e non, dunque, tardiva o del tutto omessa - la sanzionabilità è esclusa qualora i dati corretti siano trasmessi entro i cinque giorni successivi al decorso del termine, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia, entro i cinque giorni successivi alla stessa, in ragione della scarsa - per non dire inesistente - offensività della condotta rispetto al bene tutelato⁽¹⁾.

Con riferimento alla trasmissione di dati da parte di soggetti diversi da istituti finanziari, assicurativi, previdenziali, è espressamente individuato un limite massimo alle sanzioni applicabili, indicato nell'importo di cinquantamila euro, ridotto a ventimila nel caso in cui la comunicazione, ancorché tardiva,

(1) Significativo sul punto, è che, come si apprende dalla relazioni di accompagnamento al decreto n. 175/2014 (v. Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, reperibile su www.senato.it), sebbene la Sesta Commissione della Camera avesse evidenziato l'opportunità di elevare il ritardo scusabile a trenta giorni, il legislatore ha disatteso l'indicazione, in ragione del fatto che «*Tale rimodulazione sarebbe [...] risultata incompatibile con l'esigenza di rendere i dati disponibili nella dichiarazione precompilata*».

avvenga comunque entro sessanta giorni dal termine di legge. In simili ipotesi di ritardo la sanzione è comunque ridotta a un terzo.

Tale ulteriore, articolata previsione fornisce un'idea piuttosto chiara della effettiva entità del carico sanzionatorio che può gravare sui soggetti terzi chiamati alla trasmissione dei dati, tenendo conto sia del rilevante numero di singole comunicazioni cui essi devono provvedere, sia, e soprattutto, della già ricordata inapplicabilità delle disposizioni dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/1997(2).

3. Nel contesto che si è descritto, si può rilevare, in primo luogo, che ad accentuarsi è il profilo che si può definire servente della sanzione, in particolare sul piano funzionale.

Il fine delle sanzioni previste a carico dei soggetti tenuti alla trasmissione dei dati necessari alla predisposizione della dichiarazione precompilata non è, infatti, né retributivo, né risarcitorio, e neppure, a ben vedere, realmente deterrente, quanto meno in termini di prevenzione generale. L'obiettivo perseguito attraverso la loro previsione è, invece, quello di assicurarsi *compliance*: in prima battuta da parte dei soggetti terzi obbligati alla trasmissione dei dati fiscalmente rilevanti, ma, in ultima analisi, avendo riguardo allo scopo per cui tali dati devono entrare in possesso dell'Amministrazione, da parte dei contribuenti destinatari della normativa in tema di dichiarazione precompilata

Nel senso della non rispondenza di tali sanzioni ad una logica retributiva, depongono la richiamata inapplicabilità del cumulo e della continuazione, oltre che l'accentuazione della strumentalità della trasmissione alla correttezza – e completezza – della precompilazione, evidente anche ponendo mente alla sostanziale esiguità del ritardo indicato come scusabile dalla norma. Se, come è stato ancora di recente evidenziato, «*l'asse portante della teoria retributiva sta nel principio di proporzione*» tra, da una parte, la sanzione applicata, e, dall'altra, il disvalore del fatto e la colpevolezza del soggetto per lo stesso fatto (così PELISSERO M., *Funzioni della pena*, XXVII, in GROSSO C.F. - PELISSERO M. - PETRINI D. - PISA P., *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, III, 2020, 640; sulla derivazione dei due principi di proporzionalità e di colpevolezza dall'idea retributiva della pena v. PALAZZO F., *Corso di diritto penale, parte generale*, Torino, VI, 2016, 23), appare evidente che, nel caso di specie, una simile logica non ha caratterizzato in maniera pregnante le scelte legislative che sono state operate.

Proprio l'assenza di un'autentica proporzionalità, ossia di un reale collegamento tra l'entità della sanzione pecuniaria prevista e il danno creato dalla condotta illecita, esclude che le sanzioni che qui rilevano abbiano una funzione risarcitoria, come pure sarebbe astrattamente possibile, avendosi riguardo a sanzioni di tipo amministrativo (sulla traslazione prospettica da un modello risarcitorio ad uno affittivo di stampo deliberatamente penalistico, per quanto caratterizzato per alcuni profili di contaminazione, v., tra gli altri: GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss.; DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss. Sulla necessità di un superamento dei residui caratteri risarcitori, molto recentemente, GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.).

Avendo riguardo alla condotta punita - per lo più omissiva, ad eccezione delle ipotesi di trasmissione di dati non corretti, dovuta a negligenza o imperizia(3) - si ritiene altresì di escludere che quella perse-

(2) Non a caso, come si apprende dalla relazione di accompagnamento al più volte citato decreto delegato n. 175/2014, la Sesta Commissione del Senato, nel parere espresso sulle norme sanzionatorie contenute all'interno di tale fonte, aveva evidenziato l'opportunità di dimezzare l'importo della sanzione applicabile con riguardo alla singola comunicazione omessa, tardiva o non corretta. Il legislatore ha tuttavia disatteso tale indicazione, motivando la propria decisione sul punto con queste significative parole «*ciò avrebbe comportato l'indebolimento eccessivo della reazione sanzionatoria rispetto ad un inadempimento fiscale particolarmente rilevante ai fini della corretta pre-compilazione della dichiarazione*», dove l'inadempimento - pur - fiscale, è bene evidenziare, è quello ascrivibile esclusivamente al soggetto terzo, estraneo rispetto al titolare della situazione rappresentata nell'ambito di tale dichiarazione, e della capacità contributiva che, attraverso la corretta pre-compilazione di tale atto, si tende a determinare.

(3) Volontariamente si escludono dal presente discorso le ipotesi in cui scientemente il soggetto terzo, in accordo con il

guita attraverso la previsione sanzionatoria richiamata, a carico dei terzi tenuti alla trasmissione dei dati necessari a predisporre la dichiarazione precompilata, sia un'autentica funzione deterrente.

Identificando tale funzione con quella di prevenzione generale, essa può sostanziarsi, in particolare, nel distogliere i consociati dalla commissione dell'illecito; in tale prospettiva la sanzione è rivolta soprattutto a quanti (ancora) non lo abbiano commesso, e, per quanto qui rileva, non può oggettivamente sostenersi che un simile obiettivo abbia *ex se* mosso il legislatore. Né, *a fortiori*, è possibile sostenerlo muovendo da un'accezione "*positiva*" di prevenzione generale, giacché non può affermarsi, con riferimento alle sanzioni che qui rilevano, la loro rispondenza ad un'esigenza di orientamento culturale dei consociati (su tale accezione positiva v., ancora, PELISSERO M., *op. cit.*, 641, nonché, in precedenza, PALAZZO F., *op. cit.*, 18). Ad escluderlo si perviene soprattutto in considerazione del disvalore, invero contenuto, che caratterizza la condotta, sia essa omissiva o commissiva nei termini richiamati, dal momento che il soggetto terzo si trova in una posizione sostanzialmente neutra e non consegue alcun tipo di vantaggio neppure indiretto e non voluto, dalla commissione dell'illecito; a tacere del fatto che la grandissima parte dei consociati non è peraltro minimamente coinvolta, neppure potenzialmente, da simili condotte.

Proprio a partire da tale ultima considerazione, peraltro, anche la funzione di prevenzione generale più tradizionale, o "negativa", risulta notevolmente affievolita, e, se non del tutto assente, senz'altro secondaria.

Mantenendo l'attenzione sulla funzione preventiva che può caratterizzare la sanzione, è però opportuno spostare l'attenzione sul profilo speciale della stessa prevenzione. Adottando tale prospettiva, si perviene in effetti a valorizzare, da un lato, la possibilità - qui irrilevante - che il trasgressore sia posto in condizione di non reiterare la propria condotta, e, dall'altro, quella di (ri)educarlo, peraltro in conformità al monito contenuto all'art. 27 della Costituzione.

Proprio con riferimento alla valorizzazione della funzione rieducativa della sanzione, è stato correttamente evidenziato come, con riguardo agli illeciti commessi da soggetti «*pienamente inseriti nelle dinamiche sociali*», quali quelli che qui rilevano, l'inquadramento della prevenzione speciale in termini di recupero sociale non sia quello più adeguato; piuttosto, la suddetta funzione rieducativa deve realizzarsi «*attraverso l'intimidazione*», nel senso che l'irrogazione sanzionatoria deve fungere «*da stimolo per il recupero del rispetto degli interessi lesi*» dall'illecito (cfr. PELISSERO M., *op. cit.*, 648).

Inquadrando le sanzioni irrogate nei confronti dei soggetti terzi, tenuti alla trasmissione dei dati rilevanti ai fini della dichiarazione precompilata, in termini di prevenzione speciale, e di intimidazione funzionale ad orientare il comportamento del singolo, dalla cui condotta dipende l'effettiva tutela dell'interesse oggetto della norma sanzionatoria, si valorizza per l'appunto la strumentalità di quest'ultima alla realizzazione di quell'interesse; nel caso di specie, esso è rappresentato dalla *tax compliance*, da parte, in prima battuta, dei soggetti terzi di cui sopra, ma, in ultima analisi, dei soggetti destinatari della dichiarazione precompilata.

In questa prospettiva, la logica non è lontana da quella che permea di sé l'impiego della sanzione - e, segnatamente, della sua riduzione - nell'ambito di istituti quali il ravvedimento operoso, in particolare allorché tale facoltà sia garantita successivamente all'inizio dei controlli e alla constatazione della violazione, e, prima ancora, l'accertamento con adesione, anch'esso connotato da forti elementi di premialità (come correttamente si è rilevato, nulla osta all'impiego degli strumenti premiali anche nel contesto degli illeciti amministrativi: cfr. EUSEBI L., *Forme e problemi della premialità nel diritto premiale*, in

contribuente, trasmetta all'Agenzia delle Entrate dati falsi, al fine di supportare la deduzione o la detrazione di spese invece del tutto inesistenti, o inesistenti in quella misura. In simili casi, in effetti, laddove - come è sostanzialmente certo - a tale condotta si affianchi quella di fornire al soggetto passivo fatture o altri documenti comprovanti il pagamento inesistente, dei quali egli si avvalga, conservandoli ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il trattamento sanzionatorio appropriato sarebbe in primo luogo quello, ben più grave e certamente provvisto di funzione ed efficacia deterrenti adeguate, indicato dall'art. 8 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Studium Iuris, 2001, 273). Non sfugge che entrambi gli istituti sono stati citati in apertura, in quanto rappresentativi di quella tendenza, andata progressivamente affermandosi nell'ambito dell'ordinamento tributario, ad una compenetrazione dei ruoli originariamente attribuiti all'Amministrazione da un lato, e ai contribuenti dall'altro.

La manifestazione concreta di tale logica, tesa, in buona sostanza, ad utilizzare la sanzione in funzione schiettamente strumentale, rispetto al fine ultimo rappresentato dalla *tax compliance*, è certo differente, in un caso e nell'altro.

Occorre infatti rilevare un sostanziale slittamento del *focus* sanzionatorio, che si sposta dal titolare della capacità contributiva - che si ravvede, o presta adesione ad un accertamento definito in contraddittorio - a quei soggetti terzi che, in ragione della loro posizione, del tipo di attività svolta, dei rapporti intrattenuti con il contribuente, dispongono di una parte dei dati necessari a misurare in concreto la sua attitudine a partecipare alla spesa pubblica, consentendo di fatto l'autentica personalizzazione dell'imposta reddituale, segnatamente attraverso il riconoscimento di oneri deducibili e detraibili.

Tale slittamento dell'attenzione, ai fini sanzionatori, verso i soggetti che dispongono di quei dati, e sono tenuti a fornirli all'Amministrazione finanziaria, richiama, se non altro per assonanza, quella della possibile assunzione della disponibilità di dati concernenti terzi quale indice di capacità contributiva, che da qualche tempo è al centro di un vivace dibattito (sul punto si vedano FRANSONI G., *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 13 ss. e FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1, I, 1 ss.). Ed è sicuramente interessante domandarsi se l'aggravio - o il tentativo di aggravio - della posizione di soggetti che si ritrovano in tale condizione, anche da un punto di vista del rischio sanzionatorio, abbia qualcosa - e nel caso quanto - a che vedere con il riconoscimento, in capo agli stessi soggetti, di un'attitudine alla contribuzione legata a quella disponibilità. In altri, più teorici termini, desta senz'altro interesse la possibilità di approfondire in quale misura un'eventuale giustificazione concettuale (e logica, e costituzionale) di tali due fenomeni di "traslazione" dell'attenzione legislativa, di per sé distinti, possa essere eventualmente la medesima, o, se non altro, parzialmente coincidere.

4. Un ulteriore spunto di riflessione che l'impianto sanzionatorio applicabile in caso di dichiarazione precompilata può suscitare, attiene al rilievo che la sua configurazione parrebbe implicitamente attribuire alle diverse sfumature che possono connotare l'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo; ciò che rappresenterebbe a ben vedere un'innovazione, dal momento che la sanzione amministrativa, di norma, è irrogata indifferentemente in caso di commissione del fatto illecito con dolo ovvero con colpa, ed eventuali distinzioni sul punto - così come tra colpa grave e colpa ordinaria - sono confinate entro limiti molto ristretti e specifici.

Ad ipotizzare una possibile valorizzazione dell'elemento soggettivo del contribuente trasgressore che si avvalga della dichiarazione precompilata, si potrebbe essere indotti considerando quanto segue.

Sulla base non solo della normativa rilevante, ma anche di considerazioni di natura logica, prima che giuridica, è pacifico che permangano, con riguardo alla condotta di tale contribuente, spazi di sanzionabilità. A tacere d'altro, permane in primo luogo, in capo alla persona fisica che pure accetti senza modifiche la dichiarazione, la responsabilità per la spettanza soggettiva della deduzione o della detrazione, allorché essa dipenda da circostanze specifiche. Si pensi, a titolo esemplificativo, all'utilizzo dell'immobile per cui si è accesso il mutuo come prima casa, all'effettiva permanenza a carico del familiare, allo *status* del soggetto beneficiario di una erogazione liberale.

Ebbene, in prima battuta parrebbe trattarsi di una responsabilità che ben più facilmente può sussistere a titolo di dolo, o comunque di colpa grave, che non di colpa ordinaria. La funzione sanzionatoria esercitata con riguardo al soggetto IRPEF destinatario della dichiarazione precompilata, che decida di avvalersene, parrebbe in questo contesto focalizzarsi, quindi, sulle violazioni dolose, o comunque connotate da colpa grave. Parrebbe, in altri termini, che il contribuente che si avvalga di tale dichiarazione - volta a semplificare, per l'appunto, gli adempimenti che gli sono imposti - potrà incorrere in violazioni

del tipo di quelle richiamate, in quanto agisca decisamente con dolo o, in ogni caso, dimostrando una mancanza di diligenza e di attenzione particolarmente significativa.

Si tratta, tuttavia, di un approdo che non regge ad un debito approfondimento. Se ad un primo, superficiale approccio, si potrebbe essere indotti a ritenere che, grazie alla dichiarazione precompilata, si riducano le possibilità di errore “ordinariamente” colpevole del contribuente, e si pervenga così a sostanzialmente circoscrivere la possibilità di violazioni, riducendole alle ipotesi di dolo o colpa grave, vi è più di un motivo per dubitare che sia effettivamente così.

La normativa in tema di deduzioni e detrazioni permane estremamente articolata e, per molti versi, complicata. Anche tenuto conto della tipologia di contribuenti che possono avvalersi della dichiarazione precompilata, e che si sono in precedenza richiamati, non infrequentemente essi dovranno comunque rivolgersi ad altri soggetti, anche nel caso in cui si risolvano ad inviarla senza modifiche, essendo comunque necessaria una valutazione consapevole del suo contenuto; emblematica in questo senso è la possibilità di avvalersi a tal fine - quanto meno - di un familiare o di una persona di fiducia, introdotta di recente dal legislatore, che ha sollevato numerose perplessità, alcune delle quali senz'altro giustificate.

In questo contesto, come si è anticipato, in base alla normativa rilevante CAF e professionisti abilitati vedono, loro malgrado, rafforzata la propria posizione di soggetti responsabili (sul punto, v. le acute considerazioni di LUPI R., *Dichiarazione precompilata tra simbolismo politico e realtà operativa*, in *Dialoghi tributari*, 2014, 5, 484), e come tali sanzionabili, essendo chiamati all'apposizione di un visto di conformità delle stesse dichiarazioni trasmesse, dopo aver valutato il contenuto già predisposto dall'Amministrazione, sulla base degli elementi e dei documenti eventualmente forniti dal contribuente assistito.

Tale scelta legislativa fornisce un'ulteriore indicazione circa l'inquadramento della funzione sanzionatoria, nell'ambito dell'impianto normativo in tema di dichiarazione reddituale precompilata. Nello scenario che molto sinteticamente si è richiamato, in effetti, si ritiene che, avendo riguardo alla sua introduzione, non di autentica e sola semplificazione possa parlarsi: non di un mero tentativo di ridurre le possibilità di errore, dunque, e, conseguentemente, quella di condotte illecite meramente colpose. Piuttosto, pare di doversi registrare un ulteriore avanzamento nella direzione di alleviare - o di dare l'impressione di alleviare - la posizione di determinati soggetti, a scapito di altri, che si trovano *ex se* in una posizione neutrale.

Una posizione, si potrebbe osservare, anche eccessivamente neutrale: ben potrebbe verificarsi, in effetti, che tali soggetti terzi finiscano con il ritenere senz'altro maggiormente opportuno e conveniente ravvedersi - come la normativa consente loro di fare - al fine di contenere gli esborsi e le conseguenze sanzionatorie delle presunte violazioni commesse, o che hanno concorso a commettere. E questo, se del caso, anche accettando interpretazioni amministrative concernenti l'ambito applicativo di determinate deduzioni e detrazioni magari opinabili, o comunque discutibili.

Si tratta a ben vedere, anche in questo caso, di un esempio di strumentalizzazione della sanzione - e della sua riduzione - a fini di *tax compliance*, per quanto caratterizzata da un'oggettiva stortura, che non può che destare perplessità: per evitare, o attenuare, conseguenze economiche e sanzionatorie non irrilesorie, infatti, diviene in ultima analisi tutt'altro che inverosimile che si rinunci, *sic et simpliciter* e senza ulteriori considerazioni, a correttamente rappresentare il singolo caso di specie e la capacità contributiva che lo caratterizza, nella misura in cui si tratta, a tutti gli effetti, di quella altrui.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1, I, 1 ss.

GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss.

GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.

- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000
- PALAZZO F., *Corso di diritto penale, parte generale*, Torino, VI, 2016
- FRANSONI G., *Il diritto potestativo di interpello*, Pisa, 2020
- FRANSONI G., *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 13 ss.
- RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018
- DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.
- EUSEBI L., *Forme e problemi della premialità nel diritto premiale*, in *Studium Iuris*, 2001, 273
- PELISSERO M., *Funzioni della pena*, XXVII, in GROSSO C.F. - PELISSERO M. - PETRINI D. - PISA P., *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, III, 2020, 640
- LUPI R., *Dichiarazione precompilata tra simbolismo politico e realtà operativa*, in *Dialoghi tributari*, 2014, 5, 484 ss.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Ravvedimento speciale, “rilevabilità” degli illeciti tributari di omesso versamento e norme di (pseudo-) interpretazione autentica

Special repentance, “detectability” of tax violations due to non-payment and rules of authentic (pseudo-) interpretation

ROBERTO IAIA

Abstract

Il tenore della disciplina del c.d. ravvedimento speciale (art. 1, commi 174 ss., L. n. 197/2022) appare consentire l'applicazione agli illeciti di omesso versamento di imposte dichiarate, non rilevati dall'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, l'esegesi amministrativa ha escluso tale ipotesi, con una soluzione, poi, avallata da una disposizione (art. 21 D.L. n. 34/2023) qualificata come di “interpretazione autentica”, la quale non sembra presentare tali connotati.

Parole chiave: sanzioni amministrative tributarie, ravvedimento, omesso versamento, controlli automatizzati, interpretazione

Abstract

The tenor of the discipline of the so-called special repentance (Article 1, paras. 174 et seq., Law no. 197/2022) appears to allow its application to violations of failure to pay taxes exposed in tax returns, not detected by the Revenue Agency. However, administrative exegesis has excluded this hypothesis, with a solution endorsed by a provision (Article 21, par. 1, Law Decree no. 34/2023), qualified as “authentic interpretation”, which does not seem to have these features.

Keywords: administrative tax sanctions, repentance, non-payment, automated tax assessments, interpretation

SOMMARIO: **1.** Premessa e possibili fondamenti sistematici. - **2.** Profili disciplinari. - **3.** Rapporto con altre fattispecie condonistiche e ravvedibilità delle violazioni non contestate. - **4.** L'interpretazione erariale “creativa” di una preclusione normativamente inesistente. - **5.** Natura ed effetti dell'esegesi amministrativa. - **6.** L'avallo offerto dall'art. 21 D.L. n. 34/2023. - **7.** Le norme di interpretazione autentica nello Statuto dei diritti del contribuente e natura pseudo-interpretativa dell'art. 21 D.L. n. 34/2023. - **8.** Contenuto fisiologico e riflessi temporali delle norme di interpretazione autentica. - **9.** Il divieto di retroattività. - **10.** (Segue). Effetti del divieto e la discutibile categoria giurisprudenziale delle norme innovative con effetto retroattivo. - **11.** Rapporto con il principio della tutela dell'affidamento. - **12.** Conclusioni.

1. Nella cornice della c.d. “tregua fiscale” di cui alla L. n. 197/2022 (dedicata al bilancio di previsione dello Stato per l'anno 2023 e per il triennio 2023-2025), merita particolare attenzione la disciplina del ravvedimento speciale (art. 1, commi 174-178).

Presenta i lineamenti di un c.d. “condono puro”, giacché ha previsto la possibilità di definire determinati illeciti tributari, con la riduzione delle sanzioni a un diciottesimo del minimo edittale di legge

(art. 1, comma 174), senza incidere sull'ammontare dell'imponibile e dell'imposta (per un inquadramento, PREZIOSI C., *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, 1987; INGRAO G., *Il condono fiscale*, in *Enc. giur., Diritto on line*, 2016; FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *il fisco*, 2003, 1, 1786 ss.).

In linea di massima, simili interventi normativi favoriscono o consolidano l'atteggiamento dei contribuenti a non ottemperare ai propri obblighi tributari, confidando in una (ormai, strutturale e cronicizzata) possibilità di conseguire mitigazioni dell'entità delle sanzioni, ordinariamente irrogabili.

Il sicuro orizzonte di un contenimento delle misure afflittive, che si affaccia con periodica costanza, rischia di deprimere e mortificare la funzione preventiva e repressiva degli illeciti fiscali e si riverbera sulla stessa corretta esazione dei tributi che le norme sanzionatorie dovrebbero efficacemente presidiare.

D'altro canto, si è sostenuto che un condono puro, qual è quello in esame, potrebbe comunque essere costituzionalmente giustificabile, nella misura in cui espressivo di una disciplina clemenziale (in sé, non esclusa a livello primario: cfr. art. 79 Cost.), ragionevolmente concepibile (art. 3, comma 1, Cost.) in circostanze eccezionali che comportino l'attenuazione del disvalore sociale della condotta del trasgressore (INGRAO G., *Il condono fiscale*, cit., ivi, ult. par.).

Nella specie, la disciplina si riferisce a violazioni «*relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti*» (art. 1, comma 174) e, così, abbraccia gli anni 2020 e 2021, funestati dalla depressione economica provocata dalla pandemia da Covid-19 e acuita dalla crisi energetica e dall'inflazione, a seguito della guerra fra Russia e Ucraina. In simile contesto, molti contribuenti hanno risentito di carenze di liquidità, talora radicali, con la proliferazione di illeciti anche solo di mero versamento di imposte dichiarate, che, in condizioni ordinarie, non si sarebbero perfezionati.

Da questo specifico punto di vista, il ravvedimento speciale potrebbe apparire meno distonico con la nostra Costituzione rispetto ad altre fattispecie condonistiche.

Definiti i generali lineamenti di sistema, passiamo a considerare l'ambito di riferimento della disciplina.

2. La legge ha disegnato *a contrariis* l'orbita applicativa dell'istituto clemenziale, dato che la riferisce a illeciti diversi da altri contemplati dalla stessa L. n. 197/2022. Anzitutto, il ravvedimento speciale non riguarda violazioni adombrate a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni, tramite comunicazioni di irregolarità, (artt. 1, commi 153-159, L. n. 197/2022; 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972) in pendenza dei termini di versamento delle somme da esse veicolate, al 1° gennaio 2023, giorno di entrata in vigore della stessa legge (art. 1 comma 153, in rapporto all'art. 21 L. n. 197/2022 cit. e art. 1, comma 155; v. Agenzia delle Entrate, circ. 13 gennaio 2023, n. 1/E; ris. 14 febbraio 2023, n. 7/E; Risposta a istanza di interpello, 27 aprile 2023, n. 307).

Inoltre, il ravvedimento speciale non si applica agli illeciti di natura formale, perfezionati entro il 31 ottobre 2022, non incisivi sulla determinazione dell'imponibile e sul versamento dei tributi reddituali, dell'IVA, dell'IRAP, oggetto di altra fattispecie di definizione (art. 1, commi 166-173).

Invece, trova riscontro a fronte di violazioni non contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di irregolarità a seguito di controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973).

Il regime ha previsto la facoltà di dilazionare gli importi dovuti in otto rate di pari entità, scadenti il 30 settembre, 31 ottobre, 30 novembre, 20 dicembre 2023, 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre 2024, con interessi pari al 2% annuo (art. 1, comma 174).

3. Tanto rilevato, la disciplina sollecita alcune riflessioni proprio in relazione a quella relativa alla definizione delle comunicazioni di irregolarità, riguardo agli illeciti più rilevanti e frequenti di omesso versamento di imposte, amministrate dall'Agenzia delle Entrate, esposti nelle dichiarazioni tributarie.

La diversa definizione sulle comunicazioni di irregolarità involge non solo quelle trasmesse al 1° gennaio 2023, ma pure quelle "recapitate successivamente" al 1° gennaio 2023 (art. 1, comma 153), con

esclusione, dunque, del ravvedimento speciale in ambedue tali ipotesi (art. 1, comma 174 in rapporto al comma 153).

Tuttavia, illeciti di omesso versamento di imposte dichiarate, potrebbero non essere stati interessati da alcuna comunicazione di irregolarità anche dopo il 1° gennaio 2023 e, così, sarebbero estranei al regime della definizione delle comunicazioni di irregolarità (art. 1, commi 153 ss. cit.).

Proprio per questo, allora e a stretto rigore, dovrebbero sussumersi a quello del ravvedimento speciale (art. 1, comma 174 in rapporto al comma 153).

Difatti, il ravvedimento speciale trova adito per illeciti riferiti a dichiarazioni tributarie, senza ulteriori precisazioni circa la natura di essi; dall'altro, giustappunto, non riguarda le ipotesi di omesso versamento già oggetto di comunicazioni di irregolarità, alla luce di quanto dianzi osservato (art. 1, comma 174, L. n. 197/2022).

Sicché, quelle non attinte da comunicazioni siffatte dovrebbero essere così ravvedibili, con la riduzione delle sanzioni a un diciottesimo.

Il punto di caduta dell'interpretazione letterale appare allineata al sistema.

Si ritiene sia irragionevole (e, perciò, contrario all'art. 3, comma 1, Cost.) riconoscere i benefici della "tregua fiscale" a fronte di una violazione già constatata con avviso bonario, ma non anche a una violazione non contestata.

L'auto-regolarizzazione di un illecito non contestato, proprio perché tale, parrebbe meritevole *a fortiori* di un trattamento premiale, in ragione della resipiscenza del contribuente *prima* dell'innescio di attività amministrativa di controllo cartolare (*ex artt.* 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972).

Ulteriore conforto alla soluzione appare trarsi dalla generale disciplina del ravvedimento operoso, sulla quale riposa quella del ravvedimento speciale (v., altresì, l'art. 1, comma 177, L. n. 197/2022 cit.; cfr. Agenzia delle Entrate, circ. 27 gennaio 2023, n. 2/E, par. 2, 12 e 14).

In linea di principio, l'ordinamento ammette il ravvedimento ordinario sino alla notifica di provvedimenti di esercizio della potestà accertativa o liquidatoria dell'ente impositore o di atti che li preannunciano, quali sono le comunicazioni di irregolarità per le violazioni di omesso versamento (art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/1997; v. GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, I, 995 ss.; CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 5, I, 443 ss.; MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1567 ss.).

Se il ravvedimento ordinario è concepibile sino alla notifica di un avviso bonario, non si vede perché non lo debba essere per quello speciale.

In altri termini, una mitigazione sanzionatoria anche per il ravvedimento speciale, prima della notifica di un atto di esteriorizzazione degli esiti di tali forme di controllo, trova avallo anche nel *tertium comparationis* del regime sul ravvedimento ordinario.

4. Senonché, l'esegesi amministrativa si è sollecitamente espressa in senso contrario a quello qui sostenuto.

Da un lato, invero, ha correttamente affermato che «*Per beneficiare della regolarizzazione in esame è necessario che le violazioni 'ravvedibili' non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del DPR n. 600 del 1973*» (Agenzia delle Entrate, circ. n. 2/E/2023, par. 2, 14).

Affermazione, questa, in armonia con il regime del ravvedimento ordinario, come testé rilevato (art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/1997, cit.).

Tuttavia, la stessa affermazione è, dipoi, limitata e contraddetta da quella ulteriore: «*non sono definibili con il ravvedimento speciale in commento le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente*

della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633» (Agenzia delle Entrate, circ. n. 2/E/2023, cit., par. 2., 12-13; v. anche circ. 20 marzo 2023, n. 6/E, par. 3, *sub* 3.3.; ris. 19 giugno 2023, n. 28/E).

Così esprimendosi, l'interpretazione erariale ragiona di violazioni “*rilevabili*”, non già di violazioni “*rilevate*”; sicché, il riferimento risulta essere, appunto, a illeciti *contestabili* mediante controllo cartolare, ma non ancora *contestati*.

Si tratta di una soluzione ermeneutica “creativa”, dato che, evidentemente, fa affermare al dato normativo ciò che non afferma (art. 1, commi 174 e 153 cit.). Insomma, appare un esempio di interpretazione *praeter legem* e, dunque, *contra legem* che ha indotto, in passato, a ragionare di “circolari illegittime” (DI PIETRO A., *Circolare. II) Circolari in materia tributaria*, in *Enc. giur.*, 1988, VI, 3, ove, peraltro, si riporta proprio l'esempio di un precedente amministrativo, limitativo della portata di una disciplina condonistica, considerato *in primis* già da FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 1 ss., in part. 2).

Se non bastasse, introduce un profilo di irragionevolezza e, dunque, di conflitto rispetto all'art. 3, comma 1 Cost., rispetto al *tertium comparationis* della disciplina del ravvedimento ordinario, su cui quella del ravvedimento speciale si innesta, come testé osservato.

Difatti, si è appurato come il ravvedimento ordinario trovi la propria barriera preclusiva nella notifica della comunicazione di irregolarità o, anche e in via diretta, della cartella ricettiva dell'iscrizione a ruolo, non preceduta da tale comunicazione (nelle ipotesi di omesso versamento di somme dichiarate, secondo l'interpretazione giurisprudenziale afferente il concetto di “incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione” *ex* art. 6, comma 5, L. n. 212/2000; v. per esempio, fra le più recenti, Cass. civ., sez. VI – 5, ord. 21 dicembre 2022, n. 37391; cfr., inoltre, l'art. 17, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997).

Dall'altro, il ravvedimento speciale non sarebbe fruttuosamente esperibile anche a fronte di una violazione meramente “*rilevabile*”, ma non “*rilevata*” da una comunicazione di irregolarità o da una cartella riproduttiva di un'iscrizione a ruolo.

Per l'effetto, secondo tale opinione, gli illeciti di omesso versamento di imposte dichiarate, non contestati nella cornice di un controllo cartolare, graviterebbero in una sorta di “*No Man's Land*”, al di fuori di qualsivoglia ipotesi di definizione contemplata dalla “tregua fiscale”.

Fra l'altro, l'Agenzia fiscale ha sostenuto siffatta lettura “creativa” in riferimento al solo controllo cartolare, senza alcun riferimento alle violazioni “*rilevabili*”, ma non “*rilevate*” (anche per il) tramite (di un) controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973 cit.).

La ragione dipende probabilmente dall'ambito applicativo del correlato regime della definizione delle somme dovute a seguito di avviso bonario (art. 1, commi 153 ss., L. n. 197/2022), il quale, giustappunto, non considera le ipotesi di controllo formale.

Pertanto, a tutta prima, si potrebbe arguire che per patologie riscossive intercettabili, ma non intercettate, mediante controllo formale sarebbe possibile il ravvedimento speciale, a differenza di quanto rilevato per quello cartolare, dal momento che, appunto, tale strumento definitorio trova adito a fronte di “violazioni diverse da quelle definibili” in relazione ai controlli automatizzati (art. 1, comma 174, L. n. 197/2022 cit.).

In tale disparità di trattamento, affiora un ulteriore profilo di irrazionalità e, perciò e di nuovo, di contrasto con l'art. 3, comma 1, Cost., se accostata, all'opposto, all'uniformità disciplinare che contraddistingue le due fattispecie di controllo *in limine* (cartolare e formale), nel regime del ravvedimento ordinario (art. 13, comma 1-ter, D.Lgs. n. 472/1997, cit.).

5. L'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate, non affatto condivisibile, ha orientato e (come vedremo a breve, *a fortiori*) orienterà l'azione degli Uffici fiscali periferici.

È vero che le circolari e risoluzioni amministrative, ça va sans dire, non costituiscono fonti del diritto e, perciò, non sono giuridicamente vincolanti (*arg. ex* art. 1 prel.; di recente, Cass., sez. I, 6 luglio

2023, n. 19168 e 3 luglio 2023, n. 18701 e 18718(1); in generale, Cass., sez. trib., ord. 15 luglio 2022, n. 22440, par. 6.4.1.; Cass., Sez. Un., 2 febbraio 2016, n. 1915, par. 5, *sub* 1; Cass., Sez. Un., 2 novembre 2007, n. 23031, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 4, commentata da CERIONI F., *Efficacia "normativa" e "fattuale" delle circolari in materia tributaria*, 307 ss.; v., SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, 1077 ss., in part. 1089; FICARI V., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 473 ss., spec. al par. 5.2.; per riflessi in specifici ambiti disciplinari, D'AYALA VALVA F., *Nuove tariffe d'estimo e rimborso delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2002, 6, 1864 ss.; nella letteratura amministrativistica, GIANNINI M.S., *Circolare*, in *Enc. dir.*, Milano, 1960, VII, 1 ss., in part. 4).

A stretto rigore, non sono financo vincolanti per gli Uffici periferici della stessa Agenzia fiscale, la cui attività è pur sempre governata dalla legge (*arg ex art.* 23 Cost.); per tale prospettiva: Cass., Sez. Un., 2 novembre 2007, n. 23031, par. 2; FALSITTA G., *Orientamenti e disorientamenti in tema di efficacia delle circolari interpretative*, commento a Comm. trib. II grado Matera, 4 giugno 1991, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 316 ss., in part. 317; COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss., spec. 507).

D'altro canto, è innegabile la rilevanza che l'indirizzo ermeneutico elaborato dall'amministrazione centrale, almeno sino a un eventuale *revirement*, rivesta per le articolazioni territoriali della stessa autorità fiscale, giacché traccia la strada entro la quale è chiamata a esplicarsi, in modo uniforme, la loro azione verso l'esterno.

Sicché, la non vincolatività dell'interpretazione erariale centrale sugli Uffici periferici si riduce ad assumere spessore (solo) teorico, anche alla luce dei riflessi - quantomeno - disciplinari della condotta di pubblici funzionari che disattendessero ordini superiori (BERTOLISSI M., *Circolari nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, III, 86 ss., spec. par. 7; SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative*, cit., ivi, 1085; CERIONI F., *Efficacia "normativa" e "fattuale"*, cit., ivi, 313 ss.).

Piuttosto, l'applicazione di una circolare che esprimesse una posizione contraria alla legge esonerebbe il funzionario da responsabilità disciplinari, ma resterebbe ferma l'illegittimità del provvedimento allineato alla circolare nei confronti del destinatario di esso (DI PIETRO A., *Circolare. II) Circolari in materia tributaria*, cit., ivi, 3-4).

È altrettanto indiscutibile che gli stessi contribuenti siano propensi a uniformare la propria condotta a quanto additato dall'Erario centrale, per allontanare la prospettiva di vedersi muovere addebiti da parte di Uffici fiscali che, appunto, attuassero le indicazioni maturate dall'Agenzia, a livello nazionale, per quanto erronee siano.

Per il ravvedimento speciale, un contribuente che avesse deviato dai binari dell'interpretazione amministrativa sarebbe ora esposto al disconoscimento degli effetti definitivi, alla decadenza dal beneficio della rateazione, all'iscrizione a ruolo degli importi dovuti per imposte, interessi e della sanzione del 30%, a titolo di omesso versamento (*arg. ex artt.* 1, comma 175, L. n. 197/2022 e 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 cit.).

Pertanto, se l'esegesi amministrativa non è giuridicamente vincolante (anche) nei confronti dei contribuenti, ne influenza comunque la condotta (DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI A., diretto da, *Trattato di diritto tributario*, I.2, Padova, 1994, 619 ss., in part. 658; FALSITTA G., *Orientamenti e disorientamenti*, cit., ivi, 317-318; FICARI V., *La disapplicazione*, cit. ivi, par. 5.2., cit.; LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, I, 2325 ss., spec.

(1) Tutte in tema di trasferimenti dallo Stato ai Comuni *ex art.* 64 L. n. 388/2000 per compensare il minor gettito ICI derivante dall'autodeterminazione delle rendite catastali degli immobili di categoria D, che aveva determinato una minor imponibile.

2331-2332; CERIONI F., *Efficacia “normativa” e “fattuale”*, cit., ivi, 314-315; cfr., inoltre, BERTOLISSI M., *Le circolari interpretative dell’Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 435 ss., spec. 459).

D’altronde, proprio per tale ragione, la legge ha stabilito che il Fisco deve «*assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni [...] amministrative vigenti in materia tributaria*» e, in specie, «*portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate*» (art. 5, commi 1 e 2, L. n. 212/2000; v. LOGOZZO M., *I principi di buona fede*, cit., ivi, 2331-2332, nt. 15).

6. Da alcuni mesi, la pratica opportunità di uniformarsi all’(erroneo) orientamento del Fisco è divenuta necessità, imposta da una norma di legge, che detto orientamento ha inopinatamente recepito.

In particolare, l’art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023 (convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, L. n. 56/2023) reca la “*Interpretazione autentica dell’articolo 1, commi 174, 176 e 179, della legge 29 dicembre 2022, n. 197*” (v. la rubrica). Statuisce che «*All’articolo 1, comma 174, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, le parole “le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d’imposta precedenti” si interpretano nel senso che: a) sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [...]» (sulle norme di interpretazione autentica nel diritto tributario, cfr. MELIS G., *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 462 ss. e, in part., 507 ss.; MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004, 150 ss.; TESAURO F., *Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative*, in *Corr. trib.*, 2007, 24, 1967 ss.; PICCIAREDDA F., *Abuso di interpretazione autentica e Statuto dei diritti del contribuente*, in BEGHIN M. - F. MOSCHETTI F. - SCHIAVOLIN R. - TOSI L. - ZIZZO G., a cura di, *Per un ordinamento tributario non confiscatorio e non rinunciatario, Alla ricerca di criteri costituzionali di giustizia tributaria. Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 307 ss.; in rapporto al principio di tutela dell’affidamento, su cui v. *amplius*, par. 11., MARCHESELLI A., *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, I, 439 ss., in part. 448 ss. nonché in *Uso e abuso della retroattività nel diritto procedimentale tributario (l’efficacia nel tempo delle regole sugli accertamenti)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIV, 520 ss.; AMATUCCI F., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 326 ss.; CONTRINO A., *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività “non autentica” nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 3, 589 ss.; CASTALDI L., *I vincoli statutari alla esegesi legislativa in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 5, I, 955 ss.; TASSANI T., *Il diritto del contribuente all’irretroattività della norma tributaria*, in CARINCI A. - TASSANI T., a cura di, *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 327 ss.).*

Il D.L. n. 34/2023 è in vigore dal 31 marzo 2023, giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, 30 marzo 2023, n. 76 (v. art. 25 D.L. n. 34 cit.).

Anzitutto, la stessa previsione di una fattispecie di interpretazione autentica dovrebbe allontanare l’orizzonte dell’irrogazione di sanzioni amministrative nelle ipotesi di ravvedimento speciale perfezionate a fronte di violazioni di omesso versamento “*rilevabili*”, ma non “*rilevate*” a quella data. Difatti, a rigor di logica, proprio l’emanazione di una regola di interpretazione autentica dovrebbe sopperire a precedenti condizioni di obiettive condizioni di incertezza nella lettura della disciplina del ravvedimento speciale, legittimanti la non applicazione di misure afflittive (artt. 6, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997; 10, comma 3, L. n. 212/2000; 8, D.Lgs. n. 546/1992. Sul rapporto fra norme di interpretazione autentica e obiettive condizioni di incertezza, *ex multis*, fra le più recenti, Cass., sez. trib., 3 agosto 2023, n. 23776, par. 18.4.; Cass., sez. trib., 2 agosto 2023, n. 23546, par. 21.4.; Cass., sez. trib., ord. 20 luglio 2023, n. 21743, par. 12.2.; la radicata posizione giurisprudenziale è ripresa da Agenzia delle Dogane, circ. 28 dicembre 2015, n. 22/D, par. II; sul punto, LOGOZZO M., *La scusante dell’illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 387 ss., in part. 408-409 e in *La disapplicazione*

delle sanzioni da parte del giudice tributario per obiettiva incertezza della legge, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 4, 847 ss., spec. 861-862).

Nondimeno, il *punctum pruriens* dell'art. 21 D.L. n. 34/2023 è ravvisabile da altri versanti, che toccano gangli nevralgici del sistema ordinamentale.

7. L'art. 1, comma 2, L. n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, prescrive che le norme di interpretazione autentica possano essere adottate solo in casi eccezionali, con legge ordinaria e l'espressa qualificazione delle disposizioni interessate come di "interpretazione autentica".

Sul piano formale, l'art. 1, comma 2 parrebbe esigere che una norma interpretativa debba essere veicolata da una legge ordinaria, a seguito di confronto parlamentare, non tramite D.L. (MELIS G., *L'interpretazione*, cit., ivi, 507-508; in termini critici verso l'abuso della prassi di emanare norme di interpretazione autentica tramite D.L., MARONGIU G., per esempio in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 579 ss., spec. 584 ss.).

In proposito, tuttavia, si è obiettato che la riserva di legge avrebbe dovuto essere sancita dalla Costituzione (MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività*, cit., ivi, 166-167 e ivi nt. 235).

A tale osservazione, sembra agevole replicare che l'art. 1, comma 2 è inserito nella cornice dei «*principi generali dell'ordinamento tributario*», «*in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*», derogabili o modificabili «*solo espressamente e mai da leggi speciali*» (art. 1, comma 1, L. n. 212/2000 cit.). Quelle statutarie non sono comuni norme di legge ordinaria, a propria volta superabili *de plano* da ulteriori norme di legge ordinaria, come, invece, tende a ritenere la giurisprudenza che ne confina la rilevanza alla stregua di meri «*criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori)*» (Cass., sez. trib., ord. 14 giugno 2023, n. 17075, par. 3; Cass., sez. trib., ordd. 29 dicembre 2021, nn. 41882 e 41903; ord. 28 dicembre 2021, per tutte e tre tali pronunce, al par. 5.11; sul punto, v. anche PICCIAREDDA F., *Abuso di interpretazione autentica*, cit., ivi, *passim*).

Piuttosto, lo Statuto, proprio perché rispecchia principi costituzionali, ne rappresenta esplicitazione e parametro di interpretazione e, per questo, concorre a uniformare quella delle norme ordinarie alla stessa Legge fondamentale. Sicché, non si avverte una stretta necessità che la Costituzione sancisca una riserva di legge *ad hoc*, per le norme tributarie di interpretazione autentica.

Si è, altresì, rilevato che l'art. 1, comma 2 alluderebbe comunque ad atti aventi forza di legge e, perciò, anche ai D.L., la cui esclusione sarebbe in contrasto con l'art. 3, comma 1 Cost., perché irragionevole (CASTALDI L., *I vincoli statutarie*, cit., ivi, in part. 965-966; per la sussumibilità anche dei D.L. all'art. 1, comma 2, PICCIAREDDA F., *Abuso di interpretazione autentica*, cit., ivi, 323).

L'opinione parrebbe comunque superata dalla constatazione che la regola del D.L. sia stata poi oggetto di conversione in legge (n. 56/2023) e, dunque, non sottratta al dibattito parlamentare.

Anche a voler valorizzare il particolare, resterebbe un dato di fondo.

La previsione di un D.L. deve radicarsi sulla straordinarietà di casi di necessità e di urgenza (art. 77, comma 2, Cost. cit.). La "straordinarietà" non risulta così lontana dalla "eccezionalità" cui allude l'art. 1, comma 2 dello Statuto per adottare norme tributarie di interpretazione autentica (in termini affini, CASTALDI L., *I vincoli*, cit., ivi, 966; nel senso che la "eccezionalità" dovrebbe essere parametrata sull'esistenza, anzitutto, di un affidamento tutelabile, MELIS G., *L'interpretazione*, cit., ivi, 509).

Tuttavia, appare quantomeno problematico sostenere che l'art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023 si collochi davvero entro tali coordinate.

Ad esempio, non sussiste(va) un annoso e complesso contenzioso coinvolgente numerosi contribuenti, scaturito da una disposizione di incerta portata, che qui non è dato ravvisare.

Né si avvertiva alcuna esigenza di precisazioni ermeneutiche, a fronte di un quadro di oscurità interpretativa insussistente, stante, al contrario, la lettera di una disposizione (l'art. 1, comma 174, L. n. 197/2022) non foriera di dubbi interpretativi circa l'applicabilità del ravvedimento speciale a violazioni non constatate.

Men che meno si ravvisa(va)no "casi straordinari" (art. 77, comma 2, Cost.), eccezionali (art. 1, comma 2, L. n. 212/2000) alla base di una siffatta operazione normativa.

Il quadro che appare allo studioso e all'operatore è di ben altro segno.

Una norma dell'esecutivo (l'art. 21, comma 1, D.L. n. 34 cit.) ha avallato una interpretazione, avulsa dal testo di riferimento (art. 1, comma 174, L. n. 197/2022 cit.), resa da un'Agenzia fiscale, vigilata da un'articolazione (il Ministero dell'Economia e delle Finanze) dell'esecutivo. La norma è stata emanata in difetto dei requisiti costituzionali (art. 77, comma 2 cit.) di straordinaria necessità e urgenza, alla base di tale *species* di decretazione oltre che di quello di "eccezionalità", richiesto dallo Statuto, in diretta attuazione dei principi costituzionali (art. 1, commi 2 e 1, L. n. 212/2000).

Da simile punto di vista, un'evidente mancanza dei presupposti di necessità e urgenza, ove si ritenesse qui riscontrabile, non sarebbe certo stata sanata dalla legge di conversione, la quale risulterebbe, a propria volta, "inficiata da un vizio *in procedendo*" per aver convertito un decreto governativo, privo dei requisiti costituzionali per la sua adozione (v., per esempio, Corte cost., 18 gennaio 2022, n. 8, par. 6.1. anche per richiami a ulteriori precedenti; MEOLI C., *Legge di conversione del decreto-legge*, in *Enc. Treccani on line. Il Libro dell'anno del Diritto 2015*).

8. Un ulteriore aspetto fondamentale merita di essere attentamente valutato.

È necessario dedicare attenzione alla "sostanza", al contenuto del precetto dell'art. 21, comma 1, D.L. n. 34, più che alla "forma", alla denominazione esteriore attribuita dal legislatore, non di rado in modo fuorviante (cfr. PICCIAREDDA F., *Abuso di interpretazione autentica*, cit., ivi, 323; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 112).

Per essere davvero tale, una regola di interpretazione autentica dovrebbe illuminare il significato della norma preesistente, intercettato fra quelli da essa logicamente ritraibili (e, dunque e all'opposto, escludere uno o più dei sensi, fra quelli ritenuti razionalmente riconducibili alla previsione interpretata), senza intaccarne o integrarne il contenuto testuale.

Detto altrimenti, le «*disposizioni di interpretazione autentica devono limitarsi a chiarire il significato delle norme richiamate, ovvero ad individuare una fra le varie interpretazioni possibili, senza modificarne il tenore testuale. Esse, infatti, sono ammissibili solo in presenza di un dubbio interpretativo e sono volte ad enucleare uno specifico significato normativo. Per il carattere prettamente strumentale ed ausiliario, dette disposizioni non possono avere un contenuto precettivo distinto da quello delle norme interpretate*» (Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi, *Guida alla redazione dei testi normativi*, circolare 2 maggio 2001, n. 1/1.1.26/10888/9.9222, par. 4.12.).

A rigore, quindi, per le norme di interpretazione autentica, che siano effettivamente tali, non è ortodosso ragionare di "retroattività", dato che, appunto, dovrebbero esplicitare un contenuto già presente *ab initio* nella previsione oggetto di interpretazione (TESAURO F., *Limiti costituzionali*, cit., ivi, 1968).

Nondimeno, si è evocata la retroattività delle norme che si qualificano come di "interpretazione autentica" soprattutto qualora, come nel nostro caso, si tratti di questione di mera etichetta formale per dissimulare un'efficacia *ex tunc* di una previsione, in realtà, innovativa (TESAURO F., *Limiti costituzionali*, cit., ivi, 1969; FALSITTA G., *Manuale*, cit., ivi, 109).

Difatti, non appare dubbio che l'art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023, lungi dall'offrire un'interpretazione autentica di alcunché, abbia semplicemente mirato ad attribuire l'*imprimatur* (di rango accostabile a quello) di legge a una interpretazione *contra e praeter legem*, resa dall'Agenzia fiscale onde prevenire l'affermazione dell'esegesi corretta dell'art. 1, comma 174, L. n. 197/2022, ma (reputata come) indesiderata dalla parte pubblica (cfr. PICCIAREDDA F., *Abuso di interpretazione autentica*, cit., ivi, 312).

9. A livello primario, l'art. 25, comma 2, Cost. scolpisce il divieto di retroattività con esplicito riferimento alle norme penali, mentre, tradizionalmente, la giurisprudenza costituzionale ha affermato l'inapplicabilità della norma ad altri settori disciplinari. Inoltre, non ha escluso la possibilità di emanare norme innovative, ma retroattive, distinte da quelle di interpretazione autentica (per esempio, Corte cost., 30 settembre 2011, n. 257, par. 4; 20 maggio 2008, n. 162, par. 2.1.; 26 giugno 2007, n. 234, par. 9; sull'orbita applicativa dell'art. 25, comma 2, v. MARCHESELLI A., *Uso e abuso della retroattività nel diritto procedimentale tributario*, cit., ivi, 3 ss.).

Tuttavia, non sembra un approccio condivisibile.

Per il ravvedimento speciale, almeno, appare corretto prefigurare l'invocabilità dell'art. 25, comma 2, Cost., dato che stiamo ragionando della portata di una disciplina certamente procedimentale (l'art. 1, commi 174 ss., L. n. 197/2022) che, dall'osservanza dell'*iter* da essa disegnato, fa discendere la riduzione di sanzioni amministrative sul piano sostanziale.

Una misura afflittiva, qual è quella di omesso versamento, ad esempio (art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 cit.), presenta una morfologia accostabile a quella penale (Corte EDU, 8 giugno 1976, nn. 5100/71 e a., *Engel e a. c. Paesi Bassi* e, nella specifica prospettiva tributaristica, 24 febbraio 2014, n. 12547/86, *Bendenoun*; proprio in riferimento alla sanzione dell'art. 13, comma 1, cit., Corte di Giustizia, 20 marzo 2018, Causa C-524/15, *Menci*, punto 32; v., *incidenter*, in modo chiaro, benché senza espliciti richiami alla giurisprudenza sovranazionale, TASSANI T., *Il diritto del contribuente*, cit., ivi, 307).

L'art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023 risulta aver innovato l'art. 1, comma 174, L. n. 197/2022, giacché questo, in alcun punto, inibiva la definizione di illeciti non "rilevati" nell'ambito di un controllo cartolare.

L'auto-asserzione normativa di una natura di interpretazione autentica della previsione le vuole attribuire una efficacia *ex tunc*, confliggente con il divieto di retroattività delle disposizioni, sancito a livello generale dall'art. 11 prel. e, in ambito fiscale, dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 3, comma 1, L. n. 212/2000; sul tema, per esempio, MARONGIU G., *Abuso del diritto vs. irretroattività*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1151 ss., in part. 1160 ss.; TASSANI T., *Il diritto del contribuente*, cit., ivi, 301 ss., spec. 330. Cfr., inoltre, PETRILLO V., *Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 2, I, 287 ss., spec. 290 ss.).

Detto altrimenti, l'art. 21, comma 1 non dovrebbe disporre "che per l'avvenire" (art. 11 prel.), come qualsiasi altra norma ordinaria. Pertanto, si dovrebbe concludere che trovi applicazione *ex nunc* per le fattispecie di ravvedimento speciale, perfezionate dal 31 marzo 2023, data di (effettiva) entrata in vigore del precetto, sino al 30 settembre 2023, prima scadenza di riferimento per il versamento degli importi dovuti (art. 1, comma 174 cit.).

10. Movendo da queste premesse, deriverebbe l'inoperatività del ravvedimento speciale per le violazioni "rilevabili" con effetto dal 31 marzo 2023.

Nondimeno, così si aggiungerebbe un ulteriore profilo di irragionevolezza della disciplina (art. 3, comma 1, Cost.), stante l'ingiustificato trattamento differenziato di identiche fattispecie, assoggettabili o meno alla stessa misura clemenziale se perfezionate prima o dopo tale data (purché, naturalmente, entro il generale *dies ad quem* del 30 settembre 2023).

D'altronde, per ovviare a tale irrazionalità, non si potrebbe sostenere che dall'art. 21 possano scaturire effetti *ex tunc*.

Vero è che il divieto di retroattività, sancito dallo Statuto, reca una clausola di salvezza espressa proprio per le norme di interpretazione autentica (art. 1, comma 2, L. n. 212/2000 cit.).

Tuttavia, la previsione non è stata certo concepita per ammettere, in modo surrettizio e asistemico, norme tributarie con effetti *ex tunc* solo perché etichettate come di "interpretazione autentica".

Il generale divieto di retroattività non può essere certo aggirato da qualificazioni formali, attribuite dal legislatore, ove non rappresentative del contenuto innovativo di un precetto, invece pseudo-interpretativo e cripto-retroattivo (per una posizione affine, TASSANI T., *Il diritto del contribuente*, cit., ivi, 328 ss.).

Con un efficace gioco di parole, si può affermare che le norme di interpretazione autentica, "salvate" dal divieto di retroattività, siano (e debbano essere) solo quelle "autenticamente interpretative" del contenuto di altre, delle quali illuminino il senso fra vari possibili.

Anche a voler accogliere il discutibile orientamento della Corte costituzionale, ove ammette norme innovative con effetto retroattivo, non dovrebbero raggiungersi risultati così lontani da quelli qui prospettati.

Pur entro tale orizzonte, la retroattività dell'art. 21 deve comunque poggiarsi sul principio di ragionevolezza e su adeguate ragioni di interesse generale (Corte cost., 24 aprile 2020, n. 70, par. 7.2.1.; 12 aprile 2017, n. 73, par. 4.3.3.; 10 giugno 2016, n. 132, par. 6; nella giurisprudenza di legittimità: Cass., sez. trib., ord. 4 dicembre 2020, n. 27792, par. 5.2., ult. periodo; Cass., sez. VI - 5, ord. 21 ottobre 2019, n. 26683; Cass., Sez. Un., 2 maggio 2014, n. 9560, par. 10).

Nella specie, non risultano ravvisabili profili di ragionevolezza né ragioni di interesse generale nell'attribuire il manto di norma (con rango) di legge (art. 21 D.L. n. 34/2023 cit.) a un'interpretazione erariale avulsa dal dato normativo di riferimento (l'art. 1, comma 174, L. n. 197/2022 cit.).

Attribuire la veste di regola di "interpretazione autentica" all'art. 21 rappresenta un fragile e patologico espediente di tecnica legislativa, il quale già *ex se* può costituire elemento sintomatico di irragionevolezza e, dunque, di contrasto fra la previsione (solo asseritamente) interpretativa e l'art. 3, comma 1, Cost. (Corte cost., 24 aprile 2020, n. 70, cit., *ivi*; 12 aprile 2017, per esempio al par. 4.4.1.).

Piuttosto, vero è che il divieto di retroattività è, *more solito*, considerato per norme impositive ordinarie, più che per quelle di natura condonistica, come quelle in esame. È altrettanto vero, tuttavia, che lo Statuto riferisce il divieto, anzitutto, alle "disposizioni tributarie" in genere (art. 3, comma 1, cit., alla prima statuizione), fra le quali sono senz'altro annoverabili quelle del ravvedimento speciale.

Pertanto, ai sensi degli artt. 3, comma 1 e 1, comma 2, L. n. 212/2000, si deve concludere nel senso dell'applicabilità solo *ex nunc* dell'art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023, in quanto privo dei lineamenti di una norma interpretativa.

Tanto comunque non evita alla disposizione pseudo-interpretativa l'ombra della incostituzionalità, per irragionevolezza ove stabilisce una preclusione per le violazioni "rilevabili", che non risulta nella disciplina del ravvedimento ordinario, su cui fa leva, oltre che per la denunciata disparità di trattamento tra fattispecie anteriori o posteriori al 31 marzo 2023, giorno di entrata in vigore dello stesso D.L. n. 34/2023.

11. Occorre valutare l'ipotesi ricostruttiva alla luce di ulteriori, generali coordinate del sistema ordinamentale.

Il divieto di retroattività affonda le proprie radici nel ricordato principio di tutela dell'affidamento dei destinatari delle disposizioni (tributarie), a propria volta correlato a quelli di certezza del diritto e di ragionevolezza (art. 3, comma 1, Cost.; v. Corte cost., 5 novembre 2021, n. 210, par. 7.2.; *incidenter*, v. anche Corte cost., 3 giugno 2022, n. 136, par. 7.2.).

Inoltre, il principio di tutela dell'affidamento è accreditato, *in apicibus*, anzitutto a livello sovranazionale (in rapporto alla tutela della proprietà, *ex art. 1, I Prot. CEDU, v. Corte EDU, 7 giugno 2022, nn. 32401/10 e a., Taganrog LRO e a. c. Russia*, punto 281; nell'ordinamento europeo, Corte di Giustizia, 29 aprile 2021, Causa C-504/19, *Banco de Portugal e a.*, punto 52. Cfr. MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente, in il fisco*, 2006, 1, 20 ss., in part. 24 ss.; MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., *ivi*, 466 ss. e, in rapporto all'art. 1, comma 2, 511 ss.; v., inoltre, PERRONE L., *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di giustizia, gli effetti verticali delle Direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, 423 ss., spec. 434; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009).

Alla tutela dell'affidamento è correlabile pure la (necessità di) protezione della libertà dell'iniziativa economica privata (art. 41, comma 1, Cost.), turbata da irrazionali e repentine innovazioni normative (SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative*, cit., *ivi*, 1089; MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., *ivi*, 487; CONTRINO A., *Modifiche fiscali in corso di periodo*, cit., *ivi*, spec. 595 ss., il quale, in proposito, considera altresì la violazione dei diritti inviolabili dell'uomo *ex art. 2 Cost.*; FALSITTA G., *Manuale*, cit., *ivi*, 106-107).

Proprio in relazione all'affidamento, non può essere trascurata la *consecutio* degli interventi amministrativi e legislativi, alla stregua della quale, una violazione di tali principi non sembrerebbe affiorare in modo così evidente.

Si potrebbe opporre, ad esempio, che la (sedicente) disposizione interpretativa (art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023) abbia formalmente fatto ingresso nell'ordinamento il 31 marzo 2023, dopo soli tre mesi dall'entrata in vigore di quella da interpretare (art. 1, comma 174, L. n. 197/2022), per di più in riferimento a una disciplina eccezionale qual è quella del ravvedimento speciale. Perciò, non avrebbe determinato una particolare turbativa all'affidamento degli interessati.

Oltretutto, tale regola (pseudo-)interpretativa era stata anticipata da (e riproduceva) una prima espressione della opinione amministrativa del 27 gennaio 2023 (giorno di emanazione della cit. circ. n. 2/E/2023), dopo neppure un mese dalla vigenza della disciplina del ravvedimento speciale.

Da quest'ultimo crinale di analisi, benché l'esegesi dell'Agenzia fiscale non sia vincolante per i contribuenti, pare difficile sostenere una violazione dell'affidamento nei confronti di chi avesse deciso di attivare il ravvedimento speciale, dopo il 27 gennaio 2023, per violazioni (anche solo) "rilevabili", quando il Fisco nazionale le aveva già escluse (per quanto erroneamente) dall'orbita dell'istituto clevenziale.

Ciò nonostante, la necessità di proteggere l'affidamento degli interessati non sembra possa essere del tutto esclusa.

Difatti, è ben possibile che contribuenti possano aver sollecitamente attivato simile percorso anche prima del 27 gennaio 2023, indotti a una rapida definizione delle proprie pendenze fiscali, stimolati, ad esempio, dalla necessità di evitare rischi di esclusione dalla partecipazione ad appalti pubblici (art. 80, comma 4, D.Lgs. n. 50/2016, recante il "Codice degli appalti", *ratione temporis*(2)) e/o, semplicemente, da pressanti ragioni morali, dalla volontà di "mettersi in regola" al più presto.

In tale arco di tempo, una piana lettura della disciplina applicabile avrebbe potuto e dovuto condurre verso l'applicabilità del ravvedimento speciale anche a illeciti di omesso versamento, non ancora oggetto di comunicazioni di irregolarità.

Anche da questo punto di vista, la violazione degli artt. 3, comma 1 e 1, comma 2 della L. n. 212/2000 troverebbe chiari addentellati nel principio di tutela dell'affidamento che le norme statutarie hanno inteso rispecchiare e attuare.

12. In conclusione, la progressiva orditura amministrativa e legislativa, sovrappostasi alla disciplina originaria del ravvedimento speciale (art. 1, commi 174 ss., L. n. 197/2022), appare meritevole di una profonda riflessione critica.

L'Agenzia delle Entrate ha offerto una lettura restrittiva della disciplina, affrancata dai dati normativi, ove ha escluso dal ravvedimento speciale le violazioni "rilevabili" e non solo quelle "rilevate" tramite comunicazione di irregolarità o diretta iscrizione a ruolo.

Con l'art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023, poi, il legislatore ha recepito tale lettura, sotto il labilissimo velo di una erronea qualificazione della previsione come di "interpretazione autentica", mentre, al contrario e piuttosto, ha modificato la norma che avrebbe interpretato e ne ha circoscritto l'originario orizzonte applicativo.

Tale previsione ha aperto l'abbrivio verso una duplice, irragionevole disparità di trattamento, contraria all'art. 3, comma 1, Cost.

In primo luogo, la preclusione non trova riscontro nel regime del ravvedimento ordinario, precluso solo a fronte di illeciti rilevati tramite comunicazione di irregolarità o iscrizione a ruolo, non anche rispetto a quelli solamente "rilevabili" mediante tali atti (art. 13, comma 1-ter, D.Lgs. n. 472/1997).

Inoltre, distingue ingiustificatamente tra fattispecie anteriori e posteriori al 31 marzo 2023, giorno di entrata in vigore del medesimo D.L. n. 34/2023, siccome attrae solo le seconde a tale preclusione, non sancita dalla disciplina di legge per le prime (art. 1, comma 174, L. n. 197/2022).

(2) La disciplina di riferimento, ora, è disegnata dall'art. 95, comma 2, in rapporto all'all. II.10., D.Lgs. n. 36/2023, c.d. nuovo codice degli appalti, vigente dal 1° aprile 2023 ed efficace dal 1° luglio 2023 (così, l'art. 229, commi 1 e 2).

D'altro canto, il divieto di retroattività delle disposizioni tributarie attua il principio sovranazionale e costituzionale di tutela dell'affidamento, il quale risulta vulnerato soprattutto per le ipotesi di ravvedimento speciale, perfezionate prima del 27 gennaio 2023, data nella quale l'Agenzia delle Entrate ha espresso la propria erronea interpretazione restrittiva, poi recepita nell'art. 21, comma 1, D.L. n. 34/2023 in questione.

Pertanto, il ravvedimento speciale ha conosciuto il susseguirsi di una lettura amministrativa, lontano dal tenore delle regole interpretate, e di un intervento del legislatore che ha offerto a detta lettura "l'ancora di salvataggio" di una regola che si auto-qualifica come di "interpretazione autentica", ma che tale è solo sulla carta, non affatto quanto al contenuto.

Si tratta evidentemente di una dinamica patologica, ben lontana da quella che dovrebbe caratterizzare un moderno Stato di diritto, effettivamente ancorato, in tutte le proprie espressioni, al principio di separazione dei poteri esecutivo e legislativo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 326 ss.

BERTOLISSI M., *Le circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 435 ss.

BERTOLISSI M., *Circolari nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, III, 86 ss.

CASTALDI L., *I vincoli statuari alla esegesi legislativa in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 5, I, 955 ss.

CERIONI F., *Efficacia "normativa" e "fattuale" delle circolari in materia tributaria*, commento a Cass., Sez. Un., 2 novembre 2007, n. 23031, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 4, 307 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss.

CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 5, I, 443 ss.

CONTRINO A., *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività "non autentica" nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 3, 589 ss.

D'AYALA VALVA F., *Nuove tariffe d'estimo e rimborso delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2002, 6, 1864 ss.

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I.2, Padova, 1994, 619 ss.

DI PIETRO A., *Circolare. II) Circolari in materia tributaria*, in *Enc. giur.*, 1988, VI

FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 1 ss.

FALSITTA G., *Orientamenti e disorientamenti in tema di efficacia delle circolari interpretative*, commento a Comm. trib. II grado di Matera, 4 giugno 1991, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 316 ss.

FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *il fisco*, 2003, 1, 1786 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020

FICARI V., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 473 ss.

GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, I, 995 ss.

GIANNINI M.S., *Circolare*, in *Enc. dir.*, Milano, 1960, VII, 1 ss.

INGRAO G., *Il condono fiscale*, in *Enc. giur., Diritto on line*, 2016

LOGOZZO M., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 387 ss.

LOGOZZO M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, I, 2325 ss.

LOGOZZO M., *La disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 4, 847 ss.

- MARCHESELLI A., *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 3, I, 439 ss.
- MARCHESELLI A., *Uso e abuso della retroattività nel diritto procedimentale tributario (l'efficacia nel tempo delle regole sugli accertamenti)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIV, 520 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente, in il fisco*, 2006, 1, 20 ss.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto vs. irretroattività*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1151 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 579 ss.
- MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003
- MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1567 ss.
- MEOLI C., *Legge di conversione del decreto-legge*, in *Enc. Treccani on line. Il Libro dell'anno del Diritto 2015*
- PERRONE L., *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di giustizia, gli effetti verticali delle Direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, 423 ss.
- PETRILLO V., *Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 2, I, 287 ss.
- PICCIAREDDA F., *Abuso di interpretazione autentica e Statuto dei diritti del contribuente*, in BEGHIN M. - F. MOSCHETTI F. - SCHIAVOLIN R. - TOSI L. - ZIZZO G. (a cura di), *Per un ordinamento tributario non confiscatorio e non rinunciatario, Alla ricerca di criteri costituzionali di giustizia tributaria. Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 307 ss.
- PREZIOSI C., *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, 1987
- SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, 1077 ss.
- TASSANI T., *Il diritto del contribuente all'irretroattività della norma tributaria*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022
- TESAURO F., *Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative*, in *Corr. trib.*, 2007, 24, 1967 ss.
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Considerazioni critiche sul concorso del consulente negli illeciti amministrativi da elusione fiscale

Critical remarks on the consultant's complicity in administrative tax avoidance offenses

MICHELE MAURO

Abstract

L'art. 5 D.Lgs. n. 472/1997, in relazione alle consulenze tributarie che comportano la soluzione di problemi di speciale difficoltà, circoscrive la sussistenza del concorso del professionista, che abbia fornito un contributo causale all'illecito amministrativo tributario, ai soli casi di dolo o colpa grave. Tale disposizione, che si ritiene riferibile alle condotte elusive adottate dal contribuente con l'imprescindibile ausilio del consulente, appare inadeguata, in particolare nell'ottica di contrastare il riprovevole fenomeno dell'elusione fiscale e conseguire l'obiettivo di rendere effettivamente dissuasivo ed efficiente l'impianto sanzionatorio.

Parole chiave: sanzioni tributarie, elemento soggettivo condotte elusive concorso del professionista nei reati tributari

Abstract

Article 5 of Legislative Decree No. 472/1997, for the tax advices involving the solution of problems with special difficulty, limits the liability for contributory negligence of the consultant, who has made a causal contribution to the tax administrative offence, to cases of willful misconduct or obvious fault only. This legislative provision, which refers to evasive conduct engaged in by the taxpayer with the indispensable assistance of the consultant, seems inadequate, especially for the purpose of countering reprehensible tax avoidance behavior and achieving the goal of making the penalty system effectively deterrent and efficient.

Keywords: tax sanction, subjective element, tax avoidance behavior, participation of the tax advisor in tax offenses

SOMMARIO: **1.** Cenni sull'elemento soggettivo della colpevolezza negli illeciti amministrativi tributari commessi con il concorso del consulente. - **2.** Condotte elusive e "soluzione di problemi di speciale difficoltà". - **3.** Conclusioni e auspici.

1. Con riguardo alle violazioni amministrative tributarie, la disciplina sul concorso di persone (art. 9 D.Lgs. n. 472/1997) condivide, in generale, il contenuto dell'art. 110 del codice penale (sul concorso di persone nell'illecito amministrativo tributario cfr., tra gli altri, LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 2, 328 ss.; GIOVANNINI A., *Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, 1, I, 153 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 395 ss.; RICCI C., *Il concorso di persone*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, Milano, 2016, Tomo II, 1515 ss.).

Tuttavia, il dato positivo di cui all'art. 9 D.Lgs. n. 472/1997, con riferimento al consulente, è di fatto derogato dall'art. 5, comma 1, del medesimo decreto, ai sensi del quale «*Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave*».

Nella fattispecie illecita plurisoggettiva assume rilevanza fondamentale, come evidente, l'elemento soggettivo della colpevolezza, che richiede un accurato vaglio critico del comportamento dei (diversi) trasgressori, sia esso doloso o colposo.

Con riferimento al contribuente, destinatario degli obblighi fiscali, l'art. 5 D.Lgs. n. 472/1997 presuppone la sussistenza della coscienza e volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma è interpretata nel senso di stabilire una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico del soggetto che lo abbia commesso, il quale è tenuto a provare di aver agito senza colpa (sul punto, di recente, v. MARCHESELLI A., *Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto*, in *Rivista*, 2021, 1, VII, 235 ss.).

Dunque il contribuente, in presenza di una (valida) delega di funzioni, per andare esente da colpa dovrà dimostrare di aver correttamente individuato il professionista cui affidarsi (onde non ricadere nella *culpa in eligendo*) e di aver vigilato sul suo operato (per evitare la *culpa in vigilando*).

Per quanto riguarda, invece, il professionista, qualora l'attività di consulenza svolta abbia ad oggetto la soluzione di problemi di speciale difficoltà, in virtù dell'espressa limitazione della sua responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave (ex art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997) è, *in primis*, fondamentale definire la colpa "lieve" che lo esonera da responsabilità. La definizione, evidentemente, si desume *a contrario* rispetto ai successivi commi del medesimo art. 5, che individuano le nozioni di colpa "grave" e "dolo".

Come noto, il comma 3 della disposizione qualifica la colpa grave in maniera estremamente restrittiva, ricollegandola all'imperizia o negligenza indiscutibili (e quindi non in termini di imprudenza, da considerare assorbita nella nozione comune di negligenza), ovvero, avuto riguardo al possibile errore di diritto, all'impossibilità di dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata.

Deve, pertanto, trattarsi di una evidente e macroscopica inosservanza di obblighi tributari elementari, sì che la formulazione legislativa rende estremamente difficile individuare in concreto ipotesi di colpa grave (v. BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *il fisco*, 1999, 11354 ss.; FALSITTA G., *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, I, 487 ss.; D'AYALA VALVA F., *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 3, I, 205 ss.), che appare assimilabile al dolo "di fatto".

Il comma 4, invece, nel definire il dolo specifica la rilevanza dell'intento di pregiudicare la determinazione del tributo oppure di ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Traspare, dunque, la volontà legislativa di escludere la rilevanza del dolo generico, in cui il fatto descritto dalla norma incriminatrice è meramente voluto, ed anche del dolo eventuale (o indiretto), che conduce a ritenere come voluti gli effetti del comportamento che sono stati previsti dal soggetto anche soltanto come possibili, purché egli ne abbia accettato il rischio o, più semplicemente, purché non abbia agito con la sicura convinzione che non si sarebbero verificati. In particolare, il dolo eventuale è escluso dalla definizione della norma in quanto è richiesto - per integrare il dolo - un comportamento ispirato da una determinata direzione della volontà.

Orbene, la menzionata limitazione della responsabilità del consulente, prevista all'art. 5 D.Lgs. n. 472/1997, circoscrive fortemente la sussistenza del concorso per il professionista che abbia fornito un contributo causale all'illecito, in un contesto legislativo incerto.

Di conseguenza, ove il professionista assuma obbligazioni di risultato prive di attività ermeneutiche (si pensi, a titolo esemplificativo, alla presentazione, entro i termini di legge, di una dichiarazione fiscale predisposta dal contribuente, ovvero alla presentazione di un'istanza di accertamento con adesione, o di

un ricorso giurisdizionale, entro i termini previsti dalla legge a pena di decadenza), la diligenza richiesta per andare esente da responsabilità non può coincidere con quella, tipica delle obbligazioni di mezzi (ad esempio, redazione di pareri *pro veritate*, volti a valutare la corretta applicazione delle norme fiscali alla fattispecie concreta prospettata dal cliente), richiesta dalla *best practice* che contraddistingue lo svolgimento della professione, peraltro da parametrare all’“agente modello” ovvero alle conoscenze che il consulente avrebbe dovuto possedere.

Orbene, proprio sul terreno della consulenza tributaria si riscontra la maggiore complessità che attiene alla dimostrazione dell’elemento soggettivo in grado di integrare la responsabilità concorsuale del professionista.

Invero, tenuto conto dell’evoluzione provocata – oltre che dall’intensificazione degli adempimenti e dalla complessità del sistema normativo – dalla globalizzazione dei mercati e dalla conseguente diffusione delle imprese multinazionali, tra le prestazioni del consulente riveste un ruolo fondamentale quella di programmare e ridurre, spesso con comportamenti elusivi, la pressione fiscale delle imprese.

Si tratta, segnatamente, di attività di pianificazione fiscale che presuppongono capacità e formazione tecnica altamente specializzate in ambito fiscale, tali da rendere l’apporto del consulente tributario indispensabile per il contribuente (anche l’Amministrazione finanziaria, nella circ. 8 agosto 2019, n. 19/E ha evidenziato la frequente opera di ausilio del professionista nella costruzione di veri e propri “pacchetti di risparmio fiscale”, che si traducono in meccanismi sofisticati).

In relazione a tali consulenze, al fine di giudicare l’operato del professionista sotto il profilo della responsabilità fiscale per concorso nelle violazioni, in quanto riconducibile o meno alla soluzione di problemi di “speciale difficoltà”, assume un ruolo fondamentale la formulazione delle norme tributarie e la relativa attività di interpretazione.

In particolare, quanto più la tecnica normativa di contrasto dei fenomeni elusivi (o evasivi) faccia ricorso a clausole generali, intese quali termini o sintagmi valutativi contenuti in enunciati normativi e caratterizzati da indeterminatezza (cfr. VELLUZZI V., *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010, 57), tanto più la prestazione professionale del consulente, svolta in un contesto legislativo incerto, non sarà punibile per assenza del dolo o della colpa grave.

Ebbene, come si dirà di seguito, il grado di complessità ermeneutica, riscontrabile negli ambiti dell’abuso del diritto e dell’evasione connessa ad articolate qualificazioni giuridiche delle fattispecie concrete, induce a ritenere che, in tali ambiti, la responsabilità del professionista per concorso nell’illecito amministrativo non sia concretamente ravvisabile.

2. L’elusione fiscale (o abuso del diritto) presenta un peculiare disvalore sociale, testimoniato dall’acceso dibattito, emerso anche in sede giurisprudenziale (sulla rilevanza penale di siffatte condotte, in quanto riconducibili alle fattispecie delittuose dichiarative di cui agli artt. 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000, v. Cass. pen., 3 maggio 2013, n. 19100; Cass. pen., 9 settembre 2013, n. 36894), sulla sanzionabilità dell’elusione in sede penale (cfr., tra gli altri, NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, I, 503 ss.; GALLO F., *La rilevanza penale dell’elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, 321 ss.; GIOVANNINI A., *Il divieto d’abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell’ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, 982 ss.; DI VETTA G., *Abuso del diritto nella prospettiva penale*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, Tomo I, 1005 ss.), culminato, successivamente, nella scelta normativa di cui all’art. 10-bis L. n. 212/200 di sanzionare tali condotte soltanto in ambito amministrativo (sui cui CONSOLO G., *Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e la codificazione della soluzione della non punibilità*, in GLENDI C. - CONSOLO C., CONTRINO A., a cura di, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 64 ss.), come in verità già ritenuto da una parte della dottrina (cfr. BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell’elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 797 ss.; TESAURO F., *Elusione e abuso del diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 683 ss.; CARINCI A., *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 785 ss.).

Peraltro, la scelta punitiva ad opera del legislatore non ha impedito di mettere in risalto la contraddittorietà, oltre che il contrasto con principi fondamentali dell'ordinamento, delle argomentazioni in base alle quali si sostiene che taluni comportamenti evasivi (come ad esempio, la mancata registrazione di scontrini fiscali) possano ritenersi maggiormente riprovevoli del comportamento di chi scientemente costruisce a tavolino ardite operazioni di ingegneria giuridica e finanziaria allo scopo essenziale di venire meno al proprio dovere contributivo, violando la solidarietà costituzionale e il dovere imposto "a tutti" dall'art. 53 e ancor prima dall'art. 4 Cost. (così GIOVANNINI A., *Abuso del diritto e sanzioni amministrative*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, Tomo I, 1000 ss., il quale ha concluso mettendo in dubbio la conformità costituzionale dell'art. 10-bis L. n. 212/2000, e precisamente del comma 13 che sancisce la sanzionabilità solo amministrativa dell'elusione fiscale, per contrasto con l'art. 3 Cost.).

In ogni caso, il profilo che attiene alla configurazione dell'abuso del diritto quale fenomeno penalmente rilevante sembra tutt'altro che risolto.

Ciò in quanto, il grado di indeterminatezza che si rinviene nella disciplina normativa di riferimento, impone di confrontarsi con la qualificazione giuridica delle operazioni sottostanti, che spesso si traducono in condotte di puro artificio riconducibili alle fattispecie delittuose dichiarative di cui agli artt. 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000.

Preliminarmente, è utile rilevare come l'abuso del diritto, sotto il profilo della teoria generale, consista nell'uso eccessivo di un potere di cui si dispone, nel senso che la posizione giuridica di vantaggio è esercitata dal titolare secondo modalità contrastanti con le ragioni della sua attribuzione, ossia con l'interesse da soddisfare. Di conseguenza, le ragioni dell'attribuzione del diritto costituiscono il parametro di valutazione dell'esercizio del diritto medesimo, che può dunque avvenire – ed essere per ciò censurato – in maniera difforme dalla *ratio* della disposizione normativa che lo ha previsto, al di là del significato letterale di quest'ultima.

Appare, allora, evidente come sia demandato all'interprete il compito di colmare lo scarto tra lettera e scopo (della disposizione normativa) a favore di quest'ultimo, adottando una riduzione teleologica secondo cui, all'interno della classe di casi regolata da una disposizione (sovra-inclusiva rispetto allo scopo), si distinguono due o più sottoclassi, associando soltanto ad una o ad alcune la conseguenza giuridica prevista sulla base della *ratio* (il lessico è di VELLUZZI V., *Interpretazione e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015, 33 ss.).

Orbene, in ambito tributario la disposizione settoriale di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 incide certamente sull'interpretazione dell'enunciato attributivo della posizione giuridica di vantaggio. Invero tale disciplina, come noto (cfr., tra gli altri, GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1315 ss.; STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 5, I, 695 ss.; CIPOLLINA S., [voce] *Abuso del diritto o Elusione fiscale*, in *Digesto disc. priv., Sez. comm.*, Aggiornamento, 2017, 1 ss.; CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1407 ss.; 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.; BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 6, I, 665 ss.; ZIZZO G., *I profili processuali dell'abuso del diritto*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 219 ss.), prevede quali elementi costitutivi dell'abuso del diritto, che rende i vantaggi fiscali non opponibili all'Amministrazione finanziaria: l'assenza di sostanza economica delle operazioni (che non sono idonee «a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali»); la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito pur nel rispetto formale delle norme fiscali (ossia di un vantaggio che comporta «benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario»); la circostanza che il vantaggio fiscale indebito costituisca l'effetto essenziale dell'operazione.

Emerge chiaramente come la sintetizzata formulazione della disposizione resti intrisa di termini valutativi tipici delle clausole generali (v. FIORENTINO S., *Clausole generali e divieto di abuso fiscale, tra "specialità" del diritto tributario ed unità ordinamentale*, in SACCHI R., a cura di, *Il ruolo delle clausole*

generali in una prospettiva multidisciplinare, Milano, 2021, 535 ss.), oltre a riproporre la necessità di individuare le ragioni del rispetto sostanziale delle norme fiscali, ossia le ragioni dell'attribuzione della situazione giuridica di vantaggio mediante la cennata riduzione teleologica (così VELLUZZI V., *Abuso del diritto e interpretazione giuridica. Alcune questioni e una proposta*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 513).

Ecco che, in definitiva, dietro l'abuso del diritto nel settore tributario si cela una considerevole discrezionalità interpretativa riconducibile al testo della norma di contrasto del fenomeno, che rinvia (anche) ai principi dell'ordinamento tributario per l'individuazione del vantaggio fiscale indebito e contiene termini valutativi contraddistinti da indeterminatezza.

D'altro canto, il contrasto al fenomeno dell'elusione fiscale si giustifica, sotto il profilo generale, dalla primaria esigenza di applicare il tributo, per ragioni di equità, a tutte le situazioni equivalenti. Poiché la legge non è in grado di esaurire la definizione della materia imponibile, l'esigenza di equità dell'imposizione, riconducibile a taluni vuoti normativi, induce a sacrificare il principio di tassatività nei casi di risparmio fiscale indebito, rendendo imponibili anche fatti non previsti, ma simili a quelli previsti, rispetto ai quali meritano identica tassazione (sulla rilevanza dell'interpretazione "sostanzialistica" della norma tributaria, che, prima dell'introduzione dell'art. 10-*bis* L. n. 212/2000, ha sostituito l'approccio formalista proprio in virtù dell'esigenza di contrastare l'elusione fiscale, attuando l'art. 53 Cost., v. FIORENTINO S., *Il ruolo dell'interprete in ambito tributario tra "formalismi" ed "eccessi" interpretativi*, in questa *Rivista*, 2021, 1, I, 19 ss.).

Di conseguenza, la "sostituzione" della norma disapplicata con altra norma impositiva conduce alla maggiore imposta accertata, che determina l'illecito, e la conseguente irrogazione della sanzione, senza tenere conto delle situazioni in cui il maggiore tributo richiesto sia motivato da questioni di mera interpretazione della normativa o di qualificazione giuridica delle operazioni sottostanti, piuttosto che di occultamento della materia imponibile (in relazione a tali fenomeni elusivi, già prima della codificazione dell'abuso del diritto, poi avvenuta con l'introduzione dell'art. 10-*bis* L. n. 212/2000, aveva sottolineato la necessità di prevedere forme sanzionatorie più tenui NUSSI M., *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giur. it.*, 2012, 8/9, 1936).

Il medesimo problema ermeneutico caratterizza, peraltro, altre disposizioni tributarie che attengono alla qualificazione negoziale delle operazioni, come è testimoniato dal noto dibattito attorno alle modifiche dell'art. 20 TUR (D.P.R. n. 131/1986) ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

A fronte di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità che aveva avallato l'interpretazione innovativa secondo cui la disposizione - con chiara funzione antielusiva - legittimava l'Amministrazione finanziaria a riquilibrare gli atti giuridici (singoli o connessi), ritenendo dovuta l'imposta di registro non già sull'atto singolo o su ognuno degli atti inseriti in una sequenza negoziale, ma sull'operazione nel suo complesso (cfr. Cass., 10 giugno 2013, n. 15319; Cass., 15 giugno 2013, n. 15963; Cass., 13 marzo 2014, n. 5877), il legislatore (con l'art. 1, comma 87, lett. a, L. 27 dicembre 2017, n. 205) ha modificato la norma specificando, al contrario, che l'imposta di registro deve corrispondere agli elementi desumibili dal singolo atto, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti collegati.

Successivamente, attribuita alla modifica normativa la valenza di interpretazione autentica (v. art. 1, comma 1084, L. 30 dicembre 2018, n. 145), la giurisprudenza ha sollevato questioni di legittimità costituzionale del testo novellato dell'art. 20 TUR per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., ritenendo che tali norme imponessero di applicare l'imposta di registro in base alla causa concreta dell'operazione realizzata (cfr. Cass., ord. 23 settembre 2019, n. 23549. La questione è stata sollevata anche dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna, ord. 13 novembre 2019, n. 858).

In seguito all'intervento della Corte Costituzionale, che ha ritenuto costituzionalmente legittima la scelta del legislatore di affermare la natura di imposta "d'atto" del tributo di registro (cfr. Corte cost., 21 luglio 2020, n. 158; Corte cost., 16 marzo 2021, n. 39. Per approfondimenti critici v., tra gli altri, FEDELE A., *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, II, 14 ss.; MELIS G., *Art. 20 del Registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la Consulta scrive il lieto fine*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 237 ss.; CORASANITI G., *All'indomani della consolidata giurisprudenza*

costituzionale sulla ragionevolezza della scelta legislativa la querelle sull'interpretazione dell'art. 20 del T.U.R. può ritenersi finalmente conclusa?, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, 1382 ss.), vi è stato il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia (v. Cass., Sez. V, ord. 31 marzo 2022, n. 10283), ai sensi dell'art. 267 del TFUE, quale estremo tentativo di travolgere l'attuale testo dell'art. 20 TUR (v., in senso critico, FEDELE A., *L'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 non interferisce con l'applicazione dell'IVA*, in questa *Rivista*, 2022, 1, XIV, 496 ss.; CORASANITI G., *La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull'art. 20 del T.U.R.*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 533 ss.), sostenendo che, stante l'alternatività tra imposta di registro ed IVA, fosse necessario valutare la compatibilità della disposizione con la Direttiva europea sull'IVA con riguardo alla qualificazione delle cessioni d'azienda, che si prestano ad essere eseguite in modo frazionato, ed ai conseguenti effetti fiscali. Anche quest'ultimo tentativo, tuttavia, non ha sortito l'effetto sperato, in quanto la Corte di Giustizia UE, IX sezione, con l'ordinanza 21 dicembre 2022, ha dichiarato manifestamente irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte Suprema di Cassazione (v. MASTROIACO V., *Acta est fabula: la CGUE giudica manifestamente irricevibile la questione pregiudiziale dell'art. 20 T.U. dell'imposta di registro, così come prospettata*, in questa *Rivista*, 2023, 1, XI, 418 ss.).

Risulta anche qui evidente – di là dal rapporto della disposizione con la norma (generale) antiabuso di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 (v. CIPOLLINA S., *Curvature del tempo e interpretazione degli atti nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 2018, 2, II, 29 ss.) – la complessità interpretativa, riconducibile ai termini valutativi riportati nella formulazione dell'art. 20 TUR (v. CORASANITI G., *All'indomani della consolidata giurisprudenza costituzionale sulla ragionevolezza della scelta legislativa la querelle sull'interpretazione dell'art. 20 del T.U.R. può ritenersi finalmente conclusa?*, cit., 1382 ss.), che attiene alla qualificazione negoziale ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Le considerazioni svolte dimostrano che, oltre alla segnalata commistione tra l'abuso del diritto e l'evasione, avente rilievo ai fini della punibilità in sede penale, il grado di indeterminatezza che contraddistingue la tecnica normativa è anche causa del fenomeno della c.d. "evasione interpretativa" (cfr. LUPI R. - BARBONE L., *"Contestazioni interpretative" e sanzioni penali tra equilibrio di fondo ed "espedienti punitivi"*, in *Dialoghi tributari*, 2010, 6, 605 ss.), riconducibile ad errori di valutazione della fattispecie legale (i.e. errore sul diritto), ossia connessa al regime giuridico di vicende correttamente rappresentate all'Amministrazione nei loro aspetti materiali.

Da quanto fin qui osservato discende, quale inevitabile conseguenza, che la consulenza avente ad oggetto condotte poste in essere con l'intento di ridurre la pressione fiscale del contribuente rientri nell'alveo della soluzione di problemi di "speciale difficoltà" (come previsto dall'art. 5 D.Lgs. n. 472/1997), intesi sia nell'accezione di questioni oggettivamente complicate, sia di questioni complicate in relazione alla preparazione del professionista.

Deve, pertanto, escludersi, con riguardo a siffatti comportamenti, la colpa "grave" del consulente. Difatti, il confine labile che separa l'elusione fiscale dal legittimo risparmio d'imposta, in quanto tale non punibile (cfr. LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1997, 1099; ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, 859 ss.; LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, 707 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.), impedisce di configurare l'evidente imperizia del professionista e di ricondurre la violazione normativa tra quelle elementari e macroscopiche.

Sotto altro profilo, il legislatore, proprio a causa della peculiare difficoltà insita nella qualificazione di un'operazione potenzialmente abusiva, con la riforma degli interpelli di cui al D.Lgs. n. 156/2015 ha previsto l'autonoma punibilità, con sanzione amministrativa (art. 11, comma 7-ter, D.Lgs. n. 471/1997), della mancata formulazione dell'interpello disapplicativo da parte del contribuente, indipendentemente dal fatto che la norma sostanziale sia stata poi concretamente disapplicata all'esito dell'istruttoria che precede l'emissione dell'avviso di accertamento (cfr. TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 396 ss.). In altri termini, l'interesse fiscale a ri-

cevere in via preventiva la segnalazione circa la potenziale abusività di un certo comportamento, al fine di facilitare i controlli, è un segno ulteriore della complessità del giudizio sull'elusività dell'operazione.

Occorre, peraltro, domandarsi se la mancata presentazione dell'interpello antiabuso da parte del consulente possa rendere indiscutibile la sua negligenza, onde affermarne la punibilità (in concorso con il contribuente) per colpa grave.

Ebbene, si ritiene plausibile negare la sussistenza di un tale onere in capo al professionista ai fini dell'esclusione della propria colpevolezza. Diversamente opinando, invero, si attribuirebbe alle Risposte ad interpello e, in generale, ai documenti di prassi (in generale, sull'efficacia delle circolari, cfr. FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, 1, I, 1 ss.), una valenza interpretativa tesa ad affermare la supremazia dell'Amministrazione finanziaria in ambito sanzionatorio, che, invece, non è riconosciuta dall'ordinamento.

Viceversa, è possibile configurare la prospettata punibilità del consulente nei casi in cui non si sia conformato all'unico orientamento della giurisprudenza esistente sulla questione controversa. La soluzione offerta dall'organo giudicante, invero, ove non controversa e in quanto contraddistinta da garanzia di terzietà, è in grado di escludere la "speciale difficoltà" del problema oggetto della consulenza tributaria.

3. Dalle considerazioni fin qui svolte emerge che, al di là delle ipotesi – meramente scolastiche – in cui il professionista si renda colpevolmente responsabile in relazione ad obbligazioni di risultato (ad esempio, attività di assistenza fiscale che non comportano la soluzione di problemi di speciale difficoltà, come la redazione e presentazione, entro i termini di legge, di una dichiarazione fiscale che non richiede operazioni ermeneutiche complesse), ovvero disattenda l'unanime orientamento formatosi in giurisprudenza sulla questione problematica oggetto della consulenza, la sua compartecipazione all'illecito amministrativo tributario, in concreto, è da escludere, e lo è sicuramente lo è in relazione alle condotte elusive.

Peraltro, la colpevolezza del consulente richiede una specifica dimostrazione e, in generale, l'Amministrazione finanziaria incontra indubbe difficoltà nell'individuazione dei consulenti che concorrono nell'illecito tributario. Ciò, in particolare, è dovuto al fatto che l'elemento soggettivo al fine di rendere punibile il professionista – che consiste, come evidenziato, in una sorta di dolo "di fatto" – si presta ad essere accertato dal giudice (solitamente in sede penale), e non dagli Uffici finanziari.

A ciò si aggiunga che la tendenza riparatoria insita nella sanzione amministrativa, perseguita dal legislatore (anche) attraverso la riferibilità della pena pecuniaria alla sola persona giuridica (l'art. 7 D.L. n. 269/2003), consente di escludere *ab origine*, in tali fattispecie, la responsabilità del consulente per concorso.

Quanto fin qui argomentato induce, di conseguenza, a riflettere sulla inadeguatezza dell'attuale quadro normativo ai fini del coinvolgimento del consulente negli illeciti amministrativi tributari, specialmente in quelli che si traducono in comportamenti elusivi, in particolare nell'ottica di conseguire l'obiettivo di rendere effettivamente dissuasivo ed efficiente l'impianto sanzionatorio.

A tal fine, in chiave punitiva e al contempo preventiva nei riguardi di uno degli illeciti – quello dell'elusione fiscale – avvertiti come estremamente pericolosi, l'auspicio è quello che il legislatore escluda espressamente l'applicazione della richiamata limitazione della responsabilità del consulente per colpa "grave" (di cui all'art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997) alle fattispecie di elusione fiscale, che pertanto renderebbero punibile il professionista, in concorso con il contribuente, anche per colpa "lieve".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 797 ss.

- BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *il fisco*, 1999, 11354 ss.
- BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 6, I, 665 ss.
- CARINCI A., *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 785 ss.
- CIPOLLINA S., (voce) *Abuso del diritto o Elusione fiscale*, in *Digesto disc. priv., Sez. comm.*, Aggiornamento, 2017, 1 ss.
- CIPOLLINA S., *Curvature del tempo e interpretazione degli atti nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 2018, 2, II, 29 ss.
- CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1407 ss.
- CONSOLO G., *Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e la codificazione della soluzione della non punibilità*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 64 ss.
- CORASANITI G., *All'indomani della consolidata giurisprudenza costituzionale sulla ragionevolezza della scelta legislativa la querelle sull'interpretazione dell'art. 20 del T.U.R. può ritenersi finalmente conclusa?*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, 1382 ss.
- CORASANITI G., *La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull'art. 20 del T.U.R.*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 533 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 395 ss.
- D'AYALA VALVA F., *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 3, I, 205 ss.
- DI VETTA G., *Abuso del diritto nella prospettiva penale*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, Tomo I, 1005 ss.
- FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, 1, I, 1 ss.
- FALSITTA G., *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, I, 475 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.
- FEDELE A., *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, II, 14 ss.
- FEDELE A., *L'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 non interferisce con l'applicazione dell'IVA*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIV, 496 ss.
- FIorentino S., *Clausole generali e divieto di abuso fiscale, tra "specialità" del diritto tributario ed unità ordinamentale*, in SACCHI R. (a cura di), *Il ruolo delle clausole generali in una prospettiva multidisciplinare*, Milano, 2021, 535 ss.
- FIorentino S., *Il ruolo dell'interprete in ambito tributario tra "formalismi" ed "eccessi" interpretativi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, I, 19 ss.
- GALLO F., *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, 321 ss.
- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1315 ss.
- GIOVANNINI A., *Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, 1, I, 153 ss.
- GIOVANNINI A., *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, 982 ss.
- GIOVANNINI A., *Abuso del diritto e sanzioni amministrative*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, Tomo I, 1000 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.
- LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, 707 ss.

- LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1997, 1099 ss.
- LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 2, 328 ss.
- LUPI R. - BARBONE L., *“Contestazioni interpretative” e sanzioni penali tra equilibrio di fondo ed “espedienti punitivi”*, in *Dialoghi tributari*, 2010, 6, 605 ss.
- MARCHESELLI A., *Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, VII, 235 ss.
- MASTROIACO V., *Acta est fabula: la CGUE giudica manifestamente irricevibile la questione pregiudiziale dell'art. 20 T.U. dell'imposta di registro, così come prospettata*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, XI, 418 ss.
- MELIS G., *Art. 20 del Registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la Consulta scrive il lieto fine*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 237 ss.
- NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, I, 503 ss.
- NUSSI M., *Elusione fiscale “codificata” e sanzioni amministrative*, in *Giur. it.*, 2012, 8/9, 1935 ss.
- RICCI C., *Il concorso di persone*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto sanzionatorio amministrativo*, Milano, 2016, Tomo II, 1515 ss.
- STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 5, I, 695 ss.
- TARIGO P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 396 ss.
- TESAURO F., *Elusione e abuso del diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 683 ss.
- VELLUZZI V., *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010
- VELLUZZI V., *Interpretazione e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015
- VELLUZZI V., *Abuso del diritto e interpretazione giuridica. Alcune questioni e una proposta*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 497 ss.
- ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, 859 ss.
- ZIZZO G., *I profili processuali dell'abuso del diritto*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 219 ss.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Giudizio tributario e buon governo nell'applicazione dei principi fondativi dell'incertezza normativa oggettiva: spunti di riflessione dalla recente giurisprudenza di legittimità

Tax judgement and good governance in the application of the founding principles of uncertainty in tax legislation: insights from a recent Supreme Court case

(commento a/notes to Corte di Cassazione, ord. 30 marzo 2023, n. 9055)

GIOVANNA PETRILLO

Abstract

Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte dà continuità ad indirizzi noti in tema di incertezza normativa oggettiva quale esimente dalla responsabilità amministrativa tributaria: pur tuttavia, la specificità del tema trattato oltre a rimanere di stringente attualità risulta di notevole interesse pratico in quanto, come dimostrato dal caso esaminato, spesso i principi fondativi dell'istituto non risultano tenuti in adeguato conto dai giudici. Illustrato il contenuto della pronuncia, si cercherà di approfondire alcuni profili di criticità riguardanti l'applicazione delle cause sintomatiche dell'obiettiva incertezza a fronte dell'esigenza di prevedere una maggiore valorizzazione dell'esimente in questione.

Parole chiave: Corte di Cassazione, incertezza normativa oggettiva, responsabilità amministrativa tributaria

Abstract

The judgment in question gives continuity to well known guidelines on the subject of uncertainty of tax law as a circumstance excluding wrongfulness: despite this, the subject matter is very topical and of considerable practical importance since, as demonstrated by the case study, often the founding principles of the institute are not adequately taken into account by the judges. Explain the content of the judgment, we will try to deepen some specific profiles concerning the application of the symptomatic causes of the objective uncertainty in order to foresee a greater valorization.

Keywords: Italian Supreme Court, uncertainty in tax legislation, tax administrative liability

SOMMARIO: **1.** I fatti di causa e la soluzione interpretativa offerta dalla Suprema Corte. - **2.** L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva nelle ragioni dell'ordinanza del giudice di legittimità. - **2.1.** Le questioni ancora aperte e i limiti dell'orientamento eccessivamente rigorista assunto dalla giurisprudenza. - **3.** L'opportunità di un intervento legislativo più pregnante sulla scusante nella prospettiva della delega al Governo per la revisione del sistema tributario.

1. Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, la Commissione tributaria regionale ha annullato l'atto di irrogazione della sanzione comminata ad un contribuente relativamente ad un credito d'imposta per

investimenti in attività di ricerca e sviluppo. In particolare, la Commissione tributaria regionale ritiene sussistente un'incertezza normativa oggettiva in ordine alle procedure da seguire per accedere al credito d'imposta.

Avverso tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle Entrate lamentando che il giudice tributario abbia disposto l'annullamento dell'atto di irrogazione della sanzione in violazione del disposto dell'art. 8 D.Lgs. n. 546/1992 non avendo la Commissione tributaria regionale indicato gli elementi specifici da cui, nel caso di specie, discendeva l'incertezza normativa.

La Corte di Cassazione, nel giudicare fondata la doglianza, ribadisce la propria giurisprudenza in materia indicando quali siano i "fatti indice" che il giudice deve valutare nel loro valore indicativo, al fine di applicare la suddetta causa di esenzione della responsabilità fra cui (a titolo esemplificativo e non esaustivo): difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; mancanza di informazioni amministrative o contraddittorietà delle stesse; mancanza di una prassi amministrativa o adozione di prassi amministrative contrastanti; mancanza di precedenti giurisprudenziali; formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, accompagnati dalla sollecitazione di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; contrasto tra opinioni dottrinali; adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Tali fatti indice, rimarcano gli Ermellini, devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati fra loro contrastanti ed incompatibili. In quest'ottica, costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione (cfr. Cass., sez. V, n. 18405/2018).

Il supremo giudice chiarisce, in merito, al fine di dare rilevanza qualificata alla percezione normativa, che l'incertezza normativa non può essere riconosciuta nella mera pendenza di un giudizio sulla legittimità costituzionale o comunitaria di una norma tributaria nazionale, dovendo emergere altrimenti condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della stessa norma (cfr. Cass., sez. V, n. 17195/2019; n. 1893/2021). La Suprema Corte precisa altresì che in tema di responsabilità amministrativa tributaria la condizione di inevitabile "incertezza normativa tributaria" sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, che costituisce causa di esenzione, consiste in una oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, di individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa (cfr. Cass., sez. V, n. 13076/2015).

Tanto rilevato, nella fattispecie oggetto di scrutinio, chiosa il giudice di legittimità, la Commissione tributaria regionale non ha applicato correttamente i principi volti all'individuazione di siffatti elementi, per questa ragione, considera fondato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate con conseguente rigetto del ricorso originario del contribuente.

Orbene l'evidente importanza, tanto da poter essere qualificata come una sorta di principio generale sotto il profilo sanzionatorio tributario, della scusante dell'obiettiva incertezza della norma tributaria è occasione di una serie di riflessioni da svolgersi secondo due profili fra loro connessi: il primo riguardante il contenuto del concetto legislativo di obiettiva incertezza della normativa tributaria applicabile ed il secondo (correlato) relativo all'eccessivo rigorismo della giurisprudenza che corre il rischio di limitarne eccessivamente la concreta applicazione.

2. Come è noto, l'ordinamento esclude sulla scorta di ben tre disposizioni normative (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, art. 6 D.Lgs. n. 472/1997 in materia di disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie, art. 8 D.Lgs. n. 546/1992 in materia di processo tributario) l'applicabi-

lità di sanzioni nei confronti di chi abbia errato nell'intendere e adempiere i propri obblighi nel caso in cui la ricostruzione o individuazione della fattispecie normativa astratta applicabile a un caso concreto sia obiettivamente incerta. In particolare l'art 8 D.Lgs n. 546/92, riproducendo l'art. 39-*bis* D.P.R. n. 739/1981 della previgente disciplina sul contenzioso tributario di cui al D.P.R. n. 636/1972, attribuisce alle sole Commissioni tributarie (ora Corti) il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni amministrative tributarie quando la violazione è giustificata da «*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce*».

La Suprema Corte con la pronuncia in esame si richiama ad una consolidata definizione di obiettiva incertezza normativa in termini di situazione giuridica oggettiva che risulta caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie. In quest'ottica, l'incertezza normativa oggettiva non rinviene il suo fondamento nell'ignoranza giustificata bensì nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria (in questi termini si veda Cass. n. 21307/2018). In sostanza, è la situazione oggettiva di mancanza di chiarezza dell'ordinamento tributario a rendere - determinando l'inintelligibilità della norma - scusabile la violazione, ciò in quanto l'equivocità della previsione normativa comportando, in un dato momento, interpretazioni diverse, non consente l'individuazione del significato "certo" della legge.

È pertanto condivisibile l'orientamento della Cassazione, riaffermato nella pronuncia in commento, secondo cui l'incertezza normativa oggettiva «*postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'incertezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento di interpretazione normativa*» (in tema, cfr. GIOVANNINI A., *Potere punitivo e incertezza della legge*, in *Giur. it.*, 2008, 8/9, 2081; ampiamente in argomento si rinvia anche alle condivisibili e complete argomentazioni esposte in Cass., 28 novembre 2007, n. 24670 e diffusamente confermate da Cass., 19 ottobre 2020, n. 22689). In tale prospettiva, il giudizio sulla ragionevolezza dell'interpretazione erronea che ha determinato l'illecito tributario costituisce il parametro necessario per l'esclusione della responsabilità da parte del contribuente (così, LOGOZZO M., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 12, 1064 ss.).

Fermo quanto esposto, dalla casistica definita in sede dottrinale e giurisprudenziale possono essere individuate svariate cause sintomatiche dell'obiettiva incertezza da intendersi quali modelli concreti di riferimento cui ricondurre l'applicabilità della scusante che costituisce, come detto, una fattispecie "aperta" con la conseguente impossibilità di una elencazione esaustiva.

Orbene, sul punto, ciò che ai fini della presente trattazione è particolarmente utile sottolineare è che, sotto il profilo formale, la dichiarazione di inapplicabilità delle sanzioni deve essere, a differenza di quanto fatto dai giudici di merito nel caso in esame, comunque congruamente motivata dal giudice in riferimento alla sussistenza delle relative "cause sintomatiche". Detto obbligo di motivazione risulta evidentemente funzionale all'esigenza di trasparenza del procedimento logico giuridico seguito dal giudice nell'applicazione dell'esimente in quanto garantisce la verifica in concreto dell'esistenza dei criteri oggettivi in base ai quali il giudice stesso ha rilevato l'obiettiva incertezza della norma violata.

Avendo riguardo alla fattispecie oggetto di scrutinio nella pronuncia che si annota, la Suprema Corte è stata, dunque, investita ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c. della questione relativa alla violazione delle disposizioni che prevedono l'esimente della obiettiva incertezza quale causa di non punibilità ed ha correttamente, in mancanza della necessità di ulteriori accertamenti di fatto, deciso la causa nel merito giudicando in punto di applicabilità o meno delle sanzioni senza necessità di un giudizio di rinvio. È infatti ampiamente consolidato il principio in base al quale l'accertamento delle condizioni di applicabilità della scusante «*è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito*» (ex multis, cfr. Cass., 25 giugno 2009, n. 14987).

Il giudice può, in definitiva, disapplicare le sanzioni per violazioni di norme tributarie, anche in sede di legittimità, qualora abbia accertato che le stesse siano state commesse in presenza e in connessione con una situazione di oggettiva incertezza nell'interpretazione normativa, ma solo se vi è stata domanda del contribuente nei modi e nei termini processuali appropriati (diffusamente si veda Cass., 9 luglio 2019, n. 18388). In particolare la Suprema Corte, con riferimento ai tempi e alle preclusioni processuali che il contribuente deve rispettare per essere legittimato a chiedere al giudice di non applicare le sanzioni, ha affermato il principio secondo il quale la domanda di disapplicazione delle sanzioni incontra la preclusione della domanda introduttiva del giudizio di primo grado, nel senso che non può essere formulata per la prima volta in sede di appello o in sede di legittimità (cfr. Cass. nn. 22890/2006, 25676/2008, 7502/2009, 8823/2012, 4031/2012, 24060/2014, 440/2015, 9335/2015 e 14402/2016).

2.1. Il portato della pronuncia in commento apre, come anticipato, ad una sia pur sintetica riflessione più generale su alcuni profili estremamente delicati della disciplina in discorso che determinano una diversità di vedute fra dottrina e giurisprudenza.

In particolare non risulta condivisibile l'orientamento del giudice di legittimità che limita il riferimento dell'obiettiva incertezza interpretativa esclusivamente al giudice tributario escludendo il "contribuente modello" (*ex multis*, cfr. Cass., 1° febbraio 2019, n. 3108, Cass., 4 dicembre 2019, n. 31614) in relazione al quale, invece, andrebbe parametrata la esigibilità di una data condotta determinata, in quel momento storico, dalla concreta applicazione della legge. Come autorevolmente sostenuto, infatti, occorre in primo luogo considerare che le norme tributarie sono dirette non solo all'amministrazione ed al giudice ma anche ai contribuenti in relazione ai quali si verifica il presupposto di imposta; oltre a ciò, va osservato che inequivocabilmente dalla stessa formulazione letterale di alcune disposizioni normative (art. 6 D.Lgs. n. 472/1997 nonché art. 10, comma 3, L. n. 212/2000) si evince che il legislatore abbia voluto allargare la platea dei soggetti legittimati alla non applicazione delle sanzioni amministrative già in una fase antecedente ed a prescindere dall'eventuale processo (in tal senso si veda LOGOZZO M., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 402).

Ulteriore aspetto sul quale dissentire dal consolidato orientamento della Suprema Corte riguarda poi la disapplicazione d'ufficio delle sanzioni amministrative da parte del giudice tributario nell'ipotesi di obiettiva incertezza della legge.

La Cassazione ritiene, infatti, che il giudice non può decidere d'ufficio in merito alla non applicazione delle sanzioni tributarie per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza, essendo necessaria una richiesta del contribuente. Quest'ultimo, peraltro, deve anche fornire la relativa prova in merito agli elementi che avrebbero generato confusione sull'interpretazione della disposizione (cfr. Cass. n. 22890/2006, Cass. n. 4031/2012; Cass. n. 440/2015; Cass. n. 7067/2015; Cass. n. 17195/2019; Cass. ord. n. 24707/2019). Poiché grava sul contribuente l'onere di allegare la ricorrenza di tali elementi di confusione, da una parte, deve escludersi che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente; dall'altra e di conseguenza, non è consentita una censura avente per oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto (cfr. Cass. nn. 2890/2006, 4031/2012; Cass., 19 ottobre 2020 n. 22689), ovvero la declaratoria d'inammissibilità della questione perché tardivamente introdotta solo in corso di causa (cfr. Cass. n. 9335/2015).

Rispetto al rappresentato orientamento del supremo giudice che esclude la rilevanza d'ufficio, autorevole dottrina ritiene in maniera convincente la disapplicazione delle sanzioni amministrative da parte delle Corti di Giustizia tributarie, in presenza dei presupposti previsti dalla legge, doverosa ed esercitabile d'ufficio. Sulla base della *ratio* dell'istituto e della lettera della legge, si sostiene, in particolare, che il potere/dovere di disapplicazione delle sanzioni è riconosciuto alla Commissione tributaria (ora Corte) direttamente dall'art. 8 D.Lgs. n. 546/1992 senza necessità di ulteriori mediazioni. Da tanto discende che il potere di disapplicazione deve ritenersi esercitabile in qualsiasi grado del processo davanti alle Corti di Giustizia tributaria e quindi anche nel giudizio di rinvio (in questi termini si esprime LOGOZZO M., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative da parte del giudice tributario*, in GLENDI C., a cura di, *La riforma della giustizia tributaria*, Padova 2021, 33). Ciò a maggior ragione se si consi-

dera la precedentemente richiamata affermazione della stessa giurisprudenza di legittimità sulla scorta della quale la scusante è riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata, e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. *ex multis* Cass., sez. 5, n. 24670/2007; sez. 5, 26 ottobre 2012, n. 18434; sez. 5, 23 novembre 2016, n. 23845; sez. 5, 1 febbraio 2019, n. 3108; Cass., 19 ottobre 2020, n. 22689). In altre parole, in questa logica, dovrebbe essere proprio il giudice tributario, in sede di decisione della controversia, ad appurare l'esistenza di una eventuale incertezza oggettiva della normativa dalla quale far discendere la doverosa disapplicazione delle sanzioni.

3. Vero è, come recentemente sostenuto dalla Corte Costituzionale (sent. 5 giugno 2023, n. 110) che «*la complessità delle materie che il legislatore si trova a regolare spesso esige una disciplina normativa a sua volta complessa*», tuttavia, come efficacemente sostenuto (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La "legge oscura" [anche tributaria] nel pensiero della Corte Costituzionale e della dottrina generale [Corte Cost. sent. 5 giugno 2023, n. 110]*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 11 luglio 2023 e in questo fascicolo) una legge "oscura", come sovente è quella tributaria, rende la disciplina non solo complessa ma spesso incomprensibile ed inintelligibile.

A fronte di tale patologico fenomeno radicatosi nel tempo risulta, dunque, quanto mai opportuno estendere ed implementare la tutela del contribuente che erri nell'interpretazione delle norme e nella conseguente applicazione sulla base di una seria perplessità sul significato della disposizione tributaria applicabile al caso concreto che può tradursi nell'ignoranza del suo vero contenuto. La tensione verso un apparato legislativo, amministrativo e giurisdizionale che garantisca la prevedibilità, in maniera ragionevolmente attendibile, dei rapporti giuridici che intercorrono fra i consociati e fra questi e i pubblici poteri rappresenta, infatti, un valore pienamente meritevole di essere perseguito (*ex multis*, senza pretese di completezza, sul tema cfr. ALPA G., *La certezza del diritto nell'età dell'incertezza*, Napoli, 2006; GROSSI P., *Lo Stato moderno e la sua crisi [a cento anni dalla prolusione pisana di Santi Romano]*, in *Introduzione al Novecento giuridico*, Roma-Bari, 2015, 68).

In questo contesto, affinché il legislatore emani delle leggi chiare e di facile intelligibilità, la funzione dell'esimente in discorso sarebbe proprio quella di correttivo di un sistema caratterizzato da difficoltà della conoscenza delle norme da cui discende la rinuncia dello Stato all'esercizio della potestà punitiva (in argomento, si veda ampiamente LOGOZZO M., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative da parte del giudice tributario*, cit., 22).

Sarebbe, pertanto, quanto mai opportuna una maggiore valorizzazione dell'"obiettiva incertezza" sulla scorta del portato della L. 9 agosto 2023 n. 111 recante "*Delega al Governo per la revisione del sistema tributario*", che prevede tra i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, quale legge generale tributaria, quello di «*valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto*».

Nella logica del perseguimento di una più incisiva tutela del principio della certezza del diritto e dell'affidamento è, tra l'altro, espressamente riconosciuto, tra i principi e criteri direttivi generali, quello di «*garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia tributaria*».

Difatti, la "certezza del diritto", tanto nell'ordinamento nazionale quanto nel sistema giuridico sovranazionale, integra un elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto suscettibile, tuttavia, di limitazioni, sulla base di una valutazione comparativa degli interessi in gioco informata ai principi di ragionevolezza e proporzionalità, giustificate dall'esigenza di tutelare altri principi, diritti e beni di rilievo costituzionale (in tal senso, si veda diffusamente MELIS G., *Relazione sui Progetti di legge recanti: "Delega al governo per la riforma fiscale"*[C.75 Marattin e C.1038 Governo], in *Innovazione e diritto*, 2023, 2, 93).

Occorrerebbe, pertanto, alla luce dei richiamati principi, riformare l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente nel senso di un più pregnante intervento sulle obiettive condizioni di incertezza, considerato il riscontro della situazione di incertezza normativa obiettiva in casi troppo rari rispetto alla reale situazione esistente nell'attuale ordinamento tributario italiano (sul punto si veda FARRI F., *Le [in]certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2, 720) e di cui non sempre i giudici tengono debitamente conto. Sarebbe altresì necessario in sede di riforma, in considerazione delle evidenziate criticità, discostarsi dal rappresentato orientamento della giurisprudenza di legittimità prevedendo espressamente la disapplicazione anche "d'ufficio" delle sanzioni amministrative.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALPA G., *La certezza del diritto nell'età dell'incertezza*, Napoli, 2006
- COLLI VIGNARELLI A., *La Suprema Corte interviene in tema di "obiettive condizioni di incertezza" della normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 2, 470 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La "legge oscura" (anche tributaria) nel pensiero della Corte Costituzionale e della dottrina generale (Corte Cost. sent. 5 giugno 2023, n. 110)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 11 luglio 2023
- DEL FEDERICO L., *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 30, 2749 ss.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001
- FARRI F., *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2, 720 ss.
- GIOVANNINI A., *Potere punitivo e incertezza della legge*, in *Giur. it.*, 2008, 8/9, 2081 ss.
- GIOVANNINI A., *Sub art. 8, dlgs 31 dicembre 1992, n. 546 "Errore sulla norma tributaria"*, in GLENDI C. - CONSOLO C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2008, 98
- GROSSI P., *Lo Stato moderno e la sua crisi (a cento anni dalla prolusione pisana di Santi Romano)*, in *Introduzione al Novecento giuridico*, Roma-Bari, 2015, 68 ss.
- LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002
- LOGOZZO M., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 387 ss.
- LOGOZZO M., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 12, 1064 ss.
- LOGOZZO M., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative da parte del giudice tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Padova 2021, 17 ss.
- MELIS G., *Relazione sui Progetti di legge recanti: "Delega al governo per la riforma fiscale" (C.75 Marattin e C.1038 Governo)* in *Innovazione e diritto*, 2023, 2, 93 ss.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Illeciti tributari e responsabilità degli amministratori negli enti con personalità giuridica (*)

Tax offenses and directors' liability in entities with legal personality

MAURO TRIVELLIN

Abstract

Lo scritto esamina alcune questioni collegate alla responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie degli amministratori di società con personalità giuridica, alla luce del coordinamento tra i principi generali e la regola posta dall'art. 7 D.L. n. 269/2003. L'analisi è condotta avendo come riferimento alcuni recenti orientamenti della Suprema Corte di Cassazione che sembrano circoscrivere la portata della norma che prevede l'irrogazione delle misure punitive in via esclusiva all'ente

Parole chiave: illeciti tributari, sanzioni tributarie, principio della responsabilità personale, responsabilità degli amministratori, responsabilità dell'ente con personalità giuridica

Abstract

The paper examines some issues related to the liability for administrative penalties in tax matters of directors of corporations with legal personality, in the perspective of coordination between the general principles and the rule under Article 7, Decree Law No. 269/2003. The analysis is developed with reference to some recent judgments of the Supreme Court of Cassation. These rulings circumscribe the application of the rule providing for the imposition of punitive measures exclusively on the entity.

Keywords: tax offenses, tax penalties, principle of personal liability, directors' liability, liability of the legal entity

SOMMARIO: **1.** Una breve premessa. La struttura "a due plinti" del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e le sue più o meno convincenti giustificazioni. - **2.** Le questioni dubbie sulle società straniere: la stabile organizzazione e le società esteroinvestite. - **3.** La direzione soggettiva della sanzione ed il beneficiario della violazione: itinerari della più recente Giurisprudenza di legittimità. - **4.** Il doppio livello di tassazione soci-società e la riespansione dei principi di matrice penalistica secondo gli schemi del concorso nell'illecito del socio.

1. Il tema che mi è stato affidato tocca uno degli aspetti centrali del regime sanzionatorio tributario amministrativo, che ne connota l'essenza e che, almeno al momento, non pare interessato da principi di delega che possano, nel breve tempo, modificarne significativamente la struttura, ancorché in Dottrina si suggerisca l'opportunità di interventi più significativi(1).

(*) Testo, con integrazioni, della relazione svolta dall'Autore al Convegno "La responsabilità penale e tributaria nelle società e negli enti", organizzato dall'ANTI - Sezione Veneto e tenutosi a Monselice, 29 settembre 2023.

(1) Cfr. MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass.*

Ad oggi, il sistema delle sanzioni tributarie amministrative è modulato su due pilastri, che ruotano attorno a differenti nuclei di previsioni.

Il primo (pilastro) è espressione dell'impianto originario prescelto dal Legislatore per regolare le misure punitive ed ha subito, come appena oltre si vedrà, un contenimento del suo ambito applicativo. Mi riferisco, in particolare al combinato disposto degli artt. 2 e 11 D.Lgs. n. 472/1997, i quali delineano un congegno caratterizzato dai principi di matrice penalistica della responsabilità personale dell'autore delle violazioni e del concorso di persone, associato ad un sistema di responsabilità per la sanzione gravante sull'ente⁽²⁾, con regole che consentono il regresso e l'accollo e che, a certe condizioni, limitano l'entità della sanzione eseguibile nei confronti dell'autore nei casi in cui la violazione sia commessa senza dolo o colpa grave⁽³⁾. Vi sono poi disposizioni che agevolano l'individuazione del responsabile, perché si assume autore, fino a prova contraria, il soggetto che ha sottoscritto, ovvero compiuto gli atti illeciti, dal che può desumersi che sono possibili meccanismi di riposizionamento delle responsabilità, anche avvalendosi, per esempio, dello strumento della delega di attribuzioni, con un approccio di riparto delle funzioni che potrebbe plausibilmente trovare ulteriore spazio via via che si svilupperanno, per i vari tipi di contribuenti, i modelli di gestione del rischio fiscale.

L'altro pilastro è il frutto di un intervento *ab externo* sulla struttura del D.Lgs. n. 472/1997 e si sostanzia in una previsione in forza della quale, per i soggetti con personalità giuridica, le sanzioni si applicano esclusivamente nei confronti dell'ente (cfr. art. 7 D.L. n. 269/2003)⁽⁴⁾.

Su questo edificio a due plinti si può muovere qualche considerazione di carattere generale, perché oggi si può dire che il modello di responsabilità personale degli amministratori (e così degli organi di controllo, in base a responsabilità per lo più, *lato sensu*, omissive) rimane confinato, a quanto pare di intendere, essenzialmente alle società di persone e, nell'ambito di queste, in linea di massima si accentua in un perimetro ancora più circoscritto, vale a dire quello delle fattispecie sottratte alla tassazione per imputazione diretta al socio (salva, come si dirà oltre, l'ipotesi di concorso). Come è ovvio, poi, residua il campo degli enti non commerciali, con il particolare coinvolgimento di chi opera per conto degli stessi⁽⁵⁾.

Per i soggetti dotati di personalità giuridica, invece, il problema della responsabilità per le sanzioni tributarie sembra sostanzialmente non porsi più, poiché è chiara la norma nel prevedere che le pene pecuniarie si applichino solo all'ente.

trib., 2023, 3, 502 ss.; GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.; RONCO S.M., *Prospettive per una riforma del modello sanzionatorio amministrativo tributario con riguardo agli enti collettivi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VII, 373 ss. il quale evidenzia le esigenze di coordinamento del sistema sanzionatorio con le previsioni contenute nella Direttiva UE 2017/1371; GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 1, 11 ss., in particolare 34 ss.

- (2) Cfr., sul punto, i vari casi spiegati da COPPA D., *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 4, 991 ss., in particolare 994 ss.
- (3) Osserva PEVERINI L., *Brevi riflessioni in tema di responsabilità dell'amministratore di società per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2022, 4, 845 ss., in particolare 849 ss., che il coordinamento tra i principi generali della responsabilità personale e la responsabilità dell'ente per la sanzione realizzava un bilanciamento tra i criteri penalistici ispiratori della riforma e gli interessi erariali a contrastare il fenomeno dell'evasione incassando comunque la sanzione per il tramite delle obbligazioni poste in capo all'ente, pur formalmente non identificato come destinatario dell'irrogazione della misura punitiva.
- (4) Cfr. MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 373. Con questa regola la sanzione attenua la sua idoneità dissuasiva e rafforza la sua funzione risarcitoria: in questo senso PEVERINI L., *Brevi riflessioni in tema di responsabilità dell'amministratore di società per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., 853.
- (5) Si tratta, dunque, di un modello ibrido, caratterizzato da un «*illecito immaginato in astratto [...] per un autore persona fisica ma in concreto applicato (in larga parte dei casi) nei confronti del contribuente persona giuridica*»: in questi termini DI SIENA M., *L'illecito fiscale e la sua crisi d'identità. Riflessioni sul futuro della disciplina sanzionatoria amministrativa a margine delle recenti modifiche normative in tema di reati tributari*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 177 ss., in particolare 195.

Vi sarebbe da interrogarsi sulle ragioni di questa differenziazione che parrebbe porre anche alcuni dubbi sul piano della legittimità costituzionale, in particolare sotto il profilo della ragionevolezza e parità di trattamento(6).

La giurisprudenza recente sembra aver offerto una giustificazione alla descritta diversità di regimi facendo riferimento alla (presunta) maggior complessità della struttura organizzativa. Si consideri, in particolare, Cass. n. 35217/2022, nella quale si legge che «*la riferibilità esclusiva delle sanzioni tributarie alla persona giuridica consentirebbe una più adeguata imputazione del carico sanzionatorio nelle strutture societarie complesse, nel cui ambito non avrebbe alcun senso colpire una sola persona fisica che non abbia tratto beneficio dalla condotta illecita*».

Il riferimento alle persone giuridiche come strutture [più] complesse, parrebbe voler agganciare le ragioni del differente regime alle caratteristiche peculiari delle organizzazioni articolate, che, come ha da tempo notato la Dottrina(7), risulterebbero in grado di condizionare persino le forme dell'evasione, perché la stessa presenza di una pluralità di soggetti, a diverso titolo coinvolti nelle varie fasi dell'attività economica, farebbe scendere drasticamente la probabilità del verificarsi di fenomeni di massiccio occultamento dell'imponibile e proietterebbe, semmai, le criticità nell'area delle questioni interpretative, ambito nel quale può apparire, a ben vedere, più ragionevole che la sanzione si concentri sull'ente, anche perché la dimensione tipica della violazione sarebbe il più delle volte, in concreto, quella della colpa per inosservanza di regole, in un sistema, come quello tributario, caratterizzato da profili di notevole difficoltà applicativa.

Il concetto di “struttura complessa” rimanda però anche alla “dimensione quantitativa” dell'attività, sicché la scelta legislativa parrebbe anche spiegarsi per una presunta maggior rilevanza economica delle attività delle organizzazioni complesse che, in presenza di un assetto punitivo tutto diretto a colpire i *manager*, rischierebbe di condurre ad una paralisi dell'operatività, perché non sarebbe facile trovare chi si sobbarchi i rischi connessi ad una responsabilità gestoria con conseguenze potenzialmente molto gravi sul piano personale (ancorché, per vero, modulabili con limitazioni al regresso o con coperture assicurative, capaci però di generare oneri anche considerevoli in capo all'impresa).

La concentrazione delle sanzioni sull'ente è stata altresì ricondotta a considerazioni legate all'impossibilità di alterare in via interpretativa e sistematica una chiara scelta legislativa in materia punitiva, sottolineata dall'avverbio “esclusivamente”, utilizzato nel testo di legge e richiamato espressamente persino nella rubrica, non suscettibile (detta scelta) di essere messa in discussione anche perché, in questo particolare settore, l'ermeneutica non può incrinare il presidio del principio di stretta legalità.

Nondimeno, se la differenza dei regimi si basa su considerazioni collegate all'articolazione organizzativa ed al volume dell'attività economica, distinguere sulla base della semplice forma giuridica e della connessa capacità può generare qualche perplessità(8), perché forse sarebbe più appropriato modulare le responsabilità in coerenza con i criteri che costituiscono la *ratio* della diversità di trattamento.

Ad ogni modo, la rigidità del principio della responsabilità esclusiva dell'ente è così fortemente sostenuta che si ritiene escludere il coinvolgimento anche del soggetto che in qualche modo concorra nella violazione in veste di *extraneus*, cioè senza essere inquadrato in un rapporto organico con l'en-

(6) Lo evidenziano DEL FEDERICO L., *Sanzioni amministrative (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano 2006, vol. VI, 5431 ss., par. 4.1; COPPA D., *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, cit., 995; GIOVANNINI A., *Societas delinquere non potest? sulla sanzione tributaria amministrativa e sulla persona giuridica per una riforma sistematica*, Unibocconi.it, 3; DORIGO S., *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, I, 1112 ss., in particolare 1117. V. anche TAZZIOLI A.C., *Interposizione fittizia e traslazione all'amministratore di fatto dei rapporti giuridici a rilevanza fiscale relativi ad una società di capitali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 1, 241 ss., 248 ss., in particolare 258-259. Sul punto, in senso critico, cfr. MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, 482.

(7) Cfr. LUPI R., “*Metodi di accertamento*”, tra tassazione attraverso le aziende e autotassazione, in *Dialoghi tributari*, 2014, 1, 7 ss.

(8) Lo nota anche RONCO S.M., *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 5, I, 596.

te, come avviene, ad esempio, per l'amministratore di fatto. Si consideri, a questo proposito, il chiaro orientamento espresso da Cass., sez. V, n. 20146/2023(9). Ne deriva che, per coerenza, è difficile in questi casi prefigurare responsabilità anche per i titolari di funzioni di controllo che non siano incardinati nella società, come avviene, ad esempio, per i revisori, il cui ruolo è divenuto sempre più delicato a fronte del rafforzamento della derivazione, che ha ricollocato buona parte delle contestazioni fiscali sulla correttezza dell'applicazione dei principi contabili(10). Similmente, si dovrebbe concludere per il professionista consulente(11).

2. Su questo quadro di fondo, che appare piuttosto consolidato, si annidano diverse questioni che, a mio parere, meritano di essere segnalate, perché potrebbero condurre ad incrinare il principio di esclusiva responsabilità dell'ente in fattispecie che non appaiono proprio trascurabili o marginali.

Vale la pena di concentrare l'attenzione sulle società estere, che il TUIR, all'art. 73, comma 1, lett. d), considera soggetti IRES, con una formula («*le società e gli enti di ogni tipo [...] con o senza personalità giuridica*») che già ad una prima lettura evidenzia una certa indifferenza rispetto alla capacità giuridica del soggetto straniero ed alla connessa limitazione di responsabilità.

Com'è noto, quando questi soggetti (le società estere) operano nel nostro ordinamento tramite stabili organizzazioni, trova applicazione l'art. 152 TUIR, in forza del quale il reddito della stabile organizzazione si determina sulla base delle norme nazionali ed in forza di un rendiconto economico-patrimoniale redatto secondo i principi contabili riferibili ai soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche.

Parrebbe, dunque, chiaro che la stabile organizzazione in quanto tale è centro di imputazione di diritti ed obblighi fiscali e che, al contempo, essa, almeno di regola, non ha personalità giuridica(12).

Non sembra, dunque, fuori luogo chiedersi se, a fronte di eventuali maggiori redditi accertati in capo alla *branch*, le sanzioni vadano applicate dando prevalenza al criterio della personalità giuridica del soggetto estero o assegnando rilevanza a quello dell'autonomia della stabile organizzazione come soggetto del rapporto tributario nazionale, però privo in quanto tale di personalità. Non si può neppure escludere che la soluzione del problema vada ricercata caso per caso, a seconda che le violazioni siano riferibili a fattispecie in cui la stabile organizzazione possa considerarsi semplicemente *longa manus* della casa madre ovvero a fattispecie nelle quali emerga con maggior evidenza una soggettività propria, anche formale, come parrebbe avvenire, in ambito iva, con riguardo alle operazioni poste in essere con i terzi (art. 7, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 633/1972).

Un'altra situazione su cui occorre meditare riguarda le società costituite secondo il diritto di un Paese straniero che siano considerate esterovestite, in particolare in ragione dell'asserita esistenza, nel territorio italiano del *Place of effective management*.

Com'è noto, la "sede dell'amministrazione", intesa – in sintesi e con approssimazione – come luogo di direzione strategica dell'ente, costituisce criterio di collegamento e tipica *Tie Break Rule* nel diritto internazionale. In queste situazioni, se non vi è dubbio che la sede legale è nello Stato estero, secondo le cui norme la società è costituita, il radicamento del potere impositivo nel nostro Paese è giustificato dalla presenza nel territorio del luogo da cui provengono le decisioni chiave per lo sviluppo dell'attività.

(9) Altro precedente rilevante in argomento è Cass., Sez. V., 35127/2022. Per la possibilità di invocare il concorso, cfr. però, RONCO S.M., *op. ult. cit.*, 603.

(10) Cfr. RENDA A., *Persona giuridica e concorso nell'illecito tributario: esclusa la responsabilità del terzo*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 900 ss.

(11) *Amplius*: MAURO M., *La responsabilità tributaria del consulente*, Milano, 2023, 65 ss.; CORRADO L.R., *Responsabilità della persona giuridica per le violazioni tributarie: riflessi amministrativi e penali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 241 ss.

(12) Sulle interconnessioni tra stabile organizzazione e personalità giuridica, cfr. GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021, *passim* e 289 ss.; TUNDO F., *Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2011, 10, 895 ss., il quale, a p. 902 ss., si diffonde sulle ipotesi in cui la S.O. si configuri in capo ad una società con personalità giuridica.

Ma se la doppia residenza richiede di dirimere le questioni concernenti il sovrapporsi di differenti giurisdizioni impositive, essa genera anche conseguenze sul piano civilistico, perché bisogna capire quale sia la legge regolatrice in questi casi. L'art. 25 L. n. 218/1995 (Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato) stabilisce che si applichi «*la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale*», con il che il criterio formale cede di fronte a quelli sostanziali. L'applicazione della legge italiana come regolatrice dovrebbe comportare che siano disciplinati dal diritto interno, tra l'altro, la natura giuridica (art. 25, comma 2, lett. a); la capacità (art. 25, comma 2, lett. d); la responsabilità per le obbligazioni dell'ente (art. 25, comma 2, lett. h). Un tanto parrebbe abbracciare i connotati che definiscono la personalità giuridica. Se, dunque, la società esterovestita, pur legittimamente costituita secondo le norme del suo ordinamento, non integra i requisiti che consentono, per la legge italiana regolatrice, il riconoscimento della particolare autonomia caratterizzante la soggettività, essa ben potrebbe vedersi negata la personalità, con conseguente eventuale equiparazione ad una società di fatto. Se ciò può, per un verso, astrattamente implicare un radicale mutamento del regime impositivo, anche con riguardo all'imputazione dei redditi di impresa (circostanza che, almeno in qualche caso, potrebbe persino essere valorizzata in chiave difensiva per far valere un difetto di legittimazione passiva dell'ente), per un altro dovrebbe avere come conseguenza la riesplorazione del principio della responsabilità personale di stampo penalistico, a questo punto applicabile agli amministratori e, ove del caso, ai componenti degli organi di controllo. Per le società stabilite in Europa, le conclusioni potrebbero essere diverse, perché si applica il mutuo riconoscimento (art. 293 TUE), che però, senza che qui si possa diffondersi, parrebbe riferirsi al «*mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un Paese a un altro*», mentre è più dubbio che esso possa estendersi alle ipotesi di residenza fittizia. Comunque, il problema parrebbe rimanere per le società extra-comunitarie.

Accanto alle descritte fattispecie, vi sono altre situazioni da menzionare, perché su di esse si è concentrata l'attenzione della Giurisprudenza di legittimità, anche in pronunce molto recenti.

3. Mi riferisco alle sentenze della Cassazione che hanno mostrato sensibilità rispetto alla connessione tra la violazione delle norme tributarie e gli interessi alla stessa (violazione) sottesi, identificando il fondamento normativo di questa angolatura di indagine nel comma 3 del citato art. 7, il quale, subordinando ad un vaglio di compatibilità l'applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472/1997 ai soggetti dotati di personalità giuridica⁽¹³⁾, sottende un'esigenza di coordinamento dei due sistemi⁽¹⁴⁾. Può essere interessante richiamare la recente Cass., sez. V, 20 settembre 2023, n. 26590, la quale, nel ripercorrere i precedenti, giunge a fissare un principio di diritto, sintetizzabile nel passaggio ove si legge che «*l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7, decreto-legge n. 269/2003, presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore*». Proseguono i Giudici precisando che quando «*l'amministratore della società con personalità giuridica abbia agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7, d.lgs. n. 269 del 2003*» e deve tornare ad espandersi la “regola generale” della responsabilità personale.

(13) Cfr. VARAZI F., *Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie*, Bari, 2018, 139 ss.

(14) Lo notava GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., in particolare 32.

Il principio contiene, a mio avviso, quattro assunti il cui coordinamento sistematico non è per nulla agevole: (i) l'art. 7 ha natura di norma eccezionale; (ii) detta norma presuppone che la persona fisica abbia agito nell'interesse ed a beneficio dell'ente; (iii) la sanzione dovrebbe colpire la persona fisica quando questa abbia agito nel proprio esclusivo interesse e abbia piegato l'ente a funzione di "mero schermo"; (iv) solo la circostanza che l'autore abbia agito nell'interesse e a beneficio dell'ente⁽¹⁵⁾ giustifica la responsabilità esclusiva di questo.

Delineata così la portata della decisione, mi pare che, sotto un primo aspetto, essa offra una chiave di lettura e, sotto un secondo profilo, ponga vari interrogativi.

La chiave di lettura è che il regime previsto per gli enti con personalità giuridica viene considerato "eccezionale"⁽¹⁶⁾. Se è ben vero che, come osservato in Dottrina, non sembra precisato l'argomento posto a base dell'asserito carattere "derogatorio" della previsione, né sembra puntualmente individuata la norma generale rispetto alla quale la regola dettata per le società si porrebbe come *genus ad speciem*⁽¹⁷⁾, tuttavia, non sembra revocabile in dubbio che questa premessa manifesti l'ordine di idee entro cui si muove il Collegio, vale a dire una prospettiva che non riconosce al regime dell'illecito tributario degli enti ad organizzazione complessa un fondamento basato su esigenze sistematiche, legate alle peculiarità dell'illecito tributario di tali soggetti.

Ci si può attendere, dunque, che con questo approccio interpretativo i principi generali della responsabilità personale tendano ad essere intesi come dotati di efficacia espansiva, proprio in quanto generali. Questi presupposti concettuali orientano, dunque, anche le risposte agli interrogativi che il *dictum* della Cassazione ci presenta⁽¹⁸⁾.

(15) È significativo osservare che la Cassazione ricollega la sanzionabilità dell'ente alla circostanza che l'autore della violazione abbia agito «nell'interesse e a beneficio della società», con il che parrebbero rilevare due prospettive diverse, quella soggettiva del fine perseguito (interesse) e quella oggettiva del vantaggio (beneficio). Sul punto, cfr. ancora PAPARELLA F., *Sulle responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, nota a Cass. n. 21790/2020, in *Giur. Comm.*, 2021, 4, II, 765 ss., in particolare 772, ove, alla nota n. 19, si richiama VARAZI F., *Spunti in merito alla sanzionabilità (fiscale amministrativa) del soggetto che ha effettivamente tratto beneficio dalla violazione*, in *Boll. trib.*, 2020, 20, 1484. Cogliendo lo spunto del Prof. PAPARELLA, *op. loc. ult. cit.*, se ho ben inteso bisognerebbe capire se questa eniadi esprima, come io sarei propenso a ritenere, un concetto unitario di vantaggio sostanzialmente conseguito dall'ente o se, invece, nell'espressione utilizzata si debbano ravvisare due elementi diversi ed autonomi (l'interesse ed il beneficio), con il che si finirebbe per ritenere che se l'autore abbia agito nell'interesse proprio ma questa azione si sia risolta anche in un indiretto vantaggio dell'ente si possa escludere la responsabilità di questo (*rectius*, si debbano applicare le regole generali in materia di responsabilità dell'autore e sussidiaria dell'ente). Secondo DI SIENA M., *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 settembre 2019, 5, il riferimento all'interesse della società rappresentata o amministrata, presente nell'art. 11 D.Lgs. n. 472/97 non andrebbe eccessivamente enfatizzato, riferendosi al fenomeno della *contemplatio domini* ed essendo, dunque, privo di una connotazione economicistica che consenta di assimilarne la nozione a quella di vantaggio. Con questo approccio si finisce, secondo l'Autore, per forzare la portata del concetto, giungendo ad escludere irragionevolmente la responsabilità dell'ente quando non sia ravvisabile un vantaggio per il medesimo.

(16) Evidenzia l'approccio "regola generale-deroga" PEVERINI L., *Brevi riflessioni in tema di responsabilità dell'amministratore di società per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., 846.

(17) PAPARELLA F., *Sulle responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., in particolare 770. In senso critico rispetto a tale qualificazione, cfr. DI SIENA M., *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione*, cit., 3, a commento di Cass., n. 12344/2019, il quale dubita che possa ascrivere tale carattere ad una regola applicabile «ad una larghissima parte dei contribuenti (tutti quelli dotati di personalità giuridica)».

(18) Su questa linea, la già divisata attitudine potenzialmente espansiva del principio della responsabilità personale parrebbe aver trovato conferma nella circostanza che esso è applicato anche nelle frodi iva, quando la «finzione dell'esistenza della società», cioè la sua «strumentalità al perseguimento delle finalità illecite del suo controllore» è desumibile, in via presuntiva, dall'assenza di elementi essenziali allo svolgimento dell'attività economica, quali locali, attrezzature e dipendenti, cosicché, in via induttiva, è possibile ritenere che i proventi dell'evasione siano stati incamerati direttamente dall'amministratore, che andrebbe, dunque, sanzionato. In questo senso, è esplicita Cass. n. 1946/2023, ove, peraltro, si precisa che il coinvolgimento di una società in un "giro" di fatture soggettivamente inesistenti non implica di per sé che essa sia una creazione artificiosa, strumentale e priva di vitalità.

Il primo dubbio che emerge è il seguente: non è chiaro se a disapplicare la regola che ascrive la sanzione al soggetto con personalità giuridica basti che l'autore abbia agito nell'interesse proprio o se occorra il contemporaneo "sfruttamento" della forma giuridica dell'ente quale "schermo o paravento"(19). Mi sembra che l'assunto – ben evidente nella struttura degli argomenti della Corte – secondo cui la regola eccezionale posta dall'art. 7 si giustifica perché la persona fisica autrice della violazione agisce nell'interesse ed a beneficio della società induca a concludere nel senso che non è richiesta questa doppia condizione. La mancanza di un interesse o beneficio per l'ente e (corrispondentemente) la presenza di un interesse personale dell'autore possono essere, infatti, ravvisati anche quando non si riscontri alcun utilizzo artificioso di strutture societarie(20). Ad ogni modo, il dubbio stesso induce a non escludere sviluppi giurisprudenziali che colleghino al semplice riscontro di un "esclusivo interesse dell'autore" il superamento dell'irrogazione della sanzione all'ente(21).

In connessione al primo interrogativo, ne emerge un altro: non è chiaro se con le espressioni che alludono a società "schermo o paravento" la Suprema Corte intendesse riferirsi a fenomeni di interposizione reale con connotazioni abusive ovvero a fenomeni di interposizione fittizia (ammesso che questo tipo di fittizietà a struttura simulatoria sia compatibile con la costituzione di società di capitali(22)). Se la fattispecie cui il Collegio intendeva riferirsi fosse ascrivibile alla fittizietà in senso tecnico ("mera *fictio*")(23), l'approccio argomentativo della Corte avrebbe potuto (e forse dovuto) muovere non già dall'idea di una sanzione che, andando alla ricerca dei sottesi interessi, colpisca chi ne risulta essere l'effettivo portatore con logiche derogatorie, ma da una coerente imputazione del presupposto in base alla regola che consente di identificare, almeno nel settore dell'imposizione diretta, l'effettivo possessore del reddito per interposta persona (art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) e così di irrogare a costui la sanzione secondo i principi generali(24). Se, però, come ritiene la Dottrina, il concetto richiamato era più ampio e descrittivo e comunque in grado di ricomprendere anche casi di interposizione reale(25), non vi

-
- (19) Se non abbiamo male interpretato, in questo senso è orientato RONCO S.M., *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., 597-598, il quale identifica nel «criterio del beneficio» «l'elemento strutturale implicito della fattispecie sanzionatoria dell'art. 7 D.L. n. 269/2003». Può essere, in effetti, che i precedenti giurisprudenziali come quelli qui in esame siano anche influenzati dalle «nuances di ordine palesemente patologico», magari anche valorizzate nella «spiccata sensibilità penalistica del giudice relatore», come nota DI SIENA M., *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione*, cit., 1.
- (20) Il dubbio è posto anche da PAPARELLA F., *op. cit.*, 774, 775 ove l'Autore si chiede se la deroga all'art. 7 D.L. n. 269/2003 richieda, oltre al vantaggio, anche un secondo requisito che investe la costituzione, l'organizzazione ed il funzionamento della società, e conclude in senso negativo.
- (21) Un tanto, secondo DI SIENA M., *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione*, cit., 5, finirebbe per introdurre elementi di incertezza sul perimetro della responsabilità dell'ente, rendendo la stessa un fenomeno «dalle connotazioni carsiche destinato a concretizzarsi in maniera instabile e non sempre prevedibile».
- (22) Si ricorda, infatti, che «in tema di società di capitali, non è configurabile la simulazione del contratto sociale, sia in ragione delle inderogabili formalità che assistono la creazione e la stessa organizzazione dell'ente, sia in relazione alla tassatività delle cause di nullità previste dall'art. 2332 c.c.»: così la massima di Cass. civ., n. 29700 /2019.
- (23) Una definizione di "società-schermo" si ritrova in Cass., sez. III, pen., 18 ottobre 2023, n. 42490, ove si legge che la fattispecie si configura nelle ipotesi in cui «l'ente [...] è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell'attività economica e che, di conseguenza, è tenuta agli adempimenti fiscali».
- (24) Cass. n. 23231/2022, punti 7.3., 7.4., in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 1, 241 ss., con nota di TAZZIOLI A.C., *Interposizione fittizia e traslazione all'amministratore di fatto dei rapporti giuridici a rilevanza fiscale relativi ad una società di capitali*, cit., 248 ss., riconduce all'applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 le fattispecie in cui la posizione dell'interponente non sia «quella di mero gestore dell'ente collettivo», ma quella di «soggetto che disponga uti dominus delle risorse del soggetto interposto», con il conseguente «totale asservimento della società interposta all'interponente», senza che rilevi se l'interposizione sia reale o fittizia, atteso che l'«art. 37, comma 3, [...] si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale, ed anche ad un uso improprio di un legittimo strumento giuridico».
- (25) Secondo DI SIENA M., *Il concorso nell'illecito fiscale della persona giuridica. La fine ragionevole di un equivoco ed uno spunto per il futuro?*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 1, II, 35 ss., in particolare 50, la concentrazione della sanzione amministrativa sul titolare dell'obbligazione tributaria (la società) sarebbe superabile dimostrando che «nella fattispecie concreta si è

è dubbio che la deroga alla regola dell'esclusiva applicabilità delle sanzioni all'ente prenda consistenza perché può applicarsi anche quando il veicolo societario sia effettivo, confermandosi così il potenziale espansivo del principio di diritto.

Il terzo interrogativo è, per certi versi, il più rilevante. Non è chiaro se, nel pensiero della Corte, la deroga all'art. 7 possa integrarsi solo quando chi ha operato ha agito nell'interesse esclusivamente proprio(26), ovvero se basti che egli non abbia agito “nell'interesse e a beneficio dell'ente”(27) o abbia perseguito un interesse “diverso da quello sociale”(28). Il ragionamento dei Giudici ci conduce, dunque, di fronte a due estremi della medesima questione, in qualche misura rilanciata dalla sussistenza di un'irrisolta ambiguità nell'argomentazione della Suprema Corte: la sanzione è personale solo quando l'amministratore persegue un interesse proprio (magari sfruttando la personalità giuridica dell'ente alla stregua di uno schermo)(29), come si direbbe accedendo ad una certa lettura della Giurisprudenza, o lo può diventare anche quando l'amministratore non “abbia agito nell'interesse e a beneficio della società” e, quindi, la società dotata di personalità giuridica non sia “l'effettivo beneficiario delle violazioni commesse”, come si direbbe enfatizzando altri passaggi delle pronunce di Cassazione?

È fin troppo facile notare che non si tratta certo della stessa cosa.

La Dottrina suggerisce un criterio per rispondere alla domanda che ci siamo posti e ritiene che si possa derogare all'applicazione dell'art. 7 solo quando sia ravvisabile un “vantaggio diretto”, “esclusivo” ed “economicamente valutabile” nei confronti del trasgressore(30). Se non abbiamo male inteso la soluzione troverebbe la sua giustificazione proprio nel coordinamento con l'art. 11 D.Lgs. n. 472/1997, che esplicita il criterio del “vantaggio diretto” dell'autore(31) e che mostra una coerenza sistematica con altre regole, come ad esempio l'art. 5 D.Lgs. n. 231/2001, che pure allude all'interesse o al vantaggio dell'ente (ma con l'avversativa che distingue i due concetti), ovvero l'art. 2, comma 1, lett. l), legge delega n. 80/2003, inattuata ma indicante il principio dell'effettivo beneficio della violazione.

Cogliendo l'opportunità di un dialogo, mi chiedo, tuttavia, se sia possibile assegnare al “vantaggio diretto” di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 472/1997 la portata di regola generale da contrapporre a quella “particolare” dell'art. 7, perché nel ridetto articolo 11 il vantaggio diretto non sembra essere una disposizione funzionale ad identificare il responsabile, ma solo a “pesare” la misura quantitativa della sua responsabilità nei casi in cui la violazione non sia stata commessa con dolo o colpa grave. Le altre disposizioni

*fatto ricorso a tale disciplina al solo scopo di eludere un'eventuale responsabilità diretta della persona fisica». Nel commentare altri precedenti conformi, RONCO S.M., *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., 591 si riferisce a fattispecie nelle quali la società si riduceva a rappresentare «un mero schermo giuridico eterodiretto ed utilizzato unicamente per porre in essere schemi abusivi ed evasivi» a vantaggio di soggetti terzi i quali operavano come «padroni» della società, pur se «formalmente svincolati da rapporti giuridici con l'organo amministrativo o con la compagine societaria». Nel riferimento a condotte abusive ed evasive si coglie una prospettiva più ampia rispetto a quella dell'interposizione fittizia.*

(26) Su questa linea parrebbe collocarsi, anche se la questione si poneva sotto il diverso profilo del concorso del consulente, Cass. 26057/2023, ne *il fisco*, 2023, 39, 3728 ss., con nota di RUSSO A., *Sanzioni al consulente di società: occorre la prova sull'interesse e il vantaggio personale nella frode*, ivi, 3730 ss. Nel caso, viene esclusa la responsabilità di un professionista in quanto l'Amministrazione non aveva provato “l'interesse proprio”, il “vantaggio personale” che il medesimo avrebbe perseguito.

(27) È opportuno sottolineare il passaggio della Suprema Corte già sopra ricordato: «solo la ricorrenza di tale condizione [che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società] giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione».

(28) Cfr. in DI SIENA M., *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione*, cit., 3, il quale, riporta il seguente estratto da Cass., 9 maggio 2019, n. 12344: «qualora la persona fisica autrice della violazione non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale, [...] non sussiste la responsabilità esclusiva della società dotata di personalità giuridica [...] ma trova applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore». Segnalo il riferimento ad un'azione posta in essere perseguendo un interesse “diverso da quello sociale”.

(29) RENDA A., *Eccezioni al principio di responsabilità esclusiva delle persone giuridiche per la sanzione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, 389 ss., in particolare 396-397.

(30) Cfr. PAPARELLA F., *op. cit.*, 772-774.

(31) Sarebbe, dunque, questa, sempre se ho ben capito, la regola generale, di cui l'art. 7 integra la deroga.

richiamate, vuoi perché rimaste senza seguito, vuoi perché riferite ad ambiti differenti potrebbero non bastare a supportare in chiave sistematica la ricostruzione proposta.

Ho, dunque, la sensazione che, nella prospettiva della Suprema Corte, più che di un coordinamento regola-deroga, si faccia questione di interpretazione della deroga, cioè di delimitazione del perimetro applicativo dell'art. 7 sulla base della sua *ratio*(32), la quale, nel pensiero dei Giudici, o meglio, in una certa lettura di questo pensiero, parrebbe presupporre che il beneficio della violazione ricada sull'ente, ragion per cui, in assenza di tale circostanza, la regola che si espande sarebbe quella generalissima dell'art. 2. In questa prospettiva, cioè, si tratterebbe di un recupero del fondamento della disposizione, volto, come osservato in Dottrina, a «*concentrare le sanzioni amministrative esclusivamente in capo al contribuente avvantaggiato*»(33), ritrovando la deterrenza della responsabilità personale nei casi in cui il ridetto vantaggio non si ravvisi.

E così diviene più difficile trovare una risposta per tutte le molte sfumature delle possibili fattispecie, che non si esauriscono nell'alternativa secca “vantaggio della società” o “vantaggio dell'autore”, ma sono plurime: quella dell'interesse proprio (e del relativo beneficio) perseguito dall'amministratore avvalendosi o meno della società come di uno schermo reale o fittiziamente interposto, quella del vantaggio proprio perseguito dall'amministratore in conflitto di interessi, quella del beneficio dell'ente identificabile in un risparmio di imposta, quella del beneficio diretto o indiretto dell'ente non rappresentato da un risparmio di imposta, quella del “pregiudizio” subito dall'ente per effetto di un uso giuridicamente o economicamente inappropriato delle sue risorse, a volte per semplice *mala gestio*, a volte a vantaggio dello stesso amministratore, a volte a vantaggio di soggetti terzi, ivi incluse anche altre società del medesimo gruppo(34).

Se si ritiene di accogliere la lettura più ampia del principio di diritto affermato dalla Cassazione, assumendo che il criterio dell'interesse e beneficio derivante dalla violazione sia quello giustificante il recupero del campo applicativo della regola della responsabilità personale rispetto all'altra, derogatoria ed eccezionale, della responsabilità esclusiva dell'ente, il vantaggio dell'autore e l'assenza di interessi e benefici per la società possono essere riconosciuti in molti altri casi, diversi da quello dell'interposizione.

Ad un primo livello, soffermandosi sul vantaggio dell'autore, un tema delicato parrebbe essere quello dei comportamenti in conflitto di interessi degli amministratori. Se le fattispecie in cui si riconoscano condotte propriamente distrattive (che implicano, ad esempio, la fuoriuscita di valori aziendali, direzionati verso i medesimi amministratori o verso soggetti agli stessi riconducibili) possono trovare soluzione

(32) Ed infatti in Dottrina si è evidenziato che l'art. 7, almeno sul piano della *littera legis*, non risulta in alcun modo vincolare la riferibilità della sanzione all'«*elemento dell'interesse o vantaggio per la persona giuridica stessa*», con conseguenti dubbi sulla legittimità di metodi interpretativi che tentino di includerlo, tanto più perché siamo nell'ambito delle misure punitive: cfr. RONCO S.M., *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., 599-600. Il fatto che la Corte abbia interpretato restrittivamente l'art. 7 viene affermato anche da PEVERINI L., *Brevi riflessioni in tema di responsabilità dell'amministratore di società per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., 847, il quale critica questa scelta ermeneutica.

(33) Così GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, cit., in particolare 30.

(34) Si aggiunge anche l'ipotesi del vantaggio indiretto degli amministratori o dei soci, nei vari casi in cui la violazione posta in essere in capo alla società possa portare, ad esempio, ad una maggior patrimonializzazione della società, ad una diversa politica di distribuzione dei dividendi e, più in generale, a migliori *performance*. Si riferisce a tali situazioni RONCO S.M., *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, cit., 600-601, il quale afferma che l'estensione del criterio del beneficio potrebbe condurre alla conseguenza (che egli, in piena coerenza con la sua impostazione, respinge come non accettabile) di un possibile coinvolgimento in responsabilità dei soggetti avvantaggiati. Se mi è permesso dialogare con l'Autore, si potrebbe tuttavia, forse replicare che, in questi casi, siamo di fronte ad un vantaggio di secondo grado che parrebbe essere mera conseguenza del vantaggio primario dell'ente. Si può, quindi, forse osservare che non si dovrebbe necessariamente giungere ad introdurre di forza il principio secondo cui la sanzione deve essere irrogata al soggetto che ricavi una qualche utilità dalla violazione, ma di interpretare l'art. 7 alla luce della *ratio* che la Corte ravvisa, in coordinamento con la clausola di compatibilità (a prescindere dalla legittimità di simili criteri interpretativi, ben messa in luce dallo stesso Ronco).

nel regime della tassazione dei proventi illeciti (art. 14, comma 4, L. n. 537/1993), risolvendosi ancora una volta la questione in un problema di imputazione dell'arricchimento e, quindi, in definitiva, di identificazione del soggetto che realizza il presupposto, più delicate potrebbero essere le fattispecie riconducibili, *lato sensu*, a forme di destinazione a finalità estranee. È la stessa espressione “finalità estranee” che certifica che l'atto interrompe, frammenta, il perseguimento degli interessi propri dell'ente ed all'oca nelle mani di altri la ricchezza da questo generata. Un ragionamento simile a quello delle finalità estranee può condursi per il suo contrappunto, cioè per le operazioni antieconomiche dal lato degli acquisti, oppure per la deduzione di costi non inerenti, quando dietro questi atti gestori si annidino condotte volte a veicolare valori societari nella disponibilità degli amministratori.

Ma se si passa a considerare anche il criterio dell'assenza di interesse e beneficio per la società, i casi dubbi possono ben moltiplicarsi e la compressione dell'ambito applicativo dell'art. 7 potrebbe diventare considerevole. Si potrebbero astrattamente ricondurre alla responsabilità personale i casi in cui i recuperi siano connessi a fattispecie di antieconomicità, di destinazione a finalità estranee, di non inerenza, di rinuncia (per esempio a crediti), anche senza l'appropriazione dei valori aziendali da parte degli amministratori, fino ad immaginare che la regola generale possa estendersi, a certe condizioni, alle assegnazioni, ai trasferimenti di beni dalla commercialità alla non commercialità, al *transfer pricing* con depauperamento della società ed allocazione delle ricchezze sull'impresa estera associata⁽³⁵⁾ e sino a giungere a mettere in discussione la direzione soggettiva della sanzione in ipotesi come, ad esempio, quella dell'art. 8, comma 2, D.L. n. 16/2012 (inesistenza dei ricavi e dei costi). Se, infatti, da un lato, con questa norma il Legislatore ha voluto tenere conto del principio di capacità contributiva, fornendo al tempo stesso risposta all'antigiuridicità della fattispecie (circ. n. 32/E/2012), dall'altro si evidenzia come l'effetto compensativo “*ricavi inesistenti-costi inesistenti*” non genera alcun beneficio IRES per la società, mentre potrà produrre altri effetti *lato sensu* ascrivibili alla categoria dei vantaggi per l'ente (ad esempio, generazione di crediti IVA tramite arbitraggi sul regime delle operazioni attive e degli acquisti), sui quali però già grava una specifica sanzione, diversa ed ulteriore rispetto a quella di cui al citato art. 8. Per questi ultimi (vantaggi) è coerente che la società sia colpita in base al principio del beneficio, ma nel settore dell'imposizione diretta la prospettiva emersa nella Giurisprudenza di legittimità potrebbe suscitare qualche interrogativo.

A me pare evidente che a tutte le ipotesi prospettate sia abbastanza difficile riferire il *dictum* della Cassazione laddove precisa che la norma eccezionale introdotta dall'art. 7 D.L. n. 269/2003 «*presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società [...], poiché solo [l'evidenziazione è nostra] la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale*».

Se si valorizza il descritto passaggio, che fa risaltare il nesso tra l'azione dell'amministratore ed il beneficio (o l'interesse) della società, non si può omettere di notare che in molti casi potrebbe esservi certamente il pagamento di minori imposte, ma questo non si risolve in un vantaggio per l'ente, né in un risparmio, e potrebbe essere semplicemente il frutto di un suo impoverimento, che ha determinato una riduzione dell'imponibile in contrasto con i fini che l'ente dovrebbe normalmente perseguire (tenendo sotto controllo i costi e massimizzando l'utilità dei suoi *asset*). Quand'anche, poi, discutibilmente, si volesse asserire che il risparmio di imposta *contra legem* è comunque, in sé, un beneficio per l'ente (a prescindere dalla circostanza che questo risparmio sia il frutto, in realtà, di un depauperamento), sarebbe difficile negare che, nei casi descritti, l'ente non ha interesse alcuno alla violazione e, nel *dictum* della Corte, l'interesse ed il beneficio dell'ente costituiscono, insieme, come abbiamo già detto, la sola “condizione” che «*giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale*». Se poi si guarda a queste fattispecie dall'angolo visuale, ad esempio, di un socio di minoranza, potrebbe addirittura apparire discutibile che la società sia sanzionata (e così

(35) [...] Ovviamente se le sanzioni si applicano.

ulteriormente impoverita) per una condotta che non le ha arrecato alcun vantaggio, neppure di carattere illecito. In queste ipotesi la misura punitiva colpirebbe, pur indirettamente, anche un soggetto (il socio minoritario) cui rimarrebbe solo l'azione risarcitoria civilistica per essere ristorato.

Insomma, una volta riconosciuto il principio per cui la sanzione è collegata al beneficio ritratto dall'evasione nelle sue varie forme, la coerenza interpretativa conduce a riesperire il principio di responsabilità personale, perché l'interposizione fittizia non è il solo caso in cui si perseguono interessi extra-societari, ed anzi è forse il meno problematico, essendo già disciplinato dalle regole che identificano il presupposto. Al cospetto del moltiplicarsi dei casi pratici nei quali è difficile identificare un beneficio per l'ente collettivo quale conseguenza della violazione tributaria, bisognerà, dunque, vedere come evolverà la sensibilità del Giudice, a fronte dell'asserita "eccezionalità" della regola dettata dall'art. 7 D.L. n. 269/2003 e della portata più o meno pervasiva che si voglia assegnare alla clausola di compatibilità, cui la citata norma subordina l'applicazione dei principi generali del D.Lgs. n. 472/1997, senza tuttavia dimenticare i criteri restrittivi di interpretazione delle norme sanzionatorie.

Ma le questioni dubbie non sembrano fermarsi qui.

4. Bisogna considerare infatti che l'ente è il soggetto presso il quale si formano le ricchezze che, come utili o plusvalenze, fluiscono al socio, sicché la questione non può non essere affrontata tenendo conto del doppio livello di tassazione soci-società.

È noto che, quando la compagine sociale è caratterizzata da una ristretta base, il maggior reddito recuperato in capo alla società è imputato direttamente ai soci per presunzione, con un rigore che non ha mancato di suscitare le critiche della Dottrina e che si è spinto sino ad estremi (la sua applicazione anche ai costi sostenuti ma non deducibili) che hanno condotto lo stesso Legislatore delegante della riforma fiscale ad avvertire la necessità di un intervento mirante a contenere le applicazioni meno ragionevoli dell'indirizzo.

Ma a prescindere da ciò, parrebbe difficile negare che sulla formazione illecita della "provvista" necessaria alla distribuzione occulta dei dividendi ai soci incida in modo diretto l'attività degli amministratori, i quali non solo l'hanno generata con gli atti gestori integranti evasione, ma anche ne hanno reso possibile la circolazione in deroga alle disposizioni civilistiche che disciplinano la distribuzione del risultato di esercizio. Non sarebbe dunque fuori luogo dire che essi hanno apportato un contributo causale all'arricchimento illecito dei soci, ragion per cui ravvisare una loro responsabilità a titolo di concorso nella violazione posta in essere (non già dalla società, ma) dai suoi soci non sembra affatto una conclusione inappropriata, beninteso quando sia definitivamente accertata l'esistenza di un maggior reddito sottratto ad imposizione.

Ma se si prosegue sulla stessa linea, il ragionamento non sembra limitabile alle società a ristretta base. Invero, per essere pragmatici, a fronte dell'accertamento di redditi occultati in capo ad una società, mi pare vi siano tre possibilità, o forse quattro. La prima è che i redditi non dichiarati siano stati distribuiti ai soci o a taluni di essi. In assenza di contabilizzazione e di delibera di distribuzione tale condotta parrebbe costituire quell'illecito dell'amministratore a rilevanza causale (provista generata mediante la condotta evasiva della società) cui ho fatto accenno. La seconda è che i maggiori redditi non dichiarati siano finiti illecitamente "nelle tasche" dell'amministratore, dal che dovrebbe derivare la tassazione in capo a costui secondo corretti criteri di imputazione del presupposto, con conseguente pedissequa responsabilità personale. La terza è che i maggiori redditi siano stati reinvestiti in operazioni rientranti nell'oggetto sociale e comunque generatrici di ricavi. Un tanto dovrebbe indurre l'Ufficio a far scattare l'equazione accertativa "maggiori redditi neri non dichiarati e reinvestiti uguale costi neri, uguale ricavi neri", ciò che potrebbe giustificare un nuovo recupero in capo alla società e riporterebbe alla prima situazione. La quarta ipotesi è che i redditi occultati siano rimasti (intoccati) in capo alla società od eventualmente reinvestiti in beni patrimoniali o strumentali non in grado di generare, almeno direttamente, redditi tassabili. Sembra chiaro, però, che tale impiego (o non impiego) dovrebbe plausibilmente essere dimostrato dall'amministratore, perché si tratterebbe di una difesa o tecnicamente di una eccezione, volta a dimostrare un fatto la cui esistenza è interesse del contribuente acclarare. Certamente

tutte queste ricostruzioni scontano complesse ricadute sul piano dell'*onus probandi*, specie alla luce del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, ma questo è un discorso diverso. Tra l'altro, in tal contesto, potrebbero emergere posizioni difensive non perfettamente allineate della società e dei suoi organi di gestione⁽³⁶⁾.

In conclusione, la regola escludente la responsabilità di amministratori ed organi di controllo nelle società dotate di personalità giuridica subirebbe una decisa incrinatura negli ambiti che abbiamo esaminato, relativi alla soggettività dell'ente, all'individuazione dell'interesse e del beneficio sottesi alla violazione, al doppio livello di tassazione soci-società, con una corrispondente non trascurabile potenziale riespansione del principio generale della responsabilità personale, richiedente un approccio casistico alla soluzione del problema relativo al destinatario della misura punitiva. Così, se, per un verso, si amplia il rischio di coinvolgimento degli organi di *Governance*, per un altro è richiesta anche l'attenzione degli Uffici, perché la questione può persino risolversi in un problema, per così dire, di "legittimazione passiva" rispetto alle misure punitive. Invero, se l'Agenzia non individua correttamente il responsabile, il soggetto che ha ricevuto il provvedimento di irrogazione (ad esempio la società) potrebbe difendersi evidenziando l'errore e per il Fisco potrebbe essere troppo tardi per rimediare se, nel frattempo, si lascia che maturino i termini di decadenza.

Non vi è, dunque, dubbio che la questione della responsabilità per le sanzioni negli enti dotati di personalità giuridica sia un tema che, specie per il contributo della più recente Giurisprudenza, ha fatto emergere un rilevante e forse inatteso tasso di complessità. Nell'evoluzione dei rapporti tra contribuente ed Amministrazione verso la prevenzione del rischio prefigurata dalla delega per la riforma del sistema tributario, si tratta di profili che meritano di essere considerati perché richiedono di elevare il grado di attenzione sulle fattispecie dubbie ed in particolare su quelle che si proiettano in una prospettiva transnazionale ovvero implicano recuperi di imponibile non collegati a benefici chiaramente identificabili in capo all'ente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli 2020

BATISTONI FERRARA F., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509 ss.

COPPA D., *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 4, 991 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg. VIII, 2017

CORRADO L.R., *Responsabilità della persona giuridica per le violazioni tributarie: riflessi amministrativi e penali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 241 ss.

DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

DEL FEDERICO L., *Sanzioni amministrative (dir. trib.)*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano 2006, vol. VI, 5431 ss.

DEL FEDERICO L., *Sanzioni amministrative relative a persone giuridiche e favor libertatis*, in *Giust. trib.*, 2007, 3, 4 ss.

DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni in materia tributaria. I) Violazioni e sanzioni amministrative*, in *Enc. giur. Treccani*, Agg., Roma, 2000

DI PIETRO A. (a cura di), *Le sanzioni nell'esperienza europea*, Milano 2001

(36) Nel delicato raccordo tra tassazione della società e del socio si recupererebbe, dunque, la disciplina del concorso, cui la Dottrina già aveva tentato di assegnare un ruolo sistematico nella costruzione del sistema sanzionatorio degli enti con personalità giuridica: cfr. DORIGO S., *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, cit., in particolare 1120 ss.

- DI SIENA M., *Il concorso nell'illecito fiscale della persona giuridica. La fine ragionevole di un equivoco ed uno spunto per il futuro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 1, II, 35 ss.
- DI SIENA M., *L'illecito fiscale e la sua crisi d'identità. Riflessioni sul futuro della disciplina sanzionatoria amministrativa a margine delle recenti modifiche normative in tema di reati tributari*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 177 ss.
- DI SIENA M., *Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 settembre 2019 (2019, 2, VII, 359 ss.)
- DORIGO S., *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, I, 1112 ss.
- FALSITTA G. - A. FANTOZZI A. - G. MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011
- FAVA C., *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2006
- GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021
- GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 1, 11 ss.
- GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano 2016
- GIOVANNINI A., *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 509 ss.
- GIOVANNINI A., *Societas delinquere non potest? sulla sanzione tributaria amministrativa e sulla persona giuridica per una riforma sistematica*, Unibocconi.it
- GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.
- LA FERLA S.D., *Le sanzioni amministrative in materia tributaria disposizioni generali. Parte prima e Parte seconda (2011-2021)*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 1049-1101 e 1154-1195
- LUPI R., *"Metodi di accertamento", tra tassazione attraverso le aziende e autotassazione*, in *Dialoghi tributari*, 2014, 1, 7 ss.
- MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 373 ss.
- MAURO M., *La responsabilità tributaria del consulente*, Milano, 2023
- MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017
- MICELI R., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012
- MURCIANO L., *La 'nuova' responsabilità tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del DL n. 269/2003*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 674
- PAPARELLA F., *Sulle responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative tributarie*, nota a Cass. n. 21790/2020, in *Giur. comm.*, 2021, 4, II, 4, 765 ss.
- PEVERINI L., *Brevi riflessioni in tema di responsabilità dell'amministratore di società per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2022, 4, 845 ss.
- PIERRO M.C., *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11, D.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, 224 ss.
- RAGUCCI G., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Milano, 2019, II, 1549 ss.
- RENDA A., *Eccezioni al principio di responsabilità esclusiva delle persone giuridiche per la sanzione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, 389 ss.
- RENDA A., *Persona giuridica e concorso nell'illecito tributario: esclusa la responsabilità del terzo*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 900 ss.
- RONCO S.M., *Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 5, I, 596 ss.
- RONCO S.M., *Prospettive per una riforma del modello sanzionatorio amministrativo tributario con riguardo agli enti collettivi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VII, 373 ss.
- RUSSO A., *Sanzioni al consulente di società: occorre la prova sull'interesse e il vantaggio personale nella frode, ne il fisco*, 2023, 39, 3730 ss.
- TABET G. (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative*, Milano, 2000

TAZZIOLI A.C., *Interposizione fittizia e traslazione all'amministratore di fatto dei rapporti giuridici a rilevanza fiscale relativi ad una società di capitali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 1, 241 ss.

TOSI L. - MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000

TUNDO F., *Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2011, 10, 895 ss.

VARAZI F., *Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie*, Bari, 2018

VARAZI F., *Spunti in merito alla sanzionabilità (fiscale amministrativa) del soggetto che ha effettivamente tratto beneficio dalla violazione*, in *Boll. trib.*, 2020, 20, 1484 ss.

SANZIONI PENALI

La proporzionalità della sanzione tributaria in una recente sentenza penale. Amnesie applicative circa il principio di specialità e spunti interpretativi nelle more della prossima riforma tributaria

The proportionality of the tax penalty in a recent criminal decision. Application amnesias about the principle of specialty and interpretative insights waiting the next tax reform

(commento a/notes to Corte di Cassazione, sent. 10 luglio 2023, n. 37312)

MARCO DI SIENA

Abstract

Nella sentenza in commento la Suprema Corte affronta il concorso applicativo della sanzione amministrativa e di quella penale stabilendo che nell'ipotesi in cui entrambe siano destinate a trovare applicazione è necessario che la seconda tenga conto degli effetti della prima così da evitare una reazione sproporzionata. Una pronunzia interessante su di una vicenda che avrebbe (forse) dovuto comportare l'applicazione dell'art. 21 D.Lgs. n. 74/2000 ma che pone al centro della riflessione la congruità della punizione a fronte degli illeciti tributari. Un tema sempre più oggetto di analisi da parte degli studiosi e su cui si attende un intervento significativo in occasione dell'attuazione della L. n. 111/2023.

Parole chiave: violazioni tributarie, proporzionalità, specialità, ragionevolezza, riforma tributaria

Abstract

In the analysed decision, the Supreme Court makes reference to the simultaneous application of the administrative and criminal penalties, establishing that when both must be applied, it is necessary that the latter takes into account the effects of the former in order to avoid a disproportionate reaction. It is an interesting decision on a case that should (perhaps) have involved the application of Article 21 of Legislative Decree 74/2000 but which identifies as the focus of the analysis the topic of the proportionality of the reaction against the fiscal violations. A topic that is increasingly being analysed by scholars and on which significant action is expected in the context of implementation of L. 111/2023.

Keywords: tax violations, proportionality, specialty, reasonableness, tax reform

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** L'unicità del fenomeno repressivo tributario. - **3.** Le incerte prospettive applicative del cosiddetto doppio binario e dell'art. 21 D.Lgs. n. 74/2000. - **4.** La proporzionalità sanzionatoria: una idea chiave nel contesto della riforma tributaria. - **5.** Divagazioni sul principio di proporzionalità. - **6.** La proporzionalità alla prova dei fatti. - **7.** Talune conclusioni (non troppo) pensose.

1. Ad una prima analisi, la sentenza in commento presenta tratti di apparente *lateralità* rispetto alla materia tipicamente tributaria. Non solo, infatti, si è in presenza di una pronunzia di una delle Sezioni penali della Suprema Corte ma soprattutto si tratta di una decisione che – pur affrontando con estrema acribia i singoli motivi di censura – si diffonde tuttavia in uno sviluppo che può apparire di natura casistica e squisitamente tecnico-penale. Una tale conclusione, tuttavia, rischia di risultare superficiale. Un esame meno *trasversale* dell'*iter* argomentativo della sentenza, infatti, lascia emergere chiaramente più direttrici di analisi che possono e debbono suscitare l'attenzione di chi si interessa specificamente della materia tributaria; e ciò anche nella prospettiva delle modifiche che dovrebbero essere a breve introdotte in ambito punitivo nel contesto dell'imminente attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. n. 111/2023). Se si approfondisce la lettura, infatti, due temi - su tutti - acquisiscono concretezza nell'*iter* argomentativo elaborato dalla Corte di legittimità: le implicazioni concrete della *duplice punizione* - da un lato - e - dall'altro lato - la tematica della *proporzionalità* del trattamento punitivo complessivo laddove il medesimo soggetto risulti destinatario tanto di una sanzione penale quanto di una penalità di carattere amministrativo.

2. Nella pronunzia qui esaminata, infatti, questi due profili (o - se si preferisce - queste due *nuances* del cosiddetto principio del *ne bis in idem*) affiorano in modo caratterizzante, sebbene in maniera meno nitida dal punto di vista formale rispetto a quanto avvenuto in altre occasioni nella giurisprudenza di legittimità; e ciò (ragionevolmente) a causa della tecnica redazionale dell'impugnazione che ha imposto una replica parcellizzata ai singoli motivi di censura da parte dei supremi giudici. La fattispecie concreta era, in realtà, abbastanza semplice. Un imprenditore individuale veniva condannato (*inter alia*) per il delitto di omessa dichiarazione disciplinato dall'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000 a cui tuttavia faceva da *pendant* anche una analoga (e cronologicamente anteriore) vicenda sanzionatoria amministrativa. Ed è proprio la *correlazione specifica* fra i due apparati punitivi, pertanto, che rappresenta - per quanto d'interesse - il nucleo sostanziale della sentenza. Una pronunzia in cui - prima di tutto - viene ravvisata (dalla Suprema Corte) una carente valutazione da parte del giudice di merito della *stretta connessione temporale e sostanziale* fra il procedimento sanzionatorio penale e quello amministrativo (e quindi una insufficiente dimostrazione dell'assenza di violazioni del principio del *ne bis in idem* come elaborato dalla giurisprudenza nazionale e sovranazionale; su tale evoluzione - e *pluribus* e solo a titolo esemplificativo - cfr. 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.; del pari cfr. CALZOLARI A., *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, VI, 743 ss.; ALFANO R. - TRAVERSA E., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 10 ss.). Ma v'è un secondo importante aspetto che pure traspare in controluce nella pronunzia e si va imponendo nella giurisprudenza *lato sensu* sanzionatoria tributaria: quello della *proporzionalità* del trattamento punitivo nel suo complesso. Un criterio che presuppone di considerare tanto le implicazioni più propriamente penalistiche quanto quelle amministrative laddove le stesse *convergono* sul medesimo soggetto giuridico ma, al tempo stesso, non sia ravvisabile un *vulnus* del menzionato criterio del *ne bis in idem* e, quindi, l'applicazione dell'una sanzione non escluda l'altra. In proposito la conclusione cui perviene la Corte di legittimità è sintetica ma netta laddove nella sentenza in rassegna si afferma che «[...] quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale tale per cui le sanzioni siano parte di un unico sistema, non sussiste la violazione del *ne bis in idem* a condizione che in tal caso sia comunque garantito un meccanismo compensativo che consenta di tenere conto in sede di irrogazione della seconda sanzione degli effetti della prima onde evitare che la sanzione irrogata sia sproporzionata». In breve, quindi, la sentenza correla in modo esplicito la proporzionalità del trattamento punitivo complessivo al principio del *ne bis in idem* facendone una sorta di corollario, un vero e proprio *posterius* logico-giuridico. La *concorrenza* della sanzione penale e di quella amministrativa è infatti considerata concettualmente ammissibile (purché sussista una *stretta connessione temporale e sostanziale* fra i due procedimenti punitivi secondo i criteri tracciati dalla giurisprudenza in tema di *ne bis in idem*) ma in ogni

caso essa non deve comportare un trattamento sanzionatorio complessivo *de-correlato* dalla (e *sproporzionato* rispetto alla) gravità della condotta illecita. Ciò che si impone anche nella trama argomentativa della sentenza in commento perciò (sebbene nel prisma - per così dire - del principio del *ne bis in idem*) è il tema della *proporzionalità* della sanzione tributaria (penale ed amministrativa) nel reciproco coordinamento fra i due apparati punitivi. E questo tema - *id est* la proporzionalità del trattamento punitivo intesa principalmente come *derivata* del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. - costituisce uno dei punti di attenzione anche di quello che dovrebbe essere il rinnovato sistema sanzionatorio destinato a trovare il proprio assetto in occasione della prossima attuazione dei principi direttivi contenuti nella L. n. 111/2023 (il riferimento è al pur *vacuo* criterio citato dall'art. 20, comma 1, lett. c), n. 1 del menzionato provvedimento legislativo a cui fa esplicito riferimento CORDEIRO GUERRA R., *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 ottobre 2023 e in questo fascicolo). Di qui, perciò, l'opportunità di qualche brevissima riflessione sulle implicazioni concrete della *proporzionalità* che altrimenti rischia di restare relegato alle affermazioni di mero principio (in generale, sulla *proporzionalità* della sanzione tributaria - *ex multis* - cfr. MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, I, 482 ss.; più di recente cfr. BUCICCO C., *L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 933; SALVATI A., *Lineamenti definatori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 284 ss.; per una analisi puntuale del criterio della *proporzionalità* nel contesto squisitamente penale, cfr. VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021).

3. Prima di entrare *in medias res*, tuttavia, va osservato che la vicenda presenta tratti peculiari che, forse, avrebbero dovuto/potuto imporre uno sviluppo differente alla fattispecie concreta (dei tratti su cui la sentenza presenta - ad onore del vero - opachi *lacerti* di descrizione fattuale che non aiutano la comprensione complessiva del contesto). Dalla trama dell'*iter* argomentativo elaborato dalla Suprema Corte, infatti, emerge come nei confronti dell'imprenditore individuale sia stata *dapprima* irrogata la sanzione amministrativa e *poi* lo stesso sia stato assoggettato al processo penale (per il delitto di omessa dichiarazione) di cui la sentenza qui analizzata rappresenta in qualche maniera la conclusione. È ragionevole ritenere, pertanto, che l'attività ispettiva che a suo tempo ha dato luogo ai due *percorsi* punitivi sia stata la medesima o comunque - come avviene di norma - vi sia stata una matrice (anche cronologica) sostanzialmente comune. Il che - visto che l'oggetto delle presenti riflessioni è la proporzionalità del trattamento punitivo complessivo - lascia emergere qualche perplessità su come il caso concreto si sia andato evolvendo ed induce ad ipotizzare che (forse) la *proporzionalità* avrebbe potuto già essere garantita (per così dire) *rebus sic stantibus* (vale a dire ove si fosse fatta coerente applicazione della vigente disciplina). Sebbene sia considerato un istituto assai imperfetto (*e pluribus* cfr. CARACCIOLI I. - FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*, in *il fisco*, 2000, 31, 9747 ss.; più di recente, cfr. MARELLO E., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 12, III, 269 ss.), infatti, il regime della specialità tracciato dal combinato disposto degli artt. 19 e 21 del vigente D.Lgs. n. 74/2000 avrebbe già dovuto offrire una forma di *mitigazione* (pur difettosa in astratto ma forse efficace nel caso di specie) alla ruvida duplicazione sanzionatoria oggetto di quelle censure del contribuente che sono state accolte dalla Suprema Corte con la sentenza in esame. Senza diffondersi in maniera eccessiva, infatti, è palese come l'illecito amministrativo di omessa dichiarazione disciplinato dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 e l'analogo delitto di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000 si collochino in rapporto di *specialità*; una relazione in cui - secondo l'orientamento dei più (in tal senso, ad esempio, cfr. MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021, 409) - il delitto tributario risulta *speciale* rispetto all'illecito amministrativo (e, sia detto *per incidens*, risulta abbastanza *sorprendente* quella pronuncia di legittimità - cfr. Cass., sez. III, sent. 20 gennaio 2022 n. 2245 - secondo cui il *contiguo* delitto di dichiarazione infedele

disciplinato dall'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 avrebbe ad oggetto un fatto materiale diverso da quello oggetto dall'illecito amministrativo regolato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997). Proprio tale *specialità* quindi – constatato che il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e l'autore del reato coincidevano (trattandosi di una vicenda concernente un imprenditore individuale) - avrebbe dovuto porre capo all'applicazione del richiamato art. 21 D.Lgs. n. 74/2000 secondo cui – in caso di contestuale pendenza del procedimento penale – la sanzione amministrativa viene sì irrogata ma al tempo stesso non è eseguibile, fatto salvo il caso in cui venga disposta un'archiviazione o sia pronunciata una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto. In breve, se nella fattispecie concreta il meccanismo fissato dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 avesse trovato applicazione, la (assai congrua) sanzione amministrativa pecuniaria irrogata - nelle more del processo penale - non avrebbe dovuto essere eseguita nei confronti dell'imprenditore individuale e, tenuto conto dell'esito del processo medesimo, sarebbe rimasta meramente *teorica* senza alcuna *effettiva* duplicazione punitiva. In tale prospettiva, quindi, il coordinamento sanzionatorio avrebbe già dovuto trovare una propria soluzione ispirata a *proporzionalità* con conseguente *ineseguibilità* della sanzione amministrativa ed applicazione della sola pena di natura criminale. Il fatto che - al contrario - nella vicenda oggetto della sentenza, l'art. 21 D.Lgs. n. 74/2000 risulti del tutto *disintermediato* e la Corte di legittimità abbia dovuto affrontare una concreta duplicazione punitiva rappresenta in qualche modo il *lato oscuro* della pronuncia (*recte* della fattispecie concreta). La Suprema Corte, infatti, si è trovata a giudicare di una situazione in cui dell'art. 21 D.Lgs. n. 74/2000 non v'è alcuna traccia e questo – in qualche modo – l'ha costretta ad intervenire (meritoriamente) sul trattamento punitivo complessivo ancorando le proprie considerazioni in tema di proporzionalità al principio del *ne bis in idem*.

4. E sono proprio queste considerazioni su cui occorre brevemente riflettere. Per quello che si dirà, infatti, le specifiche conclusioni tracciate dalla Suprema Corte non presentano più i tratti della assoluta novità ma concorrono a tracciare un *fil rouge* che è ragionevolmente destinato ad essere sviluppato anche in sede di attuazione dei criteri delineati dalla L. n. 111/2023 (come auspicato da CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 754). Quello che traspare dalla trama argomentativa elaborata dalla Suprema Corte nella sentenza qui commentata infatti - se non costituisce l'epicedio di quel principio di rigida autonomia procedimentale e processuale che si è soliti designare con l'espressione *doppio binario* (su tale istituto, senza volontà di completezza, *ex multis*, cfr. DI SIENA M., *Rapporti tra processo tributario e procedimento penale*, in *Il Libro dell'anno del diritto*, Treccani, 2016, 447 ss.) - senza meno rappresenta il prodromo di una significativa rimediazione di tale principio; e ciò anche alla luce di una evidente esigenza di riconsiderare l'intensità complessiva della *reazione* ordinamentale a fronte degli illeciti fiscali (un *milieu* - quello tributario - che costituisce un settore elettivo di quel *diritto penale totale* analizzato da SGUBBI F., *Diritto penale totale. Punire senza legge, senza verità, senza colpa*, Bologna, 2019 e comunque è da sempre oggetto di interventi legislativi umorali ed asistemati come posto in luce da DI SIENA M., *La Corte Costituzionale e la criminalizzazione dell'omesso versamento di ritenute*, in *Giur. cost.*, 2022, 5, 2363). Gli elementi qualificanti del ragionamento condotto dalla Suprema Corte, infatti, sono così riassumibili: *i*) è inequivoco che (al di là della qualificazione formale delle stesse) le sanzioni penali e quelle amministrative di natura tributaria costituiscano, se non un sistema unitario *tout court*, quanto meno un complesso di previsioni suscettibile di essere ricondotto ad unità in termini di finalità di prevenzione (generale e speciale) e di retribuzione; *ii*) la *reazione* dell'ordinamento a fronte della condotta trasgressiva in materia fiscale, pertanto, non può essere strutturalmente *duplicativa* (salvo incorrere in una violazione del divieto di *ne bis in idem*) e – anche quando vi sia spazio interpretativo per una *duplice* sanzione in base alla giurisprudenza unionale e della CEDU (sostanzialmente recepita a livello nazionale) – è necessario evitare *risposte parcellizzate* e connotate da totale autonomia così da escludere una vera e propria *over-reaction* punitiva; *iii*) il criterio interpretativo che deve guidare l'eventuale trattamento sanzionatorio complessivo è la proporzionalità sicché, in caso di irrogazione di una duplice penalità, la seconda che dovesse essere irrogata deve tenere conto in via compensativa dell'entità e degli effetti della prima. Ciò che viene

in rilievo nella riflessione della Corte di legittimità, pertanto, è l'affermazione dell'esigenza di garantire *proporzionalità* della risposta punitiva nel suo complesso e – (quasi) quale *corollario* applicativo – la necessità di assicurare un coordinamento *de facto* dei due ambiti sanzionatori (o meglio degli esiti dei due contesti intesi come un *unicum* afflittivo).

5. La proporzionalità (sulle cui generali implicazioni in ambito sanzionatorio amministrativo tributario si rinvia alle considerazioni di CORDEIRO GUERRA R., *Il principio di proporzionalità*, in GIOVANNINI A., diretto da, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo 2, Milano, 2016, 1454) rappresenta dunque il fulcro attorno a cui *ruota* la più recente riflessione giurisprudenziale in materia fiscale (anche di quella di matrice penale) ed è a tale criterio, pertanto, che si intendono dedicare le riflessioni conclusive di questo breve intervento. Ma - per non incorrere in improvvide semplificazioni - è prima di tutto doveroso rispondere a due quesiti di natura preliminare, vale a dire: *i)* quale sia in realtà il contenuto del principio di *proporzionalità*; e *ii)* perché lo stesso stia assumendo un rilievo così significativo nella più recente elaborazione ermeneutica. Circa il contenuto della specifica nozione si può affermare che la proporzionalità si risolve nell'esigenza di un nesso relazionale fra l'offensività della condotta sanzionata e l'entità della reazione apprestata dall'ordinamento. Più chiaramente, proporzionalità è sinonimo di congruità tra la reazione punitiva e la gravità della condotta illecita intesa come lesione (attuale o potenziale) del bene giuridico tutelato dalla disposizione violata; una relazione che, a livello costituzionale, discende direttamente dal principio di eguaglianza fissato dall'art. 3 che va valorizzato in combinato disposto con le singole previsioni della carta fondamentale che tutelano i diritti sui quali la sanzione irrogata viene in concreto ad incidere. Circa il secondo quesito – vale a dire l'individuazione del *perché* della incrementale attenzione dedicata (tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza) al tema della proporzionalità in ambito sanzionatorio fiscale – è opportuna senza meno una riflessione diacronica. L'attuale enfasi su tale argomento, infatti, può essere vista come una sorta di *reazione*. Una *reazione* a quella che è legittimo definire come una vera e propria *constituency* dell'apparato sanzionatorio tributario nel suo complesso; l'assetto punitivo fiscale, infatti, risulta contraddistinto (da tempo) da una congenita *iper-afflittività* tanto a livello sostanziale quanto procedurale (basti rammentare il carattere poliennale della *resistenza* del principio di cosiddetta *ultrattività* delle disposizioni sanzionatorie tributarie già sancito dall'art. 20 L. 7 gennaio 1929, n. 4 ed oggetto di abrogazione soltanto alla fine del secolo scorso nel più generale contesto della riforma della disciplina dell'illecito amministrativo tributario di cui al D.Lgs. n. 472/1997 a cui fece seguito poi l'intervento di riforma in materia penale). Una impostazione *iper-retributiva* che concerne tanto il *coté* di natura criminale (per riflessioni critiche sulla *filosofia* sottesa all'ultimo intervento legislativo di un certo *spessore* in ambito penale tributario si rinvia a DI SIENA M., *Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è razionale?* In *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, VII, 285 ss.) quanto quello amministrativo e che è stata temperata solo marginalmente (rispetto ad un passato ancora più *aggressivo*) dalle ormai non recentissime modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015 (come osservato da MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.). In breve, il *milieu* impositivo (ed invero neanche la legislazione *pre-repubblicana* era esente da tale atteggiamento) è da sempre il contesto in cui l'ordinamento italiano mostra il proprio volto (per così dire) *bellicista* (non è casuale che l'espressione *lotta* rappresenti un vero e proprio *topos* del lessico impiegato dalla comunicazione politica allorquando si affronta l'argomento degli illeciti fiscali); è cioè il comparto in cui la sanzione è considerata inevitabilmente come il principale strumento per condurre le (sempre evocate) *battaglie* contro il fenomeno evasivo, alla ricerca di un (sovente compiaciuto) effetto di deterrenza che, all'atto pratico, tuttavia stenta a concretizzarsi e lascia spazio ad un'endemica sottrazione di risorse al prelievo fiscale. Ed è proprio perché si assiste da tempo ad una vera e propria *escalation* del livello di afflittività del sistema sanzionatorio tributario nel suo complesso (rispetto al quale, come evidenziato, le innovazioni introdotte a suo tempo dal D.Lgs. n. 158/2015 si sono dimostrate ben poca cosa) che la riflessione sulla *proporzionalità* ha ormai assunto una dimensione centrale nella riflessione interpretativa degli studiosi e della giurisprudenza più accorta (per una riflessione sulla *deriva* dell'apparato penale tributario nelle interazioni con la comunicazione

politica e la sensibilità dell'opinione pubblica cfr. INGRASSIA A., *L'intrepido e il parassita. Oggettivismo e soggettivismo nella recente evoluzione del diritto penale tributario*, in MANNOZZI G. - PERINI C. - SCOLLETTA M.M. - SOTIS C. - TAVERRITI S.B., a cura di, *Studi in onore di Enrico Paliero*, Milano, 2022).

6. Detto ciò, è chiaro come, sotto molti profili, il caso oggetto della sentenza in rassegna costituisca un esempio paradigmatico della dimensione del problema posto dalla *proporzionalità* del trattamento punitivo degli illeciti tributari. È sufficiente ripercorrere i fatti. In ragione della ipotizzata (dai giudici di secondo grado) compatibilità fra la sanzione amministrativa e quella penale secondo i principi in tema di *ne bis in idem*, il contribuente si è trovato ad essere (dapprima) destinatario di una sanzione amministrativa pecuniaria di oltre 1,8 milioni di euro e (poi) ad essere condannato dalla Corte d'Appello ad otto mesi di reclusione. Il tutto sostanzialmente in relazione al medesimo *fatto storico* (senza che - come detto abbastanza inspiegabilmente - abbia trovato applicazione il *correttivo naturale* rappresentato dall'art. 21 D.Lgs. n. 74/2000) nonché in presenza di una *correlazione*, sostanziale ed anche cronologica, fra i due procedimenti giudicata così *serrata* da non integrare una lesione del menzionato principio del *ne bis in idem*. La *sproporzione* punitiva risultava, perciò, così evidente che la *reazione* della Suprema Corte adottata nella pronuncia in commento rappresenta, per così dire, un gesto di *buon senso*. I supremi giudici, infatti, hanno individuato (*inter alia*) nella carenza di *proporzionalità* un *vulnus* della decisione di appello invitando quindi la Corte del rinvio a *dosare* meglio la (seconda) sanzione detentiva di natura criminale (essendo la prima, quella pecuniaria di matrice amministrativa, ormai intangibile). E ciò nel presupposto che entrambe le sanzioni, quella formalmente amministrativa e quella penale, fossero nel caso di specie le componenti di un unico spazio punitivo, destinate come tali ad interagire al fine di assicurare un trattamento afflittivo complessivamente congruo rispetto all'offensività della condotta tenuta dall'autore dell'illecito ed al grado di intensità della lesione recata dallo stesso agli interessi erariali. Il che è senz'altro una soluzione - se si vuole assai *pragmatica* - che va salutata con soddisfazione ma che - pur dando conto di una sensibilità anche giurisprudenziale ormai molto elevata circa la tematica della *congruità* del complessivo trattamento punitivo a fronte dell'illecito fiscale - non risolve il problema, anzi - sotto taluni profili - lo *opacizza*. Infatti, l'invito (che è il fulcro della decisione *in parte qua* della Suprema Corte) a garantire «[...] un meccanismo compensativo che consenta di tenere conto, in sede di irrogazione della seconda sanzione, degli effetti della prima onde evitare che la sanzione complessivamente irrogata sia sproporzionata» non dice poi molto in concreto. Si tratta di un tentativo quasi *ortopedico* di correggere un sistema che, in realtà, è patologicamente orientato sin dalla sua genesi; e lo è (patologicamente orientato) perché legittima (a determinate condizioni) una duplicità sanzionatoria che, ad onore del vero, appare sprovvista di una propria ragionevolezza (il che richiama la giurisprudenza costituzionale in tema di art. 3 Cost.). A bene considerare la soluzione adottata dalla Corte di Cassazione nella decisione in commento - in termini di *spirito* - non è distante da quella patrocinata dalla Corte costituzionale nella recente sentenza n. 46/2023 (su cui si rinvia alle pertinenti considerazioni critiche di COPPA D., *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione [poco] costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 614 ss.). In tale occasione, infatti, i giudici delle leggi hanno fatto ricorso (metaforicamente) ad una soluzione quasi *di compromesso*; l'assetto punitivo che veniva in rilievo nel caso di specie (palesamente *dis-proporzionale* alla luce della evidente inoffensività della condotta del contribuente rispetto agli interessi patrimoniali dell'Erario) è stato comunque considerato esente da *vulnerazioni* costituzionali; e ciò in ragione dell'individuazione dell'istituto del dimezzamento della sanzione amministrativa previsto dall'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997 quale potenziale elemento di *mitigazione* della carenza di proporzionalità delle sanzioni edittali (un *suggerimento* - quello adottato dalla Consulta - che in qualche modo fa da *pendant* al *meccanismo compensativo* menzionato dalla Suprema Corte nella sentenza in rassegna). Anche nella soluzione prescelta dalla Corte costituzionale, quindi, tutto si risolve in un problema di *misura* della sanzione irrogata in concreto e di congruità della stessa rispetto alla gravità dell'illecito. Il che - si potrebbe dire - è esattamente l'essenza del richiamato principio di *proporzionalità* che impone una siffatta relazione fra i due poli di questa specie di binomio concettuale (la gravità della condotta illecita in correlazione con l'in-

tensità della reazione punitiva nel complesso). V'è un *però*, tuttavia, in entrambe le sentenze (pur nella evidente disomogeneità dei percorsi argomentativi tracciate dalle stesse); ed è un *però* che le accomuna e finisce per identificare una sorta di *fil rouge* che ispira anche le presenti riflessioni. Non v'è dubbio che in entrambi i casi la *proporzionalità* rappresenti senza meno la causa prima della soluzione individuata dalle due Corti; in entrambe le situazioni, infatti, il problema che si è posto è l'esigenza di individuare una mitigazione all'iper-afflittività della reazione dell'ordinamento. Ma in entrambe le fattispecie la soluzione individuata appare affidata (e almeno per la sentenza in commento difficilmente avrebbe potuto accadere altrimenti a meno di dare corso all'applicazione del menzionato art. 21 D.Lgs. n. 74/2000 che rappresenta invece il *non detto* della sentenza qui analizzata) alle contingenze ed alla sensibilità *in primis* dell'Amministrazione finanziaria e poi dei giudici (la prima chiamata a fare applicazione spontanea della propria discrezionalità punitiva ed i secondi destinati a correggere, se del caso, un erroneo esercizio di tale discrezionalità). Una siffatta (per così dire) *esternazionalizzazione metanormativa* dell'applicazione del principio di proporzionalità previa allocazione dello stesso in una sede di natura squisitamente applicativa, tuttavia, costituisce di per sé una soluzione ipo-efficiente; e ciò senza volere affatto negare i profili positivi rappresentati dalla recente incrementata sensibilità giurisprudenziale per la congruità della sanzione tributaria nel suo complesso. Si tratta di un *minus* che emerge con chiarezza se solo si considera come in tal modo la *dosimetria* della reazione dell'ordinamento rispetto all'illecito fiscale finisca per essere attribuita in larga parte alla sfera di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria (oltre che all'operato del giudice penale). E l'esperienza dimostra che rispetto ad un esercizio ampio di una siffatta discrezionalità, la parte pubblica del rapporto impositivo si è sempre dimostrata non particolarmente a suo agio, preferendo attuare percorsi punitivi caratterizzati da un sostanziale automatismo (avvertito come una cautela idonea a garantire una sfera di incensurabilità al proprio agire decisionale). Se v'è, infatti, una porzione del D.Lgs. n. 472/1997 che risulta poco praticata in fase di irrogazione della sanzione è proprio quella relativa ai criteri di determinazione della penalità; e quando accade in concreto che venga fatto ricorso a tali criteri, ciò avviene di norma per aggravare il trattamento punitivo piuttosto che per *smussarne* l'afflittività. Del resto, la stessa *carsicità* nella prassi applicativa di ogni valutazione in tema di elemento psicologico della violazione tributaria (con conseguente sostanziale elisione implicita degli artt. 5 e 6 D.Lgs. n. 472/1997) sta a testimoniare - nella ormai più che venticinquennale operatività della *nuova* disciplina dell'illecito amministrativo tributario - una indubbia difficoltà nell'attribuire effettivo *corpo* ad una discrezionalità punitiva che ha sempre stentato a trovare un proprio spazio. Ciò sta a significare, quindi, che il *suggerimento* implicito della Consulta (contenuto nella richiamata sentenza n. 46/2023) a fare impiego dell'istituto delineato dall'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997 per ricondurre ad equità la sanzione a fronte di condotte in concreto inoffensive (per gli interessi patrimoniali erariali) resta quello che è: vale a dire, un argomento senz'altro utile per escludere una declaratoria di illegittimità della disposizione impugnata ma che, al tempo stesso, lascia *intatto* il problema concreto posto dalla tradizionale ritrosia all'impiego di tale norma in occasione dell'irrogazione della penalità (una ritrosia, peraltro, ampiamente in linea con il passato tenuto conto della scarsissima applicazione che nel vigore della disciplina sanzionatoria tracciata dalla L. n. 4/1929 si faceva delle cosiddette *circostanze attenuanti* previste dal D.M. 1 settembre 1931 poi abrogato - come noto - dall'art. 29 D.Lgs. n. 472/1997). E - se è consentita l'espressione - ugualmente *tattico* (ancorché apprezzabile e di fatto *necessitato* dato il contesto processuale) appare il suggerimento formulato dalla Suprema Corte nella sentenza in rassegna: un invito indirizzato alla Corte del rinvio a rivedere la *seconda* sanzione (nel caso di specie quella di natura criminale) per compensare la indubbia afflittività della *prima* (*id est* quella di ordine amministrativo) già irrogata. Un'indicazione senza meno apprezzabile (perché riconosce la sostanziale unitarietà dell'apparato punitivo tributario la quale ha conquistato viepiù spazi anche nell'ordinamento nazionale alla luce della giurisprudenza CEDU circa l'irrelevanza della qualificazione *formale* della sanzione) ma che lascia il principio confinato alla giustizia del caso concreto; vale a dire attribuisce al singolo giudice penale (che nella fattispecie concreta interviene quale secondo *attore* sulla scena punitiva dopo l'Agenzia delle Entrate) il compito di *dosare* in concreto la pena alla luce della sanzione amministrativa già irrogata.

7. Tutto ciò sta a significare che in tal modo la *congruità* del complessivo trattamento sanzionatorio finisce per divenire un *quid* affidato integralmente ad una logica applicativa da *post factum*; un principio da declinare in concreto secondo una metrica di natura subiettiva ed attuando *correttivi* sulla cui frequenza applicativa le statistiche non sono generose e che, all'atto pratico, si dimostrano spesso connotati da una certa farraginosità. Si traccia così un sistema *ortopedico* che tuttavia non risolve il problema di fondo del sistema sanzionatorio tributario nel suo complesso; un sistema che tanto nella componente amministrativa quanto in quella penale (almeno in materia di imposte dirette ed IVA ma considerazioni non molto differenti possono essere formulate anche in tema di accise o di tributi doganali) è contraddistinto da penalità edittali oggettivamente *dis-proporzionali* rispetto alla natura patrimoniale dell'offesa. Delle penalità le quali, ove applicate in maniera congiunta come ammesso (a talune condizioni) dai canoni della giurisprudenza in materia di *ne bis in idem*, finiscono comunque per essere difficilmente riducibili ad equità in sede applicativa (tenuto altresì conto delle menzionate *vischiosità* e *soggettività* dei *correttivi* esperibili). Tutto ciò per dire cosa in conclusione? Per significare che indicazioni come quella formulate dalla sentenza in rassegna sono senz'altro condivisibili e rappresentano una sicura evoluzione concettuale rispetto ad un non lontanissimo passato (basti pensare alla circostanza che il cumulo giuridico ha trovato il proprio riconoscimento in ambito sanzionatorio amministrativo solo in occasione dell'emanazione del D.Lgs. n. 472/1997). Esse testimoniano, infatti, l'esistenza di una crescente sensibilità generale (anche a livello giurisprudenziale) per il fenomeno della *congruità* della reazione apprestata dall'ordinamento a fronte dell'illecito fiscale e ciò nel presupposto (tutt'altro che scontato almeno nell'interpretazione più datata) che le due tipologie di sanzioni (quella penale e quella amministrativa) non siano indifferenti l'una all'altra. Con la conseguenza che: *i*) per un verso, il principio del *doppio binario* non equivale necessariamente a *doppia sanzione*; *ii*) per altro verso, è necessario che i due comparti punitivi siano opportunamente coordinati anche in termini di *quantum* di afflizione. Questa consapevolezza di ordine generale sulla sopravvenuta importanza sistematica della *proporzionalità*, tuttavia, incontra nell'attuale contesto un limite intrinseco che è il dato normativo. Imporre l'applicazione in concreto della *proporzionalità*, infatti, non esclude (anzi sostanzialmente presuppone) che – almeno *rebus sic stantibus* – il sistema sanzionatorio tributario sia strutturalmente *dis-proporzionale*. Un assetto che risulta connotato da sanzioni edittali troppo elevate le quali, da un lato, non incrementano la *compliance* e, dall'altro lato, costringono il legislatore ad adottare in modo ciclico iniziative di *indulgenza* che riconducono il sistema (in modo improprio e patologico) ad una certa *sostenibilità* finanziaria di natura (quasi) spannometrica ma che al tempo stesso sviscerano la credibilità dell'apparato punitivo. Ciò che emerge, pertanto, è l'esigenza di ricondurre l'apparato sanzionatorio a proporzionalità – prima di tutto – da un punto di vista normativo. Una minore *retribuzione* edittale è senza meno in grado di ingenerare maggiore *prevenzione* (tanto generale quanto speciale) evitando (o quanto meno rendendo meno giustificabile) il poco commendevole *stop and go* sanzionatorio rappresentato dai ripetuti provvedimenti di clemenza a cui il legislatore nazionale ci ha abituato nel corso della storia repubblicana. L'attuazione dei criteri direttivi contenuti nella L. n. 111/2023 può (e deve) rappresentare l'occasione per un cambio di passo in tal senso. Ridurre il tutto ad una revisione *omeopatica* del trattamento punitivo di singole fattispecie sanzionatorie (come avvenuto, ad esempio, in occasione dell'emanazione del D.Lgs. n. 158/2015 che lungi dall'essere un intervento di *tax design* si è rivelato meno di un intervento di manutenzione ordinaria) significherebbe non cogliere i segnali di malessere e di criticità che caratterizzano il vigente sistema ed impongono azioni decise e non compromessi al ribasso (sulle palesi difficoltà a cui fa fronte il presente sistema si rinvia al complesso di suggestioni formulate, assai di recente, da GIOVANNINI A., *Evasione, equità e consenso fra Antigone e Creonte*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 464 ss.). Il tempo è compiuto. È ora di agire.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALFANO R. - TRAVERSA E., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 10 ss.
- BUCICCO C., *L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 933 ss.
- CALZOLARI A., *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, VI, 743 ss.
- CARACCIOLI I. - FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*, in *il fisco*, 2000, 31, 9747 ss.
- COPPA D., *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 614 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 ottobre 2023 e in questo fascicolo
- CORDEIRO GUERRA R., *Il principio di proporzionalità*, in GIOVANNINI A. (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo 2, Milano, 2016, 1454 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss.
- DI SIENA M., *Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è razionale?* In *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, VII, 285 ss.
- DI SIENA M., *La Corte Costituzionale e la criminalizzazione dell'omesso versamento di ritenute*, in *Giur. cost.*, 2022, 5, 2347 ss.
- DI SIENA M., *Rapporti tra processo tributario e procedimento penale*, in *Il Libro dell'anno del diritto*, Trecani, 2016, 447 ss.
- GIOVANNINI A., *Evasione, equità e consenso fra Antigone e Creonte*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 464 ss.
- INGRASSIA A., *L'intrepido e il parassita. Oggettivismo e soggettivismo nella recente evoluzione del diritto penale tributario*, in MANNOZZI G. - PERINI C. - SCOLETTA M.M. - SOTIS C. - TAVERRITI S.B. (A CURA DI), *Studi in onore di Enrico Paliero*, Milano, 2022
- MARELLO E., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 12, III, 269 ss.
- MELIS G. - GOLISANO M., *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 579 ss.
- MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.
- MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, I, 471 ss.
- MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021
- SALVATI A., *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 284 ss.
- SGUBBI F., *Diritto penale totale. Punire senza legge, senza verità, senza colpa*, Bologna, 2019
- VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021

FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

Grande la confusione sotto al cielo. Provocazioni - scandalose - sul dilagare del concetto di "frode" nel diritto penale tributario fiscale

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

Il concetto di "frode", correlato a fittizietà, falsità o inesistenza, concettualmente chiaro, appare invece oggetto di un inquadramento confuso, ondivago e pernicioso, anche nella pratica applicativa del diritto penale tributario. Se ne analizzano alcuni "casi pilota", in materia di abuso del diritto, operazioni soggettivamente o oggettivamente inesistenti e pretesa correlazione con il concetto di inerenza.

Parole chiave: frode fiscale, operazioni inesistenti, diritto penale tributario, abuso del diritto, inerenza, dichiarazione fraudolenta, omesso pagamento di imposte

Abstract

Italian criminal tax law distinguishes between various forms of crime, depending on whether or not there is "tax fraud". However, the concept of tax fraud is the subject of great uncertainties, to which this paper is dedicated.

Keywords: tax fraud, criminal tax law, abuse of law, fraudulent declaration, omitted payment of taxes

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** L'armonia interiore del D.Lgs. n. 74/2000. - **3.** L'ambiguità della parola "frode" e l'importanza del guardare la Luna. - **4.** Abuso del diritto e frode penale. - **5.** Il carosello delle frodi e il sabba del diritto penale tributario. - **6.** Inesistenza soggettiva e inerenza: questo matrimonio non s'ha da fare!

1. Uno dei modi belli di affrontare il diritto è cercare di costruirvi - o riconoscervi - qualcosa di proporzionato, armonico e giusto.

Cosa che non sempre è possibile.

E che non sempre *paga*: tutte le volte che interpretare il diritto è lo *strumento* per raggiungere un *fine esterno* (far assolvere un proprio cliente, raggiungere un obiettivo di *budget*, dimostrare che un'indagine non era sbagliata), letture miopi, asimmetriche, disarmoniche, o anche astruse - ma suggestive - possono essere molto più *utili*.

Viviamo nel mondo reale, distanti dalla *purezza e dalla Santità*, ma non per questo ideali di proporzionalità e giustizia meritano di andare in soffitta o essere relegati nel recinto degli idealisti, un po' disadattati e un po' *freak*.

Del resto, amo ripeterlo, Italo Calvino ammoniva che, se il mondo è un Inferno, si può reagire in due modi. Il primo è adattarvi e (far finta di non) vederlo più, magari traendone qualche vantaggio materiale. Il secondo (che riesce difficile), riconoscere quel che Inferno non è, e impegnarsi per fargli spazio e farlo crescere.

Una premessa altisonante, per introdurre un tema, tra i tanti, sui quali un musicista dotato di orecchio (o un giurista dotato di una buona cultura e sensibilità – *non è obbligatorio essere fessi per studiare diritto*, diceva un mio antico professore) avverte non poche *stonature*. Il problema è che le stecche – in musica – disturbano (o, al limite, se ripetute, diventano un arrangiamento geniale, diceva Frank Zappa), ma in diritto, dove sono in gioco diritti e libertà, possono fare danni.

Ma sto di nuovo divagando: il tema è quello del concetto di *inesistenza, fittizietà o mezzo fraudolento* nel diritto tributario.

Tema che, come l'aperitivo biondo, fa impazzire il mondo.

Tema ampio, che meriterebbe volumi monografici.

Per questa volta, ci accontenteremo di trattarne, cogliendo fior da fiore, nell'ambito penalistico, per tentare di formulare - è questo il *core business* della rubrica - qualche riflessione di buon senso logico.

E, si sa, nulla è, oggi, più scandaloso e rivoluzionario del buon senso.

2. Innanzitutto e cominciamo con un'altra affermazione fuori dal coro: per una volta, a me sembra, la *legge è buona* e il legislatore è stato *bravo*.

Il Legislatore, abituale destinatario degli strali di tutti i commentatori, e capro espiatorio di tutte le magagne dell'universo mondo giuridico italiano, almeno in questo caso, mi sembra al sopra di ogni sospetto.

Il D.Lgs. n. 74/2000, che prevede il sistema del diritto penale tributario, mi pare una ottima legge, non ostanti i tentativi degli interpreti di rovinarla.

Ciò, almeno, nel senso che sembra ispirata a un disegno, per una volta, logico, coerente e armonioso.

Il sistema è, infatti, costruito come una piramide proporzionata, salendo la quale aumenta la gravità della aggressione agli interessi erariali e, di conseguenza, aumenta la severità della risposta sanzionatoria: il tratto decisivo è costituito dal grado di pericolosità e insidiosità della condotta del colpevole.

In questo quadro, le condotte meno gravi, le *violazioni di primo livello*, sono quelle dove l'evasione fiscale viene realizzata "*senza nascondere nulla*" in termini fattuali, quelle dove, per individuare la debenza di una imposta maggiore di quella liquidata nella dichiarazione dei redditi, è sufficiente applicare il regime giuridico corretto ai fatti che il contribuente ha rappresentato genuinamente. In queste ipotesi, la scoperta della evasione fiscale non richiede alcuna attività di istruttoria o di *intelligence* sul fatto: per applicare la giusta imposta è sufficiente applicare le norme corrette a tali fatti. Correlativamente, l'aggressione del contribuente si è limitata a violare le norme (o a interpretarle in modo errato), senza occultare, né, tantomeno, travisare la situazione di fatto. A tali aggressioni si applica tendenzialmente solo la sanzione amministrativa (ad esempio, art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997), salvo che per l'IVA e le ritenute.

Il quadro muta - e si aggrava una prima volta, *violazioni di secondo livello* - quando l'evasione venga realizzata avvalendosi anche di *condotte che occultano o travisano i fatti*: in questo caso si sottrae al Fisco materia imponibile "nascondendo" dei fatti. L'aggressione aumenta di insidiosità, perché è più maliziosa la condotta (non ci si limita a violare le norme ma si cela il fatto cui esse vanno applicate) e la risposta sanzionatoria è più severa perché, per scoprire l'evasione, si costringe l'Amministrazione finanziaria a una attività di contrasto più dispendiosa (se manca la dichiarazione dei redditi o essa contiene affermazioni menzognere o incomplete è necessario, per avvedersene, una attività di istruttoria in fatto, che non era necessaria nelle aggressioni del primo tipo). Ne consegue che tali violazioni costituiscono reato, al raggiungimento di determinate soglie (artt. 4 e 5 D.Lgs. n. 74/2000).

Il quadro muta ulteriormente - e si aggrava una seconda volta, *violazioni di terzo livello* - quando l'evasione venga realizzata, non soltanto violando le norme, non soltanto nascondendo dei fatti, ma anche avvalendosi, per tale occultamento, dello strumento di una *frode*. In tali ipotesi, da un lato, la condotta è ancora più articolata e insidiosa [constando: 1) della violazione delle norme; 2) della menzogna, e anche 3) dell'artificio e, dall'altro, è ancora più complessa l'attività di *contrasto* richiesta alla Amministrazione Finanziaria]. Essa, per disarmare l'evasione, deve, non solo applicare le norme, non solo scoprire ciò che è stato occultato, ma anche superare lo "schermo" di un artificio ingannevole. Coe-

rente con la maggiore gravità della condotta, da un lato, e la maggiore difficoltà a disarmarla, dall'altro, è il fatto che sia ancora più severa la risposta sanzionatoria, che prevede pene più elevate che nel caso precedente e soglie di punibilità più basse (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000).

Il quadro muta ancora – e si aggrava fino a raggiungere il livello massimo, *violazioni di quarto livello* – quando l'evasione venga realizzata, non soltanto violando le norme, non soltanto nascondendo dei fatti, non soltanto avvalendosi, per tale occultamento, dello strumento di una frode, ma anche avvalendosi dello strumento, particolarmente pericoloso, della *falsificazione di documenti ad efficacia probatoria privilegiata*. In tali ipotesi, da un lato, la condotta è articolata e insidiosa al massimo livello [constando: 1) della violazione delle norme; 2) della menzogna, 3) dell'artificio e, 4) dell'utilizzo malizioso e fraudolento di documenti a efficacia privilegiata] e, dall'altro, è ancora più complessa l'attività di contrasto richiesta alla Amministrazione finanziaria. Essa, per disarmare l'evasione deve, non solo applicare le norme, non solo scoprire ciò che è stato occultato, non solo superare lo "schermo" di un artificio ingannevole, ma anche demolire l'efficacia probatoria privilegiata che la legge tributaria attribuisce a speciali "documenti". Coerente con la maggiore gravità della condotta, da un lato, e la maggiore difficoltà a disarmarla, dall'altro, è il fatto che sia ancora più severa la risposta sanzionatoria, che non prevede soglie di punibilità (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000).

3. Se le cose stanno così, e non solo mi sembra che stiano così, ma anche che *debbano stare così*, altrimenti essendo irragionevoli, ne consegue che la categoria della frode, fittizietà e inesistenza in senso forte (come mezzo fraudolento) possa comprendere solo le condotte che si trovano, per così dire, al terzo o quarto piano della piramide.

Certo, le parole sono ambigue e, ad esempio, nel diritto della Unione Europea si parla di *frode* come sinonimo di "evasione" ma noi dobbiamo tenere d'occhio le *idee* e non le parole: il giurista non lavora con le parole, ma coi concetti, così come per un pittore conta il colore, il tratto e il disegno, non (solo) il pennello.

Quando il Saggio indica la *Luna* (l'idea), non si deve guardare il *dito* (io, quando il Saggio indica la Luna, mi controllo il portafoglio, ma questa è un'altra storia).

Ebbene, se questa è la premessa, il diritto penale tributario applicato, qualche volta, sembra volersi candidare a Paradiso dell'Incoerenza e Circo a Tre Piste della Disarmonia.

Scelgo qualche esempio paradigmatico, uno più teoretico, gli altri più pratici.

4. Il primo esempio è quello della costante tensione verso l'inquadramento dell'*abuso del diritto* nei *mezzi fraudolenti* penalmente sanzionati, non ostante l'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

Parliamoci chiaro, il fine della manovra interpretativa è evidente e anche comprensibile. Non sembra giusto, a chi la tenta, che chi abusa possa *provarci senza rischi*: se non viene scoperto, porta a casa il risparmio indebito. Se viene scoperto, non risparmia e non ottiene il suo obiettivo, ma non viene punito (penalmente). Gli amici Pubblici Ministeri con cui ogni tanto mi azzuffo amichevolmente sul tema obiettano che "è troppo comodo" o, più elegantemente, che il sistema manca di deterrenza.

Innanzitutto, va ribadito che è la legge a escludere la sanzione penale.

Se poi, ciò fosse irrilevante, a me sembra che si possa rispondere che: *a)* ci sono comunque significative sanzioni amministrative e, soprattutto, che *b)* chi elude non viola le norme, ma approfitta di loro inefficienze. Chi abusa non *disubbidisce al diritto e ai suoi comandi*, ma approfitta delle sue carenze. Certo, non è una bella cosa, ma altrettanto certamente, non la violazione di un precetto specifico. Oddio, se fossimo nel giudizio morale, forse chi abusa è addirittura più malizioso di chi evade (in fondo, ottiene lo stesso risultato del delinquente, ma senza delinquere), ma siamo nel diritto e contano le regole e il principio di legalità. È giusta la sanzione penale per chi non integra le regole del diritto contro di sé?

L'operazione ermeneutica è, quindi, comprensibile ma, secondo me, non del tutto giustificabile.

Ciò non ostante, il tema è sempre di moda e non manca chi distingue tra *abuso del diritto fraudolento*, e non. Per carità, se chi è accusato di *abusare* usa dei documenti *falsi* per ingannare, merita

certamente la sanzione penale, ma non perché abusa, ma perché *falsifica*. Ma, per definizione, chi abusa non falsifica.

Qualcuno, molto ingegnosamente, afferma che sarebbe *falsificato il bilancio*, che non sarebbe conforme alla necessità di rappresentare la sostanza economica. Ma torniamo al punto di partenza: froda chi si nasconde dietro una apparenza ingannevole: chi abusa non si nasconde: tutte le tessere per ricostruire l'abuso sono sotto gli occhi: basta guardarle.

Il bilancio non nasconde nulla: usa trasparentemente un altro criterio.

Può non essere semplice ricostruire un abuso, ma non c'è una indagine per superare lo schermo di una finzione.

Non è che fare una cosa complicata, ma vera, sia ingannare!

Altrimenti, anche i paragrafi che seguono, sarebbero... fraudolenti.

5. Un altro tema classico con cui confrontarsi sono le c.d. *frodi carosello*.

In senso ampio, ormai si denominano, impropriamente e genericamente, così, le evasioni dell'IVA perpetrate attraverso l'omesso versamento: un cliente versa l'IVA al fornitore e questo non la versa allo Stato. Viene *strumentalizzata la neutralità*, perché alla *detrazione* del cliente non corrisponde il *versamento* del fornitore.

La frode può essere, innanzitutto, *circolare* o *carosello in senso proprio*: un bene o un servizio gira in tondo, senza arrivare al consumo, e torna al punto di partenza. Qui il trucco è che dai passaggi emerge un IVA che qualcuno detrae e il prenditore non versa allo Stato, come sopra.

Pressoché tutti i giuristi, all'unisono, ravvisano nella fattispecie una serie di *fatture per operazioni inesistenti*, inquadrabili negli artt. 2 e 8.

Lo so che quello che sto per dire turberà le coscienze e mi provocherà insulti e mormorii di disapprovazione, ma, concettualmente, a me pare proprio *sbagliato*.

Intanto, perché per ottenere il risultato di rubare l'IVA, non è affatto necessario *fingere* di far circolare il bene: l'asimmetria detrazione/mancato versamento è *del tutto indipendente* da qualsiasi fittizietà. E, soprattutto, perché l'evasione non è affatto nascosta dietro una finzione. Se faccio finta di comprare (acquisto da cartiera), fingo di spendere il costo e l'IVA, ed evado *solo se è l'operazione è finta* (e i soldi mi rientrano), quindi, per scoprirmi, devi accertare che non è vero. Nella frode carosello, invece, il fornitore evade anche se l'operazione è vera. Non solo, per scoprire l'evasione, basta verificare se il fornitore ha versato l'IVA: cosa riscontrabile immediatamente e automaticamente, senza scomodare *Poirot* o *Miss Marple* o mega tecnologie investigative.

Già che ci siamo, notiamo che anche il profitto è diverso tra le due operazioni, e che anche i provvedimenti di sequestro e confisca in materia mi sembrano, spesso, logicamente sbagliati (a seguire le premesse). Per chi compra dalla cartiera, il profitto è, effettivamente, l'imposta risparmiata. Per chi partecipa a una frode carosello circolare, come cliente, il profitto è l'utile che si ottiene dalle compravendite inserite nel carosello (e la quota di utile che spetta a ciascuno è - sostanzialmente - la fetta di IVA che ci si spartisce e riservata ad ognuno).

Né cambiano le cose per le c.d. *frodi lineari*, dove il bene va realmente al consumo, ma dopo un passaggio dove l'IVA, pagata dal cliente, non viene versata dal fornitore che la riscuote (e dove, a rigore, il carosello manca: quindi perché chiamarle carosello).

Il fornitore ruba l'IVA semplicemente non versandola e, che l'operazione sia vera o finta, è irrilevante.

Come sopra, l'evasione non dipende da una finzione (su chi sia il reale contraente) e non è per niente nascosta da una transazione finta: per scoprirla basta vedere se c'è stato il versamento dell'IVA allo Stato.

Come sopra, il cliente, a differenza che nella cartiera, mica si arricchisce dell'IVA (che effettivamente, in ipotesi, versa al fornitore): di norma il suo vantaggio è che lucra sulle vendite, con volumi e costi spesso vantaggiosi perché c'è una frode a monte.

Dove sta l'origine di quello che a me pare un errore evidente? Nel fatto che al cliente si nega, sulla base della giurisprudenza UE, la detrazione. Ma mica perché l'operazione è finta, o tra parti finte, e mica perché il cliente non l'abbia versata o l'abbia rubata, ma solo perché la detrazione dipende non solo dal fatto - obiettivo - di averla sostenuta, ma anche da quello - soggettivo - di essere stati diligenti.

Al limite, se fornitore e cliente si sono accordati che l'IVA non sarà versata, si può sostenere che quella esposta in fattura non sia imposta ma parte del prezzo, e, quindi, che la detrazione non spetti per la materiale ragione che l'imposta non è mai stata pagata dal cliente (era tutto prezzo). Ma, anche in questo caso, mica si tratta di operazione non realmente avvenuta, né si tratterebbe di *elementi passivi fittizi*, come richiesto dall'art. 2.

Proprio l'opposto, invece: viene nascosto dell'imponibile, semmai (parte del prezzo)!

Restano, allora, due domande.

La prima domanda è se quanto sosteniamo priverebbe le frodi carosello di efficace risposta penale. E la risposta è: no, assolutamente e anzi l'accertamento del reato è più semplice.

Il delitto c'è, comunque.

Innanzitutto, si può certamente configurare l'omesso versamento dell'IVA da parte del fornitore.

Resta, però, impunito il cliente?

Ma per niente: egli è il concorrente necessario del fornitore (se non comprasse non ci sarebbe IVA da rubare!) e, addirittura, la prova del reato è più semplice: non serve il *dolo specifico* come nell'art. 2, ma basta anche il *dolo generico*: cioè comprare accettando il rischio di comprare da un evasore. Al limite, se, come appena rilevato, c'è un accordo tra le parti secondo il quale l'IVA esposta in fattura non verrà versata, potrebbe ipotizzarsi che sia stata nascosta parte del prezzo e interrogarsi se non ricorra una ipotesi di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3.

La seconda domanda è: perché si ricorre alla configurazione in base all'art. 2? Il dubbio è che sia una cosa, comprensibilmente, *strumentale*: perché, per chi cerca le prove e accusa, l'art. 2 attribuisce mezzi più efficaci: sono possibili *intercettazioni* e *fermo*, oltre che le misure cautelari più coercitive, se non erro. Esse, tuttavia, sono applicabili, mi pare, anche nel quadro dell'art. 3, configurabile nei casi più gravi.

Il fatto che molta parte della giurisprudenza pubblicata riguardi misure cautelari, dove la delibazione è, giustamente, più frettolosa, forse, non aiuta una riflessione approfondita.

6. Qualche approfondimento si impone, poi e ancora, sul concetto di *inesistenza soggettiva*.

Inesistenza soggettiva significa che l'operazione non avviene tra le parti apparenti. Quando c'è una evasione, in questi casi?

Dal lato dell'emittente, cioè analizzando la condotta di chi *emette* la fattura soggettivamente falsa, la cosa è facile. Se è finto l'emittente, è probabile che si voglia nascondere e, quindi, far evadere, il reale venditore. Se è finto il destinatario, è probabile che si voglia far dedurre il costo o detrarre l'IVA a un soggetto cui la deduzione o detrazione non spetterebbe.

Visto che l'art. 8 punisce chi vuol fare evadere un terzo, non ci sono molti problemi.

I problemi ci sono, invece, se si guarda la inesistenza soggettiva dal lato di *riceve* la fattura. Se chi la riceve non è la parte effettiva, è tutto a posto: finge di essere lui a comprare e a sostenere il costo o l'IVA - deducibile o detraibile - e il reato è di facile configurazione.

Ma se il falso è sulla persona che vende (da cui si compra)?

A rigore, il compratore evade solo se dalla persona del venditore dipende il diritto di dedurre o detrarre, ovvero la aliquota della imposta o la percentuale di deduzione. Ma, se non ricorrono queste condizioni, il compratore che compra dalla parte finta non agisce per evadere. Non parrebbe, quindi, sussistere il reato di cui all'art. 2, perché ne difetta un elemento strutturale. Eppure questo è il caso più frequente nel quale si ha applicazione, nella pratica, dell'art. 2 a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

La giurisprudenza, infatti, tende ad aggirare tale ostacolo per arrivare sempre e comunque ad applicare tale ultima norma.

Per quanto riguarda la *detrazione dell'IVA*, si afferma che l'IVA non sarebbe detraibile perché la fattura non sarebbe corretta, non riportando le parti vere: quindi il delitto sussisterebbe perché si evaderebbe l'IVA.

L'errore logico mi pare evidente: l'art. 2 punisce chi evade nascondendosi dietro una fattura finta. Qui è l'esatto opposto, non è consentita la detrazione perché la fattura è finta: la finzione non è lo strumento per nascondere l'evasione e renderla particolarmente odiosa e insidiosa, ma è, al contrario, il motivo che rende indetraibile l'IVA, che sarebbe pienamente detraibile. Non si inganna per evadere impunemente e subdolamente, ma non si può detrarre perché la fattura non indica le parti giuste.

Ciò non ostante, le imputazioni in questi casi, persistono imperterrite.

Per quanto riguarda le *imposte dirette*, c'è addirittura un ostacolo in più.

Il fatto che la legge fiscale espressamente preveda la deduzione del costo (se l'operazione almeno oggettivamente esiste), non ostante la fattura rechi le parti sbagliate. La giurisprudenza qui, talora, fa un salto logico a mio avviso ancora più ardito. Poiché l'operazione sarebbe illecita sul piano IVA, la deduzione del costo ai fini delle imposte dirette sarebbe preclusa perché si tratterebbe di un costo illecito, non deducibile perché non inerente (la presenza di un delitto renderebbe il costo estraneo alla sfera professionale e imprenditoriale).

Al mio orecchio qualcosa non torna. Anzi, più di qualcosa. Anzi, a dirla tutta, mi pare vera cacofonia.

In premessa abbiamo già rilevato che non pare sussistere il delitto neppure in materia di IVA, perché non si froda né si inganna per evadere.

Ma, anche se non fosse vero questo, sussisterebbe una ulteriore serie di ostacoli giuridici e, soprattutto, logici.

Il primo è che la deduzione del costo illecito è preclusa solo, alla lettera, per i beni *direttamente utilizzati* per commettere l'illecito. Qui l'illecito non riguarda in alcun modo il bene o servizio acquistato, e nemmeno l'attività. L'illecito – che non pare comunque sussistere, a monte – riguarderebbe solo il regime fiscale IVA: come si fa ad applicare la norma sulla indeducibilità del costo per le attività illecite quando l'illecito sta a valle della attività?

La giurisprudenza disapplica, insomma, consapevolmente la norma fiscale che prevede l'indeducibilità solo per i costi dei beni direttamente utilizzati per delinquere, a favore di una nozione penalistica di costo deducibile che non pare avere alcuna base legale.

Ma sembra mancare anche la base logica. Questa base di giustificazione non può essere, per vero, almeno a me sembra umilmente evidente, trovata nel principio di *inerenza*, sovente evocato al capezzale di una fattispecie accusatoria che appare malaticcia.

E non mi pare possa essere trovata perché, anche a questo riguardo, ci sono due ulteriori ostacoli, e mica piccoli.

Il primo ostacolo è che l'inerenza è la *non estraneità del costo alla attività*. È già dubbio che un costo immorale non sia inerente (occorre ritenere che l'inerenza inglobi un elemento etico e valoriale, ed è dubbio), ma, comunque, non si comprende come possa diventare immorale un costo, effettivo e legale, semplicemente corrispondente a una fattura con l'indicazione di una parte non vera.

E non basta, c'è un ulteriore ostacolo, completamente insormontabile, a mio modestissimo avviso. Se anche il costo corrispondente a una fattura irregolare sul piano soggettivo non fosse inerente, starebbe comunque il fatto, invincibile, mi sembra, che l'art. 2 punisce - lo ripetiamo alla nausea - chi evade nascondendosi dietro una finzione.

Allora, ancora una volta, qui saremmo *fuori dal seminato*: non ci sarebbe una fattura falsa che nasconde una operazione non inerente (cosa che configurerebbe il delitto, è corretto), ma, esattamente all'inverso, una fattura soggettivamente falsa che renderebbe - secondo la discutibile giurisprudenza appena descritta - il costo non inerente.

Insomma, grande la confusione sotto al cielo.

E, a differenza che nella Cina di Mao, la situazione non è eccellente.

Sul discrimine tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità

On the distinction between subjectively and objectively non-existent transactions in the crime of fraudulent declaration: fixed points and evolutions in the jurisprudence of Supreme Court

(commento a/notes to Cass. pen., sez. III, 29 marzo 2023, n. 13096)

FRANCESCA PROSPERI

Abstract

Molte sono le pronunce giurisprudenziali aventi ad oggetto il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000). Volendo ricondurre a un filo conduttore comune la variegata casistica, si evince come sia radicato l'assunto per cui tale reato sarebbe configurabile, con riguardo all'evasione delle imposte dirette, solo qualora vi siano operazioni oggettivamente inesistenti ovvero vengano esposti nelle dichiarazioni dei costi mai sostenuti, ma non anche quando le operazioni siano solo soggettivamente simulate. Cogliendo l'occasione offerta dalla lettura della pronuncia in commento, e ricostruita tale impostazione tradizionale e maggioritaria, il presente articolo si propone di fornire uno sguardo "oltre" tale panoramica, valutando quelli che appaiono gli spiragli e le pulsioni a cui copiosa recente giurisprudenza e dottrina non sembrano restare indifferenti.

Parole chiave: reati fiscali, dichiarazione fraudolenta, operazioni inesistenti

Abstract

There are many case law rulings on the integration of the offence of fraudulent declaration through the use of invoices or other documents for non-existent transactions (Article 2 of Legislative Decree No. 74/2000). If we want to trace this wide variety of cases back to a common thread, it is clear that the assumption is rooted that such a crime would be configurabile, in the context of direct tax evasion, when the transactions objectively do not exist or when the declarations include costs that have never been incurred, but not when the transactions are only subjectively simulated. Taking advantage of the opportunity offered by the reading of the judgment in commentary, and having reconstructed this traditional and majority approach, the present article aims to look "beyond" this overview, evaluating what appear to be the glimmers and impulses to which the numerous recent jurisprudences and doctrines do not seem to remain indifferent.

Keywords: tax crimes, fraudulent declaration, non-existent transactions

SOMMARIO: **1.** I fatti di causa e le questioni sollevate nella sentenza in commento. - **2.** La soluzione interpretativa offerta dalla Suprema Corte: per la configurabilità del reato di cui art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 le operazioni soggettivamente inesistenti rilevano «se non altro ai fini dell'evasione dell'IVA». - **3.** Il celato accenno al discrimine tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti: un raffronto della pronuncia in esame con Cass. pen., sez. III, 28 novembre 2022,

n. 45114. - **4.** I recenti approdi della giurisprudenza: la configurabilità della fattispecie di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 non subisce alcuna distinzione a seconda dell'imposta evasa (sul reddito o IVA).

1. Con la sentenza in commento, la Cassazione penale, sez. III, è tornata nuovamente a delineare i confini del reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti disciplinato dall'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000.

La vicenda oggetto della pronuncia ha visto due soggetti, uno in qualità di referente gestionale di fatto e l'altro di amministratore di diritto di una società, ricorrere in Cassazione avverso la sentenza della Corte di Appello di Torino del giugno 2022, la quale aveva confermato la loro penale responsabilità per il reato di cui agli artt. 110 c.p. e 2 D.Lgs. n. 74/2000.

Più nel dettaglio, per i giudici di primo e di secondo grado, tali soggetti - al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto - avrebbero indicato nella dichiarazione annuale relativa a tali imposte presentata nel settembre 2012, elementi passivi fittizi costituiti da fatture apparentemente emesse da altra società, ma relative a prestazioni inesistenti, conseguendo in tal modo una ingente evasione dell'IVA.

Plurimi sono i motivi di doglianza eccepiti dalle parti ricorrenti, relativi in particolare a vizi di motivazione della sentenza di secondo grado, vizi di travisamento di prove nonché attinenti all'elemento soggettivo del reato.

Inoltre, e per quanto qui di interesse, una delle parti ricorrenti eccepiva altresì l'erroneità della pronuncia della Corte d'Appello per essere stata ritenuta integrata la fattispecie *de qua* nonostante la mancata contestazione del reato di emissione delle fatture al legale rappresentante della società qualificata come emittente.

2. Ritenendo infondate le doglianze delle parti ricorrenti, la Suprema Corte ha confermato la configurabilità in capo ai soggetti del reato di cui art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, espressamente avvalorando la possibilità di imputare il medesimo anche a titolo di dolo eventuale (*ex multis* da ultimo v. Cass. pen., sez. III, 30 novembre 2022, n. 27. Per un approfondimento sul punto v. GRANDE M., *Il dolo specifico del reato di cui all'art. 2 c.i.g. n. 74/2000 è compatibile con il dolo eventuale [Osservazioni a sentenza]* Sez. III, 19/6/2018 (dep. 21/11/2018), n. 52411, in *Cassazione penale*, 2019, 5/6, 2268 - 2271).

Quanto alla circostanza della mancata contestazione del reato di emissione delle fatture al legale rappresentante della società qualificata come emittente, la Corte di Cassazione ne ha sottolineato apertamente l'irrelevanza, giacché perfino nell'imputazione tali fatture venivano indicate come «*apparentemente emesse*» dall'altra società, lasciandosi in tal modo aperta come «*prospettiva plausibile*» quella per cui tali documenti fossero stati in realtà artificialmente creati da soggetti diversi dagli amministratori della società medesima.

Più in particolare, a tacitazione della doglianza, è stato evidenziato come il reato *de quo* ben sia configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore che la faccia poi apparire come proveniente da terzi, e ciò perché - afferma la Cassazione - la «*ratio*» del reato di frode fiscale risiede nel fatto di punire colui che artificialmente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile, non presupponendosi il concorso del terzo (cfr. Cass. pen., sez. feriale, 17 ottobre 2017, n. 47603).

Affermazione, quest'ultima, che non desta sorpresa, trovando conferma nell'assunto per cui in alcune ipotesi - come già in altra recente occasione ricordato dai giudici di legittimità - in caso di autofattura mendace poi utilizzata dal medesimo soggetto ben possano configurarsi sia il reato di cui all'art. 8 D.Lgs. n. 74/2000 (*i.e.* emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), sia il reato in esame di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 (di recente v. Cass. pen., sez. III, 24 gennaio 2023, n. 2859. Per un approfondimento sui limiti del concorso tra le fattispecie incriminatrici *de quibus*, SANTORIELLO C., *Non risponde del reato di emissione di fatture false l'utilizzatore che redige il documento fiscale*, [Nota a Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2022, n. 13686], in *il fisco*, 2022, 19, 1881 ss.).

Per la Suprema Corte, inoltre, neppure l'effettività delle operazioni con soggetti diversi dalla società ipotizzata quale emittente varrebbe ad escludere la fittizietà «*quantomeno soggettiva*» delle fatture indicate nell'imputazione, con conseguente indiscutibile configurabilità del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 «*se non altro ai fini dell'evasione dell'IVA*» (i.e. l'imposta di cui si contesta l'evasione nella vicenda in disamina nella pronuncia).

E infatti, come da costante giurisprudenza di legittimità, in ipotesi di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, i costi relativi alle stesse non sono mai deducibili, con la conseguenza che la loro indicazione in dichiarazione configura una finalità di evasione e realizza un corrispondente profitto senza che rilevi in senso contrario la circostanza che, pur avendo sostenuto tali costi nei confronti del soggetto fittiziamente interposto, il destinatario della fattura sia tenuto a corrispondere nuovamente l'IVA al soggetto che ha realmente fornito la prestazione, quale normale conseguenza di ogni interposizione fittizia (in tal senso v. anche Cass. pen., sez. III, 9 luglio 2019, n. 29977).

3. Le argomentazioni offerte dalla Suprema Corte nella pronuncia in esame lasciano spazio a talune riflessioni in considerazione anche di altre statuizioni rinvenibili in altrettanto recente giurisprudenza di legittimità.

Nella riportata affermazione della configurabilità del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 «*se non altro ai fini dell'evasione dell'IVA*», è possibile ravvisare un celato riferimento della Suprema Corte al tradizionale orientamento giurisprudenziale secondo cui il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti sarebbe configurabile, con riguardo all'evasione delle imposte dirette, solo qualora vi siano operazioni oggettivamente inesistenti ovvero vengano esposti nelle dichiarazioni dei costi mai sostenuti, ma non anche quando le operazioni siano solo soggettivamente simulate, cioè quando la fattura riporti l'indicazione di nominativi diversi rispetto agli effettivi partecipanti all'operazione imponibile (*ex multis* v. Cass. pen., sez. III, 17 aprile 2019 n. 16768. Per un approfondimento del rapporto tra operazioni soggettivamente simulate ed eterodirezione societaria si veda, in particolare, la recente Cass. pen., sez. III, 4 novembre 2022, n. 32506 con nota di SASSARA G., *L'eterodirezione non è sufficiente a provare l'inesistenza dell'operazione, in il fisco*, 2022, 40, 3855 ss.).

E ciò perché, come parte della dottrina ha rilevato, gli elementi passivi corrispondenti a costi documentati, ma ricondotti a soggetti diversi a quelle erogatori della prestazione o del servizio, non dovrebbero essere considerati fittizi (v. LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, 353, nota 31).

Più nel dettaglio, per spiegare le ragioni che hanno indotto la giurisprudenza penale a restringere il campo di applicazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 alla dichiarazione fraudolenta IVA, è utile evidenziare i profili prettamente fiscali che sorreggono le conclusioni di copiosa giurisprudenza tributaria in merito alla deducibilità dei costi connessi a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (da ultimo di recente Cass. civ., sez. V, 29 agosto 2022, n. 25474).

Ineludibile punto di partenza con riferimento alle imposte sui redditi è rappresentato dall'art. 8 D.L. n. 16/2012 (conv., con modifiche, in L. n. 44/2012), il quale ha limitato i presupposti del divieto di deducibilità dei cosiddetti "costi da reato", sancito dal novellato comma 4-*bis* dell'art. 14 L. n. 537/1993.

Come giurisprudenza di legittimità ha rilevato, ai sensi dell'art. 14, comma 4-*bis*, L. n. 537/1993 (come modificato dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 16/2012 conv. con modifiche in L. n. 44/2012) sono da considerare deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - inserite o meno in una "frode carosello" - per il solo fatto che essi sono sostenuti, anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi «*direttamente utilizzati*» per il compimento di un delitto non colposo (in tal senso, da ultimo Cass. civ., sez. V, 5 aprile 2022, n. 11020. Per un approfondimento dottrinale su tali tematiche v. *ex multis* BAGAROTTO E.M., *L'applicazione della novellata disciplina in materia di 'costi da reato' agli effetti reddituali degli acquisti conclusi nell'ambito delle c.d. frodi carosello*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 267 ss.;

GIOVANNINI A., “Cartiere”, “pizzo” e costi di reato nelle imposte sui redditi, in *Corr. trib.*, 2014, 28, 2171-2178).

Si è trattata di una importante novità, dal momento che fino all'avvento della citata novella del 2012 (peraltro operante - in ragione del successivo comma 3 – quale *jus superveniens* con efficacia retroattiva *in bonam partem*) anche nel caso delle operazioni soggettivamente inesistenti venivano considerati indeducibili i relativi costi (v. Cass. civ., sez. VI - 5, 6 luglio 2018, n. 17788. Per un approfondimento in dottrina v. TUNDO F., *Clausola di retroattività “pro reo” e disciplina in tema di deducibilità dei costi da reato* [Nota a Cass. pen., sez. III. 2 luglio 2014, n. 28440], in *Corr. trib.*, 2014, 35, 2685 - 2690).

In particolare, come rilevato dai giudici di legittimità sulla scorta della relazione al D.D.L. di conversione del D.L. n. 16/2012, la nuova normativa comporta che, poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perché non siano deducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi relativi a dette operazioni, ferma restando la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ai sensi del summenzionato TUIR (*ex multis* Cass. civ., sez. V, 30 ottobre 2013, n. 24426).

Premesso tutto quanto sopra, l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura è pacificamente rilevante ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre, fondandosi il sistema dell'IVA sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili, «*non entrando nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, per cui esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale non si ha diritto*» (Cass. pen., sez. III., 12 gennaio 2022, n. 471).

In sintesi, dunque, l'orientamento in esame perviene ad attribuire all'inesistenza soggettiva una rilevanza diversa a seconda del tipo di imposta oggetto del «*mendacio documentale*» (così D'ALTILIA L., *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni “soggettivamente” inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile* [Nota a Cass. pen., sez. III, 10 novembre 2021, n. 40560], in *Giurisprudenza commerciale*, 2022, 4, 836 ss.).

Seppure tale discriminazione non abbia interessato il caso esaminato (discorrendosi, come si evince, della sola imposta IVA), il riferimento costituisce occasione per la breve disamina di un'altra recentissima pronuncia della giurisprudenza di legittimità, ossia Cass. pen., sez. III, 28 novembre 2022, n. 45114, ove la Suprema Corte si è dimostrata meno restia ad accogliere una interpretazione estensiva della norma incriminatrice.

Nel caso vagliato da quest'ultima pronuncia, il legale rappresentante di una S.r.l. proponeva ricorso in Cassazione avverso la sentenza Corte di Appello di Brescia che (tra i plurimi aspetti), in parziale riforma della sentenza primo grado, aveva confermato la dichiarazione di responsabilità dello stesso per il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000.

Più nel dettaglio, era stata addebitata al ricorrente l'integrazione della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti per l'anno d'imposta 2011 per il tramite di fatture aventi ad oggetto prestazioni derivanti da contratto di somministrazione irregolare di manodopera, “*schermato*” da quello di appalto di servizi: era stato infatti riconosciuto che i contratti d'appalto tra plurime società coinvolte fossero in realtà accordi simulatori finalizzati a occultare il rapporto di lavoro subordinato irregolare di alcuni operai con la S.r.l., sì come rappresentata dal legale rappresentante ricorrente. Quanto all'imposta evasa, era stato riconosciuto nella sentenza impugnata che l'utilizzazione delle fatture in esame non avesse inciso sulla detraibilità dell'IVA stante l'applicazione del regime del c.d. *reverse charge*, bensì sulla sola imposta sui redditi: il ricorrente aveva utilizzato le fatture emesse formalmente in relazione a prestazioni derivanti da contratto di appalto di servizi ai soli fini della de-

terminazione del reddito di impresa, ma non per effettuare detrazioni ai fini IVA, in quanto i documenti contabili erano stati emessi in regime di inversione contabile.

Partendo da tale assunto, parte ricorrente denunciava – per quanto qui di interesse – la violazione di legge, in riferimento al citato art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c.p.p., con riguardo alla ritenuta sussistenza del reato di specie.

La sentenza impugnata, infatti, avrebbe illegittimamente ritenuto configurabile la fattispecie *de qua* in riferimento alla determinazione del reddito di impresa sulla base di documenti fiscali solo “soggettivamente” inesistenti, in quanto comunque relativi alla fornitura di manodopera (per approfondimenti sulla casistica affine, VIGLIONE A., *Interposizione illecita di manodopera e dichiarazione fraudolenta: per la prima volta l'ente va a processo per l'utilizzo di false fatture* [Nota a Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2022, n. 16302], in *Le Società*, 2022, 11, 1296 ss.). Parte ricorrente - a sostegno della propria eccezione – richiamava il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità summenzionato, affermando che il reato *de quo* poteva ritenersi integrato con riguardo all'evasione delle imposte dirette solo in caso di operazioni oggettivamente simulate.

In merito, la Suprema Corte ricorda che le fatture per operazioni inesistenti sono anche «quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa)» (in tal senso dispone in motivazione l'analizzata Cass. pen., sez. III, 28 novembre 2022, n. 45114). A tale conclusione si porrebbe dalla lettura dell'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000, secondo per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono quelli «emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi»: da tale previsione normativa sarebbe stato ricavato nel tempo il principio secondo cui oggetto della sanzione di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale «coefficiente di insidiosità» che si connette all'utilizzazione della falsa fattura (cfr., in tal senso, Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2008 n. 1996).

Occorre, tuttavia, evidenziare come una parte della dottrina abbia ritenuto tale nodo non centrale alla problematica avanzata dalla sentenza, ravvisando nella qualificazione come contratto di appalto o di servizio di una mera attività di somministrazione di mano d'opera una ipotesi di fattura inesistente: in tal caso, infatti, non si sarebbe in presenza di una prestazione arrecata da un soggetto diverso da quello documentato in fattura, menzionandosi «un contratto che nei fatti non esiste» (cfr. SANTORIELLO C., *Non deducibili i costi da contratti nulli e l'utilizzo delle relative fatture integra il reato di dichiarazione fraudolenta* [Nota a Cass. pen., sez. III, 28 novembre 2022, n. 45114], in *il fisco*, 2023, 4, 372 ss.; per ulteriori osservazioni in merito, Id., *L'interposizione illegale di manodopera non esclude il concorso con il reato di utilizzo di false fatture* [Nota Cass. pen., sez. III, 30 marzo 2022, n. 11633], in *il fisco*, 2022, 18, 1780 ss.; Id., *Arriva la prima condanna ex lege 231 di una società per un illecito fiscale* (Nota a Cass. pen., Sez. III, 28 aprile 2022, n. 16302) in *il fisco*, 2022, 21, 2089 ss.).

Tanto premesso, ciò che occorre rilevare, ai fini della presente trattazione, è come in tale seconda sentenza (Cass. pen., sez. III, 28 novembre 2022 n. 45114), la Suprema Corte - seppure investita di un caso del tutto peculiare concernente una ipotesi di nullità del contratto - non sia apparsa affatto titubante nel ritenere erroneo l'assunto per cui il ricorso a fatture soggettivamente inesistenti assuma rilevanza penale solo in caso di (illegittimo) abbattimento dell'IVA.

Conclusioni, questa, che non è dissimile a quella raggiunta già da qualche anno per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. n. 74/2000), che dovrebbe ritenersi integrato, con riguardo alle imposte dirette, anche in caso di inesistenza soggettiva della operazione ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (cfr. in senso conforme, Cass. pen. sez. III, 19 gennaio 2016, n. 24307; alla medesima conclusione con riferimento all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 è giunta anche la già cit. Cass. pen., sez. III, 24 gennaio 2023, n. 2859, per cui «la fittizietà soggettiva della fattura può legittimamente essere considerata indizio, non certo risolu-

tivo, ma nemmeno del tutto irrilevante, in ordine alla inaffidabilità complessiva della stessa, e, quindi, alla inesistenza dell'operazione, quanto meno negli esatti termini economici documentati»).

Quanto alla *ratio* di fondo, diversamente dal primo orientamento più “garantista” nei confronti del reo, tale diversa impostazione, ritiene che la disposizione di cui all'art. 14, comma 4-*bis*, L. n. 537/1993 si sia limitata a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario, non avendo tuttavia alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta sanzionate dall'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 (*ex multis* Cass. pen., sez. III, 7 luglio 2015, n. 42994).

4. L'analisi della giurisprudenza di legittimità passata in rassegna consente di trarre qualche considerazione finale.

Partendo dal pacifico assunto per cui - ai fini dell'integrazione del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 - ciò che rileva è l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti (non rilevando, invece, il carattere soggettivo ovvero oggettivo dell'inesistenza), la sua configurabilità si differenzia in relazione al tipo di imposta evasa a seconda dell'impostazione che si adotta.

Da una parte, copiose pronunce della Suprema Corte, avallate dal sostegno di parte della dottrina, ritengono che nell'ambito della fattispecie *de qua* debba ricondursi espressamente la rilevanza dell'inesistenza soggettiva esclusivamente alla dichiarazione fiscale ai fini IVA. Soluzione, quest'ultima, che fa leva sull'assunto secondo cui, per le imposte dirette, l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti quanto dell'emittente non conduce, di per sé, all'indicazione di elementi passivi fittizi. È, quella sintetizzata, una impostazione tradizionale e ancora oggi maggioritaria, di cui sembra dare atto – tra le righe – la prima pronuncia oggetto di disamina (Cass. pen., sez. III, 14 febbraio 2023, n. 13096). Dall'altra, vi un diverso orientamento giurisprudenziale e dottrinale, con il quale occorre confrontarsi, che è nel senso di una interpretazione più estensiva della rilevanza del reato in esame, che postula la configurabilità della fattispecie di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 a prescindere dalla distinzione a seconda dell'imposta evasa (sul reddito o IVA) e, conseguentemente, del carattere soggettivo od oggettivo dell'inesistenza delle operazioni rappresentate nelle fatture o nei documenti equivalenti (Cass. pen., sez. III, 15 novembre 2019, n. 1998). Data la rilevanza che la questione riveste ai fini pratici, un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite non potrebbe che accogliersi con favore.

Peraltro, si evidenzia come la casistica giurisprudenziale interessi per lo più le c.d. frodi carosello, dove l'inesistenza oggettiva si riferisce all'emittente il documento, dovendosi tuttavia tenere conto anche dell'altra *species* di operazioni soggettivamente inesistenti, nelle quali è ravvisabile un'interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive delle operazioni contrattuali.

È proprio con riferimento a tali operazioni che le valutazioni sottese al secondo filone giurisprudenziale possono assumere un particolare rilievo.

Seppure indubbio l'intento unificatore che anima il primo più “garantista” orientamento di legittimità avente altresì il pregio di delineare un filo conduttore nel dualismo del sistema penale-tributario, occorre tuttavia rilevare quanto segue.

Ferma la necessaria verifica - in ogni prospettiva adottata - della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità così come prescritta dal TUIR, si ritiene come ai fini la configurabilità della fattispecie di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 con riferimento alle imposte sui redditi, non possa in alcuni casi ignorarsi del tutto aprioristicamente la consapevolezza che i soggetti nutrano circa la fittizietà delle operazioni poste in essere, dovendosi piuttosto attribuire rilevanza all'elemento soggettivo, in modo particolare quando i soggetti coinvolti scontano aliquote diverse di tassazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMBROSETTI E.M., *Reati tributari*, in AMBROSETTI E.M. - MEZZETTI E. - RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, III ed., Bologna, 2012, 418 ss.
- BAGAROTTO E.M., *L'applicazione della novellata disciplina in materia di 'costi da reato' agli effetti reddituali degli acquisti conclusi nell'ambito delle c.d. frodi carosello*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 267 ss.
- BASSO E.D. - VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, 2017, Torino, 35 ss.
- BIONDO W., *L'indeducibilità dei costi da reato*, in BIONDO W. - DARINO E., *I proventi illeciti tra prelievo fiscale e confisca. Aggiornato alla L. 27 dicembre 2019, n. 160 e al D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157)*, 2020, Pisa, 59 ss.
- CIARCIA A.R., *La tassazione di proventi illeciti e la deducibilità dei costi da reato*, 2019, Napoli, 141 ss.
- D'ALTILIA L., *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni "soggettivamente" inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile* (Nota a Cass. pen., sez. III, 10 novembre 2021, n. 40560), in *Giurisprudenza commerciale*, 2022, 4, 836 ss.
- GIOVANNINI A., *"Cartiere", "pizzo" e costi di reato nelle imposte sui redditi*, in *Corr. trib.*, 2014, 28, 2171-2178
- GRANDE M., *Il dolo specifico del reato di cui all'art. 2 c.i.g. n. 74/2000 è compatibile con il dolo eventuale [Osservazioni a sentenza] Sez. III, 19/6/2018 (dep. 21 /11/2018), n. 52411*, in *Cassazione penale*, 2019, 5/6, 2268 - 2271
- LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2020
- MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, IV ed., Bologna, 2021, 135 ss.
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 168 ss.
- PERINI A., *I reati esterni alla dichiarazione: i reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in SANTORIELLO C. (a cura di), *La disciplina penale dell'economia*, II ed., Torino, 2008, 146 ss.
- PISANO R., *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in DI AMATO A. - PISANO R., *I reati tributari*, in DI AMATO A. (a cura di), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII ed., Padova, 2002, 606 ss.
- SANTORIELLO C., *Non deducibili i costi da contratti nulli e l'utilizzo delle relative fatture integra il reato di dichiarazione fraudolenta* (Nota a Cass. pen., sez. III, 28 novembre 2022, n. 45114), in *il fisco*, 2023, 4, 372 ss.
- SANTORIELLO C., *Arriva la prima condanna ex lege 231 di una società per un illecito fiscale* (Nota a Cass., 28 aprile 2022, n. 16302), in *il fisco*, 2022, 21, 2089 ss.
- SANTORIELLO C., *L'interposizione illegale di manodopera non esclude il concorso con il reato di utilizzo di false fatture* (Nota a Cass. pen., sez. III, 30 marzo 2022, n. 11633), in *il fisco*, 2022, 18, 1780 ss.
- SANTORIELLO C., *Non risponde del reato di emissione di fatture false l'utilizzatore che redige il documento fiscale* (Nota a Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2022, n. 13686), in *il fisco*, 2022, 19, 1881 ss.
- SANTORIELLO C., *Rilevanza penale delle fatture soggettivamente inesistenti anche ai fini delle imposte sui redditi* (Nota a Cass. pen., sez. III, 17 maggio 2017, n. 24307), in *il fisco*, 2017, 24, 2389 ss.
- SASSARA G., *L'eterodirezione non è sufficiente a provare l'inesistenza dell'operazione* (Nota a Cass. pen., sez. III, 5 settembre 2022, n. 32506), in *il fisco*, 2022, 40, 3855 ss.
- TRAVERSI A. - GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 261 ss.
- TRAVERSI A. - GENNAI S., *I delitti tributari: profili sostanziali e processuali*, II ed., 2011, Milano, 49 ss.
- TUNDO F., *Clausola di retroattività "pro reo" e disciplina in tema di deducibilità dei costi da reato* (Nota a Cass. pen., sez. III, 2 luglio 2014, n. 28440), in *Corr. trib.*, 2014, 35, 2685 - 2690
- VIGLIONE A., *Interposizione illecita di manodopera e dichiarazione fraudolenta: per la prima volta l'ente va a processo per l'utilizzo di false fatture* (Nota a Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2022, n. 16302), in *Le Società*, 2022, 11, 1296 ss.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Sulla nozione di “formale conoscenza” ostativa all’applicabilità della causa di non punibilità di cui all’art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000? (Cass., ord. 19 giugno 2023, n. 26274)

FRANCESCA PROSPERI

La massima della Suprema Corte

Si esclude la punibilità per il pagamento del debito tributario quando la richiesta di chiarimenti è stata avanzata dall’Agenzia delle Entrate nei confronti di un soggetto estraneo alla verifica fiscale, non risultando integrato il requisito della “*formale conoscenza*” di accertamenti amministrativi e penali. Dunque, anche a colui che sia stato utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti, e invitato a fornire chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate per accertamenti compiuti nei confronti di un soggetto terzo emittente le fatture false, si estende l’applicabilità dell’istituto premiale previsto dall’art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000.

Il (tentativo di) dialogo

Con la sentenza in epigrafe la Suprema Corte ha contribuito a circoscrivere meglio i confini di applicazione della causa di non punibilità di cui al comma 2 dell’art. 13, D.Lgs. n. 74/2000. Nel caso di specie, ricorrendo in Cassazione, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Torino aveva dedotto l’erronea interpretazione della citata disposizione, osservando come il ravvedimento operoso effettuato nel relativo caso non fosse intervenuto con integrale pagamento del debito tributario prima che l’autore del reato avesse avuto “*formale conoscenza*” di accessi, verifiche, ispezioni o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimento penale, bensì in un momento successivo. L’autore, poi assolto dal reato di cui all’art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, era stato infatti chiamato dall’Agenzia delle Entrate a fornire chiarimenti nel corso di una verifica compiuta nei confronti della s.r.l. emittente fatture per le operazioni ipotizzate inesistenti, indirizzate alla ditta individuale del medesimo. Successivamente a tale richiesta di chiarimenti, e prima che venisse compiuto un accertamento nei confronti dell’imputato, questi aveva provveduto al ravvedimento operoso, con il pagamento delle imposte dovute, comprensive di interessi e sanzioni.

Parte ricorrente ha sostenuto che il giudice non avrebbe erroneamente considerato le richieste di chiarimenti rivolte all’imputato dall’Agenzia delle Entrate come uno degli atti in grado di determinare formalmente la conoscenza di un accertamento amministrativo; e ciò sul presupposto che l’art. 13, comma 2, non richiederebbe che l’attività di accertamento amministrativo sia rivolta al soggetto potenzialmente interessato al ravvedimento, essendo carente l’espressione linguistica “*nei suoi confronti*”.

(*) La rubrica - come l’intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

Di ausilio, in tal senso, sarebbe stata la “*parallela*” previsione contenuta nella L. 15 dicembre 2014 n. 186 in tema di *voluntary disclosure*, ove era previsto che la preclusione alla collaborazione volontaria scatta anche quando il contribuente abbia avuto conoscenza di accessi e indagini «*anche nei confronti di obbligati solidali o concorrenti nel reato*». In senso opposto, tuttavia, la natura di norma eccezionale dell’art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, ne precluderebbe l’interpretazione basata sul raffronto con altre disposizioni, quali quelle dettate in materia di *voluntary disclosure* menzionate nel ricorso. Proprio la precisazione contenuta nella L. 15 dicembre 2014, n. 186, secondo la quale la collaborazione volontaria non è ammessa quando il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche (con formula fin qui identica a quella del citato art. 13, comma 2) «*anche nei confronti di obbligati solidali o concorrenti nel reato*» porterebbe ad escludere l’adozione di un’interpretazione possa adottarsi per l’art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000.

La Suprema Corte ha ritenuto preferibile tale seconda soluzione interpretativa, ritenendo più conforme alla *voluntas legis* la non limitazione dell’applicazione di tale norma premiale nei confronti di un soggetto che abbia avuto solamente conoscenza “*indiretta*” di eventuali accertamenti.

La soluzione raggiunta dalla Corte di Cassazione è pienamente condivisibile e coglie nel segno.

Nodo centrale dell’*iter* argomentativo della Suprema Corte è rappresentato dalla lettura della causa di non punibilità in esame in combinato con la disciplina della c.d. *voluntary disclosure* introdotta dall’art. 1 L. 15 dicembre 2014, n. 186, concernente «*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero nonché per il potenziamento della lotta all’evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*», mediante l’inserimento, nel testo del D.L. n. 167/1990 degli artt. 5-*quater* e *septies*.

Nel dettaglio, tale normativa, nel prevedere che - laddove avvenisse attraverso la particolare procedura tracciata dal legislatore - il rientro dei capitali detenuti all’estero o la regolarizzazione di capitali occultati in Italia comportasse il venir meno della punibilità di determinati reati, subordinava l’accesso a tale procedura alla circostanza che il contribuente non avesse avuto «*formale conoscenza di accessi, ispezioni*» nei suoi confronti. In particolare, pur in assenza di specificazione in sentenza, la disposizione richiamata è l’art. 5-*quater*, comma 2, D.L. n. 167/1990 «*Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l’estero di denaro, titoli e valori*», laddove si specificava l’inammissibilità della collaborazione volontaria nel caso di causa ostativa formalmente conosciuta dall’autore della violazione richiedente l’accesso alla stessa, o dai soggetti con questo solidalmente obbligati in via tributaria o da eventuali concorrenti nel reato.

La circostanza che la causa di non punibilità in oggetto trovi il suo più prossimo referente nella disciplina della c.d. *voluntary disclosure* è già stata oggetto di rilievo tanto in giurisprudenza quanto in dottrina. In particolare, è stato messo in luce che in tale secondo caso il legislatore, volendo un effetto ostativo nella conoscenza formale da parte di uno dei concorrenti, lo avesse esplicitamente previsto, dovendosi pertanto qualificarsi quella in esame come una scelta di “*segno opposto*”. Peraltro, nell’unica decisione in cui i giudici di legittimità hanno esaminato tale aspetto della disciplina in tema di collaborazione volontaria, la Suprema Corte ha negato essere preclusiva anche per l’accesso alla procedura della *voluntary disclosure* la circostanza che il singolo contribuente avesse avuto casuale e incidentale conoscenza del fatto che nei suoi confronti erano in corso attività di accertamento fiscale o procedimenti penali (Cass. pen., sez. III, 23 novembre 2018, n. 10801).

La rigorosa interpretazione letterale del dettato normativo adottata dalla Suprema Corte nella pronuncia in esame è senz’altro apprezzabile: stante il carattere “*formale*” della conoscenza richiesta per integrare la circostanza ostativa all’applicabilità della causa di non punibilità in commento, è condivisibile la soluzione per cui l’accertamento debba essere quanto meno riferito al soggetto interessato.

Ancorché ciò possa determinare una parziale perdita della capacità dissuasiva delle disposizioni incriminatrici (con la possibilità di assistere con più frequenza ad atteggiamenti opportunistici volti ad

evitare le conseguenze penali della condotta tenuta), una diversa interpretazione comporterebbe una eccessiva ed indeterminata dilatazione del limite insito nella norma.

Laddove la “*formale conoscenza*” venisse interpretata in modo estensivo e senza riferimenti specifici, si finirebbe per comprimere l’applicazione della causa di non punibilità in contrasto con la *ratio* della disposizione in esame, che è quella di incentivare comportamenti virtuosi

VIII – L'IRPEF

Cessione di opere artistiche e il trittico “collezionista”, “speculatore occasionale” e “mercante d’arte” ai fini delle imposte dirette

*Transfer of artistic works and the triptych “collector”,
“occasional speculator” and “art dealer” for the purposes of
direct taxes*

(commento a/notes to Cass., ord. 8 marzo 2023, n. 6874)

EMANUELE ARTUSO - INGE BISINELLA

Abstract

Un tema di particolare attualità attiene all’eventualità che dalla vendita di oggetti d’arte, da collezione, ecc. derivino conseguenze sul piano delle imposte dirette: la Suprema Corte, con l’ordinanza 8 marzo 2023, n. 6874, è intervenuta sul tema chiarendone presupposti e limiti.

Parole chiave: opere d’arte, imponibilità, categorie di reddito

Abstract

A particularly topical issue concerns the possibility that the sale of art objects, collectibles, etc. consequences arise in terms of direct taxes: the Supreme Court, with order dated 8 March 2023, n. 6874, intervened on the topic by clarifying its assumptions and limits.

Keywords: works of art, taxability, income categories

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il trittico “collezionista” vs. “speculatore occasionale” vs. “mercante d’arte”. - **3.** Riflessioni compendiose sulla più recente giurisprudenza. - **4.** La prospettiva erariale: la possibile ascrizione del differenziale a reddito diverso, ritratto da attività commerciale non esercitata abitualmente (lo “speculatore occasionale”). - **5.** L’impostazione della Corte di Cassazione nella recente ordinanza 8 marzo 2023, n. 6874. - **6.** Sintetiche osservazioni conclusive.

1. Sul versante normativo, interpretativo ed accertativo, un particolare tema sta acquisendo sempre maggiore attualità, ossia se e a quali condizioni dalla vendita di oggetti d’arte, da collezione, ecc. derivino conseguenze sul piano delle imposte dirette.

In tempi recenti, è intervenuta anche una pronuncia della Suprema Corte, vale a dire l’ordinanza 8 marzo 2023, n. 6874, che – ad avviso di chi scrive – potrà ben rappresentare un valido paradigma esegetico per chi nel futuro si accosterà a tale materia, anche alla luce della “Riforma fiscale” *in itinere*.

Infatti, essa recepisce e “mette a sistema” gli addentellati interpretativi già fioriti in precedenti pronunce di merito e di legittimità, facendo finalmente chiarezza, in particolare, sulle diversità che connotano il trittico “collezionista” vs. “speculatore occasionale” vs. “mercante d’arte”.

2. Per meglio mettere a fuoco il tema, ed il clima di incertezza normativa ed interpretativa in cui si colloca, giova rilevare che nella precedente versione del Testo Unico era contenuta – *inter alia* – una specifica disposizione “di chiusura” che imponeva di tassare i guadagni realizzati mediante operazioni poste in essere con intento speculativo (art. 76, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597). Soprattutto, vigeva una presunzione assoluta, secondo cui venivano considerate come “speculative” le plusvalenze derivanti dalla vendita di oggetti d’arte, qualora il periodo di tempo intercorrente tra l’acquisto e la vendita fosse non superiore ai due anni (art. 76, comma 3).

Ora, nell’attuale formulazione del Testo Unico la disposizione “di chiusura” non è stata riproposta, lasciando quindi campo aperto alle interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza che si è formata sull’argomento.

Riducendo all’osso la categorizzazione, da tale elaborazione esegetica negli ultimi anni si è delineato un “trittico” di soggetti, in relazione a chi vende l’opera d’arte:

- (i) il collezionista (per il quale non emerge reddito imponibile ai fini delle imposte dirette);
- (ii) il venditore occasionale (emerge reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, quale reddito diverso); trattasi di categoria “sfumata” tra le due, collocandosi in una sorta di limbo di sospensione ed essendo stata coltivata negli ultimi tempi dall’Amministrazione finanziaria;
- (iii) il mercante d’arte (emerge reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, quale reddito d’impresa).

Provando ad analizzare nel dettaglio queste tipologie di soggetti, emerge sin da subito la problematicità di distinguere aprioristicamente la figura del collezionista da quella del mercante d’arte, in quanto il *discrimen* è squisitamente fattuale.

Tuttavia – anche attingendo alle più autorevoli impostazioni invalse in dottrina e giurisprudenza, sulle quali si indugerà nel prosieguo – si può affermare quanto segue.

Da un lato, si pone il mercante d’arte, il quale svolge “professionalmente” un’attività di intermediazione nella circolazione di opere d’arte, acquistandole col fine di rivenderle sul mercato e ritrarne un lucro (sin dall’acquisto, il bene è inteso verso una destinazione esterna).

Dall’altro lato, si colloca il collezionista, il quale non esercita “professionalmente” un’attività di intermediazione nella circolazione di opere d’arte, in quanto le sue operazioni sono volte a soddisfare *in primis* un desiderio squisitamente estetico e personale: infatti, l’acquisto non è preordinato alla successiva rivendita sul mercato ed assume perciò una destinazione meramente privata, tanto che l’opera d’arte può essere considerata una parte del patrimonio personale del collezionista (v., in dottrina, v. STEVANATO D., *La vendita frazionata di una collezione d’arte configura una “attività commerciale occasionale”?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 1, 65 ss.; SCARIONI P. - ANGELUCCI P., *La tassazione delle opere d’arte*, Milano, 2014, 87 ss.; LEO M., *La necessità di regole più chiare per la tassazione del mondo dell’arte*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 830 ss.; ARTUSO E. - BISINELLA I., *Note sulla fiscalità diretta delle cessioni di opere d’arte, tra “collezionista”, “mercante d’arte” e “speculatore occasionale”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 391 ss.; BAGAROTTO E.M., *Regime tributario della cessione di opere d’arte*, in *Rass. trib.*, 2019, 2, 290 ss.; ARTUSO E. - BISINELLA I., *Le conseguenze, ai fini delle imposte dirette, della vendita di beni da collezione*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, II, 1351 ss.).

In altre parole, se vogliamo più semplicistiche, l’obiettivo del collezionista non è ritrarre un “utile”, bensì fruire della disponibilità, della vista dell’opera. D’altro canto, il collezionista non svolge ponderose attività funzionali e/o propedeutiche alla (ipotetica) rivendita, bensì – a tutto concedere – perfeziona cessioni “atomistiche” (non solo nel senso di “sporadiche”, di “non abituali”, bensì anche di “sganciate” da un’attività intesa come pluralità di atti provvisti fra loro di collegamento funzionale), e pertanto non tassabili.

Al mercante d’arte, dal punto di vista tributario, non vi è dubbio che sia applicabile l’art. 55 TUIR relativo al reddito d’impresa, in forza del rinvio operato all’art. 2195 c.c. che include tra le attività commerciali l’attività di intermediazione nella circolazione dei beni: realizzano quindi reddito d’impresa i soggetti che compravendono opere d’arte per professione abituale, che cioè svolgono tale attività in modo non occasionale bensì con stabilità e regolarità nel tempo.

Occorre precisare che a tal fine non rileva (i) né il fatto che l'attività sia esclusiva – per cui si può essere imprenditore “fiscalmente” anche se si svolgono ulteriori attività – (ii) né il requisito dell'organizzazione, la cui ricorrenza non è necessaria per configurare la sussistenza di un'attività imprenditoriale ai fini IRPEF, allorché si sia in presenza di attività riconducibili all'art. 2195 (cfr. art. 55, comma 1, TUIR; quanto al requisito organizzativo, di diverso tenore è invece il comma 2).

Per quanto concerne invece il collezionista, vale notare che la mancata imponibilità di una somma che, da un punto di vista economico costituisce indubbiamente un incremento patrimoniale, non pare asistemica: ciò, anche considerato che il Legislatore dell'odierno TUIR (invece di porre riferimento univoco alla nozione di “reddito entrata” vs. di “reddito prodotto” vs. di “reddito consumo”) ha preferito “cesellare” in modo casistico le fattispecie imponibili – in specie per i redditi diversi, di cui all'art. 67 – omettendo di identificare una *ratio* univoca (per l'effetto, già mettendo in conto eventuali “smagliature”, intese come forme di arricchimento che sfuggono a tassazione).

Insomma, allo stato attuale manca l'espresso riconoscimento normativo dell'intento speculativo che porterebbe ad escludere da imposizione le plusvalenze derivanti dalla cessione degli oggetti d'arte (per alcune indicazioni circa gli elementi di prova da parte del fisco circa l'appartenenza a una “collezione” degli oggetti d'arte o di rilevanza storica oggetto di cessione, v. INGRAO G., *Diritto tributario*, Padova, 2023, 225).

Di talché – come si vedrà più diffusamente – non di rado l'Amministrazione finanziaria fa leva sulla ricostruzione dello schema del reddito commerciale di natura occasionale, per certi versi implicito in talune fattispecie, vuoi per le caratteristiche dell'operazione e della tempistica, vuoi per la tipologia di bene oggetto di investimento, con ciò qualificando il collezionista quale venditore occasionale (posizione intermedia tra collezionista e mercante d'arte), le cui vendite generano plusvalenze incasellabili quali redditi diversi.

3. La disamina della più recente giurisprudenza può rivelarsi di giovamento, permettendo di fissare alcuni punti, connessi tra loro:

- è fisiologico che un collezionista acquisti e venda opere d'arte allo scopo di cambiare ed arricchire la propria collezione: porre in essere – anche in modo significativo – acquisti e vendite, infatti, risponde al mutamento della percezione estetica, non al fatto che si sta ponendo in essere attività imprenditoriale. In altre parole, la dedizione nel tempo alla creazione ed al mantenimento della propria collezione, e l'esperienza via via accumulata in materia artistica, non integrano la ripetizione sistematica di atti di commercio tipici dell'esercente professionale un'attività imprenditoriale (sul punto, cfr. ad esempio Comm. trib. reg. Torino, 18 settembre 2018, n. 1412);
- pertanto, la distinzione tra il “collezionista” ed il “mercante d'arte” comporta una – non semplice – valutazione tra (i) chi acquista un bene d'arte per fini speculativi, e (ii) l'amatore che compra un'opera per tenerla per sé, ma successivamente la rivende e guadagna senza aver avuto di mira il lucro, magari per acquistare altra opera d'arte che più lo appassiona (è, appunto, il noto concetto del “rinnovamento” della collezione). La linea di demarcazione tra i menzionati soggetti è rappresentata dalla presenza o meno dei requisiti della commercialità, integrata qualora la vendita venga realizzata in via professionale ed abituale: questi ultimi requisiti devono emergere dalla frequenza e reiterazione con cui il soggetto realizza atti economici finalizzati al raggiungimento di uno scopo, non già dal perfezionamento di sporadiche cessioni (sul punto, cfr. *ex pluribus* Cass., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21776; Comm. trib. prov. Pisa, 13 gennaio 2004, n. 33; Comm. trib. reg. Palermo, 13 gennaio 2012, n. 2; Comm. trib. I grado Trento, 8 ottobre 2013, n. 83; Comm. trib. reg. Firenze, 9 maggio 2016, n. 826);
- insomma, altro è la dismissione di opere d'arte da parte del collezionista proprietario, altro è lo svolgimento di un'attività imprenditoriale nell'ambito della compravendita di opere d'arte. Nello smembrare un patrimonio, le ragioni possono essere le più varie, quali la necessità di reperire liquidità per immetterla in proprie diverse attività imprenditoriali, sostenere ingenti spese giudiziarie di carattere personale, pianificare la successione tra gli eredi, così evitando future controversie, ecc. (cfr., per

questa eterogenea casistica, *ex multis* Comm. trib. reg. Venezia, 22 febbraio 2016, n. 279; Comm. trib. I grado Trento, 27 novembre 2017, n. 191; Comm. trib. prov. Torino, 19 aprile 2018, n. 351; Comm. trib. reg. Torino, 18 settembre 2018, n. 1412; Comm. trib. reg. Torino, 14 maggio 2019, n. 637);

- il trascorrere di un significativo arco temporale tra acquisto e vendita depone verso l'assenza di una finalità imprenditoriale o speculativa, intesa nel senso di acquisto quale atto prodromico posto in essere, sin da subito, con la finalità di perfezionare una successiva rivendita (cfr. Comm. trib. I grado Venezia, 2 giugno 1994, n. 323; Comm. trib. I grado Trento, 27 novembre 2017, n. 191; Comm. trib. reg. Torino, 18 settembre 2018, n. 1412);
- il conseguimento di prezzi inferiori a quelli di mercato è sintomatico dell'assenza di uno scopo lucrativo (cfr. Comm. trib. prov. Torino, 19 aprile 2018, n. 351, trovatasi a giudicare di un'unica vendita di più automobili di pregio ad un'unica società acquirente con l'inevitabile contenimento dei prezzi stabiliti per ciascuno dei beni, rispetto a quelli conseguibili con una vendita parcellizzata, sviluppata verso più controparti; ed ancora, cfr. Comm. trib. reg. Venezia, 22 febbraio 2016, n. 279, secondo cui nel caso controverso erano stati effettivamente conseguiti corrispettivi inferiori a quelli di mercato, come da risultanze di apposite perizie).

In ogni caso, vale notare che secondo Comm. trib. I grado Trento, 27 novembre 2017, n. 191, la ricerca del maggior ricavo possibile è comunque del tutto legittima per il collezionista, anche in presenza di una operazione che, più che occasionale, può definirsi "unica", senza che tale circostanza dia luogo a reddito imponibile;

- la modalità di cessione tramite casa d'aste può ampiamente giustificarsi per l'originalità e la particolarità dell'operazione (cfr. Comm. trib. I grado Venezia, 2 giugno 1994, n. 323; Comm. trib. I grado Trento, 27 novembre 2017, n. 191, secondo cui un quadro di particolare rilevanza non può essere affidato a "mani inesperte" né si può pensare possa facilmente cedere tra privati);
- l'attività commerciale occasionale, rilevante ai fini reddituali, per essere apprezzata deve presentare una duplice, congiunta caratteristica. In primo luogo devono essere positivamente riscontrati continui e molteplici rapporti con i terzi sia al fine di organizzare i fattori produttivi (l'acquisto), sia al fine di scambiare i prodotti o servizi creati (la vendita); in secondo luogo, la presenza di una alimentazione finanziaria creditizia esterna anche temporanea, che ne costituisca supporto non disgiunto dalla professionalità necessitata, non potendosi anche nell'attività commerciale elidere il requisito di una seppure minima organizzazione, essendo all'evidenza irrilevante, assumere a riferimento una auto-organizzazione cioè una organizzazione di se stesso senza il pur minimo contributo esterno (così Comm. trib. prov. Brescia, 2 luglio 2020, n. 261).

Riepilogando, nel corso del tempo i casi concreti trattati dalla giurisprudenza hanno evidenziato alcuni eterogenei "indicatori di commercialità" (*badges of trade*) tali da far ricadere (o meno) l'attività di vendita dell'opera in quella del mercante d'arte, ovvero in quella dello speculatore occasionale, ovvero ancora (ed infine) in quella del collezionista, qui elencati rapsodicamente:

- la finalità contingente della vendita (ad esempio, dismissione patrimoniale per esigenza di liquidità);
- il perfezionamento di un acquisto preordinato "a monte";
- l'arco temporale intercorso tra l'acquisto e la rivendita degli stessi beni (ad esempio, nel medesimo periodo d'imposta);
- lo svolgimento di un'attività promozionale, pubblicitaria (esposizione delle opere al pubblico o su cataloghi, ecc.);
- la numerosità delle operazioni;
- il numero degli acquirenti;
- la "complessità" dell'attività (molteplicità delle fasi che la compongono);
- il ricorso al credito per sostenere l'attività in esame;
- la precedente esperienza nel settore;
- l'ammontare dell'investimento;
- l'esistenza di una organizzazione latamente intesa (collaboratori, mezzi trasporto, sito internet, ecc.).

4. In alcuni recenti casi, l'Amministrazione finanziaria ha tentato di superare l'originaria dicotomia tra "collezionista" e "mercante d'arte", ascrivendo il guadagno realizzato dal collezionista con la vendita di un'opera d'arte non più a reddito d'impresa, bensì a reddito diverso, derivante da "attività commerciali non esercitate abitualmente" (art. 67, comma 1, lett. i, TUIR). Pertanto, alimentando la categoria intermedia di cui si accennava retro.

Ciò in quanto il collezionista svolgerebbe comunque – seppur in modo occasionale – un'attività commerciale di intermediazione nella circolazione dei beni (acquisto e rivendita di un'opera, anche laddove tra le due operazioni intercorra un non trascurabile intervallo temporale).

In ciò, il Fisco valorizza l'esistenza di una serie di attività asseritamente finalizzate all'acquisto ed alla rivendita con l'intento di realizzare un profitto, così riscontrando una "preordinazione" tra le predette fasi quali operazioni caratterizzate dalla loro combinazione funzionale, peraltro stressando il concetto – tutt'altro che piano – di "valorizzazione".

In altre parole, secondo la prospettiva erariale la tassazione è giustificabile se "a monte" viene implementata una qualche attività, latamente intesa, volta ad accrescere il valore dell'opera. In definitiva, la vendita dell'opera potrebbe quindi dare luogo, in capo al collezionista (assurto a "speculatore occasionale"), ad un reddito tassabile ai fini IRPEF(1). Proprio a questo filone interpretativo è riconducibile, ad esempio, l'accertamento poi vagliato dalla Comm. trib. prov. Brescia, 2 luglio 2020, n. 261.

5. Come si diceva in precedenza, la recente ordinanza Corte Cass., 8 marzo 2023, n. 6874, costituisce una sorta di *summa* sistematizzata degli approdi giurisprudenziali appena citati, forgiando in maniera nitida il trittico di categorie sopra enucleato.

A tal fine, giova riproporre i passaggi nodali della chiara e condivisibile pronuncia: *«preso atto che il Testo Unico delle Imposte sui Redditi non prevede una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite di opere d'arte effettuate dai privati, va definito come mercante di opere d'arte colui che professionalmente e abitualmente ne esercita il commercio – anche in maniera non organizzata imprenditorialmente – col fine ultimo di trarre un profitto dall'incremento del valore delle medesime opere; come speculatore occasionale, chi acquista occasionalmente opere d'arte per rivenderle allo scopo di conseguire un utile. Il collezionista è, infine, chi acquista le opere per scopi culturali, con la finalità di incrementare la propria collezione e possedere l'opera, senza l'intento di rivenderla generando una plusvalenza»*.

Il Supremo Collegio precisa ulteriormente quanto segue, con riferimento al collezionista: *«L'interesse del collezionista è quindi rivolto non tanto al valore economico della res quanto a quello estetico-culturale, per il piacere che il possedere le opere genera, per l'interesse all'arte, per conoscere gli artisti, per vedere le mostre»*.

Da ciò, vengono tratte queste conseguenze sul piano tributario: *«Con riguardo alla casistica di cui sopra, il sistema fiscale italiano prevede, come anticipato, conseguenze differenti: per il primo (il mercante d'arte) si è in presenza di redditi d'impresa ex artt. 55 ss. TUIR e di passività ai fini IVA come previsto dall'art. 4 del DPR 633/72. Lo speculatore occasionale potrà generare i redditi diversi di cui all'art. 67, c. 1, lett. i), TUIR non trovando però assoggettamento ai fini IVA per mancanza del requisito*

(1) Avallando una siffatta ricostruzione, non dovrebbero essere tuttavia attratti a tassazione i capital gains conseguiti dalla vendita di opere ricevute gratuitamente, ossia per eredità o per donazione. In tali ipotesi, infatti, il soggetto (erede o donatario), non pone in essere una particolare, preordinata operazione di acquisto "a monte", di talché nel rivendere non svolgerebbe alcuna attività commerciale (seppur a carattere occasionale), compiendo bensì un atto di semplice dismissione patrimoniale. Incentrata su una fattispecie simile, in tal senso offre spunti utili la ris. 24 gennaio 2001, n. 5/E, che affronta il caso di un'associazione senza scopo di lucro che dismetteva opere d'arte ricevute, quali conferimenti in natura, dagli autori ciò, al fine di garantirsi un polmone di liquidità per la sussistenza. Secondo l'Amministrazione finanziaria, siffatta operazione si incardina in una mera dismissione patrimoniale, in quanto tale non assoggettabile a tassazione. Peraltro, in questa direzione pare dirigersi anche il contenuto della "Riforma fiscale", sulla quale verranno spese alcune riflessioni in sede conclusiva.

dell'abitudine. Il collezionista invece non sarà soggetto ad alcuna imposizione. La dottrina ha enucleato gli elementi su cui fondare la diversa qualificazione, quali: lo scopo dell'acquisto, la frequenza e il numero delle transazioni, la durata del possesso, le attività finalizzate a facilitare la vendita e infine l'esame delle ragioni che hanno portato all'alienazione.

La giurisprudenza ha individuato il discrimine sulla base del requisito dell'abitudine, di cui all'art. 55 TUIR sopra richiamato in tema di reddito d'impresa. Questa Corte ha così rinvenuto l'esistenza di un'attività commerciale in ragione di elementi significativi idonei a dimostrare la sistematicità e la professionalità dell'attività d'impresa: numero delle transazioni effettuate, importi elevati, quantitativo di soggetti con cui venivano intrattenuti rapporti, varietà della tipologia di beni alienati, statuendo che non rileva, ai fini impositivi, che il profitto conseguito venga capitalizzato in beni e non in denaro, in quanto porta sempre intrinsecamente un arricchimento del patrimonio personale del soggetto (Cass. 31 marzo 2008, n. 8196). È così stata rinvenuta un'attività commerciale in presenza simultaneamente della rilevanza dell'investimento e dell'esclusione dell'utilizzo nella sfera personale dei beni oggetto di compravendita (Cass. 20 dicembre 2006, n. 27211)».

Movendo da queste lineari premesse, altrettanto piana (e condivisibile) pare la conclusione cui addi viene il Supremo Collegio nel caso concretamente scrutinato: «Nella fattispecie la sentenza impugnata, in coerenza con gli indicati principi, ha qualificato il contribuente come mercante e non come collezionista in base ad una serie univoca di elementi dimostrati dall'ufficio, quali: l'alienazione di opere di artisti di rilievo (Morandi, Severini, Paladino, Botero, Lichtenstein, Carrà); “la cadenza regolare negli anni e per importi notevoli, le interviste dove lo stesso contribuente si qualificava come mercante d'arte, partecipazione di incontri in tale veste”, a fronte dei quali ha considerato “vane le affermazioni del privato circa la propria natura di mero collezionista”: la valutazione del giudice di merito poggia pertanto su un quadro di elementi indiziari in grado di fondare la prova presuntiva secondo i canoni degli artt. 2727 e 2729 c.c.».

Insomma, abbracciando un approccio tanto sistematico quanto curvato sul caso concreto, il Supremo Collegio ha valorizzato, cristallizzandoli, i principali indici già emersi nella precedente produzione giurisprudenziale.

6. In ultima battuta, vale quindi ribadire che a tutt'oggi permane una consistente alea di dubbio in merito alla tassabilità (o meno), ai fini IRPEF, delle cessioni di opere d'arte perfezionate da persone fisiche: secondo chi scrive, solo la riconduzione “a sistema” e la valorizzazione del caso concreto consentono di sciogliere le tutt'altro che trascurabili scivolosità del tema.

Piuttosto, considerato il sempre maggior numero di casi controversi e la difficoltà ad inquadrare il tema, val la pena rilevare che da più parti e da tempo si invoca una “riforma” volta a tracciare con certezza la disciplina della fiscalità diretta riconducibile alla cessione delle opere d'arte, dei beni da collezione, ecc.; per l'effetto, eliminando in radice – per quanto possibile – i margini di “scivolosità” che a tutt'oggi incombono sulle fattispecie *de quibus*.

Non a caso, tra gli elementi sui quali l'imminente “Riforma fiscale” interverrà, figura proprio il tema in commento, dal momento che, per i redditi diversi, costituirà principio e criterio direttivo l'introduzione di una disciplina sulle plusvalenze conseguite, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, dai collezionisti di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione nonché, in generale, di opere dell'ingegno di carattere creativo appartenenti alle arti figurative, escludendo i casi in cui è assente l'intento speculativo, compresi quelli di plusvalenza relativa a beni acquisiti per successione o donazione, nonché esonerando i medesimi da ogni forma dichiarativa di carattere patrimoniale (così art. 5, comma 1, lett. h, n. 3, L. 9 agosto 2023, n. 111)(2).

(2) Per ulteriori ed ampi riferimenti, si rinvia ai seguenti link ed ai documenti ed approfondimenti dagli stessi recati: <https://temi.camera.it/leg19/provvedimento/il-disegno-di-legge-di-delega-per-la-riforma-fiscale.html#:~:text=Il%2016%20marzo%202023%20il,referente%20il%205%20luglio%202023>

L'ipotesi di un intervento legislativo può essere vista con favore, a patto che il concreto assetto ispiratore dei casi di assenza di intento speculativo sia modellato su basi di sistema, di certezza e di ragionevolezza, finalizzate ad un'ottica semplificatoria che, anche alla luce dei sistemi di tassazione oggi riscontrabili sul piano internazionale, riesca a rendere la disciplina italiana sul punto maggiormente competitiva sul piano fiscale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARTUSO E. - BISINELLA I., *Note sulla fiscalità diretta delle cessioni di opere d'arte, tra "collezionista", "mercante d'arte" e "speculatore occasionale"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 391 ss.
- ARTUSO E. - BISINELLA I., *Le conseguenze, ai fini delle imposte dirette, della vendita di beni da collezione*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, II, 1351 ss.
- BAGAROTTO E.M., *Regime tributario della cessione di opere d'arte*, in *Rass. trib.*, 2019, 2, 290 ss.
- FALSITTA G., *Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di operazioni speculative isolate e di "capital gains"*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 93 ss.
- FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sul reddito*, Milano, 1986, *passim*
- FALSITTA G., *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, *passim*
- FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, *passim*
- FICARI V., *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 809 ss.
- GAFFURI G., *Redditi diversi*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXX, Roma, 1993, 1 ss.
- INGRAO G., *Diritto tributario*, Padova, 2023, 225
- LEO M., *La necessità di regole più chiare per la tassazione del mondo dell'arte*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 830 ss.
- PAPARELLA F., *Il contributo di Augusto Fantozzi e di Andrea Fedele in tema di plusvalenze nel reddito d'impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2, I, 509 ss.
- SALANITRO G., *Le attività occasionali nel sistema delle imposte sui redditi*, Catania, 2011, *passim*
- SCARIONI P. - ANGELUCCI P., *La tassazione delle opere d'arte*, Milano, 2014, *passim*
- STEVANATO D., *La vendita frazionata di una collezione d'arte configura una "attività commerciale occasionale"?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 1, 65 ss.

Alla ricerca degli “extraredditi”: il revirement della Cassazione sull’applicabilità dell’addizionale del 10 per cento sui *bonus* e sulle *stock option* riconosciuti ai dirigenti delle holding industriali (... con buona pace della certezza del diritto)

In search of “extra-income”: the Court of Cassation’s review on the applicability of the additional 10% on bonuses and stock options granted to managers of industrial holding companies (... with due respect for legal certainty)

LOREDANA CARPENTIERI

Abstract

L'imposta addizionale prevista dall'art. 33 D.L. n. 78/2010 sugli emolumenti riconosciuti ai dirigenti sotto forma di *bonus* e *stock option* si applica nei confronti dei dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario, con clausola generale riferita al settore finanziario inteso nella sua globalità, così da ricomprendere anche soggetti (*holding* industriali) non necessariamente sottoposti a vigilanza e/o che svolgono attività rivolta al pubblico.

Parole chiave: *bonus, stock option, addizionale del 10%, dirigenti holding industriali*

Abstract

The additional tax provided for by art. 33 of Decree-Law No. 78 of 2010 on emoluments granted to managers in the form of bonuses and stock options applies to executives of companies operating in the financial sector, with a general clause referring to the financial sector as a whole, so as to include subjects (industrial holding companies) not necessarily subject to supervision and/or carrying out activities aimed at the public.

Keywords: *bonus, stock option, additional tax of 10%, industrial holding executives*

SOMMARIO: **1.** Il tema oggetto della pronuncia. - **2.** L’addizionale del 10% su *bonus* e *stock options* erogati ai dirigenti del settore finanziario. - **3.** L’ambigua formulazione della norma e la sua discussa interpretazione. - **4.** La Corte costituzionale e le prime pronunce dalla Cassazione. - **5.** L’interrogazione parlamentare n. 5-07238 del 12 gennaio 2022. - **6.** L’inversione di rotta operata dalla Cassazione. - **7.** Le conseguenze in punto di certezza del diritto.

1. Dopo la discussa previsione normativa, per gli anni 2022 e 2023, dei contributi straordinari sui presunti extraprofiti delle imprese del settore energetico e petrolifero, sembra continuare, anche in giurisprudenza, la “caccia agli extraredditi”: con le recenti sentenze n. 16785/2023 e 18549/2023 la Cassazione, cambiando radicalmente il proprio precedente orientamento, ha infatti ampliato a sorpresa il perimetro soggettivo di applicazione dell’addizionale del 10%, introdotta dall’ormai lontano art. 33 D.L.

n. 78/010 (recante «*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*») per colpire i compensi erogati sotto forma di *bonus* e *stock options* ai dirigenti e ai collaboratori coordinati e continuativi del settore finanziario.

2. L'addizionale sui compensi erogati sotto forma di *bonus* e *stock options* ai dirigenti del settore finanziario è stata introdotta nel 2010 (cfr. relazione illustrativa al D.L. n. 78/2010 e circ. n. 4/E/2011, par. 13) per rispondere agli «[...] *effetti distortivi, prodotti sul sistema finanziario e sull'economia mondiale dal riconoscimento di bonus e stock options collegati agli andamenti del mercato ai manager e agli amministratori di banche ed istituti finanziari, evidenziati nel corso delle riunioni del G20*]. Il singolare riferimento alle “decisioni assunte in sede di G20”, contenuto nel comma 1 dell'art. 33 del citato D.L. n. 78/2010, si riferisce agli accordi presi in esito al vertice internazionale svoltosi a Pittsburgh nel settembre 2009, nel quale i capi di Stato e di Governo da un lato riconoscevano che «*Major failures of regulation and supervision, plus reckless and irresponsible risk taking by banks and other financial institutions, created dangerous financial fragilities that contributed significantly to the current crisis*» e, dall'altro lato, si impegnavano «*to reach agreement on an international framework of reform*» (cfr. <https://www.oecd.org/g20/summits/pittsburgh/G20-Pittsburgh-Leaders-Declaration.pdf>).

Proprio in quest'ottica, i convenuti al vertice di Pittsburgh evidenziavano, tra le aree di possibile intervento nel mondo della finanza, l'opportunità di disincentivare le manovre speculative e, tra queste, di contenere i *bonus* dei dirigenti entro una determinata percentuale dei profitti totali netti, così da mantenere la corresponsione dei suddetti *bonus* «*in armonia con il mantenimento di una solida base di capitale*»; ciò al fine di ridimensionare le retribuzioni dei possibili responsabili del collasso finanziario dell'epoca, ancorandole ai risultati di lungo periodo dell'impresa, per evitare di esporre a ulteriori rischi di tenuta del sistema le banche, gli istituti finanziari e, soprattutto, i loro clienti. In linea con la suddetta *ratio*, nella relazione illustrativa al D.L. n. 78/2010 si chiariva che l'applicazione dell'addizionale doveva ritenersi circoscritta al personale c.d. *risk taker*, cioè ai soggetti la cui attività fosse stata suscettibile di impattare sui profili di rischio dei soggetti finanziari.

La disciplina della suddetta addizionale – inizialmente applicabile sui compensi, a titolo di *bonus* e *stock options*, eccedenti il triplo della parte fissa della retribuzione – è stata modificata nel corso del tempo: in sede di conversione del D.L. n. 98/2011, il maxiemendamento governativo ha infatti aggiunto, all'art. 33 D.L. n. 78/2010, un comma 2-*bis* per prevedere che l'addizionale si applicasse *tout court* «*sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione*».

3. La disposizione dell'art. 33 D.L. n. 78/2010 ha destato più di una perplessità sia sotto il profilo della corretta individuazione della base imponibile dell'addizionale, sia sotto il profilo del perimetro soggettivo di applicazione della norma.

Quanto al primo profilo, alcuni dubbi sono nati proprio dall'ambigua formulazione letterale del comma 2-*bis* dell'art. 33, come introdotto dalla ricordata novella normativa del 2011 per innalzare il gettito dell'addizionale (in origine applicabile, come accennato, solo ai compensi variabili eccedenti il triplo della retribuzione fissa). Il suddetto comma 2-*bis* dell'art. 33 prevede che «*per i compensi di cui al primo comma, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione*». Si è notato, al riguardo (cfr. LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2011, 380-381) che «*l'inserimento di uno specifico comma aggiuntivo potrebbe portare a ritenere non integralmente superato il primo comma della disposizione modificata con la conseguenza che si potrebbe concludere che l'aliquota addizionale si applichi sull'ammontare dei compensi eccedenti la retribuzione base, ma a condizione che la retribuzione variabile ecceda il triplo della parte fissa della retribuzione. Questa tesi potrebbe essere avallata proprio da un esame testuale delle due disposizioni; si potrebbe argomentare, infatti, che se il legislatore avesse voluto semplicemente ridurre il parametro di riferimento (portandolo dal triplo all'eccedenza rispetto alla retribuzione fissa) avrebbe potuto, molto più semplicemente, modificare direttamente il comma 1 dell'art. 33 del decreto-legge n. 78 del 2010*».

L'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 41/E/2011, poi confermata dalla Risposta ad interpello n. 146/2018) ha invece sostenuto che «*la modifica normativa ha l'effetto di ampliare la quota di compensi variabili su cui applicare l'addizionale del 10 per cento dato che la base imponibile è ora pari all'ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione*». Tale interpretazione, in effetti, appare maggiormente conforme alla *ratio* della novella normativa, posto che anche nella relazione al maxiemendamento che ha condotto alla modifica dell'art. 33 si evidenziava come tale modifica determinasse «*un importante effetto di ampliamento della base imponibile in oggetto, anche in considerazione del fatto che ne risulta allargata la platea dei soggetti sottoposti all'addizionale*».

Ulteriori perplessità sono poi nate in ordine al perimetro soggettivo di applicazione della norma. La lettera dell'art. 33 D.L. n. 78/2010, nella misura in cui si limita a fare riferimento *tout court* «*ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti del settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore*», a prescindere dal ruolo effettivamente rivestito dal dirigente o dal collaboratore e dalla sua incidenza sui profili di rischio per l'impresa, potrebbe aver “frinteso” la *ratio* alla base dell'introduzione dell'addizionale. In base alla formulazione letterale della norma, il perimetro applicativo dell'addizionale finisce infatti per essere ricollegato in automatico alla qualifica dirigenziale indicata nel contratto di lavoro, a prescindere dal “peso” del dirigente sui profili di rischio per l'impresa; e tale impostazione “oggettiva” è stata rimarcata dall'Agenzia delle Entrate (nella circ. n. 4/E/2011, par. 13.2) la quale non ha mancato di sottolineare che «*l'addizionale trova applicazione nei confronti dei dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e dei collaboratori che operano nel settore. Il riferimento ad una specifica categoria di lavoratori subordinati [...] comporta che il requisito di appartenenza alla categoria [...] non essendo oggetto di specifica previsione normativa, è demandato al contratto di lavoro*».

Nella stessa sede, l'Agenzia ha inoltre affermato, sempre in ordine all'ambito soggettivo di applicazione dell'addizionale, che esso deve essere individuato, in assenza di una espressa definizione del settore finanziario, «*nelle banche e negli altri enti finanziari, nonché negli enti e nelle altre società la cui attività consista in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni*», aggiungendo che nell'ambito del settore finanziario devono essere ricondotte «*le banche, nonché, ad esempio, le società di gestione (SGR), le società di intermediazione mobiliare (SIM), gli intermediari finanziari, gli istituti che svolgono attività di emissione di moneta elettronica, le società esercenti le attività finanziarie indicate nell'art. 59, comma 1, lett. b) del Testo unico bancario, le holding che assumono e/o gestiscono partecipazioni in società finanziarie, creditizie o industriali*» (posizione poi ribadita dall'Agenzia, nonostante le intervenute modifiche legislative del settore finanziario, anche nella successiva Risposta a interpello n. 106/2018, sulla quale criticamente ROSSI L. - AMPOLLILLA M., *La nozione di intermediari finanziari ai fini IRES, IRAP e dell'addizionale del 10% su bonus e stock option*, in *il fisco*, 2019, 4, 313).

La sostenuta ricomprensione delle *holding* industriali, e conseguentemente dei loro dirigenti e collaboratori, nell'ambito di applicazione dell'addizionale del 10% ha subito sollevato notevoli perplessità (cfr. circolare ASSONIME n. 27/2011, 7 ss.; nota ASSOHOLDING, 21 febbraio 2011) se rapportata alla *ratio* della previsione normativa come emergente sia dalla relazione illustrativa che dalla relazione tecnica del citato D.L. n. 78/2010.

La relazione illustrativa chiariva, infatti, la derivazione della previsione normativa dalle decisioni del citato G20 e la relazione tecnica, a sua volta, riferiva chiaramente la disciplina in questione ai soli dipendenti del settore «*intermediazione monetaria e finanziaria*», coerentemente alla finalità della norma, nata per colpire i soggetti in grado di “gonfiare” artificiosamente i bilanci di banche e istituti di investimento al solo fine di ottenere i *bonus* legati alle suddette *performance*, aggravando la crisi economico-finanziaria dei suddetti enti.

Ma al di là delle suddette ragioni sistematiche, anche sotto il profilo normativo l'inserimento delle *holding* industriali - cioè delle *holding* la cui attività è prevalentemente diretta nei confronti delle società del gruppo industriale e che quindi non si configurano quali soggetti in grado di produrre effetti di destabilizzazione dell'economia - nell'ambito dei soggetti del settore finanziario poteva essere oggetto di

contestazione, posto che la disciplina degli intermediari finanziari dettata dal D.Lgs. n. 141/2010, come modificato dal successivo D.Lgs. n. 218 dello stesso anno, aveva istituito un regime di riserva per la sola attività di concessione di finanziamenti nei confronti del pubblico – soggetta ad autorizzazione ed esercitabile solo previa iscrizione nell'apposito albo unico – disponendo l'irrelevanza, agli stessi fini, dell'attività di intermediazione in cambi e dell'attività di assunzione di partecipazioni in società industriali. Nell'attuale Titolo V del Testo Unico bancario, il finanziamento esercitato in modo prevalente ma non nei confronti del pubblico non è considerato attività finanziaria rilevante; e proprio per questo sono stati eliminati dal Testo Unico bancario sia l'elenco speciale degli intermediari finanziari quanto l'apposita sezione dell'elenco generale di cui all'art. 113 riservata ai soggetti non operanti nei confronti del pubblico.

In altri termini, quando il legislatore ha ridisegnato il regime delle autorizzazioni e dei controlli cui sono sottoposti i soggetti operanti nel settore finanziario, ne ha contestualmente circoscritto l'operatività a quelli le cui attività possono effettivamente presentare profili di rischio per il pubblico e quindi creare situazioni di instabilità a livello sistemico.

La definizione dei soggetti fiscalmente rientranti nel settore finanziario si è in ogni caso ulteriormente chiarita con l'entrata in vigore - a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 - dell'art. 162-bis TUIR, il quale reca la definizione, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, degli intermediari finanziari e delle società di partecipazione finanziaria. Più in particolare, ai sensi del comma 1, lett. a) e b) del citato art. 162-bis TUIR, attualmente rientrano nella definizione di intermediari finanziari: «1) i soggetti indicati nell'art. 2, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n. 38 del 2005 e i soggetti con stabile organizzazione ne territorio dello Stato aventi le medesime caratteristiche; 2) i confidi iscritti nell'elenco di cui all'art. 112-bis del decreto legislativo n. 385 del 1993; 3) gli operatori del microcredito iscritti nell'elenco di cui all'art. 111 del decreto legislativo n. 385 del 1993; 4) i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, diversi da quelli di cui al numero 1)». Ai sensi della successiva lett. c) del comma 1 dell'art. 162-bis TUIR costituiscono viceversa «società di partecipazione non finanziaria e assimilati: 1) i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari, 2) i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico [...]».

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nella definizione di società di partecipazione finanziaria rientrano dunque i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari; non possono invece considerarsi tali le *holding* industriali.

4. La Corte costituzionale, chiamata a valutare la legittimità dell'addizionale alla luce dei principi di uguaglianza e capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost., nella sentenza n. 201/2014 – pur non soffermandosi sulla definizione di “settore finanziario” – ha ravvisato la *ratio* della previsione normativa nella finalità di disincentivare forme di remunerazione variabili del settore finanziario legate più a logiche speculative di breve periodo che all'effettiva produttività e in grado di pregiudicare la stabilità finanziaria e ha circoscritto la categoria dei soggetti passivi dell'addizionale in questione a coloro che «in ragione del tasso di professionalità, della autonomia operativa, del potere decisionale di cui godono e dall'aspirazione a maggiori guadagni personali (per il legame tra l'andamento del titolo da un lato ed il riconoscimento e l'ammontare del beneficio correlato a dette forme di compenso dall'altro) sono in grado di porre in essere attività speculative suscettibili di pregiudicare la stabilità finanziaria». Significativamente, i giudici costituzionali aggiungono che «Un rischio di questo genere non ricorre per l'attività degli altri contribuenti che vengono retribuiti in modo analogo ma non hanno la stessa possibilità di incidere, con il loro operato, sulla stabilità dei mercati finanziari. Pertanto, da un lato, la scelta disincentivante del legislatore è tutt'altro che irragionevole o arbitraria e, dall'altro, non è ingiustificata la limitazione al solo settore finanziario della platea dei soggetti passivi sottoposti al prelievo addizionale».

In senso conforme a tale impostazione ricostruttiva, nell'individuare il perimetro del "settore finanziario" all'interno del quale si collocano i dirigenti e i collaboratori coordinati e continuativi suscettibili di essere colpiti dall'addizionale del 10%, le prime pronunce della Cassazione (cfr. ord. 19 ottobre 2020, n. 22692; ord. n. 3913/2022) in argomento hanno anch'esse fatto riferimento alla *ratio* della previsione normativa e dunque ha richiamato la risoluzione 24 aprile 2009, con la quale il Parlamento europeo (al punto 15) «*accoglie con favore la decisione del G20 di promuovere l'integrità e la trasparenza nei mercati finanziari e una maggiore responsabilità degli attori finanziari; plaude alla promessa del G20 di riformare i sistemi di remunerazione in modo più sostenibile come parte della revisione normativa in campo finanziario e ribadisce l'importanza di legare gli incentivi a prestazioni a lungo termine, evitando incentivi che inducono all'irresponsabilità e garantendo l'applicazione a livello settoriale dei nuovi principi al fine di assicurare condizioni di concorrenza uniformi [...]*». In questa prospettiva, nelle citate ordinanze nn. 22692/2020 e 3913/2022, la Cassazione ha escluso l'applicabilità dell'addizionale nei confronti dei dirigenti di una *holding* industriale, confermando che quel che caratterizza il settore finanziario, come disciplinato dal Testo Unico bancario e come richiamato dall'art. 33 D.L. n. 78/2010, è l'attività rivolta al pubblico.

5. Le possibili criticità interpretative legate alla disciplina contenuta nell'art. 33 D.L. n. 78/2010 e all'interpretazione rigorosa sul punto sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nella definizione del perimetro soggettivo di applicazione dell'addizionale sono state opportunamente segnalate nel corso dell'interrogazione parlamentare n. 5-07238 del 12 gennaio 2022. Nella risposta, formulata dal Governo sentiti gli Uffici competenti, si rileva – quanto alla corretta individuazione dell'ambito soggettivo della suddetta disciplina – che, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, è entrato in vigore il ricordato art. 162-*bis* TUIR il quale reca la definizione, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, degli intermediari finanziari e delle società di partecipazione finanziaria.

Per effetto di tale espressa previsione normativa, nella risposta a interrogazione parlamentare del 2022 si afferma il definitivo superamento della Risposta a istanza di interpello n. 106/2018, nella parte in cui, per definire le imprese operanti nel settore finanziario, faceva ancora riferimento al D.Lgs. n. 87/1992. In questa prospettiva, trattandosi di una Risposta data dopo aver sentito gli Uffici competenti, avrebbe pertanto dovuto ritenersi definitivamente superata - quanto meno per le assegnazioni di *bonus* e *stock option* avvenute dal 2018 in poi - l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate volta a ricondurre nella definizione di "settore finanziario" anche le *holding* che assumono e gestiscono partecipazioni in società industriali.

6. A sorpresa, con sentenze 13 giugno 2023, n. 16875 e 30 giugno 2023, n. 18549 la Cassazione inverte la rotta, sollevando – a distanza di 13 anni dall'emanazione della norma contestata – un conflitto di orientamenti verosimilmente destinato a finire davanti alle Sezioni Unite (se non risolto diversamente, e più velocemente, con una nuova risposta ad interrogazione parlamentare). Nella sentenza n. 16875/2023, dopo una dotta dissertazione sul contesto internazionale che ha indotto il legislatore italiano ad introdurre l'addizionale, per sconfiggere il proprio precedente orientamento la Cassazione afferma che «*la ratio essenziale e selettiva dell'intervento normativo stia proprio nella pericolosità di condotte dei dirigenti, che siano stimolate da forme di retribuzione variabile, per l'economia reale, ed è tale potenzialità nociva che quindi caratterizza la delimitazione del "settore", rilevante ai fini dell'imposta addizionale. La ragione socioeconomica della norma in esame era quindi quella di intervenire ad ampio raggio sul "settore finanziario", per comprendere, con imposizione di pericolo astratto (o presunto), tutti gli attori che, operando sulla scena finanziaria globale, sono in grado, direttamente e/o indirettamente, di indurre torsioni pregiudizievoli per effetto di abnormi incentivi retributivi. In questo senso, significativa è peraltro l'estensione dell'addizionale anche ai "titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore", che evidenzia come la funzione general-preventiva di pericolo astratto (o presunto) sia stata estesa persino al di fuori dei normali rapporti di preposizione organica, per cogliere posizioni soggettive che, pur collaterali, hanno comunque attitudini potenziale ad*

incidere sulla leva finanziaria. Altrettanto significativa è pure l'accentuazione della funzione general-preventiva dell'addizionale derivata dal successivo ampliamento, con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 50-bis, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, della platea dei soggetti passivi dell'imposizione, attraverso l'aggiunta, al D.L. n. 78 del 2010, art. 33, del comma 2-bis, che ha reso applicabile l'addizionale sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. In tale prospettiva generale di prevenzione anticipata del rischio di effetti economici potenzialmente distorsivi, deve quindi ritenersi che il ridetto art. 33, comma 1, contenga una clausola generale riferita al "settore finanziario" approcciato nella sua globalità e complessità, la cui nozione fiscale è derivata da quella socioeconomica, sì da comprendere tutti quegli attori di compagini (anche non necessariamente soggetti a vigilanza e/o che svolgano attività rivolta al pubblico) che, essendo attive sulla scena finanziaria, sono in grado, direttamente e/o indirettamente, di indurne torsioni pregiudizievoli per effetto di incentivi retributivi».

Nello stesso senso si orienta la successiva sentenza n. 18549/2023, nella quale si ribadisce la generale riferibilità dell'addizionale «*al settore finanziario inteso nella sua globalità e complessità, sì da ricomprendere anche soggetti non necessariamente sottoposti a vigilanza e/o che svolgano attività rivolta al pubblico, stante la ragione socio-economica di un intervento diretto a comprendere tutti quegli attori di compagini che, essendo attive sulla scena finanziaria, sono in grado, direttamente o indirettamente, di indurne torsioni pregiudizievoli per effetto di abnormi incentivi retributivi, laddove, riguardo alla disposizione di riferimento, eventuali riscontri extra-testuali – derivanti da fonti nazionali, europee ed internazionali – possono rivestire solo il ruolo di indici rivelatori esemplificativi, ma non esaustivi della fattispecie tributaria interna (nella specie la Corte ha ritenuto che rientrino in essa le società che svolgano servizi di consulenza e assistenza in materia societaria e finanziaria alle aziende)*».

Il percorso interpretativo seguito dai giudici di Cassazione in queste più recenti pronunce, laddove si parla di una «*funzione general-preventiva di pericolo astratto (o presunto)*», sembra trascendere la ratio dell'addizionale, quasi attribuendo *tout court* al meccanismo dei *bonus* e delle *stock option* – già in passato e anche attualmente "premiato" con trattamenti fiscali di favore (pensiamo all'imposta sostitutiva del 10% sui premi di produttività) che la proposta riforma di delega fiscale oggi in discussione sembrerebbe voler rafforzare, quale modalità di fidelizzazione all'impresa dei dipendenti e dei collaboratori – una valenza vagamente pericolosa. Non a caso nella sentenza n. 16875/2023 si sottolinea la «*potenziale attitudine a produrre, se stimolati dalla conseguente maggior retribuzione variabile, effetti economici potenzialmente distorsivi*»; attitudine che, si rileva, «*non appare esclusiva dei dirigenti di banche e degli intermediari finanziari, potendo ravvisarsi anche nei dirigenti di grandi gruppi industriali e delle holding industriali e finanziarie, che possono generare il medesimo pericolo attraverso l'acquisto e la vendita di partecipazioni, l'acquisto di prodotti finanziari di rischio elevato o il ricorso a strategie finalizzate a far salire o scendere il valore di un titolo*».

Attribuire la responsabilità della crisi finanziaria mondiale a comportamenti individuali di manager di *holding* industriali la cui attività è esclusivamente rivolta alle società del gruppo industriale o addirittura ai dirigenti di "gruppi industriali" come affermano le più recenti sentenze della Cassazione (bypassando *tout court* anche il riferimento normativo al settore finanziario) rappresenta però un approccio francamente difficile da condividere (in tal senso cfr. CAMPODONICO F., *La legittimità costituzionale del prelievo addizionale su bonus e stock option dei dirigenti del settore finanziario*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 3, II, 423 ss.).

7. Il più recente orientamento dei giudici di Cassazione sembra, in definitiva, frutto di una lettura delle *stock option* e dei *bonus* che prova troppo e che, per scongiurne qualunque valenza potenzialmente destabilizzante sull'economia, mette in discussione il precedente orientamento assunto sul tema dalla stessa Cassazione, finendo per colpire il malcapitato dirigente della *holding* industriale e il consulente finanziario sottoposti a questi più recenti giudizi, laddove altri dirigenti di *holding* industriali in analoghe situazioni hanno addirittura ottenuto in passato, davanti alla stessa Suprema Corte e sulla medesima questione, la condanna dell'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite.

È vero che il nostro ordinamento non codifica, almeno nei rapporti tra sezioni semplici della Suprema Corte, lo *stare decisis*, cioè il principio di vincolatività del precedente; tuttavia dovrebbero sempre sussistere apprezzabili ragioni giustificatrici per mutare un indirizzo giurisprudenziale consolidato, anche in considerazione del fatto che il conflitto interpretativo così evidenziato e verosimilmente destinato a trovare composizione solo davanti alle Sezioni Unite incide in modo rilevante sull'affidamento dei contribuenti in ordine alla portata delle “regole del gioco” e con ciò si pone in contrasto con la prospettiva di trasparenza e certezza del diritto nella quale si muove la proposta di riforma fiscale oggi in discussione.

Il problema dei contrasti interpretativi tra diverse sezioni della Cassazione è in parte legato, come sosteneva la migliore dottrina (TARUFFO M., *Il vertice ambiguo. Saggi sulla cassazione civile*, Bologna, 1991), alla natura ambigua di tale giudice, chiamato a svolgere al tempo stesso funzioni di Corte suprema (*ius constitutionis*) e di Corte di terza istanza (*ius litigatoris*). È vero che, come giudice di terza istanza, la Cassazione deve assicurare la tutela dei diritti delle parti e ciò contribuisce ad aumentare esponenzialmente il numero dei ricorsi e delle decisioni prodotte, a scapito del ruolo nomofilattico, che riesce ad assolvere solo quando decide a sezioni unite; tuttavia, nel caso oggetto della recente pronuncia, il contrasto giurisprudenziale che viene a determinarsi con la pronuncia in commento non nasce da un'oggettiva difficoltà, per la Suprema Corte, di conoscere i propri precedenti – che sono, viceversa, ben conosciuti e citati, prima di essere disconosciuti – né sussistevano, ad avviso di chi scrive, le “buone ragioni” che la stessa Cassazione richiede per discostarsi da un indirizzo giurisprudenziale già acquisito.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, circolare 28 ottobre 2011, n. 27, *IRPEF - L'addizionale su bonus e stock options erogati a dirigenti e collaboratori nel settore finanziario*

ASSOHOLDING, nota 21 febbraio 2011

BERGANTINO R. - CIAPPINA B., *L'addizionale IRPEF del 10 per cento per i dipendenti del settore finanziario nel caso delle “holding industriali*, in *Corr. trib.*, 2014, 12, 1038 ss.

CAMPODONICO F., *La legittimità costituzionale del prelievo addizionale su bonus e stock option dei dirigenti del settore finanziario*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 3, II, 423 ss.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2011, 380-381

ROSSI L. - AMPOLILLA M., *La nozione di intermediari finanziari ai fini IRES, IRAP e dell'addizionale del 10% su bonus e stock option*, in *il fisco*, 2019, 4, 313 ss.

TARUFFO M., *Il vertice ambiguo. Saggi sulla cassazione civile*, Bologna, 1991

TRETTEL S., *Dubbi interpretativi per l'addizionale Irpef sulle stock options dei manager*, in *Corr. trib.*, 2011, 13, 1027 ss.

Riflessioni sul regime di imposizione diretta delle cryptoattività introdotto dalla Legge di Bilancio 2023

Notes regarding the direct taxation regime for crypto-assets introduced by the 2023 Budget Law

DANIELA CONTE

Abstract

Il contributo esamina la nuova disciplina della fiscalità diretta delle cryptoattività, introdotta dalla Legge di Bilancio 2023. Tale intervento normativo, da tempo auspicato, non appare, tuttavia, pienamente soddisfacente, palesando talune criticità e problematiche non trascurabili, che sollecitano ulteriori opportune riflessioni.

Parole chiave: cryptoattività, imposizione diretta, redditi diversi, Regolamento MiCA, attività di *staking*, *blockchain*

Abstract

This work examines the new regulation of direct taxation of crypto-assets, introduced by the 2023 Budget Law. This regulatory intervention, long-awaited, does not, however, appear to be fully satisfactory, revealing certain critical issues and non-negligible problems, which call for further appropriate reflections.

Keywords: *crypto-assets, direct taxation, "other income", MiCA Regulation, staking, blockchain*

SOMMARIO: **1.** La nuova disciplina della fiscalità diretta delle cryptoattività introdotta dalla Legge di Bilancio 2023: un quadro di sintesi. - **2.** La nozione di cryptoattività delineata ai fini fiscali e i riflessi del confronto con quella europea del Regolamento MiCA. - **3.** Su talune, ulteriori criticità della nuova disciplina tributaria: le cryptoattività aventi "uguali caratteristiche e funzioni". - **4.** (Segue). La "detenzione" (insieme alla cessione) quale elemento generatore di materia imponibile: il caso dell'attività c.d. di *staking*. - **5.** I nuovi punti fermi in relazione al presupposto impositivo della "cessione" delle cryptoattività. - **6.** (Segue). Sulle modalità di determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione come reddito diverso.

1. Dopo un lungo periodo di vuoto regolamentare, che ha originato un ampio dibattito dottrinale sui profili tributari del fenomeno nelle sue multiformi e articolate sfaccettature (cfr. CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.; SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L., a cura di, *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 167 ss.; PIERRO M., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 105 ss.; ESCALAR G., *Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 835 ss.; e, di recente, LEO M., *La necessita di regole più chiare per la tassazione delle criptovalute*, in *Corr. trib.*, 2022, 10, 867 ss.; FURNARI A., *Osservazioni [de iure condendo] in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2022, 4, 74 ss.; TOMASSINI A., *Criptovalute, NFT e Metaverso. Fiscalità diretta, indiretta e successoria*, Milano, 2022, 132 ss.), l'art. 1, commi da 126 a 147, L. 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. Legge di Bilancio

per il 2023) ha introdotto nel TUIR una disciplina tributaria del fenomeno delle cripto-attività. Nelle intenzioni del legislatore, una siffatta disciplina dovrebbe essere unitaria, ancorché la complessità del fenomeno sia obiettivamente tale da non consentire di qualificare “in astratto” e “a priori” varie fattispecie riscontrabili in concreto, le quali sono in continuo divenire e difficilmente incasellabili in ipotesi statiche (per un commento “a caldo”, BRACCIONI P., *L'imposizione fiscale delle cripto-attività dopo la legge di bilancio 2023 e gli impatti sulla loro natura giuridica*, in *Bancaria*, 2023, 2, 29; CAPACCIOLI S. - DEOTTO D., *Disciplina tributaria delle cripto-attività: novità in chiaroscuro*, in *il fisco*, 2023, 4, 315 ss.; PIERRO M., *Le cripto-attività e l'imposizione diretta dopo la legge di bilancio 2023*, in RAGUCCI G., a cura di, *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 11 ss.; TOMASSINI A., *La recente regolamentazione fiscale delle cripto-attività nella legge di bilancio*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 219 ss.).

In particolare, l'art. 1, comma 126 della Legge di Bilancio 2023 ha inserito nell'art. 67, comma 1, TUIR la nuova lettera *c-sexies* secondo cui sono redditi diversi anche «*le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta*». Per l'effetto, ai redditi derivanti dalle cripto-attività così qualificati sono state estese le modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria: dal 1° gennaio 2023, le nuove fattispecie imponibili sono assoggettate in capo alle persone fisiche e agli enti che non esercitano attività d'impresa o professionali a tassazione sostitutiva del 26%, la cui applicazione, analogamente ai redditi diversi di natura finanziaria, può avvenire secondo il regime, a scelta del contribuente, della dichiarazione, del risparmio amministrato e del risparmio gestito ai sensi degli artt. 5, 6 e 7 D.Lgs. n. 461/1997 (sul tema, per gli approfondimenti del caso, MARINELLO A., *I regimi di tassazione dei redditi di natura finanziaria: criticità dell'assetto attuale ed ipotesi di riforma*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 534 ss.), come modificati dall'art. 1, comma 128, della medesima Legge di Bilancio 2023.

In più, l'intervento riformatore ha superato la generale incertezza che si registrava, a livello nazionale, in ordine al significato da attribuire all'espressione “criptoattività”: il citato art. 67, comma 1, lett. *c-sexies*, stabilisce adesso che per criptoattività deve intendersi «*una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga*», con superamento del primo tentativo di definizione che era stato abbozzato con il disegno di legge n. 2572, presentato al Senato della Repubblica il 30 marzo 2022 e recante “*Disposizioni fiscali in materia di valute virtuali e disciplina degli obblighi antiriciclaggio*”, che aveva destato non poche perplessità di carattere sistematico (per un'analisi critica del citato disegno di legge, cfr. MARINELLO A., *Un “cripto-condono” e molti nodi irrisolti nel disegno di legge sulla disciplina fiscale delle valute virtuali*”, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VIII, 765 ss.).

2. La definizione di criptoattività introdotta dalla Legge di Bilancio è analoga a quella del Regolamento MiCA (*Markets in Crypto-Assets*) della Commissione europea, approvato dal Consiglio europeo il 16 maggio 2023 e pubblicato sulla G.U. il successivo 9 giugno, che – come noto – è finalizzato a realizzare una cornice normativa armonizzata per i mercati delle cripto-attività; circostanza, questa, che dovrebbe consentire l'adeguamento immediato della nostra disciplina domestica alle disposizioni europee (sul tema, RONCO S.M., *Criptovalute e profili in materia di riscossione transnazionale dei tributi*, 385 ss. e COSTANZO L., *Profili fiscali delle criptoattività nell'Unione Europea: una problematica (anche) definitoria*, 205 ss. entrambi in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, cit.)

Pur se analoga, la definizione non è tuttavia identica.

E infatti, diversamente da quello europeo, il legislatore nazionale non ha escluso espressamente, dall'ambito applicativo della nuova disciplina, le criptoattività che presentano elementi di finanziarietà. Sicché, nell'ambito oggettivo della novella finirebbero per rientrare tutti gli *asset* attualmente conosciuti, quali i *currency token*, *security token*, *utility token* e *non fungible token*, (NFT), nonché *token* ibridi e quelli che in futuro potranno entrare nel mercato delle criptoattività. Il risultato è che gli *NFT* e gli *utility*

token finiscono per essere collocati nel mondo delle attività finanziarie, al pari delle altre criptoattività, sebbene di finanziario abbiano ben poco, posto che si ritengono assimilabili a beni immateriali che, in modo camaleontico, si modellano sul bene sottostante al quale si riferiscono (in argomento, PACILEO F., “Finanziarietà” e “negoziabilità” degli NFT: profili giuridici, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, cit., 97 ss.).

Con l'intervento di riforma in esame, il legislatore tributario nazionale ha deciso, dunque, di prescindere dalla tipologia finanziaria o non finanziaria di bene virtuale che può essere oggetto delle fattispecie idonee a generare proventi o plusvalenze tassabili e di disciplinare, sotto il profilo fiscale, le criptoattività con una normativa che può dirsi “unitaria” solo per il fatto che tali *asset* risultano accomunati dal generalizzato impiego delle tecnologie c.d. *Distributed Ledger Technology* (DLT), di cui la *blockchain* rappresenta l'applicazione più conosciuta.

Per l'effetto, alla DLT è stato attribuito un ruolo ricognitivo in materia fiscale che non le è proprio, con evidenti effetti sulla qualificazione giuridica delle criptoattività e sul loro corretto inquadramento ai fini fiscali. Avuto riguardo soprattutto al *trend* emergente di incorporazione di una vasta gamma di beni e servizi del mondo reale in *token* digitali, potrebbe accadere infatti che alcune fattispecie, pur godendo di regole di tassazione proprie, finiscano per essere assimilate alle criptoattività e, quindi, sottoposte al nuovo regime impositivo solo in ragione del generalizzato impiego della tecnologia che le connota. Si pensi, ad esempio, alla c.d. “tokenizzazione” (ossia la conversione dei diritti su un *asset* in un *token* digitale) del diritto di proprietà su un bene immobile: in caso di successiva rivendita del *token* con realizzo di un *capital gain* risulterà applicabile la disciplina contenuta nella lett. b) o nella lett. c-*sexies*) dell'art. 67, comma 1, TUIR?

Sulla questione è recentemente intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la bozza in consultazione di una circolare sul trattamento fiscale delle cripto-attività, la quale osserva che, sebbene non preveda le specifiche esclusioni disciplinate dal MiCA, la definizione di cripto-attività operata dal nostro legislatore tributario «è volta ad individuare una serie di attività che non costituiscono investimenti di natura strettamente finanziaria, la cui disciplina è già contenuta nelle lettere da c) a c quinqes) del medesimo comma 1 dell'art. 67 del T.u.i.r. Pertanto, rientrano nella definizione di cripto-attività di cui alla citata lettera c-*sexies*) tutte quelle rappresentazioni digitali di valore o di diritti che non sono suscettibili di rientrare in una definizione civilistica di strumento finanziario».

Il tentativo dell'Agenzia delle Entrate di “rimediare” alle scelte legislative finisce per creare maggiore incertezza sull'applicazione della novella. E ciò perché l'interpretazione prospettata non solo induce a pensare che nell'ambito delle cripto-attività imponibili ex art. 67, c-*sexies*), TUIR possano essere ricompresi i prodotti finanziari che non sono disciplinati né conosciuti dalla normativa europea, ma spinge anche a chiedersi se la lettera c-*sexies* sia stata opportunamente collocata nell'ambito della disciplina dei redditi di natura finanziaria ex art. 67, comma 1, TUIR e, in più, se l'estensione alle cripto-attività della disciplina sui regimi opzionali del risparmio gestito e di quello amministrato rappresenti una scelta corretta, posto che tali regimi finiscono per essere applicati per la tassazione di redditi non propriamente qualificati in ragione del loro carattere finanziario.

3. Già a una prima lettura, la disciplina tributaria delle cripto-attività introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 palesa talune criticità non trascurabili, che sollecitano ulteriori riflessioni.

La novella ha stabilito che «non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni». Per contro, assumono rilievo impositivo le operazioni di negoziazione di cripto-attività, quali il rimborso, la permuta e la cessione a titolo oneroso, nonché la detenzione di cripto-attività.

La *ratio* di tale disposizione è quella di attribuire rilevanza fiscale al valore generato nei processi di creazione delle *crypto-currencies* soltanto quando esso si concretizza nell'economia reale, trasformandosi in ricchezza quantitativamente misurabile e, quindi, in reddito tassabile secondo un approccio tradizionale (per ulteriori approfondimenti, PERRONE A., *Delle crypto-currencies e della generazione di un valore tassabile*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto*

nel metaverso, cit., 233 ss.). Da ciò l'irrelevanza reddituale delle operazioni di *trading crypto-to-crypto*, essendo operazioni che restano confinate nell'ecosistema virtuale e che, pertanto, non cristallizzano una vera e propria manifestazione di ricchezza, che sarà riscontrabile solo nel momento in cui il contribuente ritorna alle valute tradizionali, così realizzando la plusvalenza imponibile.

La formulazione della novella solleva dubbi in merito al significato da attribuire all'espressione “*permuta tra crypto-attività aventi uguali caratteristiche e funzioni*”: il rischio è che l'aggettivo “eguali” possa rendere sostanzialmente inapplicabile la previsione normativa, posto che, tra le numerose esistenti, moltissime cryptoattività non presentano caratteristiche e funzioni identiche alle altre.

Al riguardo, la Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio 2023 (presentato alla Camera il 29 novembre 2022, A.C. 643) si è limitata ad affermare che «*non assume rilevanza lo scambio tra valute virtuali mentre assume rilevanza fiscale l'utilizzo di una crypto-attività per l'acquisto di un bene o un servizio o di un'altra tipologia di crypto-attività (ad esempio l'utilizzo di una crypto currency per acquistare un non fungible token) o la conversione di una crypto currency in euro o in valuta estera*». La medesima impostazione è rinvenibile nella citata bozza di circolare sulla tassazione delle crypto-attività, ove si legge che «*dal 1° gennaio 2023 non costituisce fattispecie realizzativa lo scambio di una crypto-valuta con un'altra (ad esempio l'acquisto di ethereum con bitcoin) né lo scambio di un NFT con un altro NFT. Costituisce, invece, una fattispecie fiscalmente rilevante come permuta ad esempio l'acquisto di un NFT con una crypto-valuta*».

Un siffatto contributo interpretativo non può, tuttavia, considerarsi chiarificatore se si considera che nella classificazione delle cryptoattività in specifiche categorie l'Agenzia delle Entrate ha impiegato, spesso congiuntamente, criteri qualificatori disomogenei e indeterminati che non consentono di comprendere quali siano le “eguali” caratteristiche e funzioni alle quali il legislatore tributario ha fatto riferimento, non essendovi addirittura a monte – com'è stato esattamente evidenziato (cfr. AIPSDT, Consultazione pubblica sulla bozza di circolare relativa al “*Trattamento fiscale delle crypto-attività*” - Osservazioni, 5 ss.), alcun chiarimento su cosa si debba intendersi per “caratteristica” e per “funzione”, né su quale debba essere il rapporto, rispetto alla medesima cryptoattività, tra “funzione” e “caratteristica”. Col risultato che «*lo scambio di TETHER (stablecoin) ed ETHEREUM (altcoin), criptovalute con caratteristiche ontologicamente differenti, dovrebbe dar luogo a una fattispecie fiscalmente rilevante*». A maggiore ragione, «*non sembra possibile affermare indiscriminatamente che lo scambio di un NFT con un altro NFT non costituisca una fattispecie fiscalmente rilevante perché questa affermazione oblitera totalmente il carattere non-fungible dei token*».

Alla luce di quanto osservato, occorre prendere atto che nel vigente sistema di tassazione delle crypto-attività vi è una lacuna: manca una preventiva qualificazione giuridica delle cryptoattività e, di conseguenza, un quadro normativo coerente che garantisca, in futuro, un elevato livello di *compliance* e gettito per lo Stato.

Come è noto, l'etichetta cryptoattività individua *asset* che identificano i molteplici fenomeni del mondo digitale e, quindi, sono differenti gli uni dagli altri sia per caratteristiche che per modi di utilizzo.

Dunque, il legislatore tributario si sarebbe dovuto preoccupare, innanzitutto, di individuare la natura giuridica delle crypto-attività e, successivamente, procedere ad una ordinata classificazione dei diversi *asset* digitali in categorie funzionali omogenee al loro interno seppure autonome le une dalle altre. Solo a valle di questa attività, sarebbe stato possibile suddividere le crypto-attività nelle seguenti quattro categorie: *currency token*, *security token*, *utility token* e *non-fungible token*, suscettibili ognuna di un trattamento giuridico “uniforme” sotto il profilo fiscale.

A questo punto, la disposizione sulla permuta tra crypto-attività non avrebbe presentato dubbi interpretativi perché sarebbe stato chiaro che le sole permutate tra crypto-attività della medesima tipologia (ad esempio, tra un *currency token* e un altro *currency token*) non avrebbero avuto rilevanza fiscale, mentre sarebbero state fiscalmente rilevanti le permutate tra un *currency token* e un *security token*, tra un *currency token* e un *utility token*, tra un *currency token* e un *non fungible token*, e così via.

4. La novella fa riferimento alla detenzione di cripto-attività quale elemento generatore di materia imponibile. La scelta legislativa di utilizzare l'espressione "detenzione", senza tuttavia specificare quali siano le fattispecie che in essa rientrano, fa presumere che la previsione dell'art. 67, comma 1, lett. c-sexies) rappresenti una sorta di chiusura del sistema volta ad attrarre nella nuova categoria dei redditi diversi di natura finanziaria tutti quei proventi caratterizzati da natura e provenienza eterogenea.

Si pensi, ad esempio, ai proventi derivanti dalla c.d. attività *staking* di criptovalute (ossia il processo utilizzato dalla *blockchain* per raggiungere il consenso sulla generazione di un nuovo blocco attraverso un meccanismo di validazione) nel caso sia svolta da persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa (sul tema, specificamente, CALCULLI T., *La fiscalità diretta delle "operazioni minori" in criptovalute. Il caso dello staking*, in *Nuovo Diritto delle Società*, 2022, 8, 1513 ss., nonché FUNARI A., *Osservazioni (de iure condendo) in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, cit., par. 4.3 ss.).

L'attività di *staking* può essere svolta utilizzando il protocollo c.d. *Proof of Stake (PoS)*, nel quale il validatore dei blocchi viene selezionato in misura della quota di criptovalute posseduta (c.d. *stake*). Su questa quota la piattaforma pone un "vincolo di indisponibilità", che si configura come la mera assunzione di un'obbligazione di non fare, per il tempo necessario alla produzione e alla convalida dei blocchi della relativa *blockchain*. Tale vincolo sembra compatibile con una condizione di "detenzione" posto che nel periodo di durata del vincolo, le cripto-valute restano depositate sul proprio *wallet* e la convalida di nuovi blocchi comporta una remunerazione in cripto-valute, determinata dalla stessa *blockchain*.

In sostanza, per mezzo del soggetto che gestisce la piattaforma informatica necessaria per la produzione e la validazione dei nuovi blocchi, il contribuente (c.d. *miner*) riceve dalla stessa *blockchain* un premio in cripto-valute (c.d. *reward* del blocco) che deve essere assoggettato a tassazione come reddito diverso di natura finanziaria rientrante nella citata lett. c-sexies), e non come reddito di capitale secondo l'orientamento di prassi che si era consolidato prima dell'intervento normativo in esame (cfr. Risposta a interpello n. 437 del 26 agosto 2022, in rettifica della propria precedente Risposta n. 433 del 24 agosto 2022)

Il legislatore della riforma ha, dunque, ribaltato l'impostazione, non senza, tuttavia, sollevare perplessità.

Si pensi, ad esempio, all'attività di *staking* svolta secondo il c.d. protocollo *Proof of Work (PoW)* - che rappresenta l'alternativa al citato protocollo *Proof of Stake (PoS)*.

Nel PoW, chi crea il blocco e lo collega alla catena (c.d. *miners*) prima degli altri ottiene – come nel protocollo *PoS* - un premio pagato in cripto-valute. Tuttavia, nel protocollo *PoW*, diversamente da quanto accade nel *PoS*, i proventi spettanti al *miner* sembrano potersi qualificare come redditi derivanti dall'assunzione di un obbligo di fare (che consiste nel porre in essere un'attività computazionale capace di risolvere un'equazione complessa); sicchè, i redditi prodotti finirebbero per rientrare nella categoria dei redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. 1), TUIR e, quindi, ancorché soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 20%, concorrerebbero alla formazione del reddito complessivo IRPEF tassato con aliquota progressiva.

Questa ricostruzione conduce, inevitabilmente, a trattamenti impositivi dei proventi derivanti dall'attività di *staking* tra loro differenti, a seconda del protocollo utilizzato, con evidenti effetti negativi sulla certezza del diritto e problemi di violazione del principio di ragionevolezza.

Ma vi è di più. Ai fini della tassazione, i proventi derivanti dalle operazioni di *staking* verrebbero trattati in modo diverso rispetto a quelli derivanti dalle operazioni *crypto-to-crypto*, posto che, per il legislatore della riforma, solo i primi sarebbero fiscalmente rilevanti.

Tutto ciò conduce ad un inevitabile paradosso, in quanto la soluzione adottata dal legislatore della riforma - e volta ad attribuire rilevanza fiscale al valore generato nei processi di creazione delle cripto-attività solo quando esso si concretizza nell'economia reale trasformandosi in reddito - si applicherebbe alle operazioni di *staking* e non alle operazioni *crypto to crypto*, sebbene entrambe le operazioni restano confinate nell'ecosistema virtuale.

5. Quanto alle cessioni di cripto-attività, quali presupposto impositivo delle plusvalenze che da esse originano, con l'intervento di riforma contenuto nella Legge di Bilancio 2023 si possono ritenere definitivamente superate le problematiche la cui soluzione in passato era stata affidata a sporadici orientamenti di prassi.

In particolare, è stata archiviata definitivamente la tesi sulla equiparazione delle criptovalute alle valute estere, la quale, peraltro, era in contrasto con le decisioni assunte dalla Corte di Giustizia UE, secondo cui erano un mero mezzo di pagamento, dalla giurisprudenza nazionale, che le aveva considerate ora mezzi di scambio ora beni giuridici, e dal legislatore nazionale, che in sede di recepimento della IV Direttiva antiriciclaggio ne aveva negato lo *status* di valuta o di moneta.

A legislazione vigente, è stata riconosciuta espressamente la rilevanza impositiva delle sole plusvalenze realizzate nell'ambito di un'operazione di cessione a termine con applicazione di un regime di imposizione sostitutiva analogo a quello previsto per i c.d. *capital gains*. Conseguentemente, le plusvalenze realizzate in caso di cessioni a pronti non rappresentano più una fattispecie imponibile (come, invece, accadeva in passato subordinatamente al verificarsi delle condizioni applicate per le valute estere) e il "prelievo" di criptovalute dal *wallet* non è più assimilato a una cessione a titolo oneroso, in conformità alla *voluntas legis* – come già esplicitato – di assoggettare a imposizione solo le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle valute di cui si sia acquisita o mantenuta la disponibilità per finalità d'investimento.

La novella ha, altresì, previsto una soglia di esclusione da imposizione pari a 2.000 euro per anno d'imposta, e ciò al fine di evitare l'emersione di fenomeni impositivi per importi non rilevanti (e, generalmente, ascrivibili a operazioni ricorrenti di modico valore, come ad esempio nel caso di utilizzo di cripto-attività nel settore del *gaming*): va precisato che non si tratta di una franchigia, sicché in caso di guadagni superiori a 2.000 euro va assoggettato a tassazione l'intero importo e non soltanto l'eccedenza rispetto ai 2.000 euro.

È evidente che, rispetto alla situazione *ante*-riforma, tutto ciò risulta penalizzante per chiunque intenda acquistare *token* con finalità di investimento e non di speculazione. L'equiparazione delle due condotte, se, da un lato, riduce il rischio speculativo, dall'altro, ha l'effetto, ben più grave, di demotivare gli investitori in criptoattività, provocando un effetto peggiorativo in termini di gettito atteso.

6. Infine, quanto alle modalità di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria relativi alle cripto-attività, la plusvalenza da assoggettare a tassazione è calcolata come «*differenza tra il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività permutate e il costo o il valore di acquisto*», ai sensi del neo introdotto comma 9-bis dell'art. 68 TUIR.

La citata disposizione non fornisce indicazioni sul valore normale delle cripto-attività permutate, lasciando intendere che i proventi debbano essere valorizzati in base all'art. 9, commi 2 e 3, TUIR e, quindi, in base al «*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*».

Il prezzo delle cripto-attività è, tuttavia soggetto a continue fluttuazioni, anche molto significative, nell'ambito della stessa giornata; inoltre, esso differisce da *exchange ad exchange*, onde non esiste un unico prezzo di riferimento.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella citata bozza di circolare sul trattamento fiscale delle cripto-attività, si è limitata a precisare che: «*Qualora il corrispettivo sia costituito da un'altra cripto-attività avente diverse caratteristiche e funzioni si assume come valore normale della criptoattività ricevuta quella rilevabile sul sito attraverso il quale è avvenuto lo scambio alla data in cui lo stesso è concluso*». Sarebbe stato opportuno chiarire il significato da attribuire all'avverbio "mediamente", rinvenibile nella definizione di valore normale contenuto nel citato art. 9, comma 3, TUIR, per ammettere la possibilità di fare riferimento alla media aritmetica dei prezzi rilevati in un adeguato periodo di riferimento (che potrebbe coincidere con il mese) sull'*exchange* o altro sistema di rilevazione prescelto dal contribuente.

Ai fini della determinazione della base imponibile, il comma 9-bis dell'art. 68 TUIR ha stabilito che le plusvalenze vanno sommate algebricamente alle relative minusvalenze, con la chiosa - contenuta nella Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio 2023 - che «*le minusvalenze realizzate sono deducibili limitatamente alle plusvalenze derivanti dalla stessa tipologia di attività*».

La locuzione “*stessa tipologia di attività*” dovrebbe riferirsi alle criptoattività complessivamente considerate (da distinguere rispetto agli altri redditi diversi di natura finanziaria), salva un'impostazione più restrittiva per cui non appartenerebbero alla “*stessa tipologia di attività*”, ad esempio, gli NFT.

La novella ha, inoltre, previsto che: (i) qualora dalla somma algebrica emerga una plusvalenza superiore al limite di 2.000 questa è imponibile; (ii) qualora emerga una minusvalenza superiore a tale soglia, l'eccedenza può essere riportata in deduzione dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, sempreché la minusvalenza sia stata indicata nella dichiarazione dell'anno in cui è stata realizzata.

Dal tenore letterale della disposizione sembra evincersi che l'eccedenza negativa non possa essere compensata con i proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività (ad esempio, con i proventi da *staking*), seppure tali proventi siano ricompresi nell'ambito della stessa categoria reddituale delle plusvalenze realizzate dalla cessione di criptoattività in base alla nuova lett. *c-sexies*) del comma 1 dell'art. 67 TUIR. Su questo aspetto, nella citata bozza di circolare, l'Agenzia delle Entrate non ha fornito alcun chiarimento, ma sarebbe opportuno che, a valle della consultazione pubblica, l'Agenzia chiarisse adeguatamente le interrelazioni tra le manifestazioni reddituali introdotte dalla Legge di Bilancio.

Ma non basta. Nella determinazione dei redditi diversi derivanti dalle cripto-attività, il citato comma 9-bis non consente di tener conto dei costi inerenti la cessione.

Per le criptoattività, il legislatore tributario non ha riproposto quanto già previsto per le attività finanziarie dall'art. 68, comma 6, TUIR (e applicato ai *capital gain* derivanti dal disinvestimento di titoli, valute e partecipazioni), in forza del quale gli oneri inerenti alla produzione di plusvalenze e minusvalenze (si pensi alle commissioni applicate dagli *exchange* centralizzati [cd. *CEX*] per le compravendite o alle *gas fees* pagate per effettuare le compravendite sugli *exchange* decentralizzati [c.d. *DEX*]) devono essere scomputati dal corrispettivo percepito.

Nonostante ciò, ragioni di natura sistematica inducono a ritenere che gli oneri inerenti alla produzione di plusvalenze e minusvalenze debbano essere scomputati anche per le criptoattività. Tanto più che, in relazione alla “detenzione”, il legislatore della riforma ha precisato espressamente che «*l proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività percepiti nel periodo d'imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione*»: se avesse voluto negare la deduzione degli oneri connessi anche nel caso della “cessione”, il legislatore tributario lo avrebbe affermato espressamente come, appunto, nel caso della detenzione di cripto-attività.

In questa prospettiva, non è condivisibile l'affermazione dell'Agenzia delle Entrate, contenuta nella più volte citata bozza di circolare, secondo cui nella determinazione dei redditi diversi derivanti dalle cessioni di criptoattività non deve tenersi conto dei costi inerenti (ad esempio, le commissioni di vendita), mentre il costo o valore di acquisto della criptoattività può essere aumentato di ogni relativo costo. Non si comprende la ragione di tale soluzione interpretativa (a cui sicuramente gli intermediari rimedieranno attraverso l'incremento delle commissioni di entrata e l'azzeramento di quelle in uscita), posto che, per evitare distorsioni nei relativi mercati di riferimento, le plusvalenze aventi a oggetto operazioni su criptoattività devono essere assoggettate a imposizione al netto di tutti i relativi costi.

Destà, infine, una certa sorpresa il fatto che il comma 9-bis dell'art. 68 TUIR abbia stabilito che «*Il costo o valore di acquisto è documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente; in mancanza il costo è pari a zero*».

L'obbligo documentale che grava sui contribuenti difficilmente potrà essere assolto e, quindi, la surriportata previsione solleva molti dubbi tenuto anche conto che le specifiche caratteristiche delle criptoattività rendono molto difficile, se non addirittura impossibile, per i contribuenti documentare il “costo o valore di acquisto” con “*elementi certi e precisi*”.

È, infatti, noto che le transazioni di cripto-attività, le quali si possono perfezionare sia sulla *blockchain* (*on-chain*) sia fuori dalla *blockchain* (*off-chain*), non prevedono l'emissione e, dunque, la consegna al contribuente di una documentazione relativa all'operazione, con la conseguenza che il contribuente non è in grado di dimostrare agevolmente il costo o il valore di acquisto delle criptoattività. In tale ipotesi, come prescritto dalla novella, non si potrà dedurre alcun costo (essendo questo pari a zero) e, quindi, la base imponibile finirà con il coincidere con «*il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività permutate*», determinando un carico fiscale maggiore sui contribuenti.

Ciò determina una situazione discriminatoria al cospetto di altre fattispecie imponibili disciplinate dall'art. 67 TUIR (ad esempio, i metalli preziosi), per le quali, stante la difficoltà di determinare il costo di acquisto, è stata prevista la possibilità di applicare un criterio forfettario secondo cui la plusvalenza imponibile è quantificata in misura pari al 25% dell'ammontare ricevuto in pagamento o in conversione.

Peraltro, diversamente da quanto avviene per gli strumenti finanziari nell'ambito del regime del risparmio amministrato (ancorché il relativo regime sia stato esteso anche alle criptoattività), non è ammesso il ricorso a una dichiarazione sostitutiva dell'obbligo documentale.

Con riferimento agli “elementi certi e precisi”, la bozza di circolare si è limitata ad affermare che «*tali elementi possono essere costituiti dalla documentazione d'acquisto dell'intermediario o del prestatore di servizi presso il quale è avvenuto l'acquisto*», senza tuttavia specificare quale documentazione debba corroborare il valore di acquisto e senza considerare che quanti hanno acquistato tempo addietro non è certo che abbiano conservato la relativa documentazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AIPSDT (Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario), *Contributo alla consultazione pubblica sulla bozza di circolare relativa al “Trattamento fiscale delle cripto-attività” - Osservazioni* BRACCIONI P., *L'imposizione fiscale delle cripto-attività dopo la legge di bilancio 2023 e gli impatti sulla loro natura giuridica*, in *Bancaria*, 2, 2023, 28 ss.

CALCULLI T., *La fiscalità diretta delle “operazioni minori” in criptovalute. Il caso dello staking*, in *Nuovo Diritto delle Società*, 2022, 8, 1513 ss.

CAPACCIOLI S. - DEOTTO D., *Disciplina tributaria delle cripto-attività: novità in chiaroscuro*, in *il fisco*, 2023, 4, 315 ss.

CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.

COSTANZO L., *Profili fiscali delle criptoattività nell'Unione Europea: una problematica (anche) definitoria*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 205 ss.

ESCALAR E., *Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 835 ss.

FUNARI A., *Osservazioni (de iure condendo) in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2022, 4, 74 ss.

LEO M., *La necessita di regole più chiare per la tassazione delle criptovalute*, in *Corr. trib.*, 2022, 10, 867 ss.

MARINELLO A., *Un “cripto-condono” e molti nodi irrisolti nel disegno di legge sulla disciplina fiscale delle valute virtuali?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VIII, 765 ss.

PACILEO F., *“Finanziarietà” e “negoziabilità” degli NFT: profili giuridici*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 97 ss.

PERRONE A., *Delle crypto-currencies e della generazione di un valore tassabile*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 233 ss.

PIERRO M., *Le cripto-attività e l'imposizione diretta dopo la legge di bilancio 2023*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 11 ss.

PIERRO M., *Contributo all'individuazione della nozione di crypto-asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Rass. trib.*, 2022, 3, 574 ss.

PIERRO M., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 105 ss.

RONCO S.M., *Criptovalute e profili in materia di riscossione transnazionale dei tributi*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 385 ss.

SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 167 ss.

TOMASSINI A., *La recente regolamentazione fiscale delle cripto-attività nella legge di bilancio*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 219 ss.

TOMASSINI A., *Criptovalute, NFT e Metaverso. Fiscalità diretta, indiretta e successoria*, Milano, 2022, 132 ss.

Ulteriori questioni e nuove problematiche sulla fiscalità delle cryptoattività dopo la Legge di Bilancio 2023

Notes regarding the direct taxation regime for crypto-assets introduced by the 2023 Budget Law

DANIELA CONTE

Abstract

Il contribuente prosegue l'analisi, iniziata nel precedente contributo, relativa alla nuova disciplina della fiscalità diretta delle cryptoattività, introdotta dalla Legge di Bilancio 2023. Il contribuente mira ad evidenziare le ragioni per le quali ritenere che tale intervento normativo, sebbene da tempo auspicato, non appare, tuttavia, pienamente soddisfacente, alla luce di criticità e problematiche non trascurabili.

Parole chiave: cryptoattività, imposizione diretta, redditi diversi

Abstract

This paper continues the analysis - already started by the Author in the previous paper - of the new legislation regarding the direct taxation of crypto-assets, introduced by the 2023 Budget Law. Even if this normative intervention has been long-awaited, however, it does not appear to be fully satisfactory, since it reveals non-negligible issues.

Keywords: crypto-assets, direct taxation, "other income"

SOMMARIO: **1.** Il limitato intervento della riforma sulla fiscalità delle cryptoattività relativa ai soggetti passivi in regime di reddito d'impresa. - **2.** Il problema della contabilizzazione in bilancio delle cryptoattività e le norme del reddito d'impresa applicabili. - **3.** Problematiche della nuova, prevista applicabilità dell'imposta di bollo e dell'imposta sul valore delle cryptoattività (IVCA). - **4.** La clausola transitoria e l'illegittima "sanatoria impositiva" per i periodi d'imposta pregressi ancora accertabili. - **5.** Conclusioni: "a-territorialità" delle cryptoattività e necessario ripensamento dei criteri di tassazione.

1. In una prima disamina critica delle nuove regole di imposizione diretta delle cryptoattività (cfr. CONTE D., *Riflessioni sul regime di imposizione diretta delle cryptoattività introdotto dalla Legge di Bilancio 2023*, in questa *Rivista*, 24 ottobre 2023 e fascicolo) sono state messe in evidenza numerose criticità e problematiche che rendono l'intervento normativo alquanto insoddisfacente.

Questo giudizio è ancora più negativo se si considera che la maggior parte delle tematiche riferibili alla fiscalità dei soggetti passivi imprenditori sono state lasciate ai margini dell'intervento riformatore.

Nel contesto del reddito d'impresa, il legislatore tributario si è limitato a intervenire soltanto sugli effetti che derivano dalla valutazione delle cryptoattività, ignorando completamente quelli reddituali connessi al loro realizzo.

In particolare, è stato modificato l'art. 110 TUIR, recante norme generali sulle valutazioni per la determinazione della base imponibile IRES, inserendovi il comma 3-bis (cfr. art. 1, comma 131, Legge di Bilancio 2023), il quale prevede, in deroga alla disciplina generale, che non concorrono alla formazione del reddito d'impresa (anche ai fini IRAP, come specificato dal successivo comma 132) i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle criptoattività alla data di chiusura del periodo d'imposta, a prescindere dalla loro imputazione al conto economico.

Con tale previsione – che supera ogni altra disposizione in materia di determinazione del reddito d'impresa, ivi inclusa la c.d. “derivazione rafforzata” di cui all'art. 83 TUIR – il legislatore tributario ha inteso rendere ininfluenti ai fini fiscali le fluttuazioni del c.d. “valore digitale” nell'interesse superiore del bilancio aziendale, se è vero che – come chiosa la Relazione illustrativa al D.D.L. di bilancio 2023 – la predetta disposizione «vuole evitare l'incidenza delle oscillazioni di valore delle cripto-attività detenute dalle imprese, prescindendo dalle modalità di redazione del bilancio», in considerazione verosimilmente del fatto che vi sono difficoltà nel determinarne il valore di una valuta digitale, il quale può variare da un *exchange* a un altro. Ciò, fermo restando che nel momento in cui le cripto-attività sono permutate con altri beni (incluse altre cripto-attività) o cedute in cambio di moneta avente corso legale, la differenza tra il corrispettivo incassato e il valore fiscale concorre alla formazione del reddito di periodo.

2. Per quanto riguarda la contabilizzazione delle cripto-attività, le norme che regolano la redazione del bilancio d'esercizio (artt. 2423 ss. c.c.) non forniscono alcuna indicazione in merito al trattamento da riservare a tali *asset*, né per quanto concerne la loro qualificazione, né tantomeno per quanto riguarda la loro classificazione.

A tale vuoto regolamentare si accompagna l'assenza di qualsivoglia suggerimento da parte dell'Organismo italiano di contabilità (OIC), sicché, ai fini della classificazione in bilancio delle criptoattività, l'unica ipotesi percorribile rimane quella, adottata nel periodo *ante-riforma*, di ricostruire il loro trattamento contabile, per i soggetti IAS/IFRS, facendo riferimento alle indicazioni fornite dall'IFRS-*Interpretation Committee* (IFRS-IC) e, per i soggetti OIC, applicando analogicamente i Principi contabili nazionali che disciplinano casi simili e, in via gerarchicamente successiva, prendendo a riferimento i principi stabiliti a livello internazionale se conformi ai postulati previsti dall'OIC 11 (per una puntuale analisi sul tema, FUNARI A., *Osservazioni [de iure condendo] in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2022, 4, 74 ss.).

A livello internazionale, nel tentativo di ricondurre le criptoattività alla categoria più appropriata, l'IFRS-IC ha escluso che esse siano suscettibili di integrare la definizione di attività finanziarie di cui allo IAS 32 e, quindi, che possano essere inserite in bilancio tra le disponibilità liquide o tra gli strumenti finanziari. Per l'effetto, la soluzione proposta dall'IFRS-IC per le imprese che adottano i Principi contabili internazionali è quella di inserire le cripto-attività nella voce di bilancio “Attività immateriali” (IAS 38) o sotto quella di “Rimanenze” (IAS 2).

In particolare, la qualificazione e la susseguente classificazione nell'una o nell'altra categoria dipendono dalla destinazione economica delle cripto-attività: quando il detentore le possiede come *asset*, e non come beni tipicamente destinati alla vendita nel normale svolgimento della sua attività, troverà applicazione la disciplina delle attività immateriali; se per il detentore si tratta, invece, di beni tipicamente destinati alla vendita nel normale svolgimento della sua attività, si applicherà la disciplina delle rimanenze. Tutto ciò vale anche per le società che agiscono come intermediari (*broker-trader*) di criptovalute, ossia per gli *exchanges* e i *wallet providers* o per i soggetti che svolgono attività di *mining* (cfr., sul punto, PIERRO M., *Le cripto-attività e l'imposizione diretta dopo la legge di bilancio 2023*, in RAGUCCI G., a cura di, *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 11 ss.).

A livello nazionale, le definizioni in materia di immobilizzazioni immateriali (OIC 24) e di rimanenze (OIC 13) non differiscono in modo sostanziale da quelle dei Principi internazionali appena richiamati, sicché la soluzione elaborata nell'ambito dei Principi contabili internazionali dovrebbe essere applicabile, in via analogica, in ambito nazionale, ancorché tale applicazione non sia priva di criticità

(per una dettagliata analisi, v. ancora FUNARI A., *Osservazioni [de iure condendo] in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, cit., 77)

Alla luce di tale ricostruzione, in assenza di indicazioni normative specifiche sulla classificazione in bilancio delle predette criptoattività, le norme tributarie applicabili non possono che essere, per i beni immateriali e attività finanziarie-immobilizzate, gli artt. 86 e 101 TUIR; e, per le attività finanziarie-attivo circolante o altre rimanenze, l'art. 85 TUIR, ancorché siffatta soluzione non è immune da problematiche applicative: com'è stato notato (da TOMASSINI A., *La recente regolamentazione fiscale delle cripto-attività nella legge di bilancio*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 219), «non vengono ad esempio disciplinate, come invece fatto per le persone fisiche, le operazioni crypto to crypto, con il rischio che le società debbano considerarle transazioni realizzative». In ogni caso, il valore fiscale delle cripto-attività dovrà essere determinato applicando le previsioni di cui all'art. 9 TUIR.

Si consideri, in aggiunta, che la soluzione proposta dall'IFRS-IC non è detto che possa ritenersi ancora attuale alla luce dei mutamenti che, nel frattempo, sono intervenuti nel contesto internazionale. E infatti, già nella pubblicazione “*Accounting for and auditing of digital assets*” del 2020, l'*Association of International Certified Professional Accountants* (AICPA) ha affermato che i *digital assets* non possono considerarsi rimanenze, in quanto mancano di consistenza fisica. Per altro verso, nella *Third Agenda Consultation* di marzo 2022, l'*International Accounting Standard Board* (IASB) ha sollevato perplessità sulla posizione dell'IFRS-IC in punto di contabilizzazione richiesta dallo IAS 38 sulle attività immateriali per le criptovalute, evidenziando come non possa fornire informazioni accurate stante la natura finanziaria di alcuni *token*.

In questo contesto, è chiaramente non più differibile uno specifico intervento da parte dei soggetti regolatori (il legislatore del bilancio, l'OIC e il legislatore tributario) finalizzato a precisare la qualificazione e classificazione di tali *asset* in base alla loro natura e alle loro finalità e, conseguentemente, la loro rilevazione contabile anche ai fini fiscali.

3. A partire da quest'anno, le imprese dovranno fare i conti con l'applicazione sia dell'imposta di bollo alle criptoattività (cfr. art. 1, commi 144 e 145, Legge di bilancio 2023, che hanno modificato la tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642), per chi detiene criptovalute su *wallet custodial* italiani sia dell'IVAFE (con la stessa aliquota del 2 per mille), per chi le detiene su *wallet custodial* non italiani o su *wallet non-custodial*; ovvero, «in luogo dell'imposta di bollo», della nuova imposta sul valore delle criptoattività (IVCA), nei termini di cui all'art. 19, comma 18, D.L. n. 201/2011 (convertito, con mod., dalla L. n. 214/2011), come modificato dall'art. 1, comma 146, Legge di Bilancio 2023.

L'applicazione dell'imposta sul valore delle criptoattività detenute da soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (nella misura sempre del 2 per mille, da versare secondo le modalità e i termini delle imposte sui redditi) è prevista in luogo dell'imposta di bollo con esclusivo riferimento ai «casi in cui, ad esempio, le cripto-attività siano detenute presso intermediari non residenti o archiviate su chiavi USB, personal computer e smartphone», come chiarito nella citata relazione illustrativa del Governo.

Nonostante tale chiosa, gli ambiti soggettivo e oggettivo della nuova IVCA sono tuttora incerti.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, il legislatore della riforma ha stabilito che l'IVCA deve essere applicata da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato che detengono cripto-attività sulle quali non è stata applicata l'imposta di bollo, e non soltanto dai soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio di cui all'art. 4 D.L. n. 167/1990; onde l'IVCA graverà non solo su persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, ma anche su società di persone a forma commerciale, enti commerciali, società ed altre associazioni di persone. Non è precisato, neanche nella bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate sulla tassazione delle criptoattività, quale sia la nozione di residenza fiscale rilevante ai fini dell'IVCA: per ragioni di coerenza sistematica con le discipline dell'IVIE e dell'IVAFE, e tenuto conto delle modalità applicative, si deve ritenere che la nozione di residenza fiscale rilevante per l'IVCA sia quella prevista ai fini delle imposte sui redditi.

L'ampia sfera soggettiva di applicazione pone la questione della deducibilità dell'IVCA dal reddito d'impresa: in assenza di una normativa specifica, la valutazione non può che essere effettuata ai sensi dell'art. 99, comma 1, TUIR, secondo cui «*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*» (su questa disposizione, v., per tutti, DEL FEDERICO L., *Oneri fiscali e contributivi ed accantonamenti per imposte e tasse*, in TESAURO F., diretta da, *Giur. sist. dir. trib. L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Tomo II, Torino, 1994, 721 ss. e MASTROIACOVO V., *Art. 99 - Oneri fiscali e contributivi*, in TINELLI G., a cura di, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 841 ss.). Alla luce della sfera applicativa di tale disposizione, si deve ritenere che l'IVCA sia pienamente deducibile dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui avviene il pagamento, non essendo né un'imposta sui redditi né un'imposta per la quale è prevista la rivalsa. E ciò risulta coerente col fatto che – come ammesso anche dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 136/E/2000 – l'imposta di bollo, in luogo della quale si applica l'IVCA nei casi specificamente previsti, è pacificamente deducibile dal reddito d'impresa.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, è stato osservato che il rinvio operato dal legislatore tributario alla disciplina dell'imposta di bollo (formulato nel senso che l'IVCA si applica “*in luogo dell'imposta di bollo*”) si risolverebbe nell'implicita ammissione che l'ambito oggettivo dei due tributi debba coincidere (cfr. Consultazione pubblica sulla bozza di circolare relativa al “*Trattamento fiscale delle cripto-attività*” – Osservazioni della AIPSDT, 18): se ciò è vero, le criptoattività sulle quali grava l'IVCA dovrebbero essere le stesse sulle quali sarebbe dovuta gravare l'imposta di bollo, in presenza degli intermediari finanziari.

Ciò posto, tenuto conto del perimetro applicativo della nuova disciplina in materia di tassazione della cripto-attività, non è chiaro se il rinvio debba esser riferito alle sole criptoattività “disciplinate” dall'art. 67, comma 1, lett. c-*sexies*, TUIR, oppure a tutte le criptoattività che soddisfino la “definizione” contenuta nell'art. 67, comma 1, lett. c-*sexies*, TUIR. Nel primo caso sarebbero esclusi dall'ambito oggettivo dell'IVCA gli strumenti finanziari digitali (di cui al D.L. n. 25/2023, convertito con modificazioni dalla L. n. 52/2023) o altre fattispecie individuate, in generale, nella bozza di circolare sulla tassazione delle cripto-attività come “*investment token*” o “*security token*”. Nel secondo caso detti strumenti vi rientrerebbero.

Considerata la natura dell'IVCA, la soluzione dovrebbe essere nel senso che il rinvio operato dal legislatore tributario all'imposta di bollo e, quindi, indirettamente all'IVCA debba essere riferito a tutte le criptoattività che soddisfino la definizione contenuta nel citato art. 67, anche se non rientranti – com'è nel caso degli strumenti finanziari digitali – nella disciplina dei redditi diversi ma in quella dei redditi di capitale o in altre categorie reddituali (nello stesso senso v. anche Consultazione pubblica sulla bozza di circolare relativa al “*Trattamento fiscale delle cripto-attività*” – Osservazioni della AIPSDT, 16 s.)

Per effetto del rinvio, poi, la base imponibile dell'IVCA è costituita dal valore delle criptoattività al termine di ciascun anno solare rilevato dalla piattaforma dell'*exchange* dove è avvenuto l'acquisto della stessa. Qualora non sia possibile rilevare il valore al 31 dicembre dell'anno di riferimento dalla piattaforma dove è stata originariamente acquistata la cripto-attività, tale valore potrà essere rilevato da analoga piattaforma dove le medesime cripto-attività sono negoziate. Nel caso in cui le cripto-attività non siano più possedute alla data del 31 dicembre si deve far riferimento al valore rilevato al termine del periodo di detenzione. Come previsto dal comma 19 dell'art. 19 D.L. n. 201/2011, l'imposta è dovuta in proporzione ai giorni di detenzione e alla quota di possesso in caso di cripto-attività cointestate.

Inoltre, se si estende all'IVCA quanto stabilito in materia di imposta di bollo dal comma 21 dell'art. 19 D.L. n. 201/2011, dalla descritta imposta «*si deduce [rectius: si detrarre], fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'importo dell'eventuale imposta patrimoniale relativa alle cripto-attività detenute presso intermediari esteri e versata nello Stato estero*» (così, bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate sulla tassazione delle criptoattività, 90). Tutto ciò subordinatamente alla “definitività” del versamento del tributo all'estero, in relazione al quale, mancando specifiche indicazioni, dovrebbero valere le regole e le indicazioni di carattere generale riguardanti il credito per le imposte

assolte all'estero di cui all'art. 165 TUIR (su cui CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per imposte estere*, Torino, 2012)

4. Un ulteriore aspetto problematico relativo al trattamento tributario delle operazioni aventi ad oggetto criptoattività è rinvenibile nella norma transitoria prevista all'art. 1, comma 127, Legge di Bilancio 2023(3), con la quale è attribuita rilevanza ai fini impositivi alle operazioni in cripto-attività eseguite prima dell'entrata in vigore della novella, sebbene il periodo *ante-riforma* fosse caratterizzato da un completo vuoto normativo di cui l'Agenzia delle Entrate aveva approfittato per qualificare e disciplinare il fenomeno, esercitando un ruolo che non le è proprio.

E infatti, l'Agenzia aveva adottato un'interpretazione "creativa" secondo cui le criptovalute (e non le criptoattività in generale) sarebbero state tassabili, pur in assenza di una legge che lo prevedesse, perché qualificabili come "monete" assimilabili alle valute estere, da cui avrebbero dovuto conseguentemente mutuare il trattamento fiscale(4) (cfr. ris. 2 settembre 2016, n. 72/E e Risposta a interpello n. 788 del 24 novembre 2021, la cui posizione è stata confermata nelle successive risposte nn. 397, 433 e 437 del 2022. Sulla questione, v. tra gli altri, SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L., a cura di, *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 170 ss.).

In particolare, con riferimento alle persone fisiche che non esercitavano attività d'impresa, l'Agenzia distingueva le *cessioni a termine*, che avevano ad oggetto lo scambio in una data futura tra due valute a un tasso di cambio prefissato al momento della conclusione dell'operazione, e le *cessioni a pronti*, che avevano ad oggetto lo scambio immediato tra due valute al tasso di cambio vigente. Le prime erano "sempre" rilevanti ai fini IRPEF, in quanto operazioni realizzative di plusvalenze; le seconde - seppur tendenzialmente irrilevanti ai fini fiscali per carenza di intento speculativo - finivano per essere assoggettate ad IRPEF come redditi diversi nell'ipotesi in cui la criptovaluta ceduta derivava da prelievi da *wallet*, con giacenza media superiore ad un controvalore di euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, ai sensi del combinato disposto degli artt. 67, comma 1, lett. c-ter), e comma 1-ter (sul tema, fra gli altri, CORASANITI G., *Il trattamento tributario dei bitcoin tra obblighi antiriciclaggio e monitoraggio fiscale*, in *Strum. fin. e fiscalità*, 2018, 36, 45 ss.; FASSÒ F., *Il regime fiscale dei bitcoins secondo una recente ed [unica] prassi amministrativa*, in *Strum. fin. e fiscalità*, 2017, 3, 105 ss.; PIASENTE M., *Esenzione Iva per i 'bitcoin': la strada indicata dalla Corte UE interpretando la nozione 'divise'*, in *Corr. trib.*, 2016, 2, 144 ss.)

Sul presupposto dell'equiparazione delle plusvalenze da valuta virtuale a quelle generate da operazioni in valuta estera, l'Agenzia aveva altresì precisato (cfr. DRE Lombardia, Risposta ad interpello 22 gennaio 2018, n. 956-39/2018. Si veda pure Agenzia delle Entrate, Risposte ad interpello 24 novembre 2021, n. 788 e 1° agosto 2022, n. 397) che i soggetti residenti detentori di valute virtuali dovevano indicarle nel quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi fra le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia (in ottemperanza agli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'art. 4 D.L. n. 167/1990), ma che le valute virtuali non erano soggette all'IVAFE, applicandosi tale imposte esclusivamente ai depositi e conti correnti di natura bancaria (cfr. DRE Lombardia, Rispo-

(3) Secondo cui «Le plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività, comunque denominate, eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e le relative minusvalenze realizzate prima della medesima data possono essere portate in deduzione ai sensi dell'articolo 68, comma 5, del medesimo testo unico. Ai fini della determinazione della plusvalenza si applica l'articolo 68, comma 6, del predetto testo unico».

(4) È appena il caso di precisare che il legislatore tributario, facendo salva la posizione dell'Agenzia delle Entrate sulla tassazione delle cripto-attività nel periodo ante-riforma, e quindi affermando la natura monetaria delle criptovalute e assimilandole sostanzialmente a valute estere, finirebbe per assumere una posizione che va in direzione opposta a quella dell'IFRS *Committee*, il quale ha escluso un inquadramento delle "cripto-attività" tra le definizioni contabili di "cassa" e di "disponibilità liquide equivalenti", in quanto esse non svolgono, rispettivamente, le tradizionali funzioni della moneta e sono altamente volatili.

sta ad interpello n. 956-39/2018; DRE Liguria, Risposta ad interpello 9 febbraio 2018, n. 903-47/2018. Sul tema, fra i primi, CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.).

Lo specifico intervento legislativo di riforma, che ha fatto strame della “insostenibile” (perché, fra le altre cose, le criptovalute non sono economicamente e giuridicamente assimilabili né alla moneta né alla valuta legale) ma soprattutto “illegittima” (perché in smaccata violazione dell’art. 23 Cost.) interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, non va esente da critiche.

In primo luogo perché, pur essendo la nuova disciplina assisa su presupposti radicalmente diversi rispetto all’interpretazione adottata dall’Agenzia, la norma transitoria, prevista all’art. 1, comma 127, Legge di Bilancio 2023, finisce con l’avallare la conclusione della prassi e realizzare, addirittura, una sorta di “sanatoria impositiva” di dubbia legittimità sistematica e costituzionale: infatti, non avendo – e, considerato il pregresso vuoto normativo, non potendo obiettivamente avere – natura di norma di interpretazione autentica, essa risulta avere efficacia retroattiva in palese contrasto con l’art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, ma soprattutto con gli artt. 3, 23 e 53 Cost.

Ciò è ancora più grave se si considera che la prevista tassabilità retroattiva è ad ampio spettro, non riguardando solo le criptovalute, come sostenuto dall’Agenzia delle Entrate in precedenza, ma tutte le criptoattività: il comma 127 della Legge di Bilancio 2023, ha chiaramente sancito, infatti, che le «*plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività, comunque denominate, eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge si considerano realizzate ai sensi dell’art. 67, del testo unico*». A tanto va aggiunto che, per effetto del riportato comma 127, le plusvalenze da operazioni in criptoattività realizzate fino al 31 dicembre 2022 sono sommate algebricamente a quelle di cui alle lett. da c) a c-*quinqüies*) e alle relative minusvalenze, mentre dal 2023 le plusvalenze di cui alla lett. c-*sexies*) sono compensabili esclusivamente con minusvalenze della stessa *species*.

Peraltro, il legislatore della riforma sembra ignorare i profili di criticità che emergono dalla tesi dell’Agenzia delle Entrate.

Essa è stata costretta ad ammettere in numerose Risposte ad interpello (v., per tutte, la DRE Lombardia nella Risposta n. 956-39/2018) che i tradizionali meccanismi per calcolare la giacenza media del *wallet* non possono trovare agevole applicazione a causa dell’assenza di univocità circa la determinazione del rapporto di cambio, l’individuazione del sito dove vengono fatte la “*maggior parte*” delle operazioni e la verifica “*rispetto*” alle modalità di stoccaggio delle criptovalute nei *wallet*. Per altro verso, l’affermazione secondo cui per determinare la plusvalenza conseguente a prelievi da *wallet* che abbiano superato la predetta giacenza media (pari a 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d’imposta) «*si deve utilizzare il costo di acquisto considerando cedute per prime le valute acquisite in data più recente*» risulta sostanzialmente impossibile da rispettare, se appena si considera che anche il contribuente diligente non è in grado di determinare la giacenza media in modo preciso perché le operazioni in criptovalute hanno connotati di istantaneità e, in una stessa giornata, sono effettuate in numero molto elevato (cfr. anche MASTELLONE P., *Il regime impositivo delle plusvalenze generate da operazioni criptovalutarie*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, cit., 2023, 303 ss.).

5. Alla luce delle osservazioni svolte, ci sono tutte le premesse per invocare un nuovo intervento del legislatore tributario che dovrebbe essere finalizzato non solo ad eliminare le criticità che la norma transitoria ha fatto emergere, ma soprattutto a individuare la soluzione ai problemi collegati alla chiara connotazione *a-territoriale* delle criptoattività, atteso il carattere dematerializzato di tali *asset* digitali.

Il nostro sistema tributario, oramai risalente nel tempo, è pensato per un mondo in cui forse neanche si immaginavano fenomeni quali le criptoattività e il Metaverso (sul tema, SALVINI O., *Redditi generati nel Metaverso: ricondurre all’imposizione reale la ricchezza di origine “virtuale”*, in *il fisco*, 2022, 13, 1207 ss.). Nel nuovo contesto sarebbe forse opportuno fare riferimento, ai fini della tassazione, non al luogo di produzione del reddito (che secondo la criticabile tesi dell’Agenzia delle Entrate, esposta nella Risposta a interpello n. 397/2022, nel caso delle criptovalute coinciderebbe con il luogo in cui si trova il

wallet), ma al soggetto che tale reddito percepisce, posto che in presenza di un bene dematerializzato il criterio di tassazione più efficace è quello della residenza del beneficiario.

È, comunque, auspicabile che la soluzione al problema in esame venga individuata in un contesto sovranazionale, tanto più che, sia a livello OCSE sia a livello UE, si registrano significativi interventi in materia di criptoattività che rappresentano inequivocabile manifestazione di interesse nei confronti del comparto e delle esigenze di una sua regolamentazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AIPSDT (Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario), *Contributo alla consultazione pubblica sulla bozza di circolare relativa al "Trattamento fiscale delle cripto-attività"* - Osservazioni CONTE D., *Riflessioni sul regime di imposizione diretta delle criptoattività introdotto dalla Legge di Bilancio 2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 ottobre 2023 e in questo fascicolo

CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per imposte estere*, Torino, 2012

CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.

CORASANITI G., *Il trattamento tributario dei bitcoin tra obblighi antiriciclaggio e monitoraggio fiscale*, in *Strum. fin. e fiscalità*, 2018, 36, 45 ss.

DEL FEDERICO L., *Oneri fiscali e contributivi ed accantonamenti per imposte e tasse*, in TESAURO F. (diretta da), *Giur. sist. dir. trib. L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Tomo II, Torino, 1994, 721 ss.

FASSÒ F., *Il regime fiscale dei bitcoins secondo una recente ed (unica) prassi amministrativa*, in *Strum. fin. e fiscalità*, 2017, 3, 105 ss.

FUNARI A., *Osservazioni (de iure condendo) in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2022, 4, 74 ss.

MASTELLONE P., *Il regime impositivo delle plusvalenze generate da operazioni criptovalutarie*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 303 ss.

MASTROIACOVO V., *Art. 99 - Oneri fiscali e contributivi*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 841 ss.

SALVINI O., *Redditi generati nel Metaverso: ricondurre all'imposizione reale la ricchezza di origine "virtuale"*, in *il fisco*, 2022, 13, 1207 ss.

PIASENTE M., *Esenzione Iva per i 'bitcoin': la strada indicata dalla Corte UE interpretando la nozione 'diverse'*, in *Corr. trib.*, 2016, 2, 144 ss.

PIERRO M., *Le cripto-attività e l'imposizione diretta dopo la legge di bilancio 2023*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 11 ss.

SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 170 ss.

TOMASSINI A., *La recente regolamentazione fiscale delle cripto-attività nella legge di bilancio*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel metaverso*, Pisa, 2023, 219 ss.

IL PUNTO SU ...

L'assetto strutturale del c.d. "regime forfettario" e il trade-off tra equità fiscale ed efficienza

MATTEO DEMETRI

A. Com'è noto, la L. 29 dicembre 2022, n. 197 (recante «*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*»), anche nota come "Legge di Bilancio 2023", è intervenuta sull'art. 1, L. 23 dicembre 2014, n. 190 (disposizione recante l'individuazione dei limiti quantitativi entro cui trova applicazione il regime forfettario), innovando la disciplina del regime agevolato previsto per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

In termini più precisi, al comma 54, lett. a) del menzionato art. 1 le parole «euro 65.000» sono state sostituite dalle parole «euro 85.000»: viene, dunque, innalzato a 85.000 euro il limite dei ricavi conseguiti o compensi percepiti nell'anno precedente per rientrare nel regime in esame. Inoltre, la lett. b) della medesima disposizione prevede che il percettore di compensi o ricavi superiori a 100.000 euro fuoriesce immediatamente dal regime e di conseguenza dovrà versare l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni che comportano il superamento del predetto limite. Per chi, invece, supera la soglia degli 85.000 euro ma resta sotto i 100.000 euro, il regime forfettario cessa di avere efficacia a partire dall'anno successivo al superamento della soglia.

Questo regime fiscale era nato con il meritevole obiettivo di agevolare i giovani professionisti e imprenditori con un volume d'affari contenuto e per un periodo di tempo limitato, ma adesso è diventato un regime per così dire ordinario, il quale, nella nuova e definitiva veste, desta non poche perplessità di carattere sistematico.

Più precisamente e in chiave diacronica, la Legge di Stabilità 2015 aveva previsto inizialmente un trattamento differenziale di favore per i lavoratori autonomi che percepissero proventi fino a 30.000 euro annui. In seguito, il regime era divenuto applicabile per i soggetti con ricavi compresi tra i 15.000 euro ed i 40.000 euro. A seguito delle ultimissime modifiche, come detto, il regime si applica strutturalmente a imprenditori e lavoratori autonomi con ricavi non superiori a 85.000 euro, soglia, questa, che era in precedenza di 65.000 euro.

Si trattava di un trattamento fiscale di favore inizialmente pensato per imprese marginali e poco strutturate, che era nato con un triplice obiettivo: *in primis*, facilitare l'assolvimento degli obblighi tributari a taluni contribuenti per i quali si ritiene preferibile un esonero dagli obblighi contabili previsti ai fini IVA; *in secundis*, agevolare i soggetti che ne erano specificamente destinatari riconoscendo la possibilità, periodo per periodo, di valutare la convenienza del regime ed eventualmente consentire la sua revoca e l'opzione per il regime ordinario; *in tertiis*, contrastare l'evasione, posto che il Fisco è esonerato dal difficile compito di quantificare redditi facilmente occultabili e accertare l'inerenza di costi afferenti ad attività in cui sussiste frequentemente una rilevante commistione tra sfera produttiva e privata.

B. L'evoluzione del quadro normativo permette di commentare in maniera più compiuta le ultime modifiche introdotte.

In ordine all'innalzamento della soglia di ricavi da 65.000 euro a 85.000 euro, occorre premettere in via generale che la previsione di un *tax rate* ridotto e vincolato a una predeterminata soglia reddituale condurrà, verosimilmente, le imprese a crescere e svilupparsi sino alla dimensione quantitativa prevista dalla norma tributaria, producendo il cosiddetto "effetto soglia": una disciplina siffatta spingerà

pertanto le imprese ad assumere una struttura produttiva, a compiere scelte di mercato e di produzione, ad effettuare investimenti sino a quando ciò sarà conveniente dal punto di vista fiscale. In altri termini, non ci sarà uno sviluppo economico “libero”, ossia determinato dall’assunzione di scelte imprenditoriali nell’ottica di condurre una certa attività di impresa nel modo più efficiente ed efficace, bensì le scelte saranno inevitabilmente condizionate dal fattore fiscale. In concreto, ciò potrebbe condurre l’impresa a non generare ricavi tassabili, ancorché le prestazioni siano state rese, se con la loro rilevazione dovesse essere superata la soglia rilevante per l’applicazione dell’aliquota ridotta. Lo spostamento in avanti della soglia non modifica i termini del problema: in altri termini, l’effetto-soglia permane ma d’ora in poi riguarderà un numero di contribuenti significativamente più ampio rispetto alle precedenti che invece dividevano in due la popolazione dei contribuenti IVA, creando molto più disincentivo a produrre oltre la soglia o creando incentivo all’evasione.

Quanto alla seconda novità costituita dalla previsione di una seconda soglia posta a 100.000 euro, si può rilevare che la precedente normativa optava per una scelta di “semplificazione”, prevedendo in tutti i casi che il venir meno di un requisito o il verificarsi di una condizione preclusiva rendessero inapplicabile il regime forfettario sempre e soltanto a decorrere dal periodo d’imposta successivo, secondo un principio di “uscita” graduale. Era una scelta dettata dalla volontà di evitare “conversioni” al regime impositivo ordinario in corso d’anno, particolarmente complesse in assenza della tenuta di scritture e registrazioni contabili; venivano, pertanto, fatti salvi gli effetti della tassazione “speciale” sui redditi anche quando, in un certo periodo d’imposta ne difettassero assolutamente i presupposti legali, a cominciare dal caso in cui i compensi effettivi eccedessero la soglia massima prevista (MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, 4). Il rovescio della medaglia di tale sistema era costituito dalla circostanza per cui per assurdo veniva consentita una tassazione al 15% anche per redditi milionari, perché l’esclusione dal regime avrebbe operato a partire dall’anno successivo. La transizione “netta” dal regime forfettario/sostitutivo all’applicazione ordinaria dell’IRPEF, superata la soglia di 100.000 euro appare - da questo angolo visuale - assolutamente condivisibile.

C. Occorre ora soffermarsi succintamente sull’opportunità della sostanziale trasformazione del regime in parola da eccezione derogatoria, in chiave meramente agevolativa, a regime strutturale per soggetti che ne sono destinatari.

Tale intervento, se preso in considerazione isolatamente, sembra perseguire le finalità che si sono menzionate sopra e che possono essere riassunte in un generale obiettivo di efficienza fiscale. Se si adotta invece una visione d’insieme, si può notare come esso vada a minare in misura significativa l’equità verticale e orizzontale dell’imposizione.

Sul piano verticale, sussiste un’evidente distorsione all’interno dello stesso regime forfettario, in quanto omette di differenziare tra redditi – anche in misura significativa – di diverso ammontare. Ancora più evidente è la distorsione presente sul piano orizzontale, sussistendo un doppio sistema di tassazione sui redditi differenziato per tipologia, forma giuridica e dimensione, che finisce per ridurre la base imponibile ai fini IRPEF.

Ora, se è vero che la Costituzione non impone una tassazione uniforme con criteri identici, essa esige un indefettibile raccordo con la capacità contributiva in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza (v., per tutte, Corte cost., ord. 24 luglio 2000, n. 341).

Secondo gli orientamenti costantemente seguiti dalla Corte costituzionale non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza, purché ogni diversificazione per aree economiche o per tipologia di contribuenti sia supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione diviene arbitraria discriminazione (in questi termini Corte cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10; per un commento vedasi, tra gli altri, MARCHESELLI A., *La incostituzionalità “retroattiva” della “robin tax”*: tra violazione

dei diritti fondamentali, giurisprudenza evolutiva e conflitti giurisdizionali, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 7, 619 ss.).

Nel caso di specie, i marcati tratti distintivi del lavoro liberale rispetto al lavoro dipendente sono certo incontestabili: potrebbe, in particolare, farsi riferimento alla più debole tutela previdenziale e assistenziale che il sistema pubblico offre ad autonomi e imprenditori, all'instabilità del relativo rapporto di lavoro, che non assicura redditi costanti nel tempo; al rischio economico cui essi sono esposti, specie in periodi di crisi. Da questo angolo visuale, in effetti la Consulta (con la pronuncia Corte cost. 23 dicembre 2019, n. 288) ha affermato che il vaglio di legittimità rispetto ad un trattamento tributario differenziato vada effettuato tenendo conto del contesto ordinamentale entro cui esso si inserisce (più diffusamente sul punto, FARRI F., *Spunti di riflessione in tema di riforma dell'imposizione sul reddito e principi costituzionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, VIII, 270 ss.). Pur tuttavia, è difficile sostenere su basi razionali che, a parità di *quantum*, il reddito di un lavoratore dipendente esprima una maggiore capacità di contribuzione alle spese pubbliche rispetto a quello di un lavoratore liberale: seguendo l'insegnamento del Giudice delle leggi, infatti, la discriminazione qualitativa dei redditi non implica soltanto che le rispettive fonti di produzione siano diverse, ma richiede che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata capacità contributiva, propria dei redditi incisi rispetto ai redditi esclusi dal tributo, a parità di ammontare della base imponibile (cfr. Corte cost., sent. 26 marzo 1980, n. 42).

La discriminazione qualitativa attuata non pare, insomma, una differenziazione tradizionale e ponderata, non evincendosi alcuna compiuta riflessione circa la *ratio* della stessa. La problematica evidenziata costituisce solamente la punta dell'*iceberg*, posto che l'imposta personale progressiva è oggi applicata unicamente su salari e pensioni, e accanto ad essa convivono una serie sterminata di imposte cedolari e sostitutive (come, fra le altre, la c.d. cedolare secca sulle locazioni immobiliari, la tassazione delle plusvalenze mobiliari, la tassazione sugli interessi e degli altri proventi derivanti dall'impiego di capitale. Per approfondimenti, v., per tutti, STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Bologna, 2016).

Anche prescindendo da ragioni più o meno condivisibili dal punto di vista teorico-pratico, la strada del riassorbimento delle varie imposte cedolari all'interno del reddito complessivo sembra lastricata da ragioni di stampo politico-elettorale difficilmente superabili.

E la direzione intrapresa con il DDL di riforma fiscale approvato dal Consiglio dei ministri il 16 marzo 2023 non sembra – pur se condivisibile sotto molteplici punti di vista – aver preso nella giusta considerazione il problema costituito dall'erosione della base imponibile IRPEF, prevedendosi addirittura nuovi regimi sostitutivi, come la c.d. *flat tax* incrementale (già introdotta, peraltro, temporaneamente per le persone fisiche imprenditori individuali o lavoratori autonomi dalla stessa Legge di Bilancio 2023).

È, tuttavia, troppo presto per trarre delle conclusioni ala riguardo, essendo presenti nel DDL numerose disposizioni sostanzialmente in “bianco”, contenenti “principi e criteri direttivi” così vaghi da far dubitare del rispetto dell'art. 76 Cost., specialmente se interpretato alla luce dell'art. 23 Cost. (cfr. GIOVANNINI A., *Noterelle su deleghe in bianco e Costituzione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, I, 21 ss.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

FARRI F., *Spunti di riflessione in tema di riforma dell'imposizione sul reddito e principi costituzionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, VIII, 270 ss.

GIOVANNINI A., *Noterelle su deleghe in bianco e Costituzione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, I, 21 ss.

MARCHESELLI A., *La incostituzionalità “retroattiva” della “robin tax”*: tra violazione dei diritti fondamentali, *giurisprudenza evolutiva e conflitti giurisdizionali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 7, 619 ss.

MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Rivista nuova di Diritto del Lavoro*, 2021, 4

STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Bologna, 2016

Ancora sul regime fiscale dei lavoratori sportivi impatriati: i dubbi ancora aperti nonostante i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

More on the tax regime of inpatriated sports workers: doubts still open despite the recent clarifications from the Revenue Agency

ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI

Abstract

La recente modifica del comma 5-*quater* dell'art. 16 D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 sugli impatriati sportivi unita all'entrata in vigore delle disposizioni della c.d. Riforma dello sport avevano introdotto numerose problematiche applicative che la ris. n. 38/E/2023 ha cercato di risolvere. In verità restano delle perplessità che, probabilmente, imporranno un ulteriore intervento.

Parole chiave: agevolazioni per gli impatriati, sportivi, Riforma dello sport

Abstract

*The recent amendment of paragraph 5-*quater* of art. 16 Legislative Decree 14 September 2015, n. 147 on sporting immigrants combined with the entry into force of the provisions of the so-called Reform of sport had introduced numerous application problems that Resolution 38/2023 sought to resolve. Actually, some perplexities remain which, probably, will require further intervention.*

Keywords: *benefits for transferees of residence to Italy, professional sports players, Sports Reform*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Le particolarità del regime degli impatriati in relazione al mondo dello sport. - 3. Gli effetti delle modifiche introdotte dalla Riforma dello sport sul regime degli impatriati. - 4. I dubbi risolti e le criticità residue nell'analisi della Risoluzione. - 5. Il particolare caso dei redditi provenienti dalla cessione del diritto di sfruttamento di immagine.

1. Nei giorni scorsi l'Agenzia delle Entrate ha emanato una Risoluzione (30 giugno 2023, n. 38/E) che affronta varie questioni relative all'applicazione del regime degli impatriati ai lavoratori sportivi.

Il documento di prassi è utile per chiarire alcuni aspetti applicativi per i quali avevamo già sollevato dubbi in un precedente scritto su questa Rivista (MAGLIARO A. - CENSI S., *La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati al mondo dello sport*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VIII, 759 ss.). Ed invero l'Agenzia specifica, ad esempio, come effettuare il calcolo dei giorni di presenza in Italia, come individuare il requisito anagrafico relativo all'età del beneficiario e cosa debba intendersi per reddito complessivo. In tale documento l'Agenzia individua anche in maniera espressa i soggetti destinatari (lavoratori sportivi) e la relativa definizione resta costante nel corpo della stessa, circostanza, questa, che, come si dirà meglio in seguito, suscita perplessità perché il particolare regime degli impatriati non è applicabile a tutti i lavoratori sportivi ma solo ai professionisti.

2. Ai fini della disamina della criticità che permangono nonostante i chiarimenti forniti con la Risoluzione in esame, riteniamo utile, innanzitutto, ricordare che i benefici del regime agevolativo per coloro che riportano la residenza in Italia hanno avuto origine con la L. n. 78/2010 (“Rientro dei cervelli”), sono proseguiti con la L. n. 238/2010 (“Controesodati”), si sono ampliati con l’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 (“Impatriati”) (per una esaustiva ricostruzione storica si rinvia a LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, 624 ss.).

Tutte le norme citate prevedevano una riduzione della base imponibile al verificarsi di uno specifico presupposto che, in via di prima approssimazione, possiamo individuare nel trasferimento in Italia la residenza fiscale dopo aver soggiornato per almeno due anni all’estero. Posto che lo scopo del legislatore era ed è quello di attrarre nel territorio dello Stato i residenti all’estero, sia i requisiti oggettivi sia quelli soggettivi non sono mai stati particolarmente stringenti. Ed invero, caso più unico che raro, in materia di residenza fiscale, al rimpatriato non viene richiesta la precedente iscrizione AIRE al fine di provare la sua permanenza all’estero (sul punto sia consentito rinviare a MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 417 ss.). Inoltre, la platea dei destinatari si è via via ampliata: nella versione originaria della norma il beneficio era rivolto infatti solo ai c.d. cervelli, cioè a coloro che avevano alte qualificazioni professionali; in quelle successive, sono stati invece ricompresi tutti coloro che rientravano in Italia per svolgere una attività produttiva di reddito di lavoro dipendente, autonomo o di impresa. Le uniche limitazioni sono state quelle che vedevano quali soggetti beneficiari gli sportivi: dapprima con una riduzione del beneficio (limitazione al 50%, e non al 70% o 90%, della base imponibile con L. n. 58/2019) e, in seguito, con una limitazione/esclusione di particolari categorie di sportivi (D.L. n. 21/2022).

Quest’ultima modifica - c.d. emendamento Nannicini - ha introdotto, all’interno della normativa sugli impatriati, un vero e proprio regime particolare esclusivamente rivolto agli sportivi.

In primo luogo nel comma 5-*quater* dell’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 è stabilito che: «*Ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, e dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, non si applicano le disposizioni del presente articolo*». Successivamente, al medesimo comma, viene stabilito che: «*Ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, le disposizioni dello stesso si applicano esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica*».

Prima di entrare nel dettaglio, occorre sottolineare che attualmente la possibilità di godere dei benefici per gli impatriati non è, dunque, prevista per tutti gli sportivi, ma solo per gli sportivi c.d. professionisti, ovvero per coloro che esercitano la loro attività in discipline riconosciute dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica. Onde le norme agevolative devono essere lette in combinato disposto con il D.Lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, che dal 1° luglio 2023 disciplina il lavoro sportivo.

3. In ragione di ciò, è opportuno ripercorrere brevemente le modifiche sostanziali intervenute a seguito dell’entrata in vigore dell’appena citato D.Lgs. n. 36/2021 nell’ambito della c.d. Riforma dello sport.

Nell’ordinamento vigente fino allo scorso 30 giugno il legislatore individuava e disciplinava solo la categoria degli sportivi professionisti come sopra individuati. Tra di essi rientravano solo gli sportivi tesserati, in alcune categorie, per quattro Federazioni (calcio, basket, ciclismo, golf) i quali, per espressa previsione legislativa, salvo particolarissimi casi nei quali venivano inquadrati quali lavoratori autonomi, erano lavoratori dipendenti e producevano, pertanto, il relativo reddito ed erano assoggettati a contribuzione. Tutti gli altri, per esclusione, venivano genericamente definiti dilettanti ma non avevano un preciso inquadramento giuslavoristico e, da un punto di vista tributario, il loro reddito veniva indivi-

duato e determinato con le modalità prescritte dagli artt. 67 e ss. TUIR anche se con qualche riserva da parte di dottrina e giurisprudenza posto che si trattava di un regime decisamente di favore dal punto di vista tributario ed esente da obblighi contributivi (per le ipotesi in cui la giurisprudenza rinveniva una diversa collocazione basata sul fatto che l'attività sportiva possedeva i caratteri della professionalità e dell'abitudine ci sia consentito rinviare a MAGLIARO A. - CENSI S., *L'attività professionale e abituale degli istruttori sportivi genera redditi di lavoro soggetti a contributi previdenziali*, in *il fisco*, 2021, 43, 4189 ss.).

Con la citata Riforma dello sport abbiamo, oggi, una nuova distinzione tra “lavoratori sportivi” e “volontari”. Va subito detto che ciò che distingue le due categorie è la presenza o meno del carattere di onerosità per l'attività svolta. Ed invero, secondo l'art. 25 D.Lgs. n. 36/2021 «È lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo.». Al contrario, gli sportivi volontari, secondo l'art. 29 del medesimo decreto sono coloro che «mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali». Per quanto riguarda tali soggetti viene altresì specificato nello stesso articolo che «Le prestazioni sportive dei volontari di cui al comma 1 non sono retribuite in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Per tali prestazioni sportive possono essere rimborsate esclusivamente le spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente. Tali rimborsi non concorrono a formare il reddito del percipiente».

Il medesimo decreto di riforma distingue poi i lavoratori sportivi tra coloro che svolgono il rapporto di lavoro sportivo nei settori professionistici e coloro che lo svolgono nell'area del dilettantismo. Per i primi l'art. 27 stabilisce che «[...] il lavoro sportivo prestato dagli atleti come attività principale, ovvero prevalente, e continuativa, si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato» mentre il successivo art. 28 stabilisce che il lavoro sportivo, esercitato nell'area del dilettantismo, si presume oggetto di contratto di lavoro autonomo al verificarsi di determinate condizioni.

Come detto la normativa in commento sugli impatriati dapprima esclude, *tout court*, i rapporti di lavoro sportivo per poi ammettere, in presenza di ben determinati requisiti, l'applicazione della normativa ai soli redditi derivanti dai rapporti di lavoro sportivo nei settori professionistici. In sostanza, la norma permette di usufruire delle agevolazioni previste per gli impatriati solo a quei lavoratori sportivi che esercitano l'attività nell'ambito di discipline riconosciute dal CONI e nelle quattro Federazioni sopra citate che hanno conseguito la qualificazione professionistica.

Per quanto dunque riguarda le agevolazioni previste dalla normativa sugli impatriati la prima versione della stessa non limitava in alcun modo gli sportivi dalla possibilità di usufruirne. Successivamente, solo per gli sportivi professionisti dell'allora L. n. 91/1981, la riduzione della base imponibile veniva limitata al 50% con un versamento di un contributo pari allo 0,5% della loro base imponibile. Va precisato che per quanto riguardava gli sportivi c.d. dilettanti si poteva applicare pienamente la normativa agevolativa relativa agli impatriati e, quindi, i loro redditi - se da lavoro dipendente o autonomo - concorrevano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare (10% nel caso di trasferimento nel Sud o sulle isole).

Con l'attuale formulazione dell'art. 16 L. n. 147/2015 si è assistito ad un ribaltamento della situazione che ha concesso l'utilizzo della norma di favore ai soli (lavoratori) sportivi professionisti al verificarsi di determinate condizioni.

4. Proprio le condizioni poste dal c.d. decreto Ucraina-*bis* (art. 12-*quater* D.L. n. 21/2022) avevano sollevato dei dubbi interpretativi che già avevamo accennato nel nostro precedente contributo sul tema; su alcuni di questi dubbi interviene il contenuto della ris. n. 38/E/2023 in parte risolvendoli.

Innanzitutto va ricordato che le modifiche citate avevano stabilito che le agevolazioni per gli impatriati si applicano:

- «[...]esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000,
- nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000».

In tali circostanze i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare. Inoltre, a tali rapporti non si applicano, in ogni caso, le ulteriori riduzioni previste dalla normativa relativamente all'acquisto di residenza nel Sud del Paese e ai carichi familiari.

Una prima distinzione viene pertanto effettuata nell'ultima disposizione legislativa tra le Federazioni che abbiano conseguito la qualificazione professionistica antecedentemente o successivamente all'anno 1990. Stupisce che la Risoluzione affermi che tutte e quattro le Federazioni che tutt'ora mantengono tale qualifica l'abbiano conseguita prima del 1990. In realtà, mentre la FIGC (calcio maschile), la FIG (golf) e la FCI (ciclismo) hanno ottenuto la qualifica nel 1988 la FIP (pallacanestro) l'ha ottenuta solamente nel 1994. Attualmente, dunque, le Federazioni che hanno visto il riconoscimento al proprio interno del settore professionistico dopo l'anno 1990 solo oltre alla FIP anche il calcio femminile.

Una ulteriore distinzione viene effettuata, all'interno della normativa, tra gli sportivi relativamente alla loro età anagrafica e cioè al compimento o meno del ventesimo anno di età. Su tal punto la Risoluzione chiarisce che «il requisito anagrafico (aver compiuto "il ventesimo anno di età"), risulta soddisfatto per l'intero periodo di imposta in cui il lavoratore sportivo che ha trasferito la residenza in Italia compie 20 anni, indipendentemente dal mese o dal giorno, in considerazione del principio di unitarietà del periodo d'imposta (cfr. circolare 4 aprile 2008 n. 34, risposta 14.1). Pertanto, può accedere al regime speciale anche il lavoratore sportivo che abbia trasferito la residenza in Italia e compiuto il ventesimo anno di età il 31 dicembre del medesimo anno».

Il nodo gordiano più difficile da sciogliere, tuttavia, era sicuramente quello relativo al requisito reddituale posto che la norma dispone, dapprima, che sono agevolabili i redditi derivanti dai rapporti di lavoro sportivo e, successivamente, al momento di inserire il limite quantitativo di 500.000 euro e 1.000.000 euro oltrepassando il quale si avrebbe diritto al regime agevolato, il riferimento è al reddito complessivo.

Tale ultima definizione, indubbiamente significativa nel diritto tributario, a nostro avviso doveva essere interpretata ai sensi dell'art. 3 TUIR secondo il quale il reddito complessivo è quello formato «da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10».

L'Agenzia, al contrario, nella Risoluzione in esame identifica il reddito di riferimento come «l'ammontare del compenso spettante al lavoratore sportivo in base al contratto di lavoro sottoscritto con la società sportiva, vale a dire l'importo complessivo dell'ingaggio pattuito».

Una siffatta interpretazione, però, non tiene conto della particolare fattispecie contrattuale vigente nel mondo dello sport ove, spesso, l'ammontare del compenso pattuito contiene una parte legata ai risultati sportivi. In questo caso è difficile, anzi impossibile, determinare *ex ante* l'ammontare del reddito che verrà corrisposto allo sportivo. Vi è poi l'ulteriore caratteristica, già segnalata nel nostro precedente scritto, della "mobilità" dei lavoratori sportivi da un Club/datore di lavoro ad un altro con conseguente variazione in aumento ma anche in diminuzione del loro reddito (critici sulla possibilità di determinare *ex ante* il reddito del lavoratore sportivo sono anche TRETTEL S., *Primi sprazzi di luce sul "regime impatriati" nel calcio professionistico*, in *il fisco* 2023, 29, 2772 ss.; VERNA S., *Decisivo il compenso contrattuale complessivo*, in *Italia Oggi*, 4 luglio 2023).

Vi è poi una ulteriore problematica che deriva dall'applicazione della normativa degli impatriati alle nuove figure di lavoratori sportivi come individuati dalla Riforma dello sport.

Ed invero, come abbiamo già anticipato, la Riforma “presume” che il lavoratore sportivo “professionista” sia un lavoratore dipendente ma ammette la possibilità che, in presenza di determinati requisiti, la prestazione possa qualificarsi anche di lavoro autonomo. Ed invero lo stesso art. 53 TUIR relativo ai redditi di lavoro autonomo specifica che «*Sono inoltre redditi di lavoro autonomo: a) i redditi derivanti dalle prestazioni sportive, oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 [...]*».

Al verificarsi di questa fattispecie occorre ricordare che dovrà anche trovare applicazione la limitazione prevista dall'art. 2, par. 2, del Regolamento CEE n. 1998/2006 che stabilisce il cosiddetto *regime de minimis*. Si tratta di una deroga al divieto di aiuti di Stato, previsto agli artt. 107 e 108 TFUE, deroga introdotta per regolare le agevolazioni fiscali e i finanziamenti statali di piccola entità evitando che, in tali casi, si possa far ricorso alla procedura di infrazione. Posto che l'agevolazione in commento deve ritenersi facente parte della categoria degli aiuti di Stato (circ. n. 14/2012 relativa ai c.d. controesodati L. n. 238/2010) troverà applicazione l'art. 2 del Regolamento CEE citato il quale stabilisce che «*l'importo complessivo degli aiuti de minimis concessi ad una medesima impresa non deve superare i 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari*». La nozione di impresa rilevante è quella più ampia alla Raccomandazione della Commissione UE del 2003 ossia ogni entità, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita che eserciti un'attività economica. I limiti *de minimis* si applicano quindi alle attività produttive di reddito di lavoro autonomo e di reddito di impresa. Ciò che conta è l'attività economica e non altri elementi formali, suscettibili di variare in ciascun Stato membro. Pertanto l'agevolazione fruibile dall'impatriato che svolga l'attività di lavoratore sportivo sotto forma di lavoro autonomo non potrà superare le soglie sopra dette.

5. Da ultimo occorre sottolineare che la Risoluzione si occupa anche degli eventuali redditi derivanti dalla cessione del diritto di sfruttamento di immagine pur se, erroneamente, la qualifica semplicemente come cessione del diritto di immagine che, al contrario, essendo un diritto personalissimo, non può essere ceduto.

L'Agenzia precisa che tali redditi possano rientrare tra i redditi «*agevolabili [...] a condizione che siano corrisposti nell'ambito del rapporto di lavoro sportivo con il medesimo datore di lavoro*». In verità il riferimento appare coerente se l'attività di lavoro sportivo è svolta nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente. In tal caso, stante il principio di omnicomprensività previsto dall'art. 51 TUIR anche le somme percepite dal dipendente per la cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine rientreranno tra i redditi da lavoro dipendente che racchiude tutte le somme e i valori n genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Se, al contrario, l'attività di lavoratore sportivo venisse svolta, come possibile attualmente secondo il disposto dell'art. 25 del decreto di Riforma dello sport, come lavoro autonomo, il reddito percepito per la cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine non avrebbe la qualificazione sopra descritta. In quest'ultimo caso, infatti, tale reddito ai sensi dell'art. 54, comma 1-*quater*, dovrà essere considerato quale reddito di lavoro autonomo e, dunque, continuerebbe a godere dell'agevolazione per gli impatriati.

Diversamente, nel caso in cui il reddito per la cessione sopraddetta venisse percepito nell'ambito di un rapporto non riconducibile né a quello di lavoro dipendente né a quello di lavoro autonomo, l'eventuale importo sarà assoggettato a tassazione come reddito diverso e quindi per espressa previsione legislativa non potrà godere del regime degli impatriati.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

FERRANTI G., *Il nuovo regime dei lavoratori sportivi “impatriati”*, in *il fisco*, 2022, 27, 2607 ss.

LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, 624 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 417 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social*, in *il fisco*, 2021, 20, 1921 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *L'attività professionale e abituale degli istruttori sportivi genera redditi di lavoro soggetti a contributi previdenziali*, in *il fisco*, 2021, 43, 4189 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati al mondo dello sport*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VIII, 759 ss.

TRETTEL S., *Sportivi professionisti e regime degli impatriati*, in *il fisco*, 2020, 4, 363 ss.

TRETTEL S., *Primi sprazzi di luce sul "regime impatriati" nel calcio professionistico*, in *il fisco*, 2023, 29, 2772 ss.

VERNA S., *Decisivo il compenso contrattuale complessivo*, in *Italia Oggi*, 4 luglio 2023

IX – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Sviluppi in tema di promozione fiscale dell'innovazione nel contrasto alla crisi economica

Innovation as a tool to fight the economic crisis: latest updates

PATRIZIA ACCORDINO

Abstract

In tempi di crisi economica, puntare al mantenimento di alti standard tecnologici ed innovativi è una valida garanzia di un più significativo impatto sui livelli complessivi di produzione e occupazione, assicura di poter competere sui mercati, e favorisce l'internazionalizzazione e l'attrazione di nuovi investimenti. Per queste ragioni, il nostro Paese, al fine di stimolare il rafforzamento di quei comparti economici che fondano la loro attività sull'innovazione, la ricerca e lo sviluppo, ha ritenuto opportuno, a partire dal 2012, mutuare alcune buone pratiche da quelle realtà in cui le politiche di promozione e sostegno all'innovazione sono un punto di riferimento per il *business ecosystem* nazionale ed ha introdotto una normativa organica a favore delle imprenditorialità innovative che è stata costantemente aggiornata e, ultimamente, implementata per contrastare gli effetti economici della pandemia. Alcuni recenti proposte normative *in itinere* che ne vogliono valorizzare, enfatizzare e sistematizzare gli effetti spingono a riassumerne i presupposti per esaminarne criticamente gli attuali sviluppi e i possibili esiti futuri

Parole chiave: innovazione, imprenditorialità, politica fiscale, agevolazioni

Abstract

In times of economic crisis, aiming at maintaining high technological and innovative standards is a valid guarantee of a more significant impact on overall production and employment levels, ensures being able to compete in the markets, and favours internationalization and the attraction of new investments. For these reasons, our country, to stimulate the strengthening of those economic sectors that base their activities on innovation, research and development, has deemed it appropriate, starting in 2012, to borrow some good practices from those realities in which policies to promote and support innovation are a point of reference for the national business ecosystem and has introduced a systematic legislation in favour of innovative entrepreneurship that has been constantly updated and, lately, implemented to fight the economic effects of the pandemic. Some recent regulatory proposals in the pipeline aiming at enhancing, emphasizing and systematizing its effects prompt a summary of its assumptions in order to critically examine its current developments and possible future outcomes.

Keywords: innovation, entrepreneurship, tax policy, incentives

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La politica fiscale di sostegno alle imprenditorialità innovative in Italia. - **3.** Il confronto con le regole unionali sugli aiuti di Stato. - **4.** Le recenti proposte legislative. - **5.** Conclusioni.

1. L'innovazione, cioè la possibilità di sperimentare nuovi metodi, di aggiornare quelli esistenti o di esplorare risorse alternative, è un elemento fondamentale per stimolare la creazione di nuove realtà imprenditoriali e favorire lo sviluppo di quelle già operanti. Essa difatti risulta avere un più significativo

impatto sui livelli complessivi di produzione e occupazione; garantisce alle imprese che la includono tra i loro obiettivi di poter competere sui mercati; favorisce l'internazionalizzazione e l'attrazione di nuovi investimenti (COMMISSIONE UE, *Oslo Manual*, Bruxelles, 2005; LINDHOLM DAHLSTRAND A. - STEVENSON L., *Innovative entrepreneurship policy: linking innovation and entrepreneurship in a European context*, in *Annals of Innovation & Entrepreneurship*, 2010, 1, 5602 ss.).

La politica fiscale può concretamente influenzare l'innovazione agendo su ricerca, sviluppo, digitalizzazione e trasferimento tecnologico (cfr. HANUSCH H. - CHAKRABORTY L.S. - KHURANA S., *Fiscal Policy, Economic Growth and Innovation: An Empirical Analysis of G20 Countries*, New York, 2017, 1 ss.).

Le possibilità che si offrono possono sintetizzarsi in due diversi insiemi: una modalità diretta che consiste nel prevedere sussidi e finanziamenti e una azione basata su incentivi ed agevolazioni a favore degli investitori oppure operante sulla tassazione delle imprese.

Negli ultimi anni, la scelta che è stata fatta dal nostro Paese appare essere maggiormente orientata nel prevedere a favore delle imprese esenzioni, ammortamenti accelerati o l'attribuzione di crediti d'imposta per la ricerca e lo sviluppo, e più di recente anche per la c.d. proprietà intellettuale. Oltretutto l'alleggerimento del carico fiscale degli investitori che le sostengono, attraverso deduzioni e detrazioni.

Da un punto di vista dell'inquadramento sistematico, queste azioni rientrano nell'ampio comparto delle agevolazioni fiscali (cfr., in generale, FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, *passim*; LA ROSA S., *Esenzione*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 567 ss.; Id., *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI A., diretto da, *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 403 ss.; BASILAVECCHIA M., *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni [diritto tributario]*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, 48 ss.; per una ampia ricostruzione del tema con riguardo alle agevolazioni fiscali che possono favorire l'innovazione si rimanda a BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, I, 1869 ss.). E, inoltre, nel caso di interventi all'interno di Stati membri UE, anche nell'ambito della tematica degli aiuti di Stato.

Ciò comporta il doversi confrontare con questi aspetti ogni volta in cui si prospetta una modifica normativa.

Una politica siffatta, come si chiarirà meglio di seguito, è stata portata avanti, in via specifica e da oltre dieci anni, con riguardo alle imprenditorialità innovative (startup e PMI). Successivamente, fin dalla Legge di stabilità per il 2017, si è prevista una attenzione più generale a tutte le imprese, con una serie di Piani strategici che includono ampie opportunità di agevolazioni pluriennali riguardanti la ricerca e lo sviluppo, curati dal Ministero dello sviluppo economico (MiSE). Ricordiamo il Piano nazionale Industria 4.0, poi Impresa 4.0, Transizione 4.0 fino ad arrivare al più recente Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) approvato dal Senato che si inserisce nel *Next Generation EU* (NGEU) concordato dall'Unione Europea in risposta alla crisi pandemica.

Nondimeno, appare anche di recente che vi sia una significativa continuità nelle politiche fiscali per l'innovazione rispetto al target più "specifico" delle imprenditorialità innovative.

Ne sono esempio due recenti proposte legislative (una che si aggancia a disposizioni vigenti, l'altra che, se accolta, richiederebbe un intervento più "sistemico") all'esame del Parlamento in tema di utilizzo della leva fiscale per potenziare gli investimenti per le startup e PMI innovative.

Le due proposte offrono, pertanto, l'occasione di effettuare un breve riscontro della tematica relativa a tutto il sistema di queste particolari imprenditorialità, al fine di valutare la prospettabile efficacia dei contenuti.

2. L'idea di intervenire per stimolare il *business ecosystem* nazionale delle startup innovative risale al 2011 quando il governo Monti - nominato per venire fuori da una crisi economica che non era molto diversa dalla recente crisi pandemica - aveva deciso di venire incontro ad alcuni suggerimenti provenienti dall'Unione Europea.

Quest'ultima, difatti, aveva incoraggiato l'Italia ad agire sul quadro normativo in tema di nuove attività imprenditoriali, con particolare riguardo alle imprese innovative. In particolare, erano state for-

multate due raccomandazioni con le quali si incoraggiava espressamente il nostro Paese ad intervenire per favorire la creazione di startup, considerate realtà rilevanti nella risoluzione della questione della disoccupazione giovanile e a rendere più immediato l'accesso al mercato del finanziamento, anche con riguardo alle imprese nascenti.

Veniva, pertanto, istituita una *Task force* di "tecnici" (esponenti del mondo accademico, della comunicazione, dell'impresa, della finanza e del terzo settore) la cui attività confluiva nel rapporto *Restart Italia* che contribuiva a guidare il legislatore nella redazione del D.L. n. 179/2012.

Preme ricordare che la relazione illustrativa al predetto documento normativo affermava chiaramente che per rafforzare la crescita e la propensione all'investimento in imprese startup innovative, fosse «*prioritario cercare di creare un clima favorevole al loro sviluppo, aumentando la loro capacità di attrazione dei capitali privati, anche grazie alla leva fiscale*».

Nel *corpus normativo* risultante, per la prima volta, le startup innovative e gli incubatori certificati hanno trovato una disciplina precisa e ampia in quanto si è ritenuto essenziale creare un quadro organico e razionale piuttosto che proseguire, come spesso si era fatto, con disposizioni frammentate.

Innanzitutto ne è stata fornita una precisa definizione. La startup innovativa è una società di capitali, costituita anche in forma cooperativa, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione. Essa deve essere residente in Italia ai sensi dell'art. 73 D.P.R. n. 917/1986, o in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, purché abbia una sede produttiva o una filiale in Italia. Deve essere costituita da non più di 60 mesi, ma non essere il frutto di una fusione, scissione societaria o cessione di azienda o di ramo di azienda ed a partire dal secondo anno di attività deve avere un valore della produzione annua non superiore a 5 milioni di euro. Non deve distribuire o aver distribuito utili ed avere come oggetto sociale esclusivo o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico. Deve, inoltre, avere almeno uno di determinati requisiti relativi al valore delle spese in ricerca e sviluppo, all'impiego come dipendenti o collaboratori di soggetti che abbiano particolari titoli ed all'essere depositaria o licenziataria di specifici beni immateriali.

L'incubatore certificato, che gode degli stessi benefici riservati alle startup innovative, offre servizi per sostenere la nascita e lo sviluppo di start-up innovative. Anche l'incubatore deve avere precisi requisiti che consistono in una specifica dotazione in strutture ed in attrezzature; in particolari qualifiche di chi lo amministra; in rapporti di collaborazione con determinati enti; in adeguata e comprovata esperienza nel compito richiesto.

Per le imprenditorialità innovative sopra individuate sono state previste una serie di agevolazioni fiscali che costituiscono la parte fondamentale delle disposizioni introdotte, ma anche norme in tema di diritto societario e dell'impresa in crisi e attenzione a nuove modalità di finanziamento. Tant'è che la scelta privilegiata è stata definita "poliedrica e originale" in quanto è riuscita a incrociare alcuni fattori rilevanti con le nuove soluzioni proposte dal legislatore attraverso un'azione mirata e unitaria (CIAN M., *Società start-up innovative e PMI innovative*, in *Giur. comm.*, 2015, 6, I, 969 ss.). In precedenza, invece, l'aver preferito una azione non coordinata e affidata a vari enti e soggetti interessati aveva ostato al raggiungimento degli obiettivi sperati.

A distanza di qualche anno, il D.L. 24 gennaio 2015, n. 3, conosciuto come *Investment Compact*, ha esteso buona parte delle norme alle PMI innovative.

Si tratta di società di capitali o cooperative residenti in Italia sempre ai sensi dell'art. 73 TUIR, o in uno degli stati membri dell'UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, purché abbiano una sede produttiva o una filiale in Italia, che presentino la certificazione dell'ultimo bilancio redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili; senza azioni quotate su un mercato regolamentato; non iscritte alla sezione speciale del Registro delle imprese dedicata alle startup innovative e agli incubatori certificati. Devono, inoltre, avere almeno altri due requisiti tra una determinata entità del volume di spesa in ricerca e sviluppo, l'impiego di personale avente specifici titoli o la titolarità di specifici beni immateriali.

Queste imprese hanno problemi strutturali legati a una dimensione aziendale ridotta ed alla sottocapitalizzazione ma, per fatturato e occupazione, si pongono come realtà importanti all'interno del nostro sistema economico. È, pertanto, sembrato estremamente efficace sostenerle, non solo nella fase di start-up, ma anche per un periodo più lungo fino ad un definitivo loro consolidamento.

L'insieme di disposizioni è piuttosto articolato. Sono state, innanzitutto, delineate alcune agevolazioni a favore delle imprese, come l'esonero dal pagamento, in fase di costituzione, dell'imposta di bollo, dei diritti di segreteria per l'iscrizione al Registro delle imprese e del diritto annuale solitamente dovuto alle Camere di Commercio, quest'ultimo non per le PMI; l'esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA fino a 50.000 euro; l'esclusione del test per l'applicazione del regime in tema di società operative e di comodo, in ragione della possibilità che si integrassero le condizioni relative; l'istituto del *work for equity* che consente di remunerare i propri dipendenti e collaboratori, così come i fornitori di servizi esterni, con strumenti di partecipazione al capitale sociale a cui si applica un regime fiscale e contributivo particolarmente vantaggioso in quanto non concorrono alla formazione del reddito complessivo del soggetto interessato. Opportunità, quest'ultima che ha il valore aggiunto di costituire uno strumento di fidelizzazione e incentivazione del management, in un settore in cui il capitale umano risulta di particolare importanza. E, pertanto, garantisce una relazione costante e solida tra la struttura imprenditoriale e chi, in vario modo, contribuisce a garantirne lo sviluppo, avendone a cuore il mantenimento e la crescita, in quanto direttamente interessato in ragione dell'attribuzione di quote. A ciò si aggiunge, con riguardo ai fornitori, la possibilità di coinvolgere professionalità le cui prestazioni non sono di semplice reperibilità per una impresa che è all'inizio del suo percorso economico.

Sono stati, inoltre, introdotti alcuni incentivi per gli investitori. Difatti, sia che essi si propongano in via diretta che indiretta, cioè anche tramite organismi di investimento collettivo del risparmio, gli è stato garantito di abbattere il proprio carico fiscale di un importo pari ad una determinata percentuale dell'investimento effettuato mediante un meccanismo di detrazioni-deduzioni in base alla natura dei soggetti (persone fisiche o giuridiche) e dell'imposta relativa (IRPEF o IRES).

Più nello specifico, l'investitore persona fisica o società di persone gode di una detrazione IRPEF dall'imposta lorda che, partendo da una prima percentuale del 19%, si è attestata al 30% della somma investita nel capitale sociale di una o più start up, o PMI innovative, fino a un massimo di 1 milione di euro. Nondimeno, grazie al c.d. decreto Rilancio (D.L. 19 maggio 2020, n. 34, conv. con mod. dalla L. 17 luglio 2020, n. 77), che attua la decisione dell'Unione Europea di prolungare fino al 30 giugno 2022 il quadro temporaneo di aiuti di Stato adottato il 19 marzo 2020 in regime *de minimis*, cioè in deroga all'*iter* di notifica ordinario alla Commissione, per sostenere l'economia nel contesto della crisi pandemica, tale percentuale si è attestata al 50%, e l'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 100 mila euro, se la società destinataria gode del *plafond* previsto (non più di 200 mila euro nell'arco di tre esercizi finanziari) e se, al momento dell'investimento, è iscritta alla sezione speciale del Registro delle imprese.

Per le PMI innovative l'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 300.000 euro.

Quanto, invece, ai soggetti passivi IRES, la deduzione dal reddito imponibile IRES continua ad attestarsi al 30% delle somme investite, fino ad un massimo di 1,8 milioni di euro di investimento.

Gli investimenti devono tutti essere mantenuti per 3 anni e l'eventuale cessione, anche parziale, prima del predetto termine avrà come conseguenza la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.

Ed, inoltre, il c.d. decreto Sostegni-*bis* (D.L. 25 maggio, 2021, n. 73, art. 14) ha introdotto un ulteriore doppio incentivo fiscale transitorio (per i periodi d'imposta ricadenti tra il 2021 e il 2025) a favore dei soggetti persone fisiche non imprenditori che intendano acquisire partecipazioni nelle imprenditorialità innovative predette. Essi godono dell'esenzione delle plusvalenze realizzate in caso di cessione di partecipazioni al capitale sociale di start up e PMI innovative se detenute per almeno tre anni se le

somme derivanti verranno reinvestite sottoscrivendo il capitale sociale di startup e PMI innovative entro un anno dal loro realizzo.

È stata infine prevista e regolata per la prima volta nel nostro ordinamento la possibilità di ricorrere al c.d. *equity crowdfunding* cioè offrire le proprie quote al pubblico mediante piattaforme *online* (BUTTUS S., *I diversi modelli di crowdfunding nell'imposizione sui redditi*, in questa *Rivista*, 2019, 2, VIII, 397 ss.), mantenendo tutti gli incentivi previsti dalla normativa per i finanziatori delle imprenditorialità innovative e, quindi, offrendo una nuova e molto interessante opportunità, alternativa al finanziamento mediante debito (PIANTAVIGNA P., *Start up innovative e nuove fonti di finanziamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 2, I, 264 ss.).

In sostanza, avendo riguardo agli aspetti di interesse per lo studioso del diritto tributario, l'idea che, in via generale, si è portata avanti delineando questi ripetuti interventi normativi a sostegno delle imprenditorialità innovative è stata, fin dall'inizio, quella di proporre un piano di incentivazione molto ampio che prendesse in considerazione contemporaneamente gli investitori, le imprese e anche coloro i quali prestano in qualche modo la loro attività a favore delle stesse (cfr. BAGAROTTO E.M., *Considerazioni critiche sul regime fiscale delle start-up innovative*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 4, I, 535 ss.).

Sebbene nei primi anni dall'introduzione di tali norme, l'analisi dei documenti forniti dal MiSE e dalle Camere di Commercio evidenziassero che le startup registrate nella sezione appositamente dedicata erano in notevole crescita (23% in più nel 2013, fino a raggiungere il 35% nel dicembre 2014), più di recente, la crescita evidenzia percentuali meno importanti e, soprattutto, vi è il problema quello della sopravvivenza di tali imprenditorialità.

E ciò sebbene tali imprese, oltre alle agevolazioni che sono state evidenziate, beneficiano anche di altre disposizioni, applicabili a tutte le imprese ma che per quelle in esame possono e dovrebbero rappresentare un valore aggiunto.

Basti pensare, oltre a quelle che stimolano l'acquisto di beni strumentali da parte di piccole e medie imprese prevedendo contributi a fondo perduto, al recentemente introdotto regime di "Super deduzione" dei costi di ricerca e sviluppo relativi a brevetti, software, disegni e modelli che sostituisce il vecchio *Patent Box*. E, anche all'*Ace, Allowance for Corporate Equity*, che consente una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dai soggetti beneficiari, di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio. E, di conseguenza, incoraggia gli investimenti in nuovo capitale.

3. L'Italia, nell'introdurre la normativa appena delineata, si è trovata a dover valutare la compatibilità delle disposizioni con i principi interni in tema di agevolazioni. A tal riguardo, al di là delle contrapposizioni esistenti in dottrina rispetto al principio di capacità contributiva, è abbastanza chiaro che esse siano volte a tutelare interessi di natura extrafiscale ma di rango costituzionale o, comunque, riconosciuti all'interno dell'ordinamento, quali quelli sottesi, in via generale, agli artt. 9 e 41 della Costituzione (cfr. BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, già citato in precedenza che si sofferma ampiamente su questo aspetto). Di conseguenza, il confronto interno è stato facilmente superato.

Nondimeno, in quanto Stato membro UE, il nostro Paese ha dovuto necessariamente confrontarsi con il divieto unionale di introdurre aiuti di Stato.

Come è noto, (cfr. QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020, *passim*) difatti, l'art. 107, comma 1, del TFUE stabilisce, che «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

Vi sono, tuttavia, alcune deroghe *de jure*, individuate nel comma 2 dell'art. 107 del Trattato. Esse, peraltro, in quanto già previste dalla legge, non richiedono alcuna valutazione.

E, inoltre, il comma 3 delinea gli aiuti potenzialmente compatibili, di cui può essere autorizzata l'applicazione, dopo che la Commissione abbia effettuato una valutazione discrezionale e abbia accertato la sussistenza di motivazioni che li giustifichino (cfr.: BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015,

237 ss., MICELI R., *La metamorfosi del divieto di aiuti di stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, I, 31 ss.).

E, pertanto, ogni Stato membro che intende portare avanti politiche siffatte, deve sottoporsi al controllo preventivo e notificare alla Commissione le misure volte a istituire nuovi aiuti o a modificare aiuti esistenti e, accanto all'obbligo di notifica, si ha anche quello definito di *stand still*. Gli Stati membri non possono, cioè, procedere ad erogare la misura fino a quando la Commissione non ha deciso.

È quello che ha fatto il Governo italiano, sottoponendo, alla Commissione europea per la prima volta nel 2013 le disposizioni in esame, e ottenendo la decisione del 5 dicembre 2013, C(2013) 8827 final, di tipo positivo, in quanto non ha posto condizioni al nostro Paese per poter erogare la misura.

In essa l'Organo unionale ha rilevato che si tratta di aiuti di Stato poiché presentano tutti gli elementi individuati nell'art. 107, par. 1, del TFUE; nondimeno ha concluso di «*non sollevare obiezioni contro tale misura*», in quanto «*compatibile con il mercato interno ai sensi della lettera c, paragrafo 3, dell'articolo 107 del TFUE*», sulla base degli «*Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato destinati a promuovere gli investimenti in capitale di rischio nelle piccole e medie imprese*». Più specificamente, si tratta di «*aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse*».

Nel corso degli anni, anche le modifiche alla normativa sono state sottoposte al vaglio della Commissione. Nondimeno, con riguardo ad alcune delle ultime, le risposte non sono ancora pervenute.

4. È abbastanza recente (cfr. GERMANI A., *Start up innovative, arriva la norma salva detrazioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 luglio 2023) la notizia della approvazione in prima lettura di una proposta di legge volta a potenziare gli effetti degli investimenti a favore delle imprenditorialità innovative effettuati a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della norma nella proposta di legge. Si prevede, infatti, nel caso di incapienza per la detrazione di imposta, cioè di superamento dell'imposta lorda a tale titolo concessa alle persone fisiche (il 50% nel rispetto delle condizioni previste dalle regole generali) la possibilità di trasformare la detrazione stessa in un credito d'imposta da utilizzare in dichiarazione nell'attuale periodo d'imposta o nei successivi o compensare mediante versamenti con F24.

Nei decreti attuativi (in particolare, nell'art. 4, comma 5, D.M. 28 dicembre 2020) era diversamente disposto che, in caso di incapienza, si potesse riportare la detrazione dell'eccedenza nei tre periodi di imposta successivi a quello di effettuazione dell'investimento.

Tale obiettivo della proposta è certamente utile a venire incontro agli interessi degli investitori. La proposta di legge, tuttavia, interviene sulla regola in tema di detassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in start up e PMI innovative che era stata introdotta di recente in quanto ne prevede una delimitazione più ristretta. Si stabilisce, difatti, che tale detassazione sia applicabile, con riguardo alle quote o azioni acquisite entro il 31 dicembre 2025 e detenute per almeno tre anni, solo con riferimento agli investimenti con detrazione al 30% e non per quelli in *de minimis* con detrazione al 50%. Ed, inoltre, per le PMI innovative si richiede che soddisfino almeno una delle condizioni previste dal par. 5 dell'art. 21 del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, 17 giugno 2014, c.d. GBER - *General Block Exemption Regulation*. E quindi, che siano non quotate e che non abbiano operato in alcun mercato, o che vi operino da meno di 7 anni, o che richiedano un investimento iniziale superiore al 50% del loro fatturato medio annuo negli ultimi cinque anni.

La detassazione viene estesa, alle stesse condizioni, anche ai redditi di capitale realizzati da persone fisiche che investono in OICR, residenti in Italia, UE o Spazio economico europeo, e altre società che investono prevalentemente in start up o PMI innovative.

Bisogna, tuttavia, considerare che, in relazione a questo specifico profilo della detassazione delle plusvalenze, si è ancora in attesa della risposta della Commissione.

La proposta interessa infine, le c.d. SIS.

La novella al Testo Unico della Finanza, cioè il D.Lgs. n. 58/1998 effettuata dal c.d. decreto Crescita n. 34/2019 ha, infatti, determinato l'introduzione nel nostro ordinamento della Società di Investimento Semplice. Si tratta di un organismo di investimento collettivo del risparmio alternativo, di tipo chiuso,

costituito in forma di società di investimento per azioni a capitale fisso, per la quale era stato fissato un patrimonio netto non eccedente i 25 milioni di euro. L'obiettivo era quello di incentivare il finanziamento delle PMI non quotate, che si trovano nella fase di sperimentazione, di costituzione e di avvio dell'attività, offrendo agli investitori uno strumento di investimento *venture capital* (cioè in cui i soggetti interessati non si limitano ad apportare capitale di rischio ma anche esperienza professionale e, quindi, oltre ad investire, partecipare alle decisioni strategiche lasciando all'imprenditore e al management la gestione operativa), nel rispetto dei vincoli derivanti dalla normativa europea in materia di gestione collettiva del risparmio. Anche quest'ultimo aspetto, pertanto, appare possa avere una sua utilità.

Nella predetta proposta si prevede di innalzarne il limite al patrimonio netto delle SIS da 25 a 50 milioni.

A questa proposta si affianca il Disegno di legge delega al Governo per la riforma del sistema fiscale (n. 584), d'iniziativa di alcuni senatori⁽¹⁾ del quale la Commissione Finanze e Tesoro che ha proposto il testo 797 chiede l'assorbimento.

In esso, difatti, è stato inserito l'art. 14, rubricato «*Principi e criteri direttivi specifici per la revisione degli incentivi fiscali in favore di start-up e PMI innovative*», in cui si prendono in considerazione: a) riordino e razionalizzazione della disciplina vigente in materia di incentivi fiscali agli investitori in start-up e PMI innovative, coordinando le diverse agevolazioni previste in materia di deduzioni e detrazioni dal reddito delle persone fisiche e delle società; b) armonizzazione e semplificazione delle procedure in materia di controlli nei confronti delle imprese beneficiarie, anche individuando procedure telematiche unificate e *checklist* documentali univoche, riducendo il rischio di controlli *ex post* e onerosi aggravii documentali per gli operatori; c) al fine di potenziare la leva finanziaria, introduzione di misure volte a favorire la raccolta di capitali da parte di investitori privati, qualificati o istituzionali, incentivando nuovi strumenti di finanza alternativa, anche attraverso il ricorso a prodotti finanziari e modelli contrattuali innovativi, in linea con le migliori pratiche internazionali, tra cui i meccanismi di finanziamento quali il *crowdfunding* e il *direct lending* e le forme di finanziamento di *private equity* e *venture capital* e altre soluzioni *fintech*; d) potenziamento e stabilizzazione degli incentivi fiscali in materia di ricerca, sviluppo e innovazione, valorizzando il ruolo delle imprese innovative e del personale qualificato, nonché la formazione dei lavoratori sull'utilizzo delle nuove tecnologie.

5. Appare abbastanza chiaro che le future scelte normative che si intendono privilegiare, sebbene la seconda proposta in esame preveda un rafforzamento anche delle misure relative alle opportunità alternative di finanziamento, sono gli incentivi agli investitori (anche con riguardo a questo ultimo aspetto), perché sono considerati i più graditi.

E ciò è abbastanza comprensibile: le imprenditorialità innovative propongono prodotti e servizi spesso caratterizzati da alti livelli di incertezza sulla possibile accoglienza dei consumatori proprio perché concretizzano qualcosa di nuovo sul mercato. E, quindi l'investimento viene considerato rischioso e si incontrano reali difficoltà a trovare le risorse finanziarie necessarie a iniziare la propria attività e a consolidarsi nel *business ecosystem*. È abbastanza intuibile, difatti, che, in ragione di limitate risorse proprie, tali imprese non possano fornire facilmente garanzie reali. A ciò si aggiunge la sempre più scarsa propensione delle banche ad accordare finanziamenti bancari o a proporre tassi di interesse che non sono gestibili per una società nelle fasi iniziali (cfr. SCHNEIDER C. - VEUGELERS R., *On young highly innovative companies: why they matter and how [not] to policy support them*, in *Industrial and Corporate Change*, 2010, 19, 969 ss.; STUCKI T., *Success of Start-Up Firms: The Role of Financial Constraints*, in *Industrial and Corporate Change*, 2013, 23, 25 ss.).

Bisogna, inoltre, considerare che tali tipi di incentivi hanno un ulteriore beneficio, vale a dire incoraggiare gli investitori a privilegiare il capitale di rischio e a patrimonializzare le imprese già esistenti

(1) Si tratta dei Senatori Turco, Florida B., Patuanelli e Croatti.

rendendole più solide (ZWICK E. - MAHON J., *Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior*, in *Am. Econ. Rev.*, 2017, vol. 107, 1, 217 ss.).

Nondimeno, avendo riguardo alla prima proposta, restano alcune perplessità che, negli anni, sono state spesso sollevate, cioè il non avere pensato a rafforzare le agevolazioni in vigore rispetto a quelle realtà imprenditoriali che potrebbero avere interesse concreto (e quindi maggiormente stimolante all'investimento) piuttosto che confermare la tendenza a privilegiare l'investitore persona fisica. E quindi, prevedere una percentuale più alta già in tema di applicazione di *de minimis* per gli investitori imprese e successivamente riconoscere il credito d'imposta in caso di incapienza anche sulla deduzione.

Con riguardo alla detassazione delle plusvalenze, la norma nella sua attuale configurazione appare un po' farraginoso oltre ad essere ancora soggetta agli esiti della Commissione UE. Sul punto, peraltro, si è di frequente sottolineato che le *policies* più proficue in tema di imprese innovative sono quelle che privilegiano l'introduzione di normative chiare e la semplificazione e varietà delle forme giuridiche opzionabili (cfr. GARELLI R., *Le imprese italiane di fronte alla crisi: misure di sostegno per le start up*, in *Impresa Progetto - Electronic Journal of Management*, 2012, 2, 1 ss.).

Quanto, invece, alla seconda proposta di legge, che dovrebbe confluire nella riforma fiscale, non fa che confermare che, dopo le battute d'arresto legate al Covid e un periodo di transizione in cui sono state portate avanti scelte che appaiono perfettamente rientranti nella logica della gestione delle dinamiche del breve periodo, è evidente che lo sprint per la ripresa sia ancora fortemente legato al sostegno alle imprenditorialità innovative.

D'altra parte, l'Unione Europea ha, di recente, "varato" il Consiglio europeo per l'innovazione, con l'obiettivo di *sviluppare e ampliare innovazioni rivoluzionarie*, dotandolo di un apposito fondo azionario che agisce sul patrimonio netto delle imprese, il c.d. *equity* delle imprenditorialità innovative e ne stimola la nascita e la crescita.

Se ciò non fosse sufficiente, il nostro Paese, nel delineare il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza ha previsto numerosi interventi – in particolare nella Missione 1 "*Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo*" – che vanno ad incidere specificamente sul comparto dell'innovazione e della digitalizzazione. Con specifico riguardo alle startup innovative, inoltre, sono stati previsti investimenti diretti o indiretti di capitale di rischio, a copertura delle diverse fasi di sviluppo.

La scelta di risistemazione, contenuta nella seconda proposta, tuttavia, sembra che si limiti a riorganizzare quanto già preso in considerazione nel nostro ordinamento.

L'unico elemento nuovo certamente interessante e opportuno è la previsione di una armonizzazione e semplificazione delle procedure in materia di controlli nei confronti delle imprese beneficiarie, proficuo anche per i problemi contingenti che tali imprese trovano nel dovere spesso rivolgersi a professionisti i cui compensi costituiscono un ulteriore costo e alle difficoltà e lungaggini a difendersi in alcuni casi. Basti pensare che, di recente, l'Unione nazionale giovani dottori commercialisti ed esperti contabili ha proposto, fra le altre ipotesi, l'esclusione generalizzata dalla disciplina degli indici sintetici di affidabilità per le startup innovative (COLOMBO C., *Servono leve fiscali per sviluppare le start up*, in *Norme & Tributi Plus*, *Il Sole 24 Ore*, 19 maggio 2023).

Se, pertanto, questo quadro così articolato non si è rivelato sufficiente, sembra necessario agire anche su altri fronti e valutare altre opzioni che potrebbero essere prese in considerazione.

Ad esempio, la riduzione di alcuni punti percentuali dell'aliquota IRES o la previsione di una sorta di *flat tax*, meccanismo ampiamente privilegiato da altri Paesi (AKCIGIT U. - STANTCHEVA S., *Taxation and Innovation What Do We Know?*, in GOOLSBEE A. - JONES B., a cura di, *Innovation and Public Policy*, University of Chicago Press, 2022, 189 ss.; EVANS C. - JOSEPH S., *The Role of Tax Incentives in the Promotion of Innovation and Entrepreneurship: A Time and a Place*, in ABDELLATIF M.M. - TRAN-NAM B. - RANGA M. - HODŽIĆ S., a cura di, *Government Incentives for Innovation and Entrepreneurship. Innovation, Technology, and Knowledge Management*, Springer, Cham, 2022, 39 ss.).

Considerate, poi, le evidenziate difficoltà delle imprenditorialità innovative a trovare finanziamenti, potrebbe essere valutata l'opportunità di dedurre integralmente o in percentuali utili gli interessi passivi quantomeno nella fase iniziale.

O ancora prevedere esenzioni per i contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro almeno per i primi anni, con riguardo ai lavoratori assunti dalle imprenditorialità innovative, in quanto si tratta di costi che hanno un peso fondamentale sulle imprese appena nate o in via di sviluppo.

Oppure sgravi a favore dell'onere previdenziale del lavoratore stesso, nel caso in cui scegliesse di spostarsi in territori in via di sviluppo e operare mediante lavoro agile. Nel nostro Paese, ad esempio, esistono zone con queste caratteristiche, come la Puglia che si presta particolarmente alla nascita e alla crescita delle imprenditorialità innovative in quanto hanno una posizione geografica strategica che mantiene le imprese locali connesse al resto del mondo fisicamente e tecnologicamente, grazie alla disponibilità di servizi digitali completi il cui sviluppo e mantenimento è incoraggiato anche da agevolazioni regionali (FLORIO M. - PELLEGRIN J. - SARTORI E., *Research intensive clusters and regional innovation systems: a case study of mechatronics in Apulia*, in *Environment for Innovation*, 2014, 1 ss.).

Si potrebbero, infine, prendere in considerazione altri costi che gravano sull'impresa, ad esempio, riconoscendo crediti d'imposta per tutte le spese di costituzione che richiedono l'intervento di professionisti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AKCIGIT U. - STANTCHEVA S., *Taxation and Innovation What Do We Know?*, in GOOLSBEE A. - JONES B. (a cura di), *Innovation and Public Policy*, University of Chicago Press, 2022, 189 ss.

BAGAROTTO E.M., *Considerazioni critiche sul regime fiscale delle start-up innovative*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 4, I, 535 ss.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, 48 ss.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015

BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, I, 1869 ss.

BUTTUS S., *I diversi modelli di crowdfunding nell'imposizione sui redditi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 397 ss.

CIAN M., *Società start-up innovative e PMI innovative*, in *Giur. comm.*, 2015, 6, I, 969 ss.

COLOMBO C., *Servono leve fiscali per sviluppare le start up*, in *Norme & Tributi Plus, Il Sole 24 Ore*, 19 maggio 2023

COMMISSIONE UE, *Oslo Manual*, Bruxelles, 2005

EVANS C. - JOSEPH S., *The Role of Tax Incentives in the Promotion of Innovation and Entrepreneurship: A Time and a Place*, in ABDELLATIF M.M. - TRAN-NAM B. - RANGA M. - HODŽIĆ S. (a cura di), *Government Incentives for Innovation and Entrepreneurship. Innovation, Technology, and Knowledge Management*, Springer, Cham, 2022, 39 ss.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992

FLORIO M. - PELLEGRIN J. - SARTORI E., *Research intensive clusters and regional innovation systems: a case study of mechatronics in Apulia*, in *Environment for Innovation*, 2014, 1 ss.

GARELLI R., *Le imprese italiane di fronte alla crisi: misure di sostegno per le start up*, in *Impresa Progetto - Electronic Journal of Management*, 2012, 2, 1 ss.

GERMANI A., *Start up innovative, arriva la norma salva detrazioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 luglio 2023

HANUSCH H. - CHAKRABORTY L.S. - KHURANA S., *Fiscal Policy, Economic Growth and Innovation: An Empirical Analysis of G20 Countries*, New York, 2017, 1 ss.

LA ROSA S., *Esenzione*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 567 ss.

LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 403 ss.

LINDHOLM DAHLSTRAND A. - STEVENSON L., *Innovative entrepreneurship policy: linking innovation and entrepreneurship in a European context*, in *Annals of Innovation & Entrepreneurship*, 2010, 1, 5602 ss.

MICELI R., *La metamorfosi del divieto di aiuti di stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, I, 31 ss.

PIANTAVIGNA P., *Start up innovative e nuove fonti di finanziamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 2, I, 264 ss.

QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020

SCHNEIDER C. - VEUGELERS R., *On young highly innovative companies: why they matter and how (not) to policy support them.*; in *Industrial and Corporate Change*, 2010, 19, 969 ss.

STUCKI T., *Success of Start-Up Firms: The Role of Financial Constraints*, in *Industrial and Corporate Change*, 2013, 23, 25 ss.

ZWICK E. - MAHON J., *Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior*, in *Am. Econ. Rev.*, 2017, vol. 107, 1, 217 ss.

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Nuove ipotesi di inesistenza di una stabile organizzazione nel settore finanziario

New cases of non-existence of a permanent establishment in the financial sector

ALBERTO MARIA GAFFURI

Abstract

La Legge di Bilancio 2023 (L. n. 197/2022) all'art. 1, comma 255, ha introdotto, tra i precetti contenuti nell'art. 162, un'ipotesi in cui si esclude l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia. La disposizione ha portata innovativa e ha chiaramente una finalità incentivante: l'intenzione del legislatore è quella di creare un terreno favorevole – grazie ad uno specifico intervento normativo che dovrebbe avere ricadute favorevoli dal punto di vista fiscale – al trasferimento nel territorio domestico di c.d. *asset managers*, impegnati nella compravendita di strumenti finanziari in nome e per conto di un investitore professionale estero.

Parole chiave: stabile organizzazione, Legge di Bilancio, veicolo estero

Abstract

The 2023 Budget Law has introduced, in the text of Article 162 of the Italian Income Tax Act, new provisions according to which, when some conditions are met, an independent asset/investment manager (either Italian or stranger, either physical person or legal entity or a PE of a foreign company or enterprise), that habitually, in the domestic territory, enters into contracts in the name of a foreign investment vehicle or gives an active contribution to the conclusion of contracts on behalf of this vehicle for purchasing, selling or negotiating financial instruments, does not give rise to the existence of a PE. The new provisions are inspired by similar disciplines already entered into force in foreign jurisdictions, and their aim is clearly to incentive the transfer into Italy of such managers.

Keywords: permanent establishment, budget law, foreign investment vehicle

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** I soggetti coinvolti. Il veicolo straniero. - **2.1.** L'*investment manager*. - **3.** L'assenza di una stabile organizzazione materiale. - **4.** La tassazione in Italia del veicolo estero.

1. Il nuovo comma 7-ter dell'art. 162 stabilisce che non è identificabile una stabile organizzazione nel territorio italiano, allorché un intermediario domestico, «*anche se con poteri discrezionali, abitualmente concluda contratti di acquisto, di vendita o di negoziazione, o comunque contribuisca, anche tramite operazioni preliminari o accessorie, all'acquisto, alla vendita o alla negoziazione di strumenti finanziari, anche derivati e comprese le partecipazioni al capitale o al patrimonio, e di crediti*» in nome o per conto di un soggetto estero, dedito professionalmente agli investimenti in titoli e altri valori mobiliari, definito dalla norma “veicolo di investimento”, o di sue controllate, dirette o indirette.

La non configurabilità della sede fissa di affari, tuttavia, è consentita solo in presenza del congiunto soddisfacimento delle condizioni elencate nel successivo comma 7-quater, ovvero: 1) l'operatore finan-

ziario estero e le sue controllate devono essere residenti in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con il Fisco italiano; 2) tale operatore deve rispettare taluni requisiti di indipendenza, la cui precisa individuazione è rimessa ad un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di prossima emanazione; 3) l'*asset manager* non deve ricoprire cariche negli organi direttivi e/o di vigilanza del veicolo estero o di sue controllate e non deve essere titolare di partecipazioni ai risultati economici dell'uno e delle altre in misura superiore al 25%; 4) la remunerazione riconosciuta al manager per le attività svolte in Italia deve essere determinata nel rispetto del principio di libera concorrenza e deve essere supportata da documentazione idonea a chiarire le ragioni sottostanti alla sua determinazione⁽¹⁾. È previsto che, con un futuro provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, siano definite le linee guida per l'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento alla remunerazione riconosciuta al manager. Al fine di scongiurare il rischio che si perfezioni, invece, il possesso sul suolo domestico di una stabile organizzazione di tipo materiale, il nuovo comma 9-*bis* prevede che, al ricorrere delle condizioni fissate nel comma 7-*quater*, la sede fissa di affari, dove un'impresa residente svolge attività a vantaggio dell'investitore estero, non si considera a disposizione di quest'ultimo.

In tal modo, come detto, con un insieme di norme che traggono ispirazione da quelle già contemplate in altri ordinamenti, si intende favorire l'insediamento in Italia di *asset managers* che agiscono a beneficio di veicoli di operatori finanziari esteri.

2. Il veicolo di investimento non è definito nella nuova norma.

L'espressione pare designare un soggetto (di natura collettiva) dedito istituzionalmente all'impiego delle risorse patrimoniali a disposizione nell'acquisto, nella vendita e in altre operazioni aventi ad oggetto strumenti finanziari, al fine di sfruttare favorevolmente le oscillazioni di prezzo dei titoli e valori mobiliari.

Il concetto comprende, in assenza di limitazioni espresse, sia l'organismo che funge da collettore e detentore delle risorse finanziarie da far fruttare sia l'eventuale entità terza che gestisce e impiega, al fine di accrescerne l'entità e il valore, i mezzi liquidi e mobiliari accumulati dall'organismo⁽²⁾. Non si richiede che questa attività di investimento sia l'unica svolta, ma deve essere esercitata in modo continuativo e strutturato, a titolo di compito primario e caratterizzante. L'entità non italiana è istituzionalmente dedita agli investimenti finanziari, ovviamente se tale funzione è un impegno costante; in caso contrario il soggetto estero è uno sfruttatore di mezzi liquidi o patrimoniali occasionale, non professionale⁽³⁾. L'operatore finanziario estero può (ma non deve necessariamente) essere soggetto

-
- (1) Ad avviso di Rossi L., *Investment management exemption una spinta all'industria se modificata ed accompagnata da necessari chiarimenti*, in *dirittobancario.it*, 7 dicembre 2022, la norma non richiede che la remunerazione sia giudicata corretta dall'Amministrazione, ma che la documentazione predisposta per illustrare la congruità del compenso abbia caratteristiche tali da essere considerata adeguata a spiegare il processo di formazione del compenso stesso.
 - (2) Per chiarire con un esempio, per veicolo si deve intendere sia il fondo comune di investimento (il collettore patrimoniale) sia la società di gestione del risparmio (SGR) che sfrutta utilmente gli elementi patrimoniali appartenenti al fondo.
 - (3) Stando alla relazione illustrativa al disegno di Legge di Bilancio, la locuzione ha una portata ampia e ricomprende anche i soggetti di cui all'art. 6, comma 1, lett. b), D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239. Il riferimento è agli «*investitori istituzionali esteri, ancorché privi di soggettività tributaria*», nozione introdotta dall'art. 10 D.L. 25 settembre 2001, n. 350, la quale identifica gli enti che, indipendentemente dalla loro veste giuridica e dal trattamento tributario cui sono assoggettati i relativi redditi nel Paese di costituzione, hanno come oggetto della propria attività l'esecuzione e la gestione di investimenti per conto proprio o di terzi. In particolare, nella circ. 1° marzo 2002, n. 23/E si precisa che rientrano nella definizione di «*investitori istituzionali esteri*», a titolo esemplificativo, le società di assicurazione, i fondi comuni di investimento, le SICAV, i fondi pensione, le società di gestione del risparmio, specificamente ricompresi tra gli investitori «*qualificati*» di cui all'art. 1, comma 1, lett. h), D.M. 24 maggio 1999, n. 228 (CRIMINISI W., *S.O. personali di veicoli di investimento esteri: al via la Investment Management Exemption*, in *il fisco*, 2023, 3, 252 ss.). Secondo GRILLI S. - BUSIA M., *Investment Management Exemption: una misura importante ma dalla portata applicativa limitata*, in *Corr. trib.*, 2023, 4, 322 ss., nel caso di un fondo comune di investimento estero, l'eventuale società di gestione del risparmio (SGR) italiana, la quale conclude negozi aventi ad oggetto strumenti finanziari nel suo interesse, non può configurare una stabile organizzazione del primo, posto che il fondo è un possessore statico di risorse patrimoniali e non svolge alcuna attività; esso, pertanto, non può possedere alcuna base fissa di affari oltre confine. Tuttavia, da un canto la norma sull'*investment manager* vuole

alla vigilanza delle Autorità domestiche di settore⁽⁴⁾. In teoria, non è rilevante se gli investimenti realizzati in Italia sono compiuti dal veicolo a vantaggio di se stesso o in favore di terzi, né la consistenza e la numerosità di questi. La natura del veicolo va apprezzata in relazione alle operazioni finanziarie concluse globalmente nel mondo, di cui deve essere reso edotto il Fisco italiano, ove richieda apposite informazioni alle Autorità tributarie straniere⁽⁵⁾. Il non residente, oltre ad essere un soggetto dedito normalmente all'attività di compravendita di strumenti finanziari, deve rispettare i requisiti di indipendenza stabiliti da un futuro decreto ministeriale.

Suscita perplessità la scelta del legislatore di rimettere alla discrezionalità dell'Autorità amministrativa l'individuazione dei presupposti per ritenere che lo straniero goda di una posizione autonoma, decisiva per rendere operante la normativa in commento. All'indicazione delle situazioni in cui questa condizione fondamentale è soddisfatta avrebbe dovuto provvedere la legge.

Ad ogni modo, questa caratteristica dovrebbe importare, innanzitutto, che l'investitore si collochi all'apice del gruppo cui esso eventualmente appartiene. Non vi dovrebbe essere alcuno capace di esercitare poteri di controllo sul veicolo. Conseguentemente, in secondo luogo, la partecipazione al capitale, al patrimonio o comunque agli investimenti (e ai loro risultati) dell'operatore finanziario estero, riferibile a qualunque persona o soggetto collettivo coinvolto nella compagine sociale, nell'organizzazione o nelle attività dello stesso operatore, non deve essere di tale entità da porre il titolare di questi diritti inclusivi in posizione dominante sul veicolo.

Peraltro, sembra più opportuno e ragionevole riferire il requisito dell'indipendenza alle funzioni di investimento; il veicolo deve essere considerato indipendente, non perché non subisce il dominio di un altro soggetto che, nella scala gerarchica di un gruppo multinazionale, occupa un gradino superiore ad esso, ma se è costituito per offrire consulenza e compiere investimenti finanziari per conto di una platea di fruitori ampia, tendenzialmente aperta e mutevole. Al veicolo devono essere affidate risorse patrimoniali da investire da un pubblico indistinto di interessati, che accetta e "subisce" (e non ha alcuna capacità di determinare) gli indirizzi di investimento. Anche se non si può del tutto escludere che le competenze e la capacità di sfruttare utilmente la massa patrimoniale data in gestione possono essere messe a

opportuno eliminare ogni dubbio sull'esistenza di una stabile organizzazione in Italia; inoltre, il caso nel quale le regole recentemente introdotte possono trovare un utile spazio applicativo è quello, diverso, in cui una SGR estera compia investimenti in Italia tramite un soggetto (*l'investment manager*) operante a suo nome o per suo conto nel territorio nazionale.

- (4) Nella circ. n. 23/E/2002, l'Agenzia sostiene che la nozione di investitore istituzionale straniero ricomprende non soltanto i soggetti passivi d'imposta, ma anche gli enti privi di soggettività tributaria. L'investitore potrebbe non essere assoggettato alle imposte sui redditi nello Stato in cui è costituito, per effetto di varie circostanze, quali, ad esempio, esenzioni o esclusioni accordate dalla normativa interna o imposizione per trasparenza in capo ai partecipanti all'ente o all'organizzazione. Possono, pertanto, definirsi investitori istituzionali anche quegli enti o organizzazioni, privi di soggettività tributaria ed esonerati da forme di vigilanza, che siano in possesso di una specifica competenza ed esperienza in operazioni in strumenti finanziari, espressamente dichiarata per iscritto dal legale rappresentante dell'ente. ASSONIME, nella circolare 6 aprile 2023, n. 10 auspica che sia adottata un'interpretazione elastica del testo normativo di cui si discorre, così che possa essere compresa nel suo ambito applicativo l'attività svolta in Italia non solo in favore dei fondi mobiliari, ma anche dei fondi immobiliari, indipendentemente dalla natura degli *asset class* in cui investono. LA CANDIA I. - GIANNELLI A., *Investment management exemption: un'opportunità con qualche "ombra di troppo"*, in *Fisc. comm. int.*, 2023, 5, 27 ss., rammentano che, ben prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2023, si era già tentato, senza successo, di introdurre un regime analogo a quello dell'*investment manager exemption* in vigore nel Regno Unito. Infatti, con la proposta di legge n. 1971, presentata il 10 luglio 2019, era stata prevista una modifica all'art. 162 TUIR al fine di introdurre una specifica ipotesi di «*esclusione della rilevanza dell'utilizzo di un gestore di investimenti per il riconoscimento della stabile organizzazione dell'impresa non residente*». Sussistono, tuttavia, alcune importanti differenze del nuovo regime di *investment management exemption* rispetto alla versione concepita con la proposta di legge del 2019. In particolare, è stato eliminato il riferimento all'acquisto o alla vendita di beni mobili o immobili, ora sostituito dal rinvio agli «*strumenti finanziari, anche derivati e comprese le partecipazioni al capitale o al patrimonio, e di crediti*».
- (5) Posto che la natura di investitore è essenziale per fruire del regime di favore in esame, l'Amministrazione deve essere in grado di verificare questa qualità in capo al non residente, chiedendo dati e notizie alle Autorità tributarie straniere. Oltre all'accesso a queste informazioni, il Fisco nostrano deve essere in grado di conoscere la sorte fiscale dei proventi finanziari conseguiti in Italia, come si dirà.

disposizione di pochi soggetti qualificati, magari investitori istituzionali(6); in tal caso, tuttavia, i beneficiari devono trovarsi in una situazione equipollente dal punto di vista della capacità di influenzare le e trarre vantaggio dalle scelte operative del veicolo(7). Ciò che rileva fundamentalmente è che: (a) non vi sia la dipendenza strutturale del veicolo da un investitore particolare, nel senso che lo sfruttamento per finalità accrescitive dei mezzi finanziari affidati in gestione al veicolo vada a vantaggio esclusivo o prevalente di tale investitore, senza i cui apporti patrimoniali la massa di risorse da mettere a frutto sarebbe inadeguata a giustificare il mantenimento in vita o in operatività del veicolo; (b) gli amministratori o i responsabili delle attività di investimento del veicolo devono essere liberi di adottare le scelte gestionali che ritengono più opportune, senza subire condizionamenti o ingerenze tanto dagli organi dell'eventuale soggetto controllante quanto da qualcuno di coloro che conferiscono nel veicolo le sostanze da investire.

Il veicolo deve dedicarsi ad una gestione attiva del suo patrimonio; esso deve compiere atti di compravendita di strumenti finanziari per sfruttare le fluttuazioni del mercato; non è ammesso che si limiti a detenere staticamente sempre lo stesso complesso di titoli. La composizione delle sostanze patrimoniali deve variare continuamente (sia pure, ovviamente, anche solo parzialmente) per effetto delle operazioni di investimento e disinvestimento.

L'attività dell'operatore straniero veicolata attraverso l'intermediario residente comprende tutta la gamma dei contratti (acquisti e vendite a pronti o a termine, ecc.) e la varietà dei beni (partecipazioni in società o in fondi, obbligazioni, derivati, ecc.) oggetto delle transazioni attuate nel mercato finanziario.

Il veicolo e le sue eventuali controllate(8) non devono risiedere o essere localizzati (nel senso che beneficiano della segretezza che avvolge i rapporti fiscali ivi garantita) in Stati che non consentono un adeguato scambio di informazioni di valenza tributaria. Stando al testo letterale della disposizione in esame, basta che un solo membro del gruppo di appartenenza del veicolo risieda o sia localizzato in un Paese non disponibile a fornire notizie al Fisco italiano, perché del precetto che esclude l'esistenza di una stabile organizzazione sia inibita l'efficacia.

In realtà, se si considerano gli intendimenti basilari che hanno indotto il legislatore a introdurre la specifica condizione sui Paesi non collaborativi, si arriva a una conclusione diversa.

È chiaro che con questa disposizione si è voluto evitare qualunque pericolo di "fuga" degli esiti reddituali delle operazioni finanziarie condotte in Italia verso lidi fiscalmente "non comunicativi", ovvero dove, grazie ad una invincibile resistenza alle richieste informative della nostra Amministrazione finanziaria, non vi sia la capacità per quest'ultima di risalire ai percettori effettivi dei guadagni conseguiti sul suolo domestico e di verificare se tali guadagni siano assoggettati ad un livello di imposizione non infimo o comunque non eccessivamente più contenuto di quello che sarebbe applicabile in Italia.

Dunque, non devono essere localizzati in Stati non collaborativi gli aderenti al gruppo del veicolo che partecipano alla sequenza distributiva dei proventi conseguiti con le attività finanziarie poste in essere in Italia.

(6) Si pensi a un fondo di investimento creato da un'assicurazione o da una banca per far fruttare alcune risorse liquide personali.

(7) Sempre la circ. n. 23/E/2002, tuttavia, sia pure ai fini delle disposizioni concernenti interessi premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari pubblici e privati, nonché altri redditi di capitale e diversi di natura finanziaria, conseguiti da non residenti, afferma che non possono godere del regime di esonero dalla tassazione stabilito per gli investitori istituzionali i soggetti - non sottoposti a vigilanza nei Paesi in cui sono istituiti - aventi lo scopo di compiere investimenti per un numero limitato di partecipanti, pur avendo come fine istituzionale l'esercizio di un'attività finanziaria.

(8) Ad avviso di CRIMINISI W., *S.O. personali di veicoli di investimento esteri: al via la Investment Management Exemption*, cit., nel fare espressa menzione delle "controllate" del veicolo di investimento estero, la norma non fa riferimento ad una particolare forma di "controllo"; è pertanto incerto se venga in considerazione esclusivamente il controllo civilistico ex art. 2359 c.c. (e se, nell'ambito di questo, rilevi non solamente il controllo di diritto, ma anche il controllo di fatto e/o il controllo contrattuale), oppure se rilevi anche una nozione di "controllo economico", da intendersi quale partecipazione rilevante agli utili (diretta o indiretta) nella controllata da parte del veicolo. Neppure è chiaro se il controllo debba essere computato ricorrendo al meccanismo della demoltiplicazione della catena societaria.

2.1. L'*investment manager* è la persona o l'ente collettivo che conclude o apporta il proprio contributo alla conclusione di transazioni nel territorio dello Stato, aventi ad oggetto strumenti finanziari, in nome o per conto del veicolo estero(9). I negozi stipulati o direttamente dall'intermediario in Italia o con il suo apporto devono produrre effetti giuridici e patrimoniali nella sfera del veicolo. Altrimenti neppure si pone il problema dell'esistenza di una stabile organizzazione(10). L'"agente" in Italia potrebbe essere un lavoratore dipendente dell'entità non residente. In tal caso, la norma di cui si discorre si rende inapplicabile. L'eccezione delineata dai nuovi commi 7-ter e quater dell'art. 162 non può essere spinta fino a ritenere inconfigurabile un'unità periferica, nel caso in cui ad esercitare i poteri relativi alla conclusione dei contratti funzionali al raggiungimento dell'oggetto materiale del veicolo siano persone appartenenti organicamente alla struttura aziendale interna.

L'*investment manager* deve essere una figura professionale esterna all'organizzazione del veicolo(11). Egli può essere legato a quest'ultimo da un rapporto di collaborazione continuativa, ma deve svolgere i suoi compiti, almeno dal punto di vista giuridico-formale, senza vincoli di subordinazione.

Tuttavia, in concreto, il manager può ricevere ordini, istruzioni o direttive dall'investitore e financo essere in una condizione di subalternità economica rispetto ad esso (per il fatto di prestare la sua attività in favore solo – o quasi - di quest'ultimo), pur mantenendo, dal punto di vista tributario, una fisionomia autonoma.

Invero, gli unici requisiti che devono essere rispettati per considerare in una posizione di indipendenza il manager - che in tal modo, non configura una stabile organizzazione personale, in conformità alla disciplina generale relativa a questa tipologia di unità periferica - sono altri e sono delineati nel nuovo comma 7-quater. In particolare, come già precisato, l'agente in Italia non deve ricoprire cariche o possedere partecipazioni rilevanti nell'operatore finanziario estero e deve ricevere una remunerazione per i suoi servizi adeguata agli standard di mercato. In qualunque altra situazione, si deve ritenere che l'intermediario nel territorio domestico mantenga, in via eccezionale, una condizione indipendente.

-
- (9) Il manager può avere il potere di rappresentanza del veicolo e, quindi, può essere capace di stipulare i contratti in nome dello straniero. Oppure può limitarsi a fornire assistenza nella conclusione degli accordi contrattuali, occupandosi di una o più fasi del processo di formazione della volontà negoziale, senza avere la capacità di sottoscrivere direttamente i contratti. Esso può essere coinvolto anche solo in fasi preliminari o accessorie. A questo riguardo, ad avviso di LA CANDIA I. - GIANNELLI A., *Investment management exemption: un'opportunità con qualche "ombra di troppo"*, cit., 27 ss., tra le attività che escludono la presenza di una sede fissa in Italia, va annoverata anche quella di *advisory*, posto che questa ha tipicamente, appunto, una funzione preliminare o accessoria rispetto all'acquisto o alla vendita di strumenti finanziari. Peraltro, nel caso di partecipazione ad attività di carattere prodromico o secondario, l'inesistenza di una sede fissa di affari discende già dalle disposizioni generali sulla stabile organizzazione personale.
- (10) Detto in modo estremamente sintetico, la stabile organizzazione personale, con riferimento alla quale mi permetto di rinviare a GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021, 256 ss., è costituita da una persona fisica o da un'entità collettiva che, in nome o per conto di un'impresa estera, esercita durevolmente il potere di concludere contratti o coopera alla loro conclusione, onde consentire la vendita o fornitura di beni o servizi nel territorio domestico.
- (11) Il manager può essere anche un'impresa domestica o una stabile organizzazione in Italia di un'impresa straniera (BAINOTTI D. - STECCA V., *L'investment management exemption salva i veicoli di investimento esteri dal rischio di stabile organizzazione*, in *Norme & Tributi Plus, Il Sole24Ore*, 12 gennaio 2023). Si ritiene che la formulazione della norma consenta di estendere l'ambito applicativo dell'esenzione a tutti i soggetti che svolgono in Italia funzioni essenziali per la gestione degli investimenti dei veicoli esteri (AVOGLIO D. - BARBAGELATA G., *Investment Management Exemption sotto la lente di Assonime per arginare possibili contestazioni, in il fisco*, 2023, 18, 1753 ss.). Assonime, nella già citata circolare n. 10 del 6 aprile 2023, precisa, sul punto, che la nuova norma intende riferirsi non solo alle società di gestione in senso stretto (*management company* e simili), e ai loro dipendenti e collaboratori e/o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, ma anche alle altre società (*advisory company* e simili) che forniscono servizi inerenti alla gestione collettiva del risparmio; entità tra cui può essere stata frammentata l'attività dell'*asset manager* e che potrebbero anche non appartenere al suo medesimo gruppo. Le regole introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 si riferiscono, ad avviso dell'Associazione, sia ai gestori non residenti, che investono in Italia tramite stabili organizzazioni o tramite *team* e *advisory companies*, sia alle società di gestione residenti che abbiamo istituito all'estero fondi il cui patrimonio è investito in Italia.

La disposizione dettata sull'autonomia del manager, in forza della quale quest'ultimo non deve ricoprire incarichi nel veicolo estero né deve avere rilevanti partecipazioni agli utili dello stesso, nonostante abbia suscitato le vivaci critiche di alcuni commentatori⁽¹²⁾, è giustificata (se non opportuna) dal punto di vista sistematico, in quanto coerente con la definizione generale di stabile organizzazione personale, secondo cui, come detto, non costituisce una sede fissa di affari l'agente che gode di uno *status* indipendente, anche se, in questo caso, l'indipendenza viene apprezzata sulla base di parametri differenti da quelli usuali.

La condizione indipendente deve essere vagliata e deve sussistere rispetto all'investitore estero (quindi al "veicolo") di cui il manager potrebbe essere l'unità periferica, non rispetto a coloro che affidano a tale veicolo somme da investire.

A questo riguardo, è francamente difficile ipotizzare una situazione di completa separatezza tra l'intermediario italiano e l'investitore, se il primo ricopre incarichi direttivi o detiene diritti agli utili di rilevante consistenza nel secondo.

In questa ipotesi, la commistione di interessi economici tra entità investitrice e "agente" italiano cancella, nei fatti, ogni alterità soggettiva e funzionale tra i due. Il coinvolgimento personale dell'intermediario domestico (giacché è titolare di funzioni di governo o di controllo dentro la struttura estera o ha una rilevante quota di partecipazioni ai suoi utili) nel risultato gestionale che consegue il veicolo con le transazioni concluse in Italia fa sì che il primo agisca come propaggine del secondo. Invero, ciò che l'operatore domestico fa in Italia lo fa o come membro di un organo interno dell'entità straniera, o al fine di contribuire a realizzare e "condividere" il suo successo, da cui, in forza del legame partecipativo, trae, di riflesso, un vantaggio a livello individuale. Il manager lavora per lo straniero perché ha un suo tornaconto specifico negli esiti economici dell'attività esercitata da quest'ultimo sul suolo domestico⁽¹³⁾.

3. Il nuovo comma 9-*bis* dell'art. 162 stabilisce che la sede di un'impresa domestica, in cui questa esercita l'attività di negoziazione di strumenti finanziari che ridonda a vantaggio dell'investitore straniero (nel senso che gli effetti delle transazioni concluse dal residente incidono sull'assetto patrimoniale del non residente) non si considera a disposizione del secondo, se sono soddisfatte le condizioni poste dal comma 7-*quater*.

(12) Si vedano ASSONIME, *Nota tecnica di Assonime nell'ambito dell'attività conoscitiva preliminare all'esame del disegno di legge recante bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (AC 643/bis)*, 5 dicembre 2022, par. 7, 11-12 e ROSSI L., *Investment management exemption una spinta all'industria se modificata ed accompagnata da necessari chiarimenti*, cit., il quale ritiene che questa la regola desti perplessità e che dovrebbe essere eliminata. E ciò, secondo l'Autore, per due ordini di motivi, uno pratico e uno concettuale. Dal punto di vista pratico, richiedere che il *manager* non entri nel consiglio di amministrazione del veicolo di investimento estero e/o delle sue controllate rende praticamente impossibile dotare la nuova norma di utilità concreta; il motivo concettuale è che l'indipendenza del gestore dovrebbe essere valutata con riferimento ai "clienti" del veicolo di investimento e non al veicolo stesso. Critici sulla norma sono anche RUSSO R. - PAPOTTI R.A., in un commento sulla stessa pubblicato su Internet intitolato *The Italian Investment Management Exemption: A New Dawn for Asset Management in Italy?*, in *Kluwer International Tax Blog*, 13 gennaio 2023.

(13) Peralto, la stessa Assonime, ancora nella circolare n. 10 del 6 aprile 2023, fa presente che è fisiologico, nel settore degli intermediari finanziari e, in particolare, in quello del *private equity*, che l'*asset manager* o i suoi dirigenti o collaboratori ricoprano cariche direttive (con o senza deleghe operative) nei consigli di amministrazione delle controllate (dirette o indirette residenti o non residenti), attraverso cui sono effettuati, per conto del veicolo estero, gli investimenti che necessitano di essere costantemente monitorati. Se così è, la regola in commento rischia di rendere inoperante la nuova disciplina, come avvertito anche da altri commentatori (si veda la nota precedente). Pur essendo, quindi, questa regola del tutto ragionevole sul piano sistematico, come detto, occorre forse trovare un meno stringente contemperamento tra l'esigenza di indipendenza dell'operatore italiano rispetto all'investitore estero e la sussistenza di legami partecipativi o organici tra di essi. Si potrebbe ritenere che la nuova disciplina sia applicabile anche quando il manager faccia parte di un consiglio di amministrazione non inferiore a cinque persone e non abbia la rappresentanza legale né abbia deleghe di alcun genere e quando abbia partecipazioni agli utili in società controllate che nulla ricevono degli utili prodotti in Italia o quando si decida di non distribuire tali utili nel periodo in cui il manager lavora in Italia.

Dunque, non è configurabile un'unità periferica in Italia del veicolo estero, coincidente con la sede dell'impresa italiana che conclude o contribuisce alla conclusione di contratti aventi ad oggetto la compravendita di titoli finanziari o in nome e per conto di tale veicolo o nel suo interesse⁽¹⁴⁾, se: i servizi dell'operatore italiano sono adeguatamente remunerati; esso non ha una partecipazione agli utili prodotti dal soggetto straniero superiore al 25% e nessuna persona appartenente al suo apparato fa parte degli organi decisionali o di vigilanza dell'investitore; quest'ultimo gode di una posizione di indipendenza e ha sede (al pari dei membri del suo gruppo) in Stati disposti a scambiare informazioni con il Fisco italiano.

In presenza dei presupposti innanzi descritti, la nuova disciplina esclude espressamente la sussistenza di una stabile organizzazione materiale, solo se l'impresa che collabora in Italia con l'investitore straniero è qui residente.

Nulla si dice nel caso in cui l'attività negoziale attinente ai valori mobiliari sia esercitata presso la sede locale in Italia di un'impresa non residente (sia essa appartenente allo stesso gruppo o terza).

Tuttavia, non vi sono ragioni plausibili per discriminare quest'ultima situazione rispetto a quella nella quale la struttura che si dedica alla negoziazione di titoli appartiene a un soggetto commerciale italiano.

Pertanto, se ricorrono tutti i requisiti stabiliti nel comma 9-bis, bisogna ritenere che anche la sede domestica di un'impresa non residente, dove quest'ultima si adopera per la conclusione, a vantaggio del veicolo estero, di transazioni concernenti strumenti finanziari, non sia nella disponibilità del suddetto veicolo.

4. Gli incrementi di ricchezza eventualmente conseguiti dal veicolo straniero con la compravendita di titoli hanno il carattere di redditi diversi.

Invero, tali guadagni derivano da investimenti di matrice finanziaria, i quali, per loro intrinseca natura, hanno un esito incerto: questi investimenti, a seconda delle circostanze e delle oscillazioni di prezzo dei titoli in aumento o in diminuzione, invero, possono generare risultati economici favorevoli o sfavorevoli (*plus* o *minus*valori). L'art. 67 TUIR li inquadra, pertanto, appunto, tra le fonti di reddito diverso. L'art. 151 dello stesso TUIR stabilisce che, in mancanza di una stabile organizzazione entro i confini interni, i redditi percepiti in Italia da imprese non residenti conservano la qualificazione corrispondente alle caratteristiche della loro fonte e non vengono attratti nella sfera commerciale.

Sotto il profilo territoriale, come è noto, ai sensi dell'art. 23 D.P.R. n. 917/1986, si considerano prodotti entro i confini dello Stato i redditi diversi imputabili ai non residenti, se scaturiscono da: attività svolte nel territorio dello Stato; beni che si trovano nello stesso territorio, comprese le azioni e le obbligazioni.

I guadagni connessi, quindi, con le transazioni concluse dal manager entro i confini nazionali sono tassabili nel nostro Paese (anche se hanno eventualmente ad oggetto titoli detenuti oltre confine), come pure, a maggior ragione, le plusvalenze che originano dalla compravendita di valori mobiliari posseduti in Italia.

Le operazioni si possono ritenere realizzate in Italia, se i titoli acquistati o venduti dal manager sono oggetto di un contratto di deposito o affidamento in gestione stipulato (dal veicolo o da un terzo) con una banca o altro intermediario finanziario residente⁽¹⁵⁾ o con la sede domestica di un operatore estero o, ancora, se i beni trasferiti in proprietà sono negoziati in un mercato regolamentato italiano.

(14) La stabile organizzazione materiale è, per usare sempre una formula sintetica, una sede fissa di affari, costituita da uno spazio fisico, in cui sono collocati i fattori produttivi (mezzi capitalistici e/o forza lavoro) utilizzati da un'impresa straniera per l'esercizio della sua attività in Italia. Su questo istituto, mi permetto ancora rinviare a GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, cit., 149 ss.

(15) Rileva la situazione esistente nel momento in cui il veicolo acquista o vende il titolo, non nel momento in cui ha termine la transazione. Così, l'operazione ha luogo in Italia se il veicolo vende o acquista un titolo depositato, rispettivamente, dal veicolo medesimo o da un terzo presso una banca italiana, indipendentemente dal fatto che il valore mobiliare, al termine dell'operazione, rimanga depositato presso l'istituto di credito nazionale o sia trasferito altrove.

L'art. 23 dispone che vanno comunque inquadrati tra i redditi di derivazione interna quelli che sono ottenuti con il trasferimento di partecipazioni in società residenti.

Fanno, tuttavia, eccezione, ai sensi dello stesso art. 23, i redditi derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti non qualificate (disciplinate alla lett. *c-bis*, comma 1, dell'art. 67 TUIR(16)) e negoziate in mercati regolamentati. Sono parimenti esonerati da prelievo fiscale i redditi realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, ovvero le plusvalenze e altri proventi realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, qualora i relativi contratti siano conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati.

Nelle situazioni sopra indicate, è sempre carente il requisito della territorialità e gli eventuali guadagni del veicolo estero sfuggono alla tassazione in Italia (e, correlativamente, le eventuali perdite non sono deducibili), anche se i beni oggetto del passaggio di proprietà si trovano entro i confini geografici domestici e/o qui vengono conclusi i negozi di trasferimento.

Ancora, in forza dell'art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 461/1997, il quale richiama l'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 239/1996, non sono soggette a imposizione le plusvalenze (e quindi neppure rilevano fiscalmente le corrispondenti minusvalenze) di cui alle lettere da *c-bis* a *c-quinquies*) del comma 1 dell'art. 67, realizzate da investitori istituzionali esteri, ancorché privi di soggettività tributaria, e da soggetti residenti o localizzati in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni(17).

In sostanza, se il veicolo non residente ha le caratteristiche dell'investitore istituzionale o comunque risiede in un Paese fiscalmente collaborativo, i *capital gains* conseguiti sul suolo italiano (ad eccezione di quelli derivanti dalla compravendita di partecipazioni qualificate di cui alla lett. *c* del comma 1 dell'art. 67) non subiscono alcun prelievo in Italia.

Questo regime estremamente favorevole consente di apprezzare la portata assai rilevante della disciplina recentemente entrata in vigore sull'inesistenza di una stabile organizzazione.

La fruibilità di tale regime di favore, infatti, è consentita da questa nuova disciplina. Se non vi fosse alcuna deroga alle regole generali sulla configurabilità di una stabile organizzazione personale – e, quindi, il manager, per il fatto che gli è conferito il potere di concludere o di cooperare alla conclusione di contratti nel territorio italiano in nome o per conto del veicolo, fosse considerato un'unità periferica di quest'ultimo - i proventi conseguiti grazie ai differenziali di prezzo nella compravendita di strumenti finanziari, proprio per effetto della presenza di una sede fissa di affari in Italia, acquisirebbero la natura di componenti del reddito d'impresa (posto che il veicolo è normalmente un'entità societaria o comunque un soggetto che ha natura imprenditoriale) e sarebbero quindi imponibili. Ai sensi del più volte citato art. 23 TUIR, infatti, sarebbe soddisfatto il collegamento con il territorio domestico, costituito proprio dal possesso di una stabile organizzazione dell'impresa straniera.

(16) Il comma 1, lett. *c*), dell'art. 67 concerne i guadagni realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Ai sensi di questa norma – si rammenta – hanno tale caratteristica le partecipazioni, i diritti o i titoli che rappresentano, complessivamente, una percentuale di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Il comma 1, lett. *c-bis*), dell'art. 67 riguarda, invece, i proventi, diversi da quelli imponibili ai sensi della lett. *c*), realizzati mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio; quindi, appunto, mediante le partecipazioni non qualificate.

(17) Nella già citata circ. n. 23/E/2002, l'Agenzia afferma che la qualità di soggetto non residente deve essere documentata mediante una dichiarazione da parte dell'interessato. Pertanto, il riconoscimento dell'esclusione spetta ai soggetti non residenti che presentano al sostituto d'imposta o all'intermediario residente con il quale intrattengono rapporti di custodia, amministrazione, deposito o gestione un'attestazione, nella forma dell'autocertificazione, nella quale dichiarino di non essere residenti in Italia secondo le disposizioni della normativa fiscale italiana. Si tratta di una semplice attestazione sottoscritta dall'interessato con firma non autenticata. Qualora i predetti rapporti siano intrattenuti da intermediari non residenti per conto di propri clienti anch'essi non residenti, tale dichiarazione deve essere resa, in luogo dei clienti, dagli intermediari, i quali dovranno dichiarare che tutti i soggetti per conto dei quali sono intrattenuti i predetti rapporti non sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano.

L'impossibilità di scorgere la presenza di una stabile organizzazione nell'attività del manager ha, tuttavia, sia pure in limitate situazioni, un risvolto meno vantaggioso.

L'art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 461/1997, stabilisce che i redditi rientranti nelle lettere da c) a c-sexies) del comma 1 dell'art. 67, ove tassabili, sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con l'aliquota, attualmente, del 26%. Questa aliquota è superiore di due punti a quella dell'IRES, cui sarebbe soggetto il veicolo se fosse considerato un imprenditore con stabile organizzazione in Italia.

Peraltro, a mente dell'art. 68, comma 4, TUIR, l'imposta sostitutiva non si applica alle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari emessi o stipulati da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato⁽¹⁸⁾. Tali plusvalenze concorrono a formare il reddito per il loro intero ammontare.

Dunque, se tra i contratti stipulati in Italia dal manager ve ne fosse mai uno avente per oggetto la cessione di una partecipazione qualificata in un'impresa con sede in un "paradiso fiscale", l'eventuale guadagno costituirebbe reddito da dichiarare e assoggettare all'imposta reddituale in Italia dal veicolo nella sua integrità.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, circolare 6 aprile 2023, n. 10 (*Legge di Bilancio 2023: le novità dell'art. 162 del TUIR in tema di veicoli esteri di investimento e stabile organizzazione. Il c.d. Investment Management Exemption*)

ASSONIME, *Nota tecnica di Assonime nell'ambito dell'attività conoscitiva preliminare all'esame del disegno di legge recante bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (AC 643/bis)*, 5 dicembre 2022

AVOGLIO D. - BARBAGELATA G., *Investment Management Exemption sotto la lente di Assonime per arginare possibili contestazioni*, in *il fisco*, 2023, 18, 1753 ss.

BAINOTTI D. - STECCA V., *L'investment management exemption salva i veicoli di investimento esteri dal rischio di stabile organizzazione*, in *Norme & Tributi Plus, Il Sole24Ore*, 12 gennaio 2023

CRIMINISI W., *S.O. personali di veicoli di investimento esteri: al via la Investment Management Exemption*, in *il fisco*, 2023, 3, 252 ss.

GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021

GRILLI S. - BUSIA M., *Investment Management Exemption: una misura importante ma dalla portata applicativa limitata*, in *Corr. trib.*, 2023, 4, 322 ss.

LA CANDIA I. - GIANNELLI A., *Investment management exemption: un'opportunità con qualche "ombra di troppo"*, in *Fisc. comm. int.*, 2023, 5, 27 ss.

ROSSI L., *Investment management exemption una spinta all'industria se modificata ed accompagnata da necessari chiarimenti*, in *dirittobancario.it*, 7 dicembre 2022

RUSSO R. - PAPOTTI R.A., *The Italian Investment Management Exemption: A New Dawn for Asset Management in Italy?*, in *Kluwer International Tax Blog*, 13 gennaio 2023

(18) Il regime fiscale di uno Stato estero è privilegiato quando: 1) i redditi conseguiti da chi vi risiede, se è soggetto al controllo di un residente italiano, sono colpiti da una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella che avrebbero subito in Italia; 2) in mancanza di un rapporto di controllo, laddove il livello nominale di tassazione nello Stato straniero risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia (art. 47-bis TUIR).

Prospettive di revisione delle condizioni e delle limitazioni al riporto delle perdite nell'ambito dei trasferimenti infragruppo

Prospects for the review of conditions and restrictions on loss carry-forward in the context of intra-group transfers

LUCA MIELE

Abstract

Con la L. 9 agosto 2023, n. 111 è stata approvata la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale. Nell'ambito dei principi e criteri direttivi che riguardano la revisione dell'imposizione delle società soggette a IRES, è previsto anche il riordino della disciplina della circolazione delle perdite fiscali in caso di operazioni straordinarie. Oggetto di questo contributo è una prospettazione delle possibili modifiche che i decreti di attuazione della riforma potranno recare in materia di limitazioni e condizioni al riporto delle perdite nell'ambito di operazioni di riorganizzazione aziendale infragruppo; in particolare, l'interesse sarà focalizzato sulla norma di cui all'art. 84, comma 3, TUIR e sulla disposizione antielusiva specifica in esso contenuta.

Parole chiave: delega fiscale, IRES, riporto delle perdite, fusioni e scissioni, trasferimenti infragruppo di partecipazioni

Abstract

With Law no. 111 of 9 August 2023, the delegation to the Government for the reform of tax system was approved. Within the guiding principles and criteria for the review of the taxation of companies subject to IRES, the reorganization of the discipline concerning the regulation of the movement of tax losses in case of extraordinary operations is also envisaged. The object of this contribution is an overview of the possible changes that the decrees implementing the reform may bring as regards conditions and restrictions on loss carry-forward in the context of intra-group corporate reorganization operations; in particular, the interest will be focused on the rule referred to in Art. 84, Paragraph 3, TUIR, as well as on the specific anti-avoidance provision contained therein.

Keywords: tax delegation, IRES, loss-carry forward, mergers and demergers, intra-group transfers of shareholdings

1. L'art. 6 L. 9 agosto 2023, n. 111 (da qui in avanti, delega fiscale), nell'ambito dei principi e dei criteri direttivi cui dovrà attenersi la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti (IRES), prevede, alla lett. e), il «riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie o al consolidato fiscale». In particolare, in questa sede avremo particolare riguardo ai principi stabiliti al n. 3) della medesima lett. e), al fine di prospettare alcune possibili revisioni della disciplina recata dall'art. 84, comma 3, TUIR in materia di esclusione del riporto delle perdite e relative circostanze esimenti.

Il richiamato n. 3) prevede, quale criterio direttivo, la «modifica della disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale, non penalizzando quelle conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario [...]».

2. Si tratta di una indicazione di indubbia rilevanza per il legislatore delegato secondo la quale occorre evitare penalizzazioni per le perdite fiscali realizzate prima di effettuare l'operazione di riorganizzazione societaria ma, comunque, in un periodo d'imposta in cui la società che ha in dote tali perdite faceva già parte dello stesso gruppo cui appartiene l'altra società partecipante a tale operazione di riorganizzazione.

In effetti, la normativa vigente di cui agli artt. 172, comma 7 e 173, comma 10, TUIR non opera alcuna distinzione tra:

- fusioni o scissioni cui partecipano società che non appartengono al medesimo gruppo o che, pur appartenendo al medesimo gruppo, sono "dotate" di perdite fiscali realizzate in periodi di imposta antecedenti a quello in cui sono entrate a far parte del medesimo gruppo;
- fusioni o scissioni cui partecipano società che appartengono al medesimo gruppo e che sono "dotate" di perdite fiscali realizzate in periodi d'imposta successivi a quello di ingresso nel gruppo.

È stato osservato (SCARIONI P. - MARTINO A.F., *Perdite transfrontaliere: il corto circuito tra i principi comunitari e i vincoli di diritto interno*, in *Corr. trib.*, 2023, 2, 155) che tale mancata distinzione è da ricondursi alla circostanza che, al momento della prima introduzione di limiti al riporto delle perdite nel caso di fusione (art. 1 D.L. 18 giugno 1986, n. 277), una società poteva dedurre dal proprio reddito imponibile le svalutazioni delle partecipazioni da essa detenute e, quindi, ammettere che essa potesse, a seguito dell'incorporazione delle società partecipate, utilizzare le loro perdite, avrebbe comportato una duplicazione del beneficio.

Si tratta di una motivazione venuta meno a seguito dell'inserimento della disposizione ai sensi della quale «*se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione*» (art. 172, comma 7, terzo periodo, TUIR).

In forza di tale disposizione, nei casi di rilevanza fiscale delle svalutazioni di partecipazioni, la citata duplicazione del beneficio di deduzione delle perdite non può comunque più verificarsi. Si tratta, peraltro, di fattispecie oramai del tutto residuale in quanto nell'attuale contesto normativo, fatta eccezione per la possibilità degli intermediari finanziari di dedurre svalutazioni riferite alle partecipazioni acquisite nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o a quelle derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria (cfr. art. 113 TUIR), le svalutazioni di partecipazioni effettuate da soggetti OIC *adopter* non sono mai deducibili (artt. 94, comma 4, e 101, comma 2, TUIR) e quelle effettuate dai soggetti IAS *adopter* sono deducibili solo se relative a partecipazioni che non si considerano immobilizzazioni finanziarie (artt. 94, comma 4-bis, e 110, comma 1-bis, lett. b), TUIR).

3. Nel presupposto, quindi, che i decreti attuativi della delega fiscale, nell'attuare il criterio direttivo previsto dall'articolo 6, interverranno ad eliminare le condizioni e i limiti di riportabilità delle perdite nel caso di operazioni di fusione o scissione cui partecipano società che appartengono al medesimo gruppo e che sono "dotate" di perdite fiscali realizzate in periodi d'imposta successivi a quello di ingresso nel gruppo stesso, si ritiene che tale revisione debba opportunamente riguardare anche la disciplina di cui all'art. 84, comma 3, TUIR che esclude il riporto delle perdite di cui al comma 1 del medesimo articolo, al contestuale verificarsi delle condizioni di seguito indicate:

- la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo ("cambio del controllo");
- l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate venga modificata. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in

corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori (“cambio dell’attività principale”).

La *ratio* di siffatta disposizione antielusiva specifica risiede, come esplicitato dalla Relazione ministeriale all’art. 8, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 358/1997 (disposizione con la quale è stato inserito nell’allora art. 102 - ora art. 84 - del previgente TUIR il comma 1-ter - ora comma 3), nella volontà di impedire un utilizzo patologico dell’istituto del riporto delle perdite fiscali; si legge che «*il cosiddetto “commercio di bare fiscali”, pur frenato dalle restrizioni imposte nell’ambito delle fusioni di società [...] non si è mai interrotto. Esso si è, invece, affinato ricorrendo a tecniche le più varie incentrate sul meccanismo di acquisizione del controllo di una società carica solo di perdite fiscali; in tal caso, si spostano sulla società in perdita attività redditizie (conferendovi un ramo d’azienda profittevole, una sofisticata tecnologia, o più semplicemente facendo ad essa acquisire vantaggiosi contratti) e utilizzano le perdite fiscali della ex bara per compensare gli utili realizzati dalla società con profitti. La norma proposta ha lo scopo di arginare questo fenomeno e ricondurre l’istituto del riporto delle perdite alla sua naturale funzione evitandone il patologico uso come strumento di elusione fiscale [...]».*

In altre parole, è evidente la volontà del legislatore di colpire quelle situazioni in cui si trasferisce oggettivamente ad altri la possibilità di fare uso delle perdite, se nel lasso di tempo sospetto si realizza l’altra condizione, consistente nel cambiamento dell’attività principale.

Si tratta di una ulteriore disciplina ad *hoc* che riguarda un utilizzo strumentale di compensazione intersoggettiva delle perdite e che si aggiunge a quelle già previste di restrizione al riporto delle perdite fiscali in caso di fusioni e scissioni. La finalità è la medesima: il contrasto del “commercio delle bare fiscali”.

Dal periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2017, la limitazione al riporto delle perdite in discorso è stata estesa:

- agli interessi passivi indeducibili, eccedenti il 30% del ROL, riportabili a nuovo (*ex art. 96, comma 5, TUIR*);
- alle eccedenze del rendimento nozionale ai fini della c.d. deduzione ACE (*ex art. 1, comma 4, D.L. n. 201/2011*).

Al fine di disapplicare la disposizione antielusiva specifica, l’impresa può interpellare l’Amministrazione finanziaria ai sensi dell’art. 11, comma 2, L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), fornendo la prova che nel caso concreto non sussiste l’intento abusivo che la norma intende contrastare.

Tralasciando le diverse criticità e questioni interpretative che la concreta applicazione dell’art. 84, comma 3 pone, ciò che preme osservare in questa sede è che la modifica che il legislatore delegato dovrà introdurre in seno all’art. 172, comma 7, TUIR, al fine di eliminare le limitazioni e condizioni alla circolazione delle perdite in caso di fusioni realizzate fra soggetti che appartengono al medesimo “soggetto economico”, dovrà necessariamente produrre effetti anche in tema di circostanze esimenti nell’ambito del predetto art. 84, comma 3, TUIR. Ricordiamo infatti che la limitazione al riporto delle perdite prevista da tale norma viene meno al sussistere di alcune circostanze; anteriormente alle modifiche recate dall’art. 36, comma 12, lett. b), D.L. n. 223/2006, la disposizione in parola riportava le seguenti cause di esclusione (alternative tra loro):

- a) le partecipazioni siano acquisite da società controllate dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi (prima esimente);
- b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all’esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell’attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all’art. 2425 c.c., superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori (seconda esimente).

In relazione alla prima esimente, la predetta relazione ministeriale all’art. 8 D.Lgs. n. 358/1997 affermava che qualora il trasferimento del controllo «*si verifichi all’interno del medesimo gruppo, non*

vi è motivo per penalizzare il passaggio, considerata la sostanziale identità del soggetto economico in questione». Il limite al riporto delle perdite fiscali non trovava quindi applicazione qualora le partecipazioni di controllo fossero state acquisite (i) da società controllate dallo stesso soggetto che controllava il soggetto che riporta le perdite (società sorelle) ovvero (ii) dal soggetto che controlla il controllante di questi.

Va osservato che all'epoca l'accettazione da parte dell'ordinamento del fenomeno del trasferimento indiretto infragruppo delle perdite, fenomeno che quindi non risultava meritevole di disapprovazione nell'ambito della disciplina dell'art. 84 TUIR, non trovava invece corrispondenza nella disciplina delle fusioni e delle scissioni che non distingueva tra perdite maturate all'interno del gruppo e perdite maturate fuori, seppure secondo una certa lettura, in via interpretativa, fosse possibile pervenire all'estensione alle fusioni e alle scissioni della esimente delle operazioni realizzate fra soggetti del gruppo per le perdite maturate all'interno dello stesso.

Il citato art. 36, comma 12, D.L. n. 223/2006 ha tuttavia abrogato l'esimente di cui alla lett. a) in quanto, come chiarito dalla relazione al D.L. n. 223/2006, «l'esimente in questione non appare pienamente giustificabile e, soprattutto, non appare coordinata con il divieto posto nel consolidato di sfruttare le perdite pregresse: divieto che, in tal modo, può essere facilmente superato».

Tale abrogazione è stata oggetto, all'epoca, di un vivace dibattito in dottrina fra coloro (ZIZZO G., *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, 4, 929 ss.) che, nel reputare non irrazionale l'abrogazione della previsione in parola, hanno asserito che «se le perdite per le quali si può ritenere ragionevole detto trasferimento sono solo quelle maturate all'interno del gruppo medesimo, in un ordinamento che dispone di un meccanismo di tassazione consolidata, la sua realizzazione ben può (certo, non deve) essere affidata esclusivamente all'adozione di quest'ultimo», e chi invece ha letto in modo critico l'abrogazione effettuata in quanto in entità uniche sotto il profilo economico ha scarso significato impedire la compensazione fra utili e perdite dei soggetti che compongono il gruppo stesso. In tale ultimo caso, è non ragionevole considerare "commercio" il trasferimento delle perdite infragruppo in quanto non si modifica il soggetto economico abilitato alla compensazione delle perdite (CORRADI A. - LUPI R. - STEVANATO D., *L'abrogazione del "libero trasferimento" delle perdite pregresse intragruppo*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, 7/8, 963 ss.).

Nel sistema attuale, quindi, il requisito del cambio del controllo si intende realizzato anche in ipotesi di trasferimento del controllo all'interno del medesimo gruppo e non solo in caso di trasferimenti in favore di soggetti terzi al di fuori del gruppo; opera solo l'esimente della vitalità per la quale la relazione ministeriale al D.Lgs. n. 358/1997 (che ha inserito nell'art. 102 del vecchio TUIR la norma in commento), chiarisce che «non vale la pena di penalizzare il trasferimento di partecipazioni ove il contenuto della società ceduta testimoni la sua persistente vivacità e che, quindi, non di bara si tratta bensì di attività economica momentaneamente operante in ciclo negativo».

Si ritiene, come anticipato, che poiché l'intervento del legislatore delegato dovrà necessariamente riconoscere la libertà di "circolazione" delle perdite fiscali all'interno del medesimo "soggetto economico", ciò determinerà l'assenza di limitazioni e condizioni alla circolazione delle perdite in caso di fusioni e scissioni realizzate fra soggetti appartenenti al medesimo gruppo e che sono "dotati" di perdite fiscali realizzate in periodi d'imposta successivi a quello di ingresso nel gruppo stesso, e, per coerenza, medesimo intervento dovrà riguardare i limiti al riporto delle perdite contenuti nell'art. 84, comma 3, TUIR: poiché una delle condizioni di applicabilità di tali limiti è la circostanza che la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite sia trasferita, occorrerà ripristinare la norma (abrogata dall'art. 36, comma 12, D.L. n. 223/2006) ai sensi della quale non rilevavano i trasferimenti infragruppo di tali partecipazioni. Non vi è alcuna ragione per trattare diversamente fattispecie di conferimento o cessione di azienda in una società del gruppo dotata di perdite riportabili, oppure di trasferimento infragruppo di partecipazioni in società ricca di perdite, rispetto a una fusione tra società, appartenenti allo stesso gruppo, di cui alcuna con perdite fiscali riportabili.

Le condizioni e i limiti di cui agli artt. 172, comma 7 e 84, comma 3 dovranno quindi continuare ad applicarsi – salva la disapplicazione mediante istanza di interpello – solo in caso di commercio delle “bare fiscali” extragrupo.

Peraltro, occorre anche chiedersi se sarà ancora ragionevole escludere le perdite pregresse, cioè le perdite maturate ante esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata di cui all'art. 117 ss. TUIR, dal consolidamento degli imponibili o se sia opportuno precludere la compensabilità di tali perdite solo se, al momento della loro maturazione, il soggetto non faceva già parte del gruppo.

4. Per connessione di argomento si osserva che, con riferimento alla preclusione al riporto delle perdite di cui al comma 3 dell'art. 84 TUIR, sussistono dubbi interpretativi anche in relazione alla condizione consistente nel trasferimento della “maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie” della società che riporta le perdite fiscali.

In particolare, è dubbio se tale norma includa anche la fattispecie del cambio del controllo indiretto, e cioè il trasferimento della partecipazione che rappresenta la maggioranza dei diritti di voto del soggetto che a sua volta controlla la società che riporta le perdite fiscali.

In altre parole, si chiede se assuma una qualche rilevanza il trasferimento delle partecipazioni nella società che controlla quella che ha generato le perdite ovvero il passaggio di mano delle partecipazioni in società poste, comunque, a monte della catena di controllo.

Al riguardo, non può negarsi che anche il trasferimento indiretto del controllo possa determinare quel “commercio di bare fiscali” disapprovato dal sistema in quanto contrario alla *ratio* della norma sul riporto in avanti delle perdite. Assonime ha in tal senso affermato che «*non è plausibile che il commercio di bare fiscali possa ritenersi disapprovato dal sistema quando oggetto del trasferimento sia direttamente la società titolare delle perdite e che possa invece essere considerato legittimo quando sia posto in essere con la cessione di società intermedie che a loro volta possiedono la bara*».

In tal senso, si è espressa, di recente, anche l'Agenzia delle Entrate (Risposta a interpello n. 39 del 20 gennaio 2022) che, superando il dettato letterale della norma, ha affermato che il trasferimento del controllo della società dotata di perdite fiscali si ritiene avvenuto non solo quando esso è realizzato direttamente - trasferendo, appunto, la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie di tale società - ma anche quando è realizzato indirettamente, attraverso il trasferimento della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee della società che controlla tale società (cessione della sua controllante o di altro anello della catena partecipativa collocato più in alto).

Secondo l'Agenzia, infatti, «*ancorché la lettera della norma non sembri attribuire rilievo al trasferimento di una partecipazione di maggioranza del soggetto che controlla indirettamente la società che riporta le perdite, una siffatta interpretazione sarebbe contraria alla ratio ispiratrice della norma [...] in quanto la circolazione disapprovata dal sistema potrebbe avvenire anche indirettamente attraverso la cessione della società che controlla la “bara”*».

In dottrina, è stato osservato che il menzionato comma 3 non dovrebbe essere interpretato in modo estensivo, superando il suo dettato letterale («*In primis, non può trascurarsi il dato testuale che, riferendosi senza mezzi termini al trasferimento della “maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite”, non sembra lasciare spazio ad equivoci di sorta*») e che il contrasto delle eventuali condotte abusive - che, mediante il trasferimento indiretto del controllo della società dotata di perdite fiscali, perseguono il medesimo vantaggio fiscale indebito che si è inteso impedire mediante la citata disposizione normativa - dovrebbe avvenire applicando la clausola antiabuso generale di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000.

Considerate le criticità che l'interpretazione estensiva di una disposizione antielusiva specifica pone, rispetto al suo dato letterale, è auspicabile che, in sede di attuazione della delega fiscale, il tema possa trovare definizione in via legislativa, mediante espressa modifica del comma 3 dell'art. 84 TUIR.

5. Da ultimo, si è visto che nella fattispecie configurata in tale ultima norma l'inibizione al diritto al riporto in avanti delle perdite fiscali pregresse è anche dipendente dal cambio dell'attività principale in

fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate, indice di un trasferimento delle perdite dall'attività che le ha generate ad altra attività. Nelle fusioni e nelle scissioni tale mutamento dell'attività non è invece elemento significativo. Si tratta di una disomogeneità che potrebbe essere eliminata in conformità al criterio direttivo del numero 2) della lett. d) dell'art. 6 della delega fiscale che prevede «la tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali».

Da un lato, siffatta omogeneizzazione potrebbe avvenire introducendo il cambio dell'attività quale elemento rilevante anche nell'ambito delle fusioni e scissioni; tale elemento continuerebbe quindi a rappresentare connotato tipico della fattispecie di cui all'art. 84, comma 3 e, anzi, vedrebbe ampliato il suo ambito di applicazione. In tal caso, attuando l'ulteriore criterio direttivo recato dal n. 3) della lett. d) dell'art. 6 della delega fiscale di revisione della nozione di “modifica dell'attività principale”, occorrerà risolvere l'incertezza interpretativa derivante dal significato estremamente ampio attribuito dall'Agenzia delle Entrate a tale concetto, sicuramente eccedente quello attribuibile, sul piano letterale, a tale locuzione. L'orientamento più recente è, infatti, quello di individuare un cambio dell'attività anche in ipotesi in cui non risulti alcuna modifica né del settore economico né del comparto merceologico di operatività ma si tratti di una mera espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata e da cui sono conseguite le perdite (Risposte a interpello n. 367/2019 e n. 214/2022). In questo contesto si è invece auspicato che la soluzione individuata dai decreti di attuazione della delega fiscale sia quella di identificare quale “modifica dell'attività principale” il solo mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività e non anche la situazione in cui, invariati il settore e il comparto di operatività, sono immesse nuove risorse finanziarie da un soggetto economico diverso da quello che controllava la società nei periodi di realizzazione delle perdite.

Dall'altro lato, l'eliminazione della disomogeneità esistente tra norma dell'art. 84, comma 3 e norma dell'art. 172, comma 7, potrebbe essere realizzata, in senso opposto al precedente, eliminando la rilevanza del cambio dell'attività principale nell'ambito dell'art. 84, comma 3, TUIR nel presupposto che un “commercio di bare fiscali” può realizzarsi anche a settore merceologico di appartenenza immutato in quanto un cambiamento effettivo dell'attività svolta potrebbe dipendere da molteplici ragioni; si pensi, a mero titolo esemplificativo, a nuovi mercato di sbocco nel medesimo settore.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANDRIOLA M. - LUPI R. - STEVANATO D., *Perdite maturate nel gruppo e limiti al riporto in sede di fusione*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 3, 389 ss.
- ANDRIOLA M. - LUPI R., *Ancora confusioni sui limiti al “commercio delle perdite”*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, 1, 63 ss.
- ASSONIME, circolare 4 agosto 2016, n. 21 (*D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*)
- BARBAGELATA G. - PISANO M., *I limiti al riporto delle perdite fiscali nei trasferimenti societari*, in *Corr. trib.*, 2023, 3, 238 ss.
- CARDELLA P.L., *La perdita di periodo nel sistema di imposizione sul reddito*, Torino, 2012
- CORRADI A. - LUPI R. - STEVANATO D., *L'abrogazione del “libero trasferimento” delle perdite pregresse intra-gruppo*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, 7/8, 963 ss.
- CROVATO F., *Riporto delle perdite ed operazioni straordinarie*, in LUPI R. - STEVANATO D. (a cura di), *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2022
- MARCHESE S. - MIELE L., *Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2023, 5, 422 ss.
- MICHELUTTI R., *Riflessioni a margine della nuova disciplina in tema di riporto delle perdite*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 6, I, 621 ss.
- STEVANATO D. - BARBIERI L., *Dubbi infondati in tema di disapplicazione dei limiti al riporto delle perdite in caso di fusione*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 5, 647 ss.

STEVANATO D., *Ripporto delle perdite ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 12, I, 1133 ss.

SCARIONI P. - MARTINO A.F., *Perdite transfrontaliere: il corto circuito tra i principi comunitari e i vincoli di diritto interno*, in *Corr. trib.*, 2023, 2, 155 ss.

ZIZZO G., *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, 4, 929 ss.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Questioni in tema di incasso giuridico e rimedi alle asimmetrie normative (Cass. civ., sez. III, 12 giugno 2023, n. 16595)

ADRIANA SALVATI

La massima della Suprema Corte

In tema di imposte sui redditi di capitale, la rinuncia al credito, che un socio opera nei confronti della società e avente ad oggetto interessi su finanziamenti erogati ad una società partecipata, non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 26, comma 5, della ritenuta fiscale, avendo le nuove disposizioni, di cui agli artt. 88, comma 4-*bis*, art. 94, comma 6, art. 101, comma 5, TUIR, rimediato all'asimmetria fiscale o "salto d'imposta" del precedente regime.

Il (tentativo di) dialogo

La sentenza della Suprema Corte affronta la questione del cd. incasso giuridico, *factio iuris* che, con riferimento ad interessi su finanziamenti erogati dai soci, equipara, sul piano della tassazione, la rinuncia al credito ad un incasso, sebbene materialmente inesistente, e tanto per consentirne l'imponibilità.

La finalità di questa tesi è stata ravvisata nell'esigenza di prevenire possibili "salti d'imposta" derivanti dallo sfasamento temporale della deducibilità (per competenza) del costo e dell'imponibilità (per cassa) del provento.

Nel caso di specie, la società ricorrente aveva contratto un mutuo con una consociata, stabilendo la corresponsione dei relativi interessi; successivamente la consociata aveva ceduto il credito alla controllante che, a sua volta, rinunciava allo stesso per capitale e interessi. A questo punto, la società, sebbene non avesse versato gli interessi, in ragione della rinuncia della capogruppo creditrice, applicava la teoria amministrativa dell'incasso giuridico per presentare, poi, istanza di rimborso, ritenendo non dovute le imposte sugli interessi non versati.

Nel ricorso in Cassazione, limitatamente alle questioni rilevanti, la ricorrente aveva eccepito la violazione dell'art. 26, comma 5, e 26-*quater*, D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 88, comma 4-*bis*, TUIR, rappresentando che il regime fiscale delle rinunce a crediti da parte dei soci, a seguito della riforma attuata con il D.Lgs. 15 settembre 2015, n. 147 che ha introdotto dell'art. 88, il comma 4-*bis*, TUIR, non è più compatibile con la finzione dell'incasso giuridico, peraltro contrario al principio di legalità e al principio di capacità contributiva. In particolare, poi, il concetto di incasso giuridico sarebbe certamente inapplicabile a carico di un soggetto tassato per competenza, non sussistendo il rischio del c.d. salto di imposta che la *factio iuris* era destinata a scongiurare.

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

La sentenza della Cassazione, ripercorrendo le tappe del percorso interpretativo sotteso alla teoria dell'incasso giuridico, rileva che quest'ultima rifletteva l'ambiguità della natura reddituale o patrimoniale della rinuncia al credito vantato dal socio nei confronti della società. Secondo la Corte, la tesi in esame era giustificata, nel regime previgente dell'art. 88, comma 4, TUIR, avendo la finalità dichiarata di rimediare al c.d. "salto di imposta", derivante dall'asimmetria di imposizione sul versante della società e del socio.

Nel nuovo regime, invece, l'applicazione della *fiction iuris* non avrebbe più ragion d'essere e questo perché: nel contesto delineato dal comma 4-*bis* dell'art. 88 TUIR la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva solo per la parte che eccede il relativo valore fiscale; l'art. 94, comma 6, e l'art. 101, comma 7, TUIR hanno previsto, sul versante del socio, che l'ammontare della rinuncia al credito, che si aggiunge al costo della partecipazione, è nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia; la rinuncia non è ammessa in deduzione e il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione sempre nei limiti del valore fiscalmente riconosciuto del credito.

In tale sistema, quindi, a seguito della rinuncia, il socio aumenta il costo della partecipazione solo nei limiti del valore fiscale del credito e la società beneficia di una sopravvenienza non tassabile solo nei limiti di detto valore. Ne consegue l'inesistenza di salti di imposta e quindi l'inapplicabilità della teoria dell'incasso giuridico.

La sentenza della Corte ritiene illegittima la teoria dell'incasso giuridico, ma solo con riferimento al nuovo regime introdotto dal comma 4-*bis* dell'art. 88 TUIR, nel contempo, riaffermandone la validità per la disciplina previgente e questo perché l'applicazione di tale tesi consentiva, evitando un salto di imposta, di rimediare ad una svista del legislatore. Sennonché tale affermazione desta numerose perplessità e l'applicazione della tesi in oggetto è stata sovente oggetto di critiche.

Come riportato nella stessa pronuncia della Cassazione, il presupposto da cui muoveva la teoria dell'incasso giuridico era risalente alla circ. 27 maggio 1994, n. 73/E/430 (posizione, poi, ribadita anche con la ris. 13 ottobre 2017, n. 124/E e fatta propria dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione), e può essere sinteticamente così riassunto: i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione e per la società partecipata non costituiscono sopravvenienze. Ne consegue che tale rinuncia, ove abbia ad oggetto potenziali redditi soggetti a tassazione per cassa, determina un "salto d'imposta", in quanto il credito è correlato ad un elemento di reddito, deducibile per il debitore secondo il principio di competenza e tassabile per il creditore secondo il principio di cassa. Di qui la necessità di equiparare, ai fini fiscali, la rinuncia all'incasso.

La giurisprudenza della Corte ha poi chiarito, nel tempo, che con la rinuncia viene meno l'incasso materiale, ma non la disponibilità giuridica del credito utilizzato per patrimonializzare la società (Cass., 18 dicembre 2014, n. 26842; 26 gennaio 2016, n. 1335; 30 gennaio 2020, n. 2057; 14 aprile 2022, nn. 12222 e 12223; 19 luglio 2022, n. 22609). In sostanza, la remissione del debito alla società presuppone il conseguimento da parte del socio di un credito che, ancorché non materialmente "incassato", si considera comunque "utilizzato" per patrimonializzare la società ed è idoneo a generare un "arricchimento indiretto" del socio stesso, sotto forma di aumento del valore della sua partecipazione (sulla differenza tra percezione e pagamento si veda per tutti Zizzo G., *Brevi note sulla nozione di "pagamento dei dividendi" nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 675 ss.).

Alcune pronunce amministrative avevano anche precisato che detto regime era giustificato dall'interesse del socio alle vicende della società partecipata che induceva a valutare la rinuncia al credito, non alla stregua di un atto di liberalità o della remissione del debito da parte di un terzo, ma come espressione della volontà di patrimonializzare la società (in questo senso si esprimevano le circolari 5 aprile 2001, n. 41/E e 22 maggio 2002, 152/E).

Ecco allora che, in questo contesto, la teoria amministrativa consentiva di correggere il salto di imposta generatosi per effetto del disposto normativo: vale a dire, in sostanza, che l'interprete era chiamato a rimediare ad una mancanza di simmetria del sistema fiscale derivante dall'applicazione combinata

delle disposizioni del TUIR. E, a tal fine, il rimedio finiva con l'identificarsi nell'introduzione di una fattispecie imponibile tramite *fictio iuris*, tassando un possesso inesistente.

La teoria dell'incasso giuridico va ben oltre l'introduzione di una *fictio iuris* e questo perché non vi è dubbio che, dal punto di vista finanziario, chi rinuncia non ha incassato: non si tratta di fingere che si siano verificati i presupposti di fatto per l'applicazione di una norma ad una fattispecie diversa da quella per cui era stata posta, ma di fingere che si siano verificati i fatti per l'applicazione della norma alla fattispecie per cui era stata prevista.

Questa teoria dell'incasso giuridico riecheggia forme di rimedi antiabuso, come se la rinuncia fosse assimilabile ad un incasso con retrocessione (sul tema BEGHIN M., *Gli arbitraggi, le asimmetrie fiscali e i vantaggi "indebiti" nel prisma dell'abuso del diritto (ovvero "Abbi Dubbi")*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2023, 1, 68 ss.). E del resto, il tema delle asimmetrie fiscali è centrale nella teoria generale dell'abuso del diritto: sennonché, nel caso di specie, non è sostenibile che l'operazione sia priva di sostanza economica e di valide ragioni extrafiscali non marginali (STEVANATO D. - MANZITTI A., *Sopravvenienze attive da inerzia del creditore: perché i giudici avallano gli stereotipi del Fisco?*, in *Dialoghi tributari*, 2014, 1, 13 ss.; 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).

Ora, secondo la nota definizione di Hermann Weil, la simmetria di un sistema è l'invarianza della configurazione di alcuni elementi del sistema rispetto a un gruppo di trasformazioni, con la conseguenza che le asimmetrie del sistema derivano da una tolleranza ad una serie di trasformazioni (WEIL H., *Simmetria*, Milano, 1962, 31 ss.). Le asimmetrie sono, quindi, tipiche di sistemi dinamici e complessi e, pertanto, connaturali al nostro sistema tributario.

L'esigenza di porre rimedio all'asimmetria è strettamente connessa all'irrigidimento del sistema che intende reagire alle trasformazioni: nel caso di asimmetrie del sistema tributario, che generano diminuzione di materia imponibile, la reazione dell'ordinamento non può che essere di riforma legislativa (DEL FEDERICO L., *Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci*, in *il fisco*, 1994, 38, 9016). Il principio chiaramente osta alla predisposizione di rimedi di natura interpretativa per il recupero a tassazione di fattispecie non previste.

La finzione dell'incasso e la connessa tassazione di ricchezza inesistente contrastano chiaramente con il principio di capacità contributiva: in sostanza, la teoria dell'incasso giuridico è chiaramente un *vulnus* nel sistema e tanto emerge chiaramente anche solo ad esaminare la locuzione utilizzata dall'Amministrazione, atteso che l'incasso non può essere giuridico, sostanziandosi in un fatto.

La giuridicità dell'incasso stride sia rispetto alla nozione di "possesso" sia rispetto a quella di percezione: il mancato incasso delle somme a titolo d'interessi non fa insorgere in capo al socio rinunciante alcuna materia imponibile a titolo di reddito di capitale, stante l'ineludibile necessità della specifica percezione per la tassazione (cfr. STEVANATO D., *Le rinunce dei soci a crediti per somme dedotte dalla società: se il reddito del socio è imponibile 'per cassa' si può evitare un salto d'imposta?*, in *Rass. trib.*, 1994, 10, 1555 ss.).

Ed infatti non si tratta di assimilare l'incasso all'utilizzazione/conseguimento del credito, identificando rinuncia al credito e patrimonializzazione, ma di alterare il meccanismo della tassazione dei redditi di capitale che postula "il fatto" dell'incasso *sic et simpliciter*. Sotto questo profilo non vi è assimilazione concettuale che tenga e numerose pronunce di merito hanno in più occasioni rilevato che l'adozione della tesi dell'incasso giuridico, in quanto non prevista da alcuna disposizione di legge, si pone in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario (cfr., *ex multis*, CTR Lombardia, 29 gennaio 2018, n. 354; CTP Reggio Emilia, 15 ottobre 2018, n. 197; CTR Veneto, 29 gennaio 2009, n. 26, CTR Lazio, sez. XXVIII, 20 giugno 2012, n. 120, CTP Reggio Emilia, sez. II, 15 ottobre 2018, n. 197). Ne consegue che anche se l'inversione di rotta operata dalla Cassazione e riferita alla nuova disciplina non può che essere condivisa, tuttavia restano immutate le ombre interpretative con riguardo alla

disciplina previgente che portano a ritenere, parafrasando Nietzsche, che il rimedio sia stato peggiore del male (NIETZSCHE F., *Il crepuscolo degli idoli*, Milano, 1983, 158).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Spunti in tema di riforma della fiscalità delle operazioni straordinarie alla luce della legge delega

Notes regarding the tax reform of extraordinary transactions in the scope of the delegation law

EDOARDO IANIGRO

Abstract

Nel saggio si analizzano i tre punti della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, che riguardano la disciplina fiscale delle operazioni di natura straordinaria, offrendo alcuni spunti circa le modalità di attuazione dei relativi principi e criteri direttivi, alla luce delle criticità oggi esistenti.

Parole chiave: delega fiscale, riforma fiscale, operazioni straordinarie

Abstract

The paper analyses the three points of Delegation Law No. 111 of 9 August 2023, concerning the tax regulation of extraordinary transactions, offering some hints concerning the implementation of the relevant guiding principles and criteria, taking into account the critical issues that exist today.

Keywords: delegation law, tax reform, extraordinary transactions

SOMMARIO: **1.** La razionalizzazione e la semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili. - **2.** Il riordino del regime di compensazione e di circolazione delle perdite fiscali nell'ambito delle operazioni straordinarie. - **3.** (Segue). Ulteriori questioni aperte in tema di perdite fiscali nel reddito d'impresa. - **4.** La sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento.

1. Tra i settori della fiscalità d'impresa la cui riforma è oggetto della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, almeno tre riguardano la disciplina delle operazioni di natura straordinario.

In primo luogo, il legislatore delegato è chiamato a "razionalizzare e semplificare" i regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, individuando un'unica disciplina normativa applicabile a tutte le ipotesi di fisiologica emersione di un disallineamento tra valori civilistici e fiscali.

Nel sottolineare la frammentazione dell'attuale disciplina, il "Dossier tecnico" che accompagna la legge delega cita l'ipotesi tradizionale di riallineamento dettata dall'art. 176, comma 2-ter, TUIR, e quella alternativa prevista dall'art. 15, commi 10 - 12, D.L. n. 185/2008.

E in effetti, pur disciplinando la medesima fattispecie, le due norme mancano di coerenza sia con riferimento agli aspetti operativi che a quelli sostanziali (sul punto, ALBANO G., *Razionalizzazione della fiscalità delle operazioni straordinarie, in il fisco*, 2023, 15, 1413 ss.).

Con riguardo ai primi, l'intervento legislativo di coordinamento dovrà individuare i tempi e le modalità di esercizio dell'opzione, di versamento dell'imposta sostitutiva e di riconoscimento dei maggiori

valori fiscali; in relazione ai secondi, invece, dovrà intervenire per disciplinare omogeneamente la misura dell'imposta sostitutiva e le modalità di ammortamento dei maggiori valori.

Con riferimento a entrambi i profili considerati, il perseguimento di «una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti» richiederà un'attenta ponderazione tra interesse al gettito e attrattività dell'opzione per il contribuente.

Quanto alle modalità di esercizio dell'opzione e alle modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva potranno, per esempio, essere valutate possibilità di dilazione dei versamenti, ipotesi ad oggi prevista per il solo regime di riallineamento ordinario *ex art. 176 cit.* Inoltre, è auspicabile che l'intervento legislativo riconosca al contribuente un tempo congruo per valutare la convenienza dell'opzione (per esempio, consentendone l'esercizio anche successivamente alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta a partire dal quale l'operazione straordinaria assume efficacia), ma che sia anche minimizzata la distanza temporale tra l'esercizio della stessa e il riconoscimento dei suoi effetti, così da incentivare, anche finanziariamente, il riallineamento.

Quanto invece agli aspetti sostanziali, le difficoltà riscontrate nel perseguimento di tale contemperamento hanno in passato ispirato la frammentazione legislativa che oggi la delega si propone di ricomporre⁽¹⁾. A ben vedere, il legislatore che voglia individuare una disciplina omogenea per il riallineamento dei beni disporrà sostanzialmente di due leve, rappresentate dall'importo dell'imposta sostitutiva e dall'orizzonte temporale di fruizione del beneficio. In sede di esecuzione della delega, è auspicabile che il legislatore propenda per l'utilizzo della prima, così da non rischiare, intervenendo sul consolidato sistema degli ammortamenti fiscali, di sostituire una disomogeneità normativa con un'altra.

In questo senso, una soluzione potrebbe essere rappresentata dall'individuazione di un'imposta sostitutiva "tabellare", che segua le medesime classificazioni dei cespiti attualmente utilizzate per l'ammortamento e che rispetti un rapporto di proporzionalità inversa rispetto alla durata dell'ammortamento. Idealmente, si potrebbe individuare una funzione che associ alla durata tabellare dell'ammortamento di ogni cespite, un importo dell'imposta sostitutiva identificato sulla base di una logica di proporzionalità inversa, che abbia come costante un tasso interno di rendimento stabilito dal legislatore. Con questa soluzione, il regime di riallineamento garantirebbe un'attrattività comparabile per tutte le categorie di cespiti, lasciando al tempo stesso inalterato l'impianto normativo dell'ammortamento fiscale.

Per connessione, è opportuno soffermarsi sinteticamente sulla c.d. "*recapture rule*", di cui al comma 2-ter dell'art. 176 cit., ritenuta applicabile anche alla rivalutazione *ex art. 15 citato* (in tale senso, cfr. circ. n. 28/E/2009), la quale prevede che, ove il cespite oggetto di riallineamento sia ceduto nell'ambito di un'operazione realizzativa entro il quarto anno successivo a quello di esercizio dell'opzione, la plusvalenza (o minusvalenza) realizzata sia calcolata utilizzando come costo fiscalmente rilevante quello anteriore al riallineamento.

A ben vedere, la formulazione è imprecisa, dovendosi scomputare dal valore fiscale da utilizzare quale base di calcolo della plusvalenza (o minusvalenza) anche gli ammortamenti dedotti sui maggiori valori in questione (sul tema, cfr. ASSONIME, circolare 12 settembre 2008, n. 51). La logica sottostante a tale meccanismo consiste nell'evitare l'arbitraggio per il quale il contribuente, subito dopo aver pagato l'imposta sostitutiva (necessariamente inferiore all'aliquota ordinaria), cede il bene riallineato realizzando una plusvalenza minima o nulla, tassata ad aliquota piena. In tal modo, il contribuente realizza un risparmio d'imposta netto dato dalla differenza tra l'aliquota ordinaria e quella dell'imposta sostitutiva.

Ciò chiarito, laddove la relazione di proporzionalità inversa tra periodo di ammortamento e imposta sostitutiva fosse effettivamente integrata nella nuova disciplina del riallineamento, per ragioni di coerenza sistematica sarebbe ragionevole rivedere la previsione del termine quadriennale della *recapture rule*: per esempio, tale nuovo termine potrebbe essere rappresentato dal tempo necessario perché il potenziale

(1) La L. n. 185/2008 (e la successiva integrazione del D.L. n. 98/2011) intervenne proprio per rendere più attraente il riallineamento dei valori fiscali di beni immateriali quali marchi e avviamento, soggetti ad ammortamento fiscale in 18 anni (*ex art. 103 TUIR*), il cui maggior valore fu reso eccezionalmente ammortizzabile fiscalmente in 5 anni.

risparmio d'imposta venga "assorbito" dall'ammortamento del maggior valore riallineato⁽²⁾. In questo caso, il rapporto tra periodo di monitoraggio e lunghezza dell'ammortamento dovrebbe essere ispirato a una relazione di proporzionalità diretta. All'aumentare del periodo di ammortamento, infatti, saranno necessari più esercizi per "riassorbire" la differenza originale e, di conseguenza, il rischio di un risparmio d'imposta permarrrebbe più a lungo, giustificando l'estensione del periodo di monitoraggio.

2. In secondo luogo, la legge delega prevede il «*riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie*».

Nel perseguimento della "tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali", il legislatore delegato sarà chiamato ad individuare una disciplina omogenea applicabile a tutte le ipotesi di operazioni straordinarie.

L'attuale impianto normativo che regola la riportabilità delle perdite fiscali nelle operazioni straordinarie è rappresentato dall'art. 84 TUIR, che disciplina il riporto delle perdite in ipotesi di trasferimento del controllo di una società con perdite fiscali, e dagli artt. 172 e 173 TUIR, che regolano la riportabilità delle perdite, rispettivamente, in ipotesi di fusione e scissione.

Pur insistendo su fattispecie contigue e, non infrequentemente, soggette a sovrapposizioni (da subito segnalate: v., fra gli altri, MICHELUTTI R., *La nuova disciplina del riporto delle perdite nei casi di fusione e scissione*, in *Corr. trib.*, 1998, 1781 ss.), le norme citate sottopongono la riportabilità delle perdite a condizioni diverse.

L'art. 84 cit. la esclude ove, oltre al trasferimento del controllo, la società subisca anche un cambio di attività: questo test "qualitativo" svolge la funzione di accertare la natura "sospetta" dell'operazione nell'ottica del commercio delle c.d. "bare fiscali". Il divieto in questione non si applica, però, se la società in perdita supera un "test di vitalità", caratterizzato dall'analisi dell'andamento del valore contabile di ricavi caratteristici e spese per prestazioni di lavoro subordinato, nonché del numero di dipendenti impiegati nell'ultimo biennio, che non può essere inferiore alle dieci unità. La disciplina relativa a fusioni e scissioni prevede, invece, un test di vitalità simile a quello previsto dall'art. 84 cit. (benché privo del riferimento al personale impiegato) da applicare in via preliminare e, nel caso sia superato, individua un limite quantitativo al riporto delle perdite.

In primo luogo, in sede di attuazione della delega sarebbe opportuno che il legislatore intervenisse sui parametri previsti dal test di vitalità che – come sottolineato da autorevole dottrina (cfr. ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., a cura di, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2021, 362-363) – risultano piuttosto approssimativi. Quanto ai dati contabili, infatti, essi possono al più manifestare una flessione della redditività d'impresa, ma non il suo esaurimento, così come il dato relativo al numero di dipendenti, di per sé, non pare indicativo della salute dell'impresa. Al contrario, non è infrequente che società in fase di start-up siano congiuntamente caratterizzate da perdite fiscali e forza lavoro limitata, senza che per questo esse siano classificabili come "bare fiscali" prive di interesse economico.

In secondo luogo, nella ricerca della omogeneità normativa il legislatore delegato dovrebbe valutare l'opportunità di estendere il test "qualitativo" previsto dall'art. 84 cit. anche alle ipotesi di fusione e scissione (v., in tal senso, MARCHESE S. - MIELE L., *Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2023, 5, 425 ss.). In questa ipotesi, tuttavia, si renderebbe necessario modificare quest'ultima disposizione, rendendo il test di vitalità decisivo ai fini

(2) Per usare un esempio numerico, se il contribuente decidesse di riallineare il valore fiscale di un cespite (0 euro) al suo valore contabile (100 euro) pagando un'imposta sostitutiva che – calcolata sulla base di un rapporto di proporzionalità inversa al suo orizzonte di ammortamento di riferimento – ammonta al 16%, il potenziale risparmio d'imposta, in caso di cessione immediata, ammonterebbe a 8 euro (24 euro - 16 euro). In questo scenario, il periodo di *recapture* potrebbe corrispondere al rapporto tra il potenziale risparmio d'imposta (8 euro) e l'ammortamento periodico del maggior valore.

dell'*an* del riporto delle perdite, al pari del test “qualitativo”, o, in alternativa, attribuendogli funzione di “esimente”, analogamente a quanto previsto per fusioni e scissioni.

A prescindere dalla portata che il legislatore deciderà di attribuire al test “qualitativo” sul cambio di attività, sarebbe opportuno che l'intervento legislativo ne chiarisse definitivamente i termini, arginando l'incertezza derivante da interpretazioni dell'Agenzia progressivamente più “aggressive” (sul tema, v. CARDELLA P.L., *Il rifinanziamento del core business ed il riporto delle perdite di periodo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, XI, 343 ss.).

A tal proposito, si segnalano, ad esempio, la Risposta ad istanza di interpello n. 367/2019, che ha individuato un'ipotesi di cambio di attività in corrispondenza di una “rivitalizzazione” di un'impresa con attività pressoché azzerata, benché questa avesse continuato la propria attività nel medesimo ambito industriale e settoriale, e la n. 39/2022, che ha negato il riporto delle perdite alla società di gestione immobiliare che aveva interrotto l'utilizzo diretto degli immobili in favore della locazione a terzi, pur mantenendo invariata la propria composizione patrimoniale. È interessante rilevare che, pur sfuggendo al dato letterale della norma (che fa riferimento all'attività principale in fatto svolta dalla società), le fattispecie in analisi non escludono la possibilità di compensare intrasoggettivamente redditi che, prima del conferimento, erano di pertinenza della conferente e, ora, sono invece realizzati dalla conferitaria. Peraltro, con la ragionevole esclusione dei rami d'azienda, non è scontato che il conferimento di tecnologie, contratti o canali commerciali, determini una diminuzione dei redditi della conferente, che ben potrebbe continuare a goderne.

3. In attuazione del principio n. 3 dettato dalla lett. e) dell'art. 6 della legge delega, il Legislatore dovrà procedere alla riforma del limite quantitativo di riporto delle perdite nelle operazioni di fusione e scissione, rappresentato dal patrimonio netto.

Tale parametro non pare, in effetti, rappresentativo della capacità dell'impresa di generare redditi e, quindi, non garantisce che sia evitata la compensazione intersoggettiva delle perdite. Tale limite quantitativo potrebbe essere più efficacemente individuato nel valore economico attribuito ai complessi societari in sede di definizione del rapporto di cambio, posto che il valore risulterebbe irrobustito dalla negoziazione e recepirebbe le reali aspettative delle parti sui risultati della società incorporata o scissa, perdite incluse.

Per le operazioni straordinarie realizzate all'interno del “medesimo soggetto economico”, la delega prevede che le perdite realizzate “a partire dall'ingresso nel gruppo societario” non debbano essere “penalizzate”.

In quest'ottica, tali perdite potrebbero essere assimilate a quelle realizzate in costanza di consolidato, prevedendone l'integrale riportabilità, non manifestandosi una compensazione intersoggettiva ulteriore rispetto a quella prevista dal regime del consolidato. Qualora si optasse per tale soluzione, per ragioni di coerenza sistematica sarebbe necessario, da un lato, escludere dall'applicazione dell'art. 84 cit. le operazioni che trasferiscono il controllo all'interno del medesimo gruppo (reintroducendo l'esimente *a*) e tornando alla formulazione precedente alle modifiche apportate dall'art. 36, comma 12, lett. *b*), D.L. n. 223/2006); e, dall'altro, subordinare tale assimilazione nel trattamento delle perdite al rispetto degli specifici requisiti richiesti dagli artt. 117 e 120 TUIR. Se la tutela delle perdite realizzate in seguito all'ingresso nel gruppo non fosse subordinata al rispetto dei citati parametri, il regime del consolidato fiscale sarebbe privato della sua centralità nel garantire omogeneità della disciplina della circolazione infragruppo delle perdite.

Laddove l'indicazione di “non penalizzare” le perdite realizzate dalle società entrate a far parte del gruppo societario fosse tradotta negli interventi sopra indicate, vi sarebbe altresì il superamento di taluni dubbi interpretativi. In particolare, la formulazione letterale dell'art. 84 cit. individua un periodo di monitoraggio quadriennale entro il quale l'eventuale cambio di attività principale della “bara fiscale” è rilevante ai fini del divieto di riporto delle perdite; tale divieto scatta, tuttavia, solo quando, contestualmente al cambio di attività, ricorre il trasferimento del controllo. La nuova rilevanza attribuita al

“gruppo economico” salverebbe definitivamente la riportabilità delle perdite successive all’ingresso nel gruppo, incidendo l’eventuale cambio di attività solo su quelle formate prima dell’ingresso nel gruppo.

In ultimo, l’art. 6 cit., comma 1, lett. e), n. 4, della delega prevede che venga definita la nozione di “perdite finali”, affinché esse possano essere riconosciute, in ossequio ai principi espressi dalla giurisprudenza eurounitaria.

In estrema sintesi, si intende rivedere il vigente divieto, posto in capo alla società residente, di avvalersi tanto delle perdite fiscali realizzate dalle società controllate estere, soggette a tassazione separata ai sensi dell’art. 167 TUIR, quanto di quelle realizzate da stabili organizzazioni all’estero in regime di *branch exemption*, di cui all’art. 168-ter TUIR.

E ciò perché, a determinate condizioni, la giurisprudenza europea ne ha consentito la deduzione alla controllante o alla c.d. “casa madre”, interpretando tale divieto come una limitazione della libertà di stabilimento non giustificata dal principio di ripartizione del gettito. Il riferimento è alle perdite fiscali che, per ragioni di fatto o di diritto, siano divenute definitivamente inutilizzabili nello Stato membro di residenza o di localizzazione.

Infatti, a partire dal *leading case*, la sentenza *Marks & Spencer* del 13 dicembre 2005, Causa C-446/03, la giurisprudenza della Corte di Giustizia è nel tempo progredita (si vedano, tra le altre, le sentenze (i) *A Oy* del 21 febbraio 2013, Causa C-123/11, che considera perdite finali anche quelle della CFC che venga fusa per incorporazione dalla controllante residente in altro Stato membro; (ii) *Lidl Belgium* del 15 maggio 2008, Causa C-414/06, e *Bevola* del 15 giugno 2018, Causa C-650/16, che hanno sviluppato le riflessioni sull’argomento, estendendo i concetti di perdite finali alle ipotesi di stabili organizzazioni; e (iii) *Aures Holdings* del 27 febbraio 2020, Causa C-405/2018, che ha introdotto nel percorso logico giurisprudenziale le interrelazioni tra la disciplina delle stabili organizzazioni in regime di *branch exemption*, e quella relativa ai valori fiscali in entrata e in uscita di cui agli artt. 166 e 166-bis TUIR), ancorché i percorsi logico-decisionali seguiti non siano stati del tutto coerenti (sul tema, MICHELUTTI R. - D’ETTORRE A., *Il regime italiano di branch exemption alla prova delle final losses*, in *Corr. trib.*, 2021, 11, 953 ss.), talvolta ispirandosi a un criterio di simmetria e territorialità (così, da esempio, nelle sentenze *Marks & Spencer*, 2005, C-446/03; *A Oy*, 2013, C-123/11; *Memira Holding*, 2019, C-607/17 e *Holmen*, 2019, C-608/17); altre volte al principio di capacità contributiva (così nella sentenza *Bevola*, 2018, C-650/16); altre volte ancora alla coerenza con il trattamento dei valori fiscali in entrata e in uscita (v. la sentenza *Aures Holding*, 2020, C-405/2018).

4. L’art. 6, lett. f), della legge delega prevede, infine, la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento.

Per quanto concerne i conferimenti d’azienda, la riforma rappresenta l’occasione per sciogliere i dubbi legati alla conferibilità dell’avviamento, nonché alla sua assoggettabilità al regime di “*recapture*”. Sul punto, si ricorda che l’Agenzia delle Entrate si è espressa sostenendo che il soggetto conferente debba conservare il medesimo regime fiscale di deducibilità degli ammortamenti dell’avviamento, che non può essere pertanto oggetto di conferimento (cfr. circ. 4 marzo 2010, n. 8/E). A supporto di tale tesi, l’Agenzia ha adottato due ordini di ragioni, di natura contabile e fiscale, entrambe criticate in dottrina (*ex multis*, MICHELUTTI R. - ZECCA F., *La deducibilità degli ammortamenti infra periodali nel conferimento d’azienda, ne il fisco*, 2020, 22, 2107 ss. e MIELE L., *Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società holding*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2023, 2, 84 ss.).

Quanto alle prime, la circ. n. 8/E/2010 giustifica la non trasferibilità dell’avviamento sostenendo che «*la quantificazione dell’avviamento da cancellare deriva da un processo di natura necessariamente valutativa del tutto simile al processo di stima seguito per il test di impairment (così come previsto dallo IAS 36)*». A tal proposito, si rileva che, pur potendo la quantificazione dell’avviamento basarsi su un processo valutativo, la cancellazione è riferibile ad un’operazione di realizzo, nella quale tale valorizzazione è corroborata dalla disponibilità di una controparte a pagarla. Viceversa, laddove anche il conferimento avvenisse intra-gruppo, la tutela delle perdite realizzate all’interno del “gruppo econo-

mico” di cui al paragrafo precedente dovrebbe escludere preoccupazioni in merito alla riferibilità degli ammortamenti all’una o all’altra società del gruppo.

Quanto alle seconde l’Agenzia sostiene che *«in virtù del principio di neutralità, il soggetto conferente deve conservare, in relazione all’asset avviamento, il medesimo regime fiscale di deduzione applicabile ante conferimento»*. Pare del tutto evidente che, se tale ragionamento dovesse essere applicato all’intera azienda o ramo conferito (e nella visione dell’Agenzia non si vede perché così non debba essere), dovrebbe escludersi la conferibilità di tutti i beni ammortizzabili che la compongono. Peraltro, se i concetti di neutralità fiscale e continuità travalicassero l’aspetto quantitativo della valorizzazione dei cespiti, estendendosi al trattamento fiscale degli stessi, si dovrebbe anche concludere nel senso di un’irragionevole e paradossale deducibilità (almeno parziale) della partecipazione ottenuta dalla conferente.

Con riferimento agli scambi di partecipazioni, l’art. 11-*bis*, comma 1, D.L. n. 34/2019 (decreto Crescita) ha esteso ai conferimenti di partecipazioni non di controllo il regime del realizzo controllato.

In particolare, il “nuovo” comma 2-*bis* cit. individua delle soglie percentuali minime di partecipazioni oggetto di conferimento e subordina il regime di favore alla circostanza che la società conferitaria sia interamente partecipata dal conferente, con l’intento di favorire la creazione di *holding* unipersonali. D’altra parte, lo stesso comma 2-*bis* cit. prevede che, laddove la “conferita” sia una società *«la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell’assunzione di partecipazioni»*, le percentuali quantitative previste nei periodi precedenti debbano verificarsi in capo a *«tutte le società indirettamente partecipate»*.

In relazione a quest’ultimo aspetto, il legislatore delegato ha l’opportunità di porre rimedio ad alcune incoerenze dell’ordinamento.

Si dovrebbe, in primo luogo, porre fine al dibattito sulla definizione di *«società la cui attività esclusiva o prevalente consiste nell’assunzione di partecipazioni»*, chiarendo se debba prevalere l’interpretazione della prassi amministrativa, basata sui valori effettivi delle partecipazioni (cfr. Risposta a istanza di interpello n. 869/2021) e ispirata dalla disciplina PEX, o quella individuata dall’art. 162-*bis* TUIR, ritenuta preferibile dalla dottrina (MIELE L., *Razionalizzazione di conferimenti e scambi di partecipazioni con criterio ampio*, in *Eutekne.info.it*, 15 marzo 2023), che fa invece riferimento ai valori contabili patrimoniali.

L’impostazione sostanzialista della legge delega – che sembra emergere tanto nella valorizzazione del “gruppo economico” quanto nel superamento del limite del patrimonio netto – lascia ipotizzare un’adesione del legislatore delegato al criterio di effettività sposato dalla prassi ministeriale. Tale soluzione consentirebbe, in effetti, di superare le eventuali incoerenze che potrebbero derivare dall’applicazione di principi contabili diversi, ma non convince affatto il percorso argomentativo adottato dall’Agenzia delle Entrate a fondamento della propria soluzione, posto che nessuna delle diverse motivazioni a sostegno della non applicabilità dell’art. 162-*bis* cit., pare pienamente convincente.

Da un lato, infatti, si sostiene che la portata dell’art. 162-*bis* cit. sia in realtà limitata alla sola disciplina specifica *«degli intermediari finanziari, delle holding finanziarie e di quelle non finanziarie nei cui confronti trovano applicazione specifiche disposizioni dell’ordinamento tributario»*. Tale affermazione trascura, tuttavia, che il citato art. 162-*bis* rientra nel Titolo III, Capo I del TUIR, intitolato *«Disposizioni generali»*, e che la stessa relazione illustrativa al decreto ATAD ha riconosciuto centralità sistematica alla norma in oggetto, prevedendo che si applichi a tutte le disposizioni dell’ordinamento tributario che fanno riferimento a tali soggetti. Dall’altro, dall’identità tra la locuzione utilizzata dall’art. 177 cit. e quella che compare nell’art. 87, comma 5, TUIR (ossia, *«società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell’assunzione di partecipazioni»*) la prassi amministrativa ricava l’applicabilità del criterio del valore effettivo che quest’ultimo articolo prevede per la valutazione dei requisiti PEX: anche in questo caso, tuttavia, non ci si avvede che la formulazione letterale in questione è perfettamente coincidente anche con le definizioni di “società di partecipazione finanziaria” (e non finanziaria) dettate dall’art. 162-*bis* cit.

In secondo luogo, la legislazione di attuazione dovrebbe intervenire anche sul dettato dell’art. 177 TUIR, che consente anche alle operazioni di conferimento di partecipazioni di minoranza qualificate, in

società interamente partecipate dal conferente, di beneficiare del regime di realizzo controllato. Ai sensi del relativo comma 2-bis, infatti, se la società conferita è una *holding*, il realizzo controllato è applicabile solo se le soglie che rendono la partecipazione “qualificata” sono rispettate in capo a tutte le società indirettamente partecipate, tenendo conto dell’effetto demoltiplicativo.

Questa disciplina appare incoerente sistematicamente realizzando un trattamento deteriore nei confronti delle società operative detenute tramite *holding*, per le quali si applica il “*look through*” anche ai livelli partecipativi inferiori, diversamente da quanto accade per quelle direttamente detenute. Come già rilevato in dottrina (MIELE L., *Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società holding*, cit., 84 ss.), la scelta legislativa rende probabile l’esclusione dal regime della neutralità fiscale indotta per le *holding*, producendo un esito ragionevolmente non auspicato dal legislatore, che, anzi, aveva introdotto il comma 2-bis proprio per agevolare il perseguimento della neutralità dei passaggi generazionali.

È, infine, auspicabile che la stessa logica induca il legislatore delegato a superare il requisito dell’unipersonalità della conferitaria. E infatti, le fattispecie di conferimento in società non unipersonali non solo, di per sé, non mostrano carattere abusivo, ma anzi, essendo lo strumento della *holding* frequentemente usato in ambito di gestione di patrimoni familiari e passaggi generazionali, rappresentano la scelta fisiologica per il conseguimento del risultato economico-giuridico.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO G., *Razionalizzazione della fiscalità delle operazioni straordinarie*, in *il fisco*, 2023, 15, 1413 ss.).
- ANDREANI G. - TUBELLI A., *L’avviamento segue sempre il complesso aziendale*, in *Corr. trib.*, 2011, 28, 2250 ss.
- ASSONIME, circolare 12 settembre 2008, n. 51
- CROVATO F., *Riporto delle perdite ed operazioni straordinarie*, in LUPI R. - STEVANATO D. (a cura di), *La fiscalità delle operazioni straordinarie d’impresa*, Milano, 2002, 613 ss.
- DI SIENA M., *Il principio di neutralità nella circolazione di compensi aziendali*, Milano, 2017, 81 ss.
- GARBARINO C., *Riporto delle perdite ed elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1, I, 85 ss.
- LUPI R., *Prime ipotesi in tema di norma antielusione sulle operazioni societarie (art. 10, L. n. 408/1990)*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 448 ss.
- MARCHESE S. - MIELE L., *Circolazione e compensazione delle perdite nel consolidato e nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.*, 2023, 5, 425 ss.
- MICCINESI M., *Le plusvalenze d’impresa*, Milano, 1993, 303 ss.
- MICHELUTTI R. - D’ETTORRE A., *Il regime italiano di branch exemption alla prova delle final losses*, in *Corr. trib.*, 2021, 11, 953 ss.
- MICHELUTTI R. - ZECCA F., *La deducibilità degli ammortamenti infra periodali nel conferimento d’azienda*, in *il fisco*, 2020, 22, 2107 ss.
- MICHELUTTI R., *Riflessioni a margine della nuova disciplina in tema di riporto delle perdite*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 621 ss.
- MICHELUTTI R., *La nuova disciplina del riporto delle perdite nei casi di fusione e scissione*, in *Corr. trib.*, 1998, 1781 ss.
- MIELE L., *Revisione in vista per i conferimenti di partecipazioni detenute in società holding*”, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2023, 2, 84 ss.
- MIELE L., *Razionalizzazione di conferimenti e scambi di partecipazioni con criterio ampio*, in *Eutekne.info*, 15 marzo 2023
- PACITTO P., *Fusioni, scissioni e scambi di partecipazioni*, in TESAURO F. (a cura di), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007, 862 ss.
- PORCARO G., *Le ragioni della sistematica neutralità delle recenti norme sulle ristrutturazioni aziendali: dal trasferimento gratuito, al conferimento, alle fusioni*, in *Rass. trib.*, 1997, 1556 ss.
- SCARIONI P. - MARTINO A.F., *Perdite transfrontaliere: il corto circuito tra i principi comunitari e i vincoli di diritto interno*, in *Corr. trib.*, 2023, 2, 155 ss.

STEVANATO D., *Il riporto delle perdite e le relative tecniche di "ottimizzazione" nell'ambito del gruppo: leciti strumenti di pianificazione od espedienti elusivi?*, in LUPI R. - STEVANATO D. (a cura di), *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002, 635 ss.

STEVANATO D., *L'imposizione sostitutiva sui disallineamenti provocati da operazioni di riorganizzazione societaria*, in FRANSONI G. (a cura di), *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, Milano, 2008, 325 ss.

ZIZZO G., *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, 4, 929 ss.

ZIZZO G., *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996, 13 ss.;

ZIZZO G., *Lo scambio di partecipazioni dalla Riforma Visco alla Riforma Tremonti*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2003, I, 549 ss.

ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., a cura di, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2021, 362-363

X - L'IVA

IVA ed *utility token*: un regime a geometria variabile

VAT and utility tokens: a variable geometry system

(commento a/notes to Risposta ad istanza di interpello n. 507 del 12 ottobre 2022)

PIER LUCA CARDELLA

Abstract

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta all'istanza di interpello n. 507 del 12 ottobre 2022, ritiene che la natura ibrida di un *token* determini una condizione di precarietà che, a prescindere dal *nomen* attribuito dall'emittente in sede di *Initial Coin Offer* (ICO), non consente di individuare il corretto trattamento IVA da riservarsi all'emissione del gettone crittografico e ciò giustifica la sua qualificazione in termini di documento di legittimazione.

Parole chiave: *utility token, voucher*, documenti di legittimazione

Abstract

The Italian Revenue Agency, in its answer to ruling No. 507 of 12 October 2022, considers that the hybrid nature of a token determines a precarious condition which, regardless of the nomen attributed by the issuer during the Initial Coin Offer (ICO), does not allow to identify the correct VAT treatment and this justifies the qualification of the cryptographic token in terms of a legitimation document.

Keywords: *utility token, voucher, legitimation documents*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** I contenuti della Risposta all'istanza di interpello n. 507/2022. - **3.** La natura ibrida del *token* e la qualificazione in termini di documento di legittimazione ex art. 2002 c.c. - **4.** Conclusioni.

1. L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta all'istanza di interpello n. 507 del 12 ottobre 2022, torna ad occuparsi di IVA ed *utility token*, fornendo alcuni chiarimenti caratterizzati da marcati tratti di precarietà.

Precaria è, innanzi tutto, la prospettiva temporale del parere reso avendo la stessa Agenzia avvertito l'esigenza di precisare che la risposta fornita «è suscettibile di adattamenti in adeguamento al mutato indirizzo della prassi internazionale in materia di crypto-assets oppure all'intervento di una regolamentazione nazionale».

E precaria è la natura del *token* che l'istante intende emettere (per la classificazione dei *token* in a) *currency* o *payment token*; b) *investment* o *security token*; c) *utility token* v., per tutti, PERRONE A., *Delle crypto-currencies e della generazione di un valore tassabile*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel Metaverso*, Pisa, 2023, 237 ss., e PIERRO M., *Contributo all'individuazione della nozione di crypto asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario*

nazionale, in *Rass. trib.*, 2022, 3, 582 ss.; in tema v. anche la recentissima Circolare dell'Agenzia delle Entrate 27 ottobre 2023, n. 30/E).

Si tratta, infatti, di un *token* che nasce come titolo per la fruizione di un servizio e che successivamente muta o, ed a seconda dei casi, può mutare natura assumendo la veste di strumento di investimento o di moneta virtuale, metamorfosi questa che, nella specifica prospettiva del *ruling* oggetto di commento, giustifica la qualificazione del *token* in termini di documento di legittimazione ex art. 2002 c.c. con conseguente irrilevanza ai fini IVA della relativa cessione (a giudizio di TOMASSINI A., *Fiscalità societaria diretta e indiretta delle criptovalute*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 580, in questo documento di prassi “l’utility token è stato sostanzialmente qualificato come documento di legittimazione alla fornitura di determinati servizi generici”; in tema di IVA ed *utility token* v., tra gli altri, ANTONACCHIO F., *Utility token: ancora incertezza sul trattamento IVA*, in *il fisco*, 2022, 21, 2037; FRANCO A., *Utility token e profili IVA tra prassi amministrativa e problematiche operative*, in *il fisco*, 2022, 37, 3551 s., e MAGLIARO A. - CENSI S., *Emissione e cessione di utility token e attività di mining*, in *il fisco*, 2023, 3, 268 ss.).

Lettura si è detto precaria e, per certi versi, innovativa.

Merita infatti ricordare che l'Agenzia delle Entrate, cinque anni or sono, aveva avuto modo di precisare che gli *utility token* hanno «caratteristiche tali da essere tendenzialmente assimilati ai voucher, quali strumenti che conferiscono al detentore il diritto a beneficiare di determinati beni e/o servizi», strumenti la cui cessione, in epoca anteriore al recepimento della c.d. direttiva *voucher*, non assumeva rilevanza ai fini IVA (cfr. la Risposta all'istanza di interpello n. 14 del 28 settembre 2018).

Presa di posizione questa cui aveva fatto seguito, a distanza di poco più di due anni, una ulteriore risposta ad istanza di interpello avente ad oggetto, in particolare, il trattamento IVA da riservarsi all'emissione di un *utility token* capace di consentire l'accesso ai servizi necessari per svolgere l'attività di *mining*.

In questo terzo caso, l'Agenzia, dopo aver analizzato le clausole contrattuali e richiamato le diverse tipologie di *token* ed una possibile loro tassonomia, aveva ricondotto il *token* d'interesse entro la categoria dei *token* di utilità, assumendo che ciò che viene pagato al soggetto che emette i gettoni è una commissione (c.d. *fee*) dovuta per consentire l'accesso alla piattaforma e lo svolgimento dell'attività di *mining* (cfr. l'istanza di interpello n. 110 del 20 aprile 2020 annotata da FASSÒ F., *Il trattamento fiscale degli utility token nella [rinnovata] prospettiva dell'Amministrazione finanziaria*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2021, 50, 115 ss.), commissione da qualificarsi alla stregua di una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

Ebbene, nel breve volgere di un quadriennio, le vicende circolatorie dei *token* che attribuiscono il diritto di ricevere o di usufruire di determinati beni o servizi sono state considerate capaci di originare tanto operazioni rilevanti ai fini IVA, quanto operazioni irrilevanti (vuoi perché i *token* in parola sono assimilabili ai *voucher*, vuoi perché gli stessi sono equiparabili ai documenti di legittimazione di cui all'art. 2002 c.c.) e sono proprio queste vistose oscillazioni ad offrire lo spunto per alcune brevi note di commento.

2. Il quesito che ha originato la risposta più recente dell'Agenzia delle Entrate *in subiecta materia* può essere così rappresentato.

L'istante opera nel campo della protezione del diritto di autore e palesa l'intenzione di emettere, attraverso una *Initial Coin Offer* (ICO), un *token* di utilità capace di garantire al soggetto che lo possiede la possibilità di proteggere le proprie opere musicali mediante un procedimento di autenticazione (notarizzazione) basato sull'utilizzo della tecnologia *blockchain*.

L'emissione del *token* serve a finanziare la realizzazione dell'infrastruttura tecnologica e, onde promuovere il buon esito dell'iniziativa (le ICO costituiscono, come ricorda SANDEI C., *L'offerta iniziale di cripto-attività*, Torino, 2022, 1, «un nuovo modello di finanziamento diretto in forma elettronica [a distanza], particolarmente utilizzato dalle start-up innovative»), l'istante intende riconoscere al soggetto che aderisce all'offerta iniziale la possibilità di effettuare il deposito ad un prezzo inferiore rispetto a quello che verrà praticato a regime, ossia in un momento successivo all'offerta iniziale al pubblico.

Individuate a grandi linee le caratteristiche del progetto in fase di sviluppo e messa a fuoco la sua logica industriale, l'istante affronta le questioni di matrice fiscale rilevando, in particolare, che le generalità dei possessori degli *utility token* emessi ed il loro *status* saranno note soltanto nel momento in cui i *token* di cui trattasi verranno utilizzati per la fruizione del servizio di deposito.

Si viene a registrare, in buona sostanza, una condizione di anonimato determinata dal fatto che, al momento dell'emissione del *token*, risulta disponibile esclusivamente il codice alfanumerico che identifica in modo univoco il portafoglio digitale (il c.d. *wallet*).

Di qui l'impossibilità di disporre delle informazioni indispensabili per individuare correttamente la controparte contrattuale e la conseguente necessità di ricondurre, stando in particolare alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, l'operazione di emissione e vendita del *token* entro l'alveo delle «*cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*», cessioni che, giusta quanto previsto dall'art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate, investita della questione, glissa sulla richiamata impossibilità di individuare le generalità del possessore del *token* e ritiene, invece, decisiva la parabola evolutiva del gettone crittografico. Si sottolinea, infatti, che il progetto finanziato attraverso l'emissione dei *token* potrebbe subire ritardi o che, addirittura, potrebbe non essere completato e si dà (soprattutto) conto del fatto che, messa a punto l'infrastruttura tecnologica, il valore del *token* potrebbe crescere e che, di conseguenza, il soggetto che ha aderito all'offerta iniziale «*acquistando*» il *token*, anziché procedere al deposito della propria opera musicale, potrebbe preferire la conservazione «*quale riserva di valore*» o la cessione «*contro altre cripto-attività o moneta fiat al fine di realizzare un guadagno*».

Si potrebbe registrare, in poche parole, una sorta di metamorfosi con un *token* che nasce come strumento capace di soddisfare una determinata esigenza di consumo e che, al verificarsi di determinate circostanze, si trasforma in uno strumento di investimento.

Il che, secondo l'Agenzia, non è affatto privo di conseguenze.

Rifacendosi, infatti, all'impostazione adottata dal Comitato IVA della Commissione Europea (il riferimento è, segnatamente, al *Working Paper* n. 983 del 13 novembre 2019 e al *Working Paper* n. 993 del 21 febbraio 2020), l'Agenzia delle Entrate prende posizione osservando che la capacità «*di un utility token di trasformarsi dopo l'emissione farebbe venir meno la possibilità di riscontrare per detto strumento le condizioni previste per i voucher poiché: – in determinate situazioni opera come criptovaluta, nel qual caso potrebbe piuttosto essere considerato un servizio di pagamento; – non sono sufficientemente dettagliati i beni e/o i servizi cui darebbe diritto, o l'identità dei potenziali fornitori che partecipano alla filiera; – il suo scopo è suscettibile di modifica e quindi la funzione dello strumento non è ben definita al momento della sua emissione*» (così, testualmente, la Risposta n. 507/2022).

La natura ibrida del *token* unitamente all'opacità che caratterizza l'oggetto dell'operazione e l'identità dei soggetti in essa coinvolti sono, dunque, alla base di una lettura che conduce al parziale superamento delle indicazioni fornite, in punto di qualificazione, con la già citata Risposta n. 14/2018 in cui l'Agenzia, muovendo dall'assunto secondo cui i *token* possono essere utilizzati «*direttamente dall'acquirente originario o ceduti a terzi, a fronte di corrispettivi anche in valuta virtuale*», riteneva sussistessero le condizioni per assimilare gli *utility token* di cui trattasi ai *voucher*, «*quali strumenti che conferiscono al detentore il diritto a beneficiare di determinati beni e/o servizi*» (tra le righe merita ricordare che, a giudizio dell'Agenzia, i chiarimenti forniti con tale risposta riguardano una «*una categoria di utility token ormai, di fatto, residuale*» [così, testualmente, la recente circ. n. 30/E/2023]).

Ed invero, nella risposta all'istanza di interpello n. 507/2022 cambiano i termini di assimilazione con un riferimento che, a differenza di quanto accaduto nel 2018, viene ora operato ai documenti di legittimazione di cui all'art. 2002 c.c. (sulla categoria dei documenti di legittimazione v., per tutti, LENER R. - STELLA RICHTER M. JR., *Sub art. 2002*, in GABRIELLI E., diretto da, *Commentario del Codice civile*; LENER R., a cura di, *Delle promesse unilaterali. Dei titoli di credito*, Milanofiori Assago, 2015, 268 ss.).

Non cambia, tuttavia, il riconoscimento del fatto che la cessione del *token* ha natura di «*mera movimentazione di carattere finanziario*» cui consegue, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, l'esclusione dal campo di applicazione del tributo sul valore aggiunto.

Il diverso approccio in termini di qualificazione del fenomeno (*voucher versus* documenti di legittimazione) si può spiegare tenendo conto del fatto che, a pochi mesi di distanza dalla pubblicazione della Risposta n. 14/2018, sono entrate in vigore le disposizioni recate dal D.Lgs. n. 141/2018 in materia di buoni-corrispettivi e, soprattutto, sono state rese pubbliche le risultanze dei lavori del Comitato IVA che, occupandosi della possibile estensione agli *utility token* del trattamento impositivo riservato ai *voucher*, ha avuto modo di identificare una serie di argomenti che escludono la correttezza di tale conclusione (si tratta, per essere chiari, degli argomenti cui si riferisce l'Agenzia nella Risposta alla istanza di interpello in commento e di cui si è più sopra dato conto; a scanso di equivoci, merita comunque ricordare che il Comitato IVA, a p. 16 del già citato *Working Paper* n. 983/2019, chiarisce che gli *utility token* possono essere qualificati come *voucher* quando: «– they can be exchanged with goods or services; – they can be used only in a limited network»).

Resta fermo, in ogni caso, che i *token* oggetto delle istanze di interpello del 2018 e del 2022 appaiono suscettibili di autonoma circolazione sul mercato secondario assumendo un profilo funzionale che potrebbe non essere necessariamente collegato alla fruizione di un determinato servizio e tanto basta per spiegare la qualificazione in termini di *hybrid token* (sul piano definitorio è bene tenere a mente che, giusta quanto previsto dall'art. 3, par. 1, n. 9, del Regolamento UE 2023/1114 del 31 maggio 2023, sono da considerarsi *token* di utilità le crypto-attività destinate «unicamente a fornire l'accesso a un bene o a un servizio prestato dal suo emittente»).

Diversa è, invece, la prospettiva che anima il *ruling* del 2020 avendo la stessa Agenzia escluso il carattere ibrido di uno strumento che, a dispetto della ricostruzione operata dall'istante, viene considerato *utility token* in senso stretto, ossia gettone utilizzabile esclusivamente per godere dei servizi della piattaforma *blockchain*.

3. E si arriva così all'individuazione di alcune coordinate utili ad orientare l'analisi dei documenti di prassi varati nell'ultimo quinquennio.

La natura ibrida del *token* determina una condizione di precarietà che, a prescindere dal *nomen* attribuito dall'emittente in sede di *Initial Coin Offer* (ICO), non consentirebbe di individuare immediatamente e compiutamente il corretto trattamento IVA da riservarsi all'emissione del gettone e ciò giustificherebbe una qualificazione (quella in termini di documento di legittimazione) che, in buona sostanza, crea i presupposti per un regime sospensivo con il rinvio dell'applicazione del tributo sul valore aggiunto al momento in cui la natura del *token* si paleserà.

Quando, invece, la natura dell'*utility token* è apprezzabile sin dalla sua emissione in modo chiaro e non suscettibile di future trasformazioni allora la strada da percorrere, stando almeno al contenuto del *ruling* del 2020, sarebbe quella dell'immediata applicazione del tributo, lettura questa coerente con le indicazioni fornite dal Comitato IVA che, proprio con riguardo agli *utility token*, ha escluso la possibilità di applicare la disciplina dei *voucher* solo quando la natura del *token* è ibrida (cfr., nuovamente, le indicazioni ritraibili dalla lettura del *Working Paper* n. 983 del 13 novembre 2019).

Nella ricostruzione operata dall'Agenzia delle Entrate carattere recessivo parrebbe, invece, assumere l'impossibilità di individuare le generalità del possessore del *token*, circostanza questa che va apprezzata tenendo conto del fatto che, per definizione, la tecnologia dei blocchi consente di certificare il trasferimento dell'*asset* sotto forma di codice alfanumerico.

4. Volendo a questo punto tirare le fila del discorso, si deve per prima cosa prendere atto del fatto che: a) l'utilizzo della *blockchain* consente di implementare *token* di contenuto misto e/o mutevole in prospettiva diacronica; b) lo sviluppo di apposite piattaforme di *trading on line* stimola l'interesse degli investitori verso strumenti che garantiscono alle imprese forme di raccolta del capitale innovative; c) i sottoscrittori degli *utility token* assai di rado si servono di tali strumenti per soddisfare un proprio bisogno di consumo concreto (per alcune evidenze empiriche circa la propensione dei sottoscrittori degli *utility token* in sede di ICO alla detenzione per finalità di investimento e/o speculative v., in particolare,

FAHLENBRACH R. - FRATTAROLI M., *ICO Investors*, in *35 Financial Markets and Portfolio Management*, 2021, 21).

Coesistono, in poche parole, funzioni diverse che rendono ibrido il processo di tokenizzazione dei diritti e che, a tacer d'altro, alimentano rischi di doppia imposizione o di non imposizione con fenomeni di alterazione del corretto funzionamento del meccanismo impositivo dovuti, in particolare, all'incerta identificazione del luogo di consumo e del momento impositivo.

Fenomeni non nuovi in ambito IVA se è vero, come è vero, che sono propri tali rischi a spiegare la peculiare disciplina dei *voucher* (cfr., in particolare, il secondo considerando della Direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 ove si richiama la necessità di «*garantire un trattamento uniforme e certo, assicurare la coerenza con i principi di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi ed evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, la doppia imposizione o la non imposizione e di ridurre il rischio dell'elusione fiscale*») ed è proprio guardando a tale regolamentazione che è possibile cogliere indicazioni utili a ricostruire il trattamento IVA dei *token* di utilità sottoscritti, in specie, da consumatori finali.

Da questo punto di vista si può, infatti, sicuramente escludere che ai *token* ibridi possa essere applicato il trattamento previsto per i buoni-corrispettivi monouso di cui all'art. 6-ter D.P.R. n. 633/1972 e ciò per la semplice ragione che, all'atto dell'emissione del *token* e ferma la sua potenziale metamorfosi sul piano funzionale, non «è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto» (con riferimento alla disciplina di recepimento della c.d. direttiva *voucher* v., diffusamente, GIORGI M., *Il sistema dell'IVA e la Direttiva Voucher*, in *Corr. trib.*, 2018, 35, 2651 ss.).

Di qui la necessità, avvertita in particolare dall'Agenzia delle Entrate, di volgere lo sguardo ai documenti di legittimazione di cui all'art. 2002 c.c. che, essendo concepiti come strumenti capaci di identificare l'avente diritto ad una prestazione futura, dovrebbero consentire di cogliere la cifra caratteristica di uno strumento che, in aggiunta ad altri diritti, garantisce quello di godere dei servizi offerti dall'emittente.

Qualificazione questa che, quanto ai *token* ibridi, implica, al pari di quanto accade per i buoni-corrispettivi multiuso di cui all'art. 6-quater D.P.R. n. 633/1972, il riconoscimento dell'irrelevanza ai fini IVA della cessione del *token* con differimento del momento di applicazione del tributo all'epoca in cui il possessore utilizzerà il gettone crittografico per godere del servizio offerto dall'emittente.

Ben diverso è, invece, il discorso da farsi laddove il *token* sia di mera utilità e non sia suscettibile, quindi, di autonoma circolazione sul mercato secondario giacché, in questa diversa ipotesi, il trattamento IVA applicabile è noto al momento dell'emissione del *token* e ciò dovrebbe essere sufficiente per consentire l'applicazione della disciplina recata dall'art. 6-ter D.P.R. n. 633/1972 in materia di buoni-corrispettivi monouso con tutte le conseguenze del caso sul piano della immediata applicazione del tributo sul valore aggiunto.

Questa lettura collima con le indicazioni fornite dal Comitato IVA nel 2019 e, in linea di massima, consente di tener conto del magmatico sviluppo di strumenti dal profilo contenutistico vario e, talvolta, mutevole.

Seguendo questa direttrice si rinuncia, tuttavia, al tentativo di ricostruire un regime IVA unitario per la creazione e la circolazione delle diverse tipologie di *token* crittografici, tentativo che inevitabilmente passa per la riconduzione delle crypto-attività (e, dunque, anche degli *utility token*) entro la categoria generale dei beni giuridici di cui all'art. 810 c.c. (in questo senso v., in particolare, PIERRO M., *Contributo all'individuazione della nozione di crypto asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario nazionale*, cit., 608; in argomento v. anche le considerazioni di GIORGI S., *Crypto-attività e NFT tra vecchie categorie e nuovi beni*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel Metaverso*, cit., 271 ss.).

Riconduzione questa che, stando ai contenuti della già citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E/2023, è invece possibile con riferimento ai *non-fungible token* alla cui circolazione si ritengono applicabili le disposizioni che regolano i servizi prestati tramite mezzi elettronici di cui all'art. 7, par.

1, del Regolamento di esecuzione (UE) 282/2011 del 15 marzo 2011 trattandosi, in specie, di cessioni aventi ad oggetto prodotti digitali (sul trattamento IVA dei *non-fungible token* v. CARDELLA P.L., *I non-fungible token (NFT) nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F., a cura di, *Tributi, economia e diritto nel Metaverso*, cit., 427 ss.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONACCHIO F., *Utility token: ancora incertezza sul trattamento IVA*, in *il fisco*, 2022, 21, 2031 ss.
- CARDELLA P.L., *I non-fungible token (NFT) nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel Metaverso*, Pisa, 2023, 427 ss.
- FAHLENBRACH R. - FRATTAROLI M., *ICO Investors*, in *35 Financial Markets and Portfolio Management*, 2021, 1
- FASSÒ F., *Il trattamento fiscale degli utility token nella (rinnovata) prospettiva dell'Amministrazione finanziaria*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2021, 50, 115 ss.
- FRANCO A., *Utility token e profili IVA tra prassi amministrativa e problematiche operative*, in *il fisco*, 2022, 37, 3546 ss.
- GIORGI M., *Il sistema dell'IVA e la Direttiva Voucher*, in *Corr. trib.*, 2018, 35, 2651 ss.
- GIORGI S., *Cripto-attività e NFT tra vecchie categorie e nuovi beni*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel Metaverso*, Pisa, 2023, 271 ss.
- LENER R. - STELLA RICHTER M. JR., *Sub art. 2002*, in GABRIELLI E. (diretto da), *Commentario del Codice civile*, LENER R. (a cura di), *Delle promesse unilaterali. Dei titoli di credito*, Milanofiori Assago, 2015, 268 ss.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Emissione e cessione di utility token e attività di mining*, in *il fisco*, 2023, 3, 262 ss.
- PERRONE A., *Delle crypto-currencies e della generazione di un valore tassabile*, in CARDELLA P.L. - DELLA VALLE E. - PAPARELLA F. (a cura di), *Tributi, economia e diritto nel Metaverso*, Pisa, 2023, 233 ss.
- PIERRO M., *Contributo all'individuazione della nozione di crypto asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 574 ss.
- SANDEI C., *L'offerta iniziale di crypto-attività*, Torino, 2022, 1 ss.
- TOMASSINI A., *Fiscalità societaria diretta e indiretta delle criptovalute*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 573 ss.

XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

Atti enunciati e responsabilità solidale del notaio: il caso della rinuncia del socio alla restituzione di un pregresso finanziamento contenuta nella delibera di aumento del capitale sociale

Enunciated acts and joint liability of notaries: the case of a shareholder's waiver of reimbursement for a previous financing contained in the resolution for the increase of share capital

(commento a/notes to Cass., Sez. Un., sent. 24 maggio 2023, n. 14432)

LUDOVICO NICOTINA

Abstract

Le Sezioni Unite civili, nella sentenza 24 maggio 2023, n. 14432 affermano, che sussiste la responsabilità solidale del notaio per il versamento dell'imposta di registro sugli atti enunciati in quelli soggetti a registrazione in termine fisso dal lui stesso rogati. A prescindere dai molti aspetti dibattibili al fondamento della decisione in esame, meritevoli di separato approfondimento, si propone una, sintetica, ricostruzione dell'emergente responsabilità e della sua plausibile conseguenza.

Parole chiave: imposta di registro principale postuma, responsabilità solidale atipica del notaio, atti enunciati, contratto di finanziamento dei soci

Abstract

The United Civil Sections, in judgment no. 14432, on May 24, 2023, establish the joint tax liability of the notary for the payment of registration tax on deeds stated in acts subject to fixed registration deadlines notarized by the notary himself. Regardless of the many debatable aspects underlying the foundation of the decision under consideration, worthy of separate in-depth analysis, this paper presents a concise reconstruction of the emerging liability and about its plausible consequence.

Keywords: main registration tax, atypical joint liability of the notary, enunciated acts, shareholders' financing contract

SOMMARIO: **1.** Il caso sottoposto alle Sezioni Unite e deciso con la sentenza n. 14432/2023: qualche annotazione sul finanziamento societario. - **2.** Il contesto normativo a fondamento della responsabilità solidale del notaio in ordine al versamento dell'imposta di registro sugli atti enunciati. - **3.** Il limite soggettivo dell'enunciazione entro cui contenere l'affermata responsabilità notarile. - **4.** Il limite oggettivo dell'enunciazione di atti scritti e contratti verbali e della sufficiente enunciazione. - **5.** Aspetti critici e plausibile impatto economico.

1. Il caso sottoposto alle Sezioni Unite (per un primo commento, v. SALANITRO G., *Enunciazione e responsabilità del notaio nell'imposta di registro*, in questa *Rivista*, 2023, 1, XI, 427 ss.) riguarda la regi-

strazione telematica, da parte di un notaio, di un verbale di assemblea straordinaria di aumento gratuito del capitale sociale, nel contesto della corrispondente e parziale remissione del debito societario nei confronti del socio finanziatore. L'Ufficio di registro, in seguito alla suddetta registrazione, ha notificato al notaio l'avviso di liquidazione per il mancato pagamento dell'imposta di registro sugli atti enunciati, ovvero il contratto di finanziamento infruttifero accordato verbalmente dal socio alla società, nonché il medesimo atto di rinuncia parziale al rimborso di tale finanziamento.

Si tratta di una fattispecie ricorrente nella prassi commerciale societaria alla quale sono stati dedicati numerosi studi e che ha prodotto una consistente giurisprudenza sia in ordine alle questioni di diritto commerciale e contabile che a quelle di matrice tributaria.

In vero, tra le varie forme di apporti tramite i quali i soci possono fornire alla compagine societaria capitale sociale - ivi comprese le ipotesi di versamenti diretti in conto capitale o anche a fondo perduto oppure, ancora, in conto futuro aumento di capitale (al riguardo FINALDI E., *La fiscalità dei finanziamenti soci, dei versamenti a fondo perduto e di quelli a futuro aumento di capitale*, in *Notariato*, 2021, 6, 667 ss.) - i finanziamenti infruttiferi eseguiti in carenza di contratto di mutuo scritto e corredati dalla successiva rinuncia alla restituzione del capitale stesso, da parte del socio finanziatore, sono palesemente frutto di operazioni economiche più complesse e meno trasparenti sia commercialmente che fiscalmente.

Il finanziamento da parte del socio, secondo la dottrina ed in base alla normativa vigente, è sussumibile nella fattispecie del contratto di mutuo.

A norma dell'art. 46 TUIR, infatti, *«le somme versate alle società commerciali e agli enti di cui all'art. 73, co. 1, lett. b), dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo»*.

Di conseguenza, per la società dovrebbe sorgere l'obbligo di restituzione (art. 1813 c.c.) e, salva diversa volontà delle parti, anche l'obbligo di corrispondere gli interessi (artt. 1815 c.c.).

La successiva rinuncia alla restituzione del capitale stesso potrebbe inquadrarsi quale novazione oggettiva della fonte dell'apporto, di conseguenza non più identificabile quale contratto di mutuo, ma come forma atipica di versamento.

Secondo l'orientamento della Cassazione (sez. V, sent. 24 settembre 2014, n. 26842) la rinuncia del socio alla restituzione del capitale stesso, a differenza di quella da parte di un eventuale finanziatore esterno, non sarebbe identificabile come atto di rimessione di debito (*ex art. 1236 c.c.*) e dovrebbe, invece, essere considerata come una più generica rinuncia all'esercizio del diritto alla restituzione. Rinuncia dalla quale non deriverebbe effetto estintivo dell'obbligazione nascente dal finanziamento, traducendosi quest'ultimo in una patrimonializzazione societaria che continuerebbe ad avere per il socio finanziatore effetto vantaggioso indiretto (in questo senso l'ODCEC di Roma, *La rinuncia dei soci alla restituzione dei crediti*, 2019, 8, afferma *«la rinuncia a un credito vantato nei confronti della società è un atto che comporta necessariamente un'aspettativa di futura utilità da parte del socio»*).

Quest'ultima esegesi, peraltro, manifesta aspetti di potenziale interesse anche in relazione alle ipotesi enunciazione del contratto verbale di finanziamento, consentendo di ritenere non *«cessato l'effetto delle disposizioni enunciate»* e comunque applicabile l'enunciazione alla stregua dell'art. 22, comma 2, TUR.

2. La fattispecie s'inquadra, pertanto, in una cornice problematica ed in un alveo normativo, costituito dagli artt. 22 e 57 D.P.R. n. 131/1986 (TUR), rispettivamente riferibili all'enunciazione ed alla responsabilità solidale del notaio per l'imposta di registro, a propria volta assai discusso.

La responsabilità solidale atipica del notaio, nel solco dell'art. 64 D.P.R. n. 600/1973, com'è noto, è questionabile non solo in quanto atipica e, dunque, di per sé eccezionale rispetto a quanto dispone il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., inteso in chiave necessariamente personalistica, ma in quanto, per effetto dell'introduzione della modalità di registrazione telematica, di cui all'art. 3-bis D.Lgs. n. 463/1977, essa si manifesta come sostanzialmente prioritaria se non esclusiva con riguardo all'imposta principale e alla c.d. imposta postuma. Si è, infatti, richiamato in dubbio si possa continuare a considerare attendibile il tradizionale e già richiamato fondamento solidaristico (su questa rivista TABET G., *Il notaio è diventato un sostituto d'imposta?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XVI, 659 ss.).

Anche l'art. 22 TUR è oggetto di dibattiti e non brilla per esemplare chiarezza. In particolare, secondo parte della dottrina difetta di sistematicità rispetto alle altre norme del Testo Unico di registro che disciplinano le modalità ed i presupposti della registrazione, in termine fisso, in caso d'uso, volontaria o d'ufficio (artt. 5, 6, 8 e 15 TUR).

Entrambe le norme in questione, cioè gli artt. 22 e 57 TUR, si pongono, comunque, come eccezionali e, pertanto, gli sforzi ermeneutici, svolti per dar loro un attendibile e coerente contenuto, dovrebbero essere mantenuti entro i confini di una stretta interpretazione.

Le interpretazioni giurisprudenziali, pur consolidate, dalle quali trae fondamento la decisione in esame, non appaiono irreprensibili sotto quest'aspetto e, almeno per questo motivo, è lecito dubitare che possano ritenersi risolutive, poiché non sono ampiamente condivise.

Le Sezioni Unite, confermata la natura giuridica solidale della responsabilità notarile, identificano l'atto enunciante come «atto fiscalmente cumulativo». «Redatto e ricevuto dal notaio sia nella parte enunciativa del verbale di assemblea straordinaria societaria per aumento del capitale sociale sia nella parte enunciata del finanziamento soci e della rinuncia parziale al correlato credito restitutorio». Trovando, di conseguenza, il modo di poter "agganciare" all'esercizio della funzione notarile, che costituisce la premessa legislativa della responsabilità solidale ed il nesso tipizzato dal legislatore tra la fattispecie imponibile e l'apporto del funzionario. Il collegamento è identificato nella redazione dell'atto enunciante, che fornisce veste scritta e rilevanza pubblica anche al contratto verbale di finanziamento ed all'atto unilaterale di rinuncia alla restituzione del credito enunciati i quali, comunque, sono "ricevuti" dal notaio nel corpo dell'atto enunciante stesso.

Si ritengono così soddisfatte le previsioni di cui agli artt. 10 e 57 TUR che, rispettivamente in tema di soggetti obbligati a richiedere la registrazione e di soggetti obbligati al pagamento, utilizzano la medesima formula di atti «redatti, ricevuti o autenticati» dal notaio. Si tratta di una esegesi, seppur potenzialmente accettabile, che implica un'elasticità ermeneutica non perfettamente compatibile con la natura eccezionale delle disposizioni coinvolte.

È, tuttavia, con riguardo all'art. 22 TUR ed ai presupposti, soggettivo e oggettivo, dell'enunciazione che si manifestano, in questo senso, le più rilevanti criticità, anche in relazione all'affermazione della responsabilità notarile.

3. Venendo, dunque, ai limiti entro i quali dovrebbe, comunque, essere mantenuta l'efficacia del principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite e, cioè, dell'affermata responsabilità notarile per il versamento dell'imposta di registro da enunciazione occorre riservare qualche considerazione agli aspetti da ultimo accennati.

I presupposti di cui all'art. 22 TUR sono stati considerati entrambi soddisfatti dalle Sezioni Unite, in linea con interpretazioni consolidate della Suprema Corte che, tuttavia, estendono la *littera legis* ben oltre i confini dell'esegesi letterale, alla ricerca di una discussa *ratio legis* che involge la valutazione della funzione dell'enunciazione.

L'affermazione della responsabilità notarile in merito all'imposta di registro dovuta sugli atti enunciati poggia sul presupposto dell'identità delle parti, degli atti enunciati ed enunciante, nonché della funzione antielusiva dell'art. 22.

L'identità tra le parti degli atti in questione, tuttavia, è rinvenibile solo in senso estremamente lato, sicuramente non coincidente con la nozione negoziale. Il termine parti è utilizzato dall'art. 22 in modo contraddittorio. In ordine al documento enunciante, la disposizione tratta genericamente di atti mentre, in relazione agli enunciati si riferisce ad atti scritti o contratti verbali e, in fine, richiedendo l'identità torna a trattar di "parti". Lascia, dunque, il dubbio che l'atto enunciante possa essere unilaterale ed enunciare atti negoziali e viceversa. Ipotesi riguardo alle quali un'identità di parti in senso stretto non potrebbe mai verificarsi.

La formulazione, inoltre, sembra escludere dagli atti enunciabili quelli verbali non contrattuali (sebbene anche in dottrina ci si sia chiesti, in proposito se il legislatore «minus dixit quam voluit», così BUSANI A., *La "enunciazione" di atti scritti e di contratti verbali*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1383). Nella fattispecie, peraltro, essendo l'atto enunciante un verbale di assemblea, che le stesse Sezioni Unite rammentano non

aver funzione negoziale, ma di «*resoconto di avvenimenti storici al quale il notaio attribuisce, per legge, fede pubblica*», si trattava di atto che si ritiene privo di parti (in tal senso SALANITRO G., *Il finanziamento soci enunciato in verbale notarile deve essere registrato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 3, 219-220, sostiene non si possano identificare come tali i soci e la società).

Nel solco di una giurisprudenza consolidata quanto discussa - nonostante i soci intervenuti in assemblea, di norma, non sottoscrivano il verbale e neppure ne abbiano un'effettiva disponibilità - le Sezioni Unite, invece, hanno ritenuto sussistere una sufficiente relazione identitaria tra le parti del contratto di finanziamento, cioè socio finanziatore e società finanziata, e quelle rappresentate nell'assemblea, il cui verbale costituisce atto enunciante.

Quest'affermazione, evidentemente frutto di esegesi estensiva ai limiti dell'ammissibile, trae fondamento, secondo gli Ermellini, dalla funzione della norma quale disposizione antielusiva. L'identificazione delle parti si considera plausibile con riferimento a tutti quei soggetti «*titolari di situazioni giuridico-patrimoniali che subiscono variazioni sostanziali, tra le quali corre un rapporto connettivo*» (il virgolettato è di GAFFURI A.M., *Limiti alla responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta di registro relativa agli atti enunciati*, in *Il Tributario*, 5 settembre 2022, 4).

Si identificano, dunque, limiti particolarmente estesi, ma pur sempre entro i quali è necessario contenere l'effetto enunciativo anche ai fini dell'affermata responsabilità notarile. Responsabilità che, come osservato, implica già il coinvolgimento di un soggetto terzo rispetto alle fattispecie imponibili enunciate e che non può tollerare che si coinvolgano anche altri soggetti terzi del tutto estranei rispetto all'atto enunciante e viceversa. Questa "limitazione" è estremamente rilevante anche in termini pratici, poiché occorre ritenere, come concludono le stesse Sezioni Unite, che i notai godano delle prerogative loro garantite dalla legge notarile (quali quella di rifiutare il proprio ministero, ex art. 28 L. n. 89/1913, in caso di mancato riscontro positivo in merito alla richiesta di provvista anche relativamente agli atti enunciati) ed occorre, pertanto, anche allo scopo d'identificare le parti nei confronti delle quali i notai potrebbero avanzare tale richiesta.

Per altro verso il collegamento alla funzione antielusiva ed all'emersione di ipotetiche capacità contributive dei medesimi soggetti finisce con l'assegnare all'enunciazione il ruolo di un peculiare, diverso e autonomo presupposto impositivo. Ruolo che ha suscitato accesi dibattiti in ordine alla dubbia razionalità sistematica di una norma antielusiva che consenta il recupero a tassazione di atti non ancora assoggettati ad imposizione, perché da non registrare o da registrare solo in caso d'uso per i quali l'enunciazione, non corrispondendo a richiesta di registrazione volontaria né a caso d'uso, ne prenderebbe il posto.

4. Dal punto di vista oggettivo, poi, non solo l'enunciazione deve avvenire in atto da registrarsi in termine fisso e deve aver riguardo ad atti scritti o contratti verbali non registrati, ma deve anche essere sufficiente.

Sotto il primo aspetto è il caso di annotare che, avallando la tesi che l'enunciazione dia luogo ad un'ipotesi in cui l'obbligo di registrazione sorge indipendentemente dal verificarsi dei suoi tradizionali presupposti, si potrebbe porre il dubbio che l'imposta da enunciazione sia dovuta anche laddove venisse meno il presupposto, cioè l'atto enunciante. Questione in merito alla quale la stessa Amministrazione finanziaria sembra limitare l'effetto dell'enunciazione in ragione della necessaria e condizionante efficacia dell'atto enunciante, per lo meno ove gli atti enunciati non siano soggetti a registrazione in termine fisso (in tal senso ris. min. n. 77/2003).

Riguardo, invece, all'efficacia dell'enunciazione di atti verbali non contrattuali le Sezioni Unite, ritenendo enunciato anche l'atto unilaterale non scritto di rinuncia alla restituzione del capitale oggetto del finanziamento, confermano un orientamento particolarmente discutibile, poiché, in questo caso, non si risolve in una interpretazione estensiva resa necessaria dalla stessa formulazione legislativa ma prescinde dal dato letterale di segno opposto e delimitativo, modificando sensibilmente l'ambito oggettivo di una disposizione eccezionale. Come rilevato, infatti, il dato normativo, riguardo agli atti enunciati, tratta solo di atti scritti e contratti verbali.

L'esegesi, se pur supportata dal consolidato diritto vivente, contrastando con la norma scritta genera ulteriore incertezza e quest'ultima certamente non rende agevole al notaio dirimere la questione ai fini

dell'eventuale liquidazione dell'imposta sugli atti enunciati e lo sottopone, pertanto, al rischio di vedersi notificare avvisi telematici poco fondati e, comunque, poco prevedibili.

Infine, sotto quest'aspetto, si rivela essenziale la sufficienza dell'enunciazione, nella misura in cui essa non solo è indispensabile all'efficacia dell'art. 22 TUR, ma anche allo scopo di consentire al pubblico funzionario di determinare gli elementi indispensabili alla registrazione degli atti enunciati e liquidazione dell'imposta relativa. Allo stesso tempo, è necessaria anche allo scopo di mantenere entro i limiti del controllo svolto sull'atto enunciante senza trascenderne il contenuto, il riscontro dell'imposta dovuta anche per gli atti enunciati. Se a questo scopo l'Ufficio dovesse compiere ulteriori indagini e accertamenti, invece, il recupero d'imposta conseguente andrebbe esercitato nei confronti delle parti e non del notaio, poiché tale imposta andrebbe considerata come imposta complementare e non principale postuma (ai sensi dell'art. 42 TUR). È evidente, invero, che la mera menzione, come troppo spesso accaduto in passato, di poste in bilancio che facciano desumere l'esistenza di un finanziamento non dovrebbe mai essere considerata una sufficiente enunciazione nei termini in cui non potrebbe essere assimilata ad una sorta di "deposito" degli atti enunciati presso il notaio e, nel caso dei contratti verbali, di loro formalizzazione da parte di quest'ultimo in cumulo con l'atto enunciante.

5. La decisione delle Sezioni Unite, profittando di alcune specificità del caso in oggetto, che consentivano di ritenere sufficiente l'enunciazione del contratto e non ancora cessato il suo effetto, perché la rinuncia al credito era solo parziale, non hanno approfondito questi aspetti rilevanti in modo adeguato e, per il resto, hanno privilegiato un approccio conformativo che non ha risolto i molti dubbi posti in merito ad esegesi piuttosto discutibili seppur consolidate nella giurisprudenza precedente della stessa Corte. La delicata ed annosa questione della responsabilità solidale del notaio, affrontata in ordine all'imposta da enunciazione, è stata, pertanto, risolta sulla base di premesse normative ed ermeneutiche piuttosto fragili e discusse, nonché trascurando molteplici aspetti di sicuro interesse, seppur ciò è avvenuto restando nell'ambito delle questioni poste e che era necessario risolvere con la pronuncia esitata, come si addice al ruolo giudiziale anche se di legittimità.

Le questioni suscitate vanno, tuttavia, ben oltre quelle affrontate e anche queste non sono risolte con la necessaria precisione, certezza ed univocità. La possibilità che, per il futuro, la responsabilità del rogante si palesi con frequenza e che i notai possano essere chiamati a risolvere problemi rimasti insoluti o di incerta soluzione potrebbe, dunque, essere elevata se non fosse che la prassi notarile tendeva già ad "evitare" le enunciazioni in modi che, seppur si volessero contestare quali forme di abuso del diritto, andrebbero certamente contestati nei confronti delle parti e non dei pubblici funzionari, come si evince dalla stessa procedimentalizzazione della contestazione dell'abuso ex art. 10-bis Statuto dei diritti del contribuente.

L'impressione è che nel dare continuità alle proprie esegesi in tema di enunciazione e nel rafforzarne l'effetto con l'affermazione della responsabilità notarile in ordine alla stessa, che accentua il suo ruolo di garanzia nel soddisfacimento della pretesa tributaria, le Sezioni Unite abbiano inteso "sanzionare" e, dunque, scoraggiare la prassi commerciale dell'apporto atipico e indiretto di capitali da parte del socio. Impegnando a tal fine maggiormente e in primo luogo il rogante, nella fase di primo e preliminare controllo, nonché di filtro disincentivante in relazione a movimenti di capitali la cui complessità e relativa "opacità", evidentemente, è giudicata negativamente e ritenuta sottendere tentate elusioni fiscali.

Al fine di sterilizzare le conseguenze pregiudizievoli per il notaio, paventate dall'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite (Cass., sez. V, ord. 6 aprile 2022, n. 11118) gli Ermellini ammettono che si possa richiedere, in via cautelare, il deposito della provvista anche in relazione agli atti potenzialmente enunciati, come rammentato. Anche questa soluzione, tuttavia, manifesta dei limiti nella misura in cui occorrerà considerare fino a che punto sarà plausibile al funzionario rifiutare il proprio operato nei casi, tutt'altro che rari d'incerta enunciazione. In altri termini, il problema è che alla pronuncia delle Sezioni Unite, provenendo dalla massima autorità dell'organo detentore della funzione nomofilattica, rischia di assegnarsi una portata che potrebbe trascendere i limiti della soluzione di casi simili e, dunque, che per tali si finiscano per considerare casi giuridicamente ed economicamente dissimili, riguardo ai quali vi sarebbero ancor meno ragioni per intervenire con modalità così pesantemente dissuasive.

In quest'ottica, l'indirizzo delle Sezioni Unite (confermativo dell'unico precedente finora registrato rinvenibile in Cass., sez. V, 24 giugno 2021, n. 18113) potrebbe rivelarsi un concreto ostacolo alle operazioni di ricapitalizzazione e ripianamento delle perdite pur tanto indispensabili al riavvio dell'economia nazionale. Circostanza non certo positiva a fronte delle frequenti e recenti crisi di liquidità che affliggono la maggior parte delle imprese e, dunque, in relazione alle esigenze di politica economica. Esigenze che, ovviamente, devono essere oggetto delle scelte legislative ma alle quali il potere giudiziario, non di rado particolarmente sensibile alle esigenze del Fisco, non dovrebbe esser sordo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BERLIRI A., *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, 1970
- BORTOLUZZI A., *Delibera di aumento di capitale per compensazione o eseguita in compensazione*, in *Riv. not.*, 2002, 3, 663 ss.
- BUSANI A., *L'imposta di registro*, Milano, 2022
- BUSANI A., *La "enunciazione" di atti scritti e di contratti verbali*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1379 ss.
- CANNIZZARO S., *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, Studio n. 208-2010/T, approvato dalla Commissione studi tributari, 14 dicembre 2011
- CANNIZZARO S., *Responsabilità del notaio per l'imposta d'enunciazione: si pronunceranno le Sezioni Unite?*, in *Consiglio Nazionale del Notariato*, 15 aprile 2022
- CONTRINO A., *I confini dell'abuso*, in DELLA VALLE E. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 21 ss.
- DEL FEDERICO L., *Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci*, in *il fisco*, 1994, 38, 9016 ss.
- FINALDI E., *La fiscalità dei finanziamenti soci, dei versamenti a fondo perduto e di quelli a futuro aumento di capitale*, in *Notariato*, 2021, 6, 667 ss.
- FRANSONI G., *Appunti sull'enunciazione nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, 175 ss.
- GAFFURI A.M., *Limiti alla responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta di registro relativa agli atti enunciati*, in *Il Tributario*, 5 settembre 2022
- GIOMMONI F., *I diversi casi di rinuncia ai crediti da parte dei soci: aspetti contabili e fiscali*, in *Bilancio, vigilanza e controlli*, 2019, 4, 20 ss.
- GIOMMONI G., *La rinuncia dei finanziamenti soci: aspetti contabili, civilistici e fiscali*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2015, 5, 6 ss.
- GUERRERA F., *Il verbale di assemblea*, in ABBADESSA P. - PORTALE G.B. (diretto da), *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, II, Torino, 2006, 95 ss.
- 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.*, 2020, 6, 527 ss.
- ODCEC Roma, *La rinuncia dei soci alla restituzione dei crediti*, 2019
- PINTO F., *Sull'imposizione per enunciazione di finanziamenti dei soci in favore della società*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2, 854 ss.
- SALANITRO G., *Enunciazione e responsabilità del notaio nell'imposta di registro*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, XI, 427 ss.
- SALANITRO G., *Il finanziamento soci enunciato in verbale notarile deve essere registrato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 3, 219-220
- STEVANATO D., *Le rinunce dei soci a crediti per somme dedotte dalla società: se il reddito del socio è imponibile "per cassa" si può evitare un salto d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1994, 10, 1555 ss.
- TABET G., *Il notaio è diventato un sostituto d'imposta?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XVI, 659 ss.
- TOMBOLESI R., *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?*, in *Corr. trib.*, 2010, 42, 3491 ss.
- UCKMAR V., *La legge del registro*, Padova, 1958

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

La responsabilità solidale del notaio e delle parti contraenti, tra principi civilistici e norme tributarie (Cass., 25 ottobre 2023, n. 29618)

GUIDO SALANITRO

La massima della Suprema Corte

«In tema di imposta di registro, è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta effettuata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, poiché lo stesso, ai sensi del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 57, è obbligato al relativo pagamento in solido con i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, mentre l'Amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri. Il pagamento effettuato dal notaio comporta, inoltre, la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dei già menzionati soggetti, i quali non possono chiedere il rimborso dell'imposta, dovendosi presumere che siano stati informati della notifica ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione, ma, eventualmente, hanno titolo per far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente».

Il (tentativo di) dialogo

Il notaio rogante riceve avviso di liquidazione in ordine ad un atto da lui ricevuto. Dopo avere pagato le imposte di registro, ipotecaria e catastale in sede di registrazione di un atto notarile di permuta immobiliare (che le parti ritenevano esente da ogni tributo), paga anche l'imposta di bollo, e la maggior imposta ipotecaria e la maggior imposta catastale richieste con l'avviso di liquidazione a lui notificato.

La parte dell'atto, soggetto passivo del tributo, chiede il rimborso di tutte le imposte assolte (dal notaio), sia di quelle pagate in sede di registrazione, sia di quelle pagate a seguito dell'avviso di liquidazione, e propone ricorso avverso il silenzio – rifiuto.

La Cassazione, con la sentenza n. 29618 del 25 ottobre 2023, richiamando i precedenti (v. Cass., 7 marzo 2023, n. 6864; Cass. n. 15005/2014, Cass. n. 4047/2007 ed altre), rigetta la richiesta motivando che il pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dei predetti soggetti, assumendo che *«nei rapporti con il creditore si presume che il coobbligato intimato in tanto abbia provveduto al pagamento, in quanto abbia avuto l'assenso da parte di tutti gli altri coobbligati, nei cui confronti, altrimenti, non potrebbe esercitare il diritto di regresso ex art. 1299 c.c. Pertanto, quando, come nella specie, un avviso di liquidazione sia stato notificato soltanto ad uno dei coobbligati e questo abbia adempiuto per tutti, si presume che tutti gli altri coobbligati, esposti all'azione di regresso o rivalsa, siano stati informati ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso stesso»* (Cass., 10 novembre 2020, n. 25119). È stato anche evidenziato che consentire alla parte di chiedere il

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

rimborso del pagamento effettuato da parte del responsabile d'imposta significherebbe «*vanificare la facoltà prevista dall'art. 1292 c.c., di scelta del creditore di chiedere l'adempimento ad uno qualsiasi degli obbligati solidali*» (Cass. n. 2511/2020 cit.; Cass., 12 marzo 2015, n. 5016).

La Cassazione applica in modo lineare e quasi matematico le norme del codice civile in materia di obbligazioni solidali, trascurando però le norme tributarie. Un antico problema che qui sembra esplodere in modo paradigmatico proprio con riguardo ad una disciplina antica ma rinnovata una ventina di anni fa per applicare l'innovazione digitale al tributo del registro.

L'orientamento della Cassazione appare consolidato ma la sentenza in commento, che approfondisce alcune tematiche, può essere l'occasione per precisare gli opposti argomenti, che sono però anch'essi sintomo della difficoltà di procedere ad una ricostruzione coerente ed unitaria.

Lascia, innanzitutto, perplessi l'affermazione che l'Agenzia delle Entrate sia un creditore che ai sensi dell'art. 1292 c.c. possa scegliere il coobbligato al quale rivolgersi. È la legge, piuttosto, che obbliga l'Agenzia a rivolgersi al (solo) notaio, notificandogli l'avviso di liquidazione, e non alle parti (come si può desumere dalla lettura complessiva dell'art. 3-ter D.Lgs. 18 luglio 1997, n. 463, in particolare dalla previsione della notificazione telematica e del pagamento telematico, e in conformità alla prassi costante e uniforme). E già così viene meno l'applicazione dell'art. 1292 c.c. (e dovrebbe venir meno tutto il resto). Invece, la sentenza in esame richiama la giurisprudenza in tema di qualificazione del notaio quale responsabile di imposta per contestare che sia l'unico destinatario dell'avviso di liquidazione, senza affrontare il testo normativo tributario (che pure può lasciare spazi interpretativi di segno diverso, non essendo espressamente esclusa la notifica alle parti) e citando alcune massime che riguardano il distinto problema della impugnabilità dell'avviso, notificato al solo notaio, anche dalle parti contraenti (e tuttavia va riconosciuto che ammettere l'impugnazione da parte di chi non è destinatario dell'avviso non giova certamente alla coerenza del sistema).

Inoltre, non sembra condivisibile l'idea che il notaio in tanto abbia provveduto al pagamento, in quanto abbia avuto l'assenso da parte di tutti gli altri coobbligati, nei cui confronti, altrimenti, non potrebbe esercitare il diritto di regresso ex art. 1299 c.c. Innanzitutto, anche sul piano civilistico non è così sicura la condizione di aver avuto il consenso degli altri condebitori prima di pagare il creditore. Vi è, secondo la dottrina civilistica, un dovere di correttezza che impone ai condebitori di informarsi vicendevolmente sui fatti opponibili al creditore, e forse si può estendere tale dovere di informazione anche alla notificazione dell'avviso e alla volontà di pagarlo; dalla sua inosservanza, però, non viene meno il diritto di regresso ma sorgerebbe solo il risarcimento del danno subito dal consorte che abbia anche lui adempiuto in un momento successivo.

Sul piano tributario, il notaio, ricevuto l'avviso, ha quindici giorni di tempo per pagare per non incorrere in una sanzione pecuniaria che lo riguarda esclusivamente ed autonomamente, pari al trenta per cento dell'importo non versato (sempre per il citato art. 3-ter). Dalla norma tributaria discende quindi che il notaio non ha bisogno del consenso di alcuno per pagare, in quanto è personalmente obbligato al pagamento in base all'avviso. Se non paga, gli si applica una sanzione determinata dalla legge (peraltro di non lieve importo e non irrogabile alle parti contraenti, anche se non è agevole considerare compatibile una sanzione autonoma con una obbligazione solidale). Se paga, ha diritto di surrogazione ai sensi dell'art. 58 D.P.R. n. 131/1986, che concede al notaio che abbia assolto il tributo l'ingiunzione di pagamento per surrogazione, non consentendo l'opposizione fondata sul motivo che le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore. Norma trascurata da tutte le decisioni in esame, ma la cui rilevanza è stata sottolineata pochi anni fa dalla stessa Cassazione con la sentenza 4 aprile 2013, n. 8304 e dalla Corte di Giustizia UE del giorno 1° luglio 2010, Causa C-35/09, per le quali la responsabilità solidale del pubblico ufficiale è compatibile con la Costituzione e con l'ordinamento europeo a condizione che disponga, come effettivamente dispone, di potersi esercitare l'azione di regresso, prescindendo dalla eventuale concreta insolvenza delle parti contraenti.

Più in generale, l'orientamento accolto dalla Cassazione non tiene conto dell'art. 64 D.P.R. n. 600/1973, per il quale chi in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insie-

me con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa. Non risulta dalla legge tributaria che chi ha diritto di rivalsa debba prima concordare il pagamento del tributo insieme con gli altri. Come ricordato, ad altri fini sopraesposti, dalla stessa sentenza in esame, la Suprema Corte ha confermato la qualifica del notaio come responsabile d'imposta, con un ruolo di garanzia assegnatogli *ex lege* per il rafforzamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria e della sua satisfattività, fermo restando che il presupposto impositivo concerne unicamente le parti contraenti, in capo alle quali, e soltanto ad esse, l'ordinamento riconduce "un'espressione di capacità contributiva". In questa prospettiva, lascia perplessi l'idea che gli unici soggetti passivi, espressivi di capacità contributiva, siano vincolati dal pagamento fatto da un mero garante, che dovrebbe poi difendere le posizioni dell'Amministrazione finanziaria dinanzi all'Autorità giudiziaria.

Peraltro, ammettendo che il condebitore possa eccepire, al debitore (il notaio) che ha pagato, le ragioni tributarie utili a contrastare la pretesa dell'Amministrazione, ma considerando che il notaio, a norma di legge, agisce dinanzi al giudice ordinario per il recupero di quanto pagato, l'esame di questa eccezione sarebbe svolto da un giudice diverso da quello tributario, al quale è riservata la giurisdizione in materia.

Ancora, non è così sicuro che il pagamento dell'avviso costituisce acquiescenza perché anche di recente la Cassazione ha messo in dubbio questa tesi (Cass., ord. 4 luglio 2023, n. 18905). Se, invece, come afferma la sentenza in esame nelle ultime righe (ed in contrasto con le massime citate all'inizio della stessa decisione), la preclusione di chiedere il rimborso discenderebbe dalla mancata impugnazione dell'avviso di liquidazione, e non dal pagamento, la Cassazione sembra dimenticare che l'avviso è intestato e notificato al solo notaio (ancorché impugnabile secondo la giurisprudenza anche dalle parti contraenti). Orientamenti che proprio in questa Rivista hanno indotto a discorrere di riesumazione della supersolidarietà.

Infine, alle parti dovrebbe essere riconosciuto il diritto di chiedere il rimborso anche dei tributi versati in sede di registrazione perché, se non aderiscono alla liquidazione del notaio, semplicemente non stipulano, ben potendo per legge il pubblico ufficiale rifiutarsi di ricevere l'atto se non ha ricevuto il previo pagamento dei tributi (e dell'onorario, *ex art. 28 Legge notarile*).

Non sembrano quindi applicabili alla materia *de qua* i principi civilistici richiamati dalla Cassazione.

La ricostruzione preferibile, come già detto in altra sede, sembra essere un'altra. Il notaio in sede di registrazione autoliquida il tributo in base alle proprie competenze, e nulla possono obiettare le parti (né acconsentono sol perché pagano). In caso di avviso di liquidazione, il notaio, anche contro la volontà delle parti contraenti, può pagare entro quindici giorni, senza essere autonomamente sanzionato e iscritto a ruolo e trovarsi coinvolto in giudizi tributari ove peraltro le altre parti potrebbero risultare legittimamente assenti. Effettuato il pagamento, il notaio procederà a recuperare i tributi dovuti e nulla potrà essergli opposto nel merito ai sensi dell'art. 58, comma 2, D.P.R. n. 131/1986 (salvo ovviamente l'aver già ricevuto le relative provviste e salvo eventuali azioni di risarcimento per errore professionale, difficilmente ravvisabile in una materia così opinabile e precaria). Le stesse parti, dopo avere versato con strumenti tracciabili le somme al notaio (o dopo averlo pagato in sede di registrazione), potranno chiedere il rimborso all'Agenzia delle Entrate e impugnare il rifiuto presso il giudice tributario sollevando le questioni fiscali che riterranno opportune (o se si preferisce, ma personalmente non concordo perché a loro non notificato, impugneranno l'avviso al quale non hanno mai dato acquiescenza). L'Amministrazione finanziaria attraverso questo sistema è, appunto, garantita dalla responsabilità del notaio, realizzando così l'interesse al conseguimento del tributo, ma le proprie liquidazioni (ed anche quelle autoliquidate in sede di registrazione) restano soggette al sindacato giudiziario. Con buona pace dei principi civilistici, ma rispettando le norme fiscali.

XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

Note sull'imposta di soggiorno, nel quadro dei tributi ambientali, tra presupposto impositivo astrattamente economico e novellata responsabilità del gestore della struttura ricettiva

Comments on the (italian) tourist tax, in the context of environmental taxes, between an abstract economic tax assumption and the reformed liability of the hosting accommodation

DANIELA MENDOLA

Abstract

Nella considerazione che la capacità contributiva debba rappresentare un “equo riparto dei carichi tributari”, è possibile catalogare tra gli indici di capacità contributiva anche i presupposti che, pur nascendo fuori dal mercato, siano socialmente rilevanti e colpiscano chi utilizza il bene-ambiente procurandovi un pregiudizio. Da tale premessa, consegue che il maggior sfruttamento del bene pubblico ambiente può essere considerato presupposto per una maggior partecipazione contributiva alle pubbliche spese. In tale ottica, l'art. 53 Cost. è da interpretarsi in senso “ampio” vale a dire senza richiedere esplicitamente che i presupposti di tassazione siano provvisti necessariamente di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato. Esempio tipico è l'imposta di soggiorno, i cui incassi sono destinati alla riparazione dei danni cagionati dalla pressione antropica. A tale proposito, l'art. 180 D.L. n. 34/2020, ha inserito il comma 1-ter nell'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 (con effetto retroattivo), definendo i compiti affidati al gestore della struttura ricettiva, il quale da custode di denaro pubblico ha assunto il ruolo di responsabile d'imposta. Il legislatore ha, tuttavia, depenalizzato la condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da cui deriva solo responsabilità amministrativo-tributaria. Questo nuovo inquadramento normativo del ruolo affidato al gestore della struttura ricettiva viene supportato anche dalla giurisprudenza penale, laddove ha condiviso la funzione di responsabile d'imposta in luogo dell'originario ruolo di custode del denaro pubblico.

Parole chiave: imposta di soggiorno, tassazione ambientale, responsabilità d'imposta

Abstract

Assuming that the ability to pay should represent an “equitable distribution of tax burdens”, it is therefore possible to categorise, among the indices of the ability to pay, also those assumptions that, although arising from outside the market, are socially relevant and affect those who use the good-environment, thus harming it. Consequently, the greater exploitation of the environment as a public good can be considered a prerequisite for greater contribution to public expenditure. Accordingly, the interpretation of Article 53 of the Constitution should be ‘wider’. This means that it should not explicitly require that the assumptions of taxation are necessarily provided with economic assets that can be exchanged on the market. The tourist tax is a typical example, considering that its revenue is intended to restore the damage caused by human activities. On this matter, Article 180 of Decree-Law no. 34/2020, introduced paragraph 1 ter into Article 4 of Legislative Decree no. 23/2011 (with retroactive effect), defining the tasks assigned to the hosting accommodations. They changed from being the holder of public money to being joint liable for the tourist tax. The legislator has, however, decriminalised the conduct of failing to pay the tourist tax, resulting only in administrative-tax liability. The new

legal framework of the role assigned to hosting accommodation is also supported by criminal jurisprudence, that agreed on the role of liable for the tax replacing the original role of holder of public money.

Keywords: *tourist tax, environmental taxation, tax liability*

SOMMARIO: **1.** I tributi ambientali: un'introduzione. - **2.** I tributi ambientali nel quadro dei nuovi indici di capacità contributiva. - **3.** L'imposta di soggiorno nel quadro dei tributi ambientali. - **4.** Sulla posizione del gestore della struttura ricettiva: da custode di denaro pubblico a responsabile dell'imposta di soggiorno. - **5.** Brevi osservazioni conclusive.

1. Accanto alla tradizionale funzione di finanziamento delle pubbliche spese, il prelievo tributario ha assunto nel corso del tempo funzioni ulteriori e aggiuntive, al punto che il maggior sfruttamento del bene ambiente può essere considerato presupposto per una maggiore contribuzione alle spese pubbliche (cfr., *ex multis*, SELICATO P., *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, 117).

In tale ottica si collocano i c.d. tributi ambientali, che si distinguono in tributi ambientali in senso ampio, il cui gettito è diretto alla salvaguardia dell'ambiente, e tributi ambientali in senso stretto, che rinvergono il presupposto nel peculiare sfruttamento del bene ambiente con conseguente obbligo di riparazione a carico del soggetto (sul tema, URICCHIO A., *Turismo sostenibile e fiscalità circolare*, in *Rivista Italiana Diritto del turismo*, 2019, 27, 340 ss.; URICCHIO A. - SELICATO G., *La fiscalità del turismo*, Pisa, 2020).

Il percorso che ha condotto all'ammissione dei tributi ambientali nel nostro ordinamento è stato, tuttavia, impervio e caratterizzato da continui dubbi circa la conformità con la Carta costituzionale.

La natura del tributo ambientale (su cui, per una completa disamina, ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012) ha ingenerato diverse perplessità per lo più incentrate sul presupposto d'imposta e sulla compatibilità con l'art. 53 Cost. (cfr. GIOVANNINI A., *Homo ominus lupus: dovere contributivo e solidarietà*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2004 ss.; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 9, 761 ss.).

L'art. 53 Cost. è una norma di ancipite natura: autorizzatoria e limitativa, atta a delineare la capacità contributiva come presupposto e limite all'imposizione fiscale.

Da un lato, infatti, la disposizione autorizza il legislatore a imporre il prelievo (e l'Amministrazione ad effettuarlo) in ragione della capacità contributiva del soggetto; dall'altro ne limita il potere laddove il prelievo non si colleghi ad un effettivo indice di ricchezza. La norma, dunque, nel suo senso concreto impone di escludere qualsiasi interpretazione da cui possa derivare la soggezione del contribuente ad un prelievo fiscale maggiore rispetto a quanto dovuto in ragione della capacità contributiva.

Sulla capacità contributiva il dibattito non si è mai sopito tra l'orientamento che interpreta la stessa come un limite al potere impositivo dello Stato (e, in questa prospettiva, ulteriore dibattito vi è se il limite debba intendersi in senso assoluto o relativo) e quello che vi attribuisce la funzione di strumento che consente l'intervento impositivo dello Stato per politiche pubbliche tradizionali (difesa, sicurezza, giustizia, ecc.) o per politiche redistributive e per interventi infrastrutturali di carattere generale (MANGIAMELI S., *Il diritto alla "giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1373 ss.).

2. Notoriamente, il principio di capacità contributiva impone che il fondamento dei tributi debba essere rinvenuto nella sussistenza di fatti o situazioni economicamente rilevanti, idonei ad esprimere una potenzialità economica. Anche volendo considerare l'economia non come "oggetto" dell'analisi, ma quale "metodo di analisi", il principio di capacità contributiva impone all'interprete di tenere sempre

presenti le implicazioni economiche della misura fiscale adottata (TARGHINI M., *Imposta di registro e finanziamento soci: un prelievo anacronistico e asistemato*, in *Dir. prat. trib.* 2019, 5, 1948 ss.)

Con l'ingresso della categoria dei tributi ambientali, tuttavia, ci si è chiesti se possa considerarsi ammissibile un tributo che non si fondi sui tipici presupposti di imposta quali reddito, patrimonio e consumo.

Invero, se la funzione dell'attività impositiva coincide con la equa distribuzione dei carichi pubblici, la rilevanza economica del criterio di riparto non esaurisce la sua forza nella previsione del presupposto del tributo di componenti patrimoniali o reddituali disponibili o commerciabili, ma implica l'ulteriore considerazione di elementi anche astrattamente valutabili o misurabili in denaro ancorché non dimostrino la disponibilità immediata di una forza economica atta a far fronte al pagamento del tributo (COMELLI A., *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 791 ss.; URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1849 ss.).

Da ciò consegue che non necessariamente i presupposti debbano avere una connotazione patrimoniale-reddituale purché siano indici di correlazione con una spesa pubblica da finanziare e siano rispettosi dei principi di ragionevolezza ed equità nella ripartizione dei carichi tributari (in generale, v. GALLO F., *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 273 ss.; e, nello specifico, SELICATO G. - URICCHIO A., *Circular Economy and Environmental Taxation*, Bari, 2022; AULENTA M., *Gettito e gittata dei tributi. La contribuzione alla spesa pubblica mediante il pubblico bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, 1, 46 ss.; ID., *Ambiente: piccoli tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, 1, 71 ss.; FICARI V., *Nuovi elementi di capacità contributiva e ambiente: l'alba di un nuovo giorno... fiscalmente più verde?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 828 ss.). La stessa Corte costituzionale, a più riprese, ha sottolineato che l'art. 53 Cost. impone una struttura dell'imposta ragionevole, congrua, coerente e proporzionale, purché sia funzionale a soddisfare spese pubbliche (Corte cost., n. 10/2015; Corte cost., n. 140/2019).

Se, dunque, il contribuente è inserito nel contesto sociale di "partecipazione" alle spese statali, parimenti può assurgere a presupposto un fatto socialmente rilevante, nella considerazione del ruolo assunto dal cittadino-contribuente, non solo in termini di *homo oeconomicus*, ma anche di *homo socialis* (in tal senso, il contribuente offrirebbe il proprio contributo alla tutela di valori costituzionalmente garantiti).

Il dovere fiscale ha una forte valenza solidaristica ed è caratterizzato da una profonda connotazione etica, poiché fondato su un forte legame di responsabilità tra i consociati che rinunciano ad una parte delle proprie ricchezze nella prospettiva di uno sviluppo e di un miglioramento della società (i tributi ambientali, in tale ottica, risultano funzionali alla salvaguardia dell'ambiente).

Quanto detto risulta ancora più evidente se si considera che l'art. 53 Cost. si limita a collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante, senza richiedere esplicitamente che i presupposti di tassazione siano provvisti di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato.

Si pensi, a tal proposito, ai tributi "nuovi" in quanto la scelta dell'indice di capacità contributiva ha motivazioni ideali, ma che allo stesso tempo sono disciplinati secondo tipologia e struttura di fattispecie già note ed esistenti nel sistema normativo tributario, come ad esempio, le accise. In tale contesto si collocano anche la *plastic tax* e la *sugar tax*, la cui entrata in vigore è prevista il 1° gennaio 2024 (secondo quanto indicato nella Legge di Bilancio 2023): le suddette imposte hanno la funzione di salvaguardare l'ambiente riducendo la produzione di materie plastiche (sul tema, da ultimo, FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1, I, 1 ss.).

È opportuno, dunque, allargare il concetto di capacità contributiva, così da attrarre a tassazione presupposti diversi da quelli tradizionalmente utilizzati.

Alla ricchezza materiale si affianca una forma di ricchezza intangibile che può costituire presupposto di imposta, purché sia rispettato il collegamento tra soggetto e capacità contributiva.

In tale prospettiva, possono costituire fattispecie impositive anche manifestazioni di ricchezza nuove collegate alla *green economy*, purché siano rispettose dei principi di ragionevolezza ed equità nella ripartizione dei carichi tributari (v. URICCHIO A., *Turismo sostenibile e fiscalità circolare*, cit.; ID. *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010). Da ciò l'affermarsi di una concezione di capacità contributiva che non si limita all'inclusione nel presupposto del tributo di componenti patrimoniali scambiabili sul mercato, ma che siano espressione di una posizione di vantaggio sociale, sganciati da una concezione meramente economica.

3. Tra i tributi ambientali, come sopra delineati, rientra anche l'imposta di soggiorno disciplinata dall'art. 4 D. Lgs. n. 23/2011, il quale così recita: «*i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono (è e resta una "facoltà") istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano (pernotano) nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno*».

La natura di tributo "ambientale" dell'imposta di soggiorno deriva dalla destinazione del gettito a «*finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali, nonché dei relativi servizi pubblici locali*» (TAR Brescia, sez. I, 6 ottobre 2021, n. 842): la destinazione è, dunque, vincolata e tale vincolo finanziario assume la natura di limite imposto dalla legge a garanzia del perseguimento dei fini istituzionali.

Si tratta, in particolare, di un tributo di scopo collegato a un particolare tipo di consumo turistico, qual è, appunto, il pernottamento in strutture ricettive site nel territorio comunale. Il tributo grava sul soggetto ospite della struttura ricettiva, che è tenuto a rispondere delle conseguenze che derivano dalla c.d. pressione antropica (il fenomeno turistico può, infatti, assumere una valenza impositiva con il fine di recuperare gettito da destinare alla realizzazione di interventi a sostegno del turismo: cfr. DE MAIO G., *Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia*, in *federalismi.it.*, 8 luglio 2020; SCANU G., *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 401 ss.; SCANU G., *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 3, 339 ss.) e di tutti i danni eventualmente cagionati in un determinato territorio (siffatta imposta consente, invero, la copertura di spese sostenute dagli enti pubblici per la gestione dei servizi per la collettività locale che derivano dalla pressione dei flussi turistici).

Il gettito non rileva solo per il turista in senso stretto, posto che gli interventi finanziati dall'imposta non hanno ad oggetto il turismo in senso stretto, ma più in generale la fruizione della città (TAR Brescia, sez. I, 6 ottobre 2021, n. 842). Per tale ragione, l'imposta di soggiorno, al pari di quella di sbarco, tutela diritti superindividuali apportando un beneficio all'intera collettività (sulla seconda, in particolare, ALFANO R., *L'imposta di sbarco per le isole minori: caratteri e peculiarità nell'analisi delle prime esperienze applicative*, in FICARI V. - SCANU G. (a cura di), "Tourism taxation": *sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, 15 ss.; PIZZONIA G., *Dalla alternatività tra tributi ai tributi alternativi. Note critiche sulla nuova imposta di sbarco nelle isole minori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 2, 289 ss.; SCIANCELEPORE C., *Tributi di sbarco tra equa tassazione dei flussi turistici ed esigenze di coordinamento regionale*, in *Azienditalia - Finanza e tributi*, 2017, 7, 611 ss.).

Nella medesima prospettiva merita una menzione e qualche riflessione anche il c.d. *ticket* di accesso alla città di Venezia, disciplinato dall'art. 1, comma 1129, L. 30 dicembre 2018, n. 145 (ma la cui entrata in vigore è stata nuovamente prorogata all'estate 2023), in forza del quale «*il comune di Venezia è autorizzato ad applicare, per l'accesso, con qualsiasi vettore, alla Città antica e alle altre isole minori della laguna, il contributo di cui all'art. 4, comma 3-bis, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, alternativamente all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del medesimo articolo, entrambi fino all'importo massimo di cui all'art. 14, comma 16, lettera e), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modi-*

ficazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122”: come si evince dalla *littera legis*, il contributo è volto a colpire qualunque “passeggero”, a prescindere dunque dal pernottamento in una struttura ricettiva.

La deroga alla regola generale del “pernottamento in una struttura ricettiva” trova una giustificazione nella costituzione intrinseca della città di Venezia, quale territorio e laguna che comporta costi di gestione ordinaria e manutenzione non paragonabili rispetto a quelli delle altre città italiane.

L’obiettivo di tale tributo, anch’esso in rapporto di alternatività rispetto all’imposta di soggiorno, non può essere ricondotto al mero incasso, ma alla necessità di ridurre gli sbarchi favorendo un “turismo sostenibile”.

L’esigenza di garantire un turismo sostenibile si evince ulteriormente dalla Legge di Bilancio 2023 che all’art. 1, comma 787, prevede «nei comuni capoluogo di provincia che, in base all’ultima rilevazione resa disponibile da parte delle Amministrazioni Pubbliche competenti per la raccolta e l’elaborazione di dati statistici, abbiano avuto presenze turistiche in numero venti volte superiore a quello dei residenti, l’imposta di soggiorno può essere applicata fino all’importo massimo di 10 euro per notte di soggiorno di cui all’art. 14, comma 16, lettera e), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122».

4. Uno dei punti di maggiore criticità dell’imposta di soggiorno è storicamente legata alla posizione del gestore della struttura ricettiva.

Ab origine non vi era una specifica disciplina in merito e, con funzione di supplenza, la giurisprudenza aveva inserito il gestore nell’alveo dei custodi di denaro pubblico anche in ragione del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, entrato in vigore dal 10 agosto 2011, il quale – nel dettare «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni degli Enti locali e dei loro organismi» – dispone, al punto 4.2, che: «Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale».

Il gestore della struttura ricettiva era, dunque, considerato un incaricato di un pubblico servizio, con funzione ausiliaria rispetto all’ente impositore e destinatario delle somme versate dal contribuente (per una disamina sul punto, a FRANCHINA G., *La responsabilità erariale dei soggetti privati: aspetti funzionali e tutela processuale*, in *Giur. it.*, 2022, 3, 772 ss.; FAGIOLI M. - BRICCHETTI I., *L’albergatore è responsabile dell’imposta di soggiorno dovuta dal cliente* (nota a Cass. pen., sez. VI, 15 febbraio 2022, n. 9213), in *ilpenalista.it*, 15 giugno 2022): il gestore della struttura ricettiva si sostituiva a colui che maturava il presupposto d’imposta, perché aveva alloggiato nella struttura, nel riversamento degli importi ricevuti in favore dell’Ente comunale (DEL FEDERICO L., *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 2007, 2, 184 ss.).

La funzione di “incaricato di un pubblico servizio” ovvero “custode del denaro pubblico” conduceva inevitabilmente al configurarsi di una fattispecie incriminatrice nella forma del peculato (art. 814 c.p.), qualora il gestore non versava le somme dovute all’Erario: il gestore operava in assenza di un atto di investitura formale, inconsapevole per l’effetto delle conseguenze della propria condotta.

Da qui l’introduzione del comma 1-ter; all’art. 4 D.Lgs. n. 23/2011, che ha espressamente definito il ruolo del gestore, trasformandolo da mero ausiliario dell’Ente locale a vero e proprio responsabile di imposta, con conseguente responsabilità di carattere amministrativo-tributario in caso di mancato versamento delle somme dovute all’Ente locale: la citata disposizione prevede, infatti, che «Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno [...] con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale [...]. Per l’omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell’importo dovuto. Per l’omesso, ritardato o parziale versamento dell’imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica una sanzione amministrativa».

Per effetto di questa nuova disciplina vi è stata, in sostanza, una depenalizzazione della condotta di mancato versamento, totale o parziale, in quanto essa rileva esclusivamente sotto il profilo tributario, come conferma recente giurisprudenza penale che ha escluso il reato di peculato in caso di mancato versamento dell'imposta (Cass. pen., sez. VI, 15 febbraio 2022, n. 9213; sul tema anche FRANZIN D., *I confini "mobili" del delitto di peculato e la progressiva erosione del concetto di possesso qualificato*, in *Dir. pen. proc.*, 2021, 7, 964 ss.). Per la citata giurisprudenza, il legislatore non ha voluto operare su un "elemento strutturale" del delitto di peculato (ma l'intervento semmai risponde anche all'esigenza di restare conformi al dettato normativo di cui all'art. 314 c.p. e di recuperarne la reale portata offensiva), essendo stato meramente definito lo *status* del gestore rispetto all'imposta di soggiorno: da custode del denaro pubblico incassato per conto del Comune a soggetto solidalmente obbligato al versamento dell'imposta. Peraltro, come previsto dall'art. 5-*quinquies* D.L. n. 146/2021, la qualifica del gestore della struttura ricettiva come responsabile dell'imposta di soggiorno sarebbe applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020, configurandosi nella specie un'ipotesi di una norma ad effetto retroattivo (cfr. sul punto AMARELLI G., *Peculato dell'albergatore: il legislatore chiarisce la retroattività della depenalizzazione del 2020*, in *sistemapenale.it*, 1° febbraio 2022; LEOTTA C.D., *Peculato: non è punibile l'albergatore anche prima del D.L. n. 34/2020*, in *Il Quotidiano Giuridico Penale*, 2 marzo 2022).

La qualificazione espressa del gestore della struttura ricettiva come responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno implica che lo stesso sia obbligato a versare il tributo anche nell'ipotesi in cui il soggetto che vi abbia alloggiato non abbia versato l'importo corrispondente; ne deriva che in caso di omesso versamento del tributo, il Comune può rivolgersi direttamente al gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione pari al 30%, *ex art.* 13 D.Lgs. n. 471/1997.

La previsione della solidarietà tributaria realizza l'obiettivo di rafforzare la garanzia di preservare l'integrità dei flussi tributari, prodotti dall'esercizio della struttura ricettiva e dell'introito del tributo, responsabilizzando quei soggetti che, in virtù della relazione con il soggetto obbligato principale, sono posti nella condizione di garantirne l'effettivo e integrale pagamento. Il quadro finale delineatosi è coerente con quello del tributo di sbarco, ove il vettore che riscuote il tributo è, *ab origine*, qualificato quale responsabile d'imposta, con conseguente di diritto di rivalsa sul soggetto passivo.

Appare opportuno, per completezza, fare cenno alla questione dell'intermediazione tra clienti e strutture turistiche per locazioni brevi (non superiori a trenta giorni) realizzata su piattaforme telematiche.

Preliminarmente si evidenzia che il suddetto servizio di intermediazione «*ha lo scopo, tramite piattaforma elettronica di mettere in contatto, dietro retribuzione, potenziali locatari con locatori [...] che offrono servizi di alloggio di breve durata e che fornisce [...] anche un certo numero di prestazioni accessorie a detto servizio di mediazione*» (Direttiva 2000/31). L'intermediario riscuote il pagamento dal cliente per la fornitura dell'alloggio prima dell'inizio della locazione e trasferisce suddetto pagamento al locatore.

A differenza del gestore della struttura ricettiva nell'ipotesi di imposta di soggiorno, l'intermediario per locazioni brevi è considerato sostituto d'imposta, come confermato di recente dalla Corte di Giustizia, secondo cui in tale qualità l'intermediario opera una ritenuta alla fonte del 21%, come cedolare secca, sull'ammontare dei corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvede al relativo versamento (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 22 dicembre 2022, Causa C- 83/21, annotata da MILIZIA G., *AIRBNB deve comunicare al fisco italiano i dati sugli affitti brevi e pagare la ritenuta dell'imposta alla fonte*, in *Diritto e Giustizia*, 2022, 1, 219 ss.).

L'intermediario, dunque, si frappone tra il soggetto economicamente gravato dal tributo (il locatore) e il Fisco e non ha soltanto l'obbligo di prelievo alla fonte, ma è gravato anche dall'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'anno di locazione e dei dati catastali dell'appartamento affittato.

5. L'attuale ruolo del gestore della struttura ricettiva è il risultato di un faticoso percorso interpretativo e normativo.

Il legislatore ha ridefinito i confini della funzione del gestore per evitare ingiustificate discriminazioni tra soggetti svolgenti la medesima funzione, come nel caso dell'imposta di soggiorno e di quella alternativa di sbarco, in cui il vettore è stato classificato fin da subito quale responsabile d'imposta.

La modifica in tale senso non solo ha permesso di sistematizzare la materia, con riflessi anche di razionalizzazione della giurisdizione (transitata dalla Corte dei Conti al giudice tributario), ma ha anche scongiurato il rischio di un improprio ampliamento esegetico della platea di soggetti attivi del reato di peculato, in violazione del divieto di analogia in *malam partem* e del principio di tassatività della fattispecie incriminatrice.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALFANO R., *L'imposta di sbarco per le isole minori: caratteri e peculiarità nell'analisi delle prime esperienze applicative*, in FICARI V. - SCANU G. (a cura di), "Tourism taxation": *sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, 15 ss.

ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012

ALFANO R., *La Carbon Tax e la Transizione energetica* in DE MAIO G. (a cura di), *Introduzione allo studio del diritto dell'energia*, Napoli, 2019

AMARELLI G., *Peculato dell'albergatore: il legislatore chiarisce la retroattività della depenalizzazione del 2020*, in *sistemapenale.it*, 1° febbraio 2022

AULENTA M., *Gettito e gittata dei tributi. La contribuzione alla spesa pubblica mediante il pubblico bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, 1, 46 ss.

AULENTA M., *Ambiente: piccoli tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, 1, 71 ss.

COMELLI A., *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 791 ss.

DE MAIO G., *Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia*, in *federalismi.it.*, 8 luglio 2020

DEL FEDERICO L., *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 2007, 2, 184 ss.

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 9, 761 ss.

FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1, I, 1 ss.

FICARI V., *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Roma, 2018

FICARI V., *Nuovi elementi di capacità contributiva e ambiente: l'alba di un nuovo giorno...fiscalmente più verde?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 828 ss.

FAGIOLI M. - BRICCHETTI I., *L'albergatore è responsabile dell'imposta di soggiorno dovuta dal cliente* (nota a Cass. pen., sez. VI, 15 febbraio 2022, n. 9213), in *ilpenalista.it*, 15 giugno 2022, FRANCHINA G., *La responsabilità erariale dei soggetti privati: aspetti funzionali e tutela processuale*, in *Giur. it.*, 2022, 3, 772 ss.

FRANZIN D., *I confini "mobili" del delitto di peculato e la progressiva erosione del concetto di possesso qualificato*, in *Dir. pen. proc.*, 2021, 7, 964 ss.

GALLO F., *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 273 ss.

GIOVANNINI A., *Homo ominis lupus: dovere contributivo e solidarietà*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2004 ss.

GIOVANNINI A., *Legalità ed equità, per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 6, 2335 ss.

LEOTTA C.D., *Peculato: non è punibile l'albergatore anche prima del D.L. n. 34/2020*, in *Il Quotidiano Giuridico penale*, 2 marzo 2022

MANGIAMELI S., *Il diritto alla "giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1373 ss.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2022

MICELI R., *Autonomia tributaria degli enti territoriali minori e Fiscal Compact: la rilevanza dei vincoli finanziari*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 10, 1066 ss.

MILIZIA G., *AIRBNB deve comunicare al fisco italiano i dati sugli affitti brevi e pagare la ritenuta dell'imposta alla fonte* (nota a Corte di Giustizia UE, 22 dicembre 2022, n. 83, in *Diritto e Giustizia*, 2022, 1, 219 ss.

- PIZZONIA G., *Dalla alternatività tra tributi ai tributi alternativi. Note critiche sulla nuova imposta di sbarco nelle isole minori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 2, 289 ss.
- PUGLISI G., *A margine di Cass. n. 30227/2020: per un revirement in tema di modifiche mediate (Omesso versamento dell'imposta di soggiorno)*, in *Giur. it.*, 2021, 4, 951 ss.
- SCANU G., *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 401 ss.
- SCANU G., *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 3, 339 ss.
- SCIANCELEPORE C., *Tributi di sbarco tra equa tassazione dei flussi turistici ed esigenze di coordinamento regionale*, in *Azienditalia - Finanza e tributi*, 2017, 7, 611 ss.
- SELICATO P., *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in PICCIAREDDA F. - SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, 117 ss.
- SELICATO G. - URICCHIO A., *Circular Economy and Environmental Taxation*, Bari, 2022
- TARGHINI M., *Imposta di registro e finanziamento soci: un prelievo anacronistico e asistemico*, in *Dir. prat. trib.* 2019, 5, 1948 ss.
- URICCHIO A. - SELICATO G., *La fiscalità del turismo*, Pisa, 2020
- URICCHIO A., *Turismo sostenibile e fiscalità circolare*, in *Rivista Italiana Diritto del turismo*, 2019, 27, 340 ss.
- URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1849 ss.
- URICCHIO A., *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010

XIII – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Aiuti di Stato e valutazione dei *tax ruling*: note a margine della recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul caso "Fiat Finance and Trade"

Fiscal State aid and assessment of tax ruling: some remarks on recent judgment issued by the Court of Justice of the European Union on the "Fiat Finance and Trade" case

(commento a/notes to Corte Giustizia UE, 8 novembre 2022, Cause riunite C-885/19 P e C-898/19 P)

GIUSEPPE FARCOMENI

Abstract

Nella sentenza in commento, la CGUE ha innovato il suo orientamento in tema di valutazione delle decisioni fiscali anticipate, meglio note come *tax ruling*, concesse alle multinazionali dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati dell'Unione. In particolare, la Corte ha chiarito come deve essere individuato il sistema di riferimento, o regime normale di tassazione, pertinente al caso controverso. Esso va identificato considerando soltanto le norme fiscali applicabili alle società appartenenti alla stessa categoria (nel caso di specie, società integrate), che si trovano in una situazione di fatto e di diritto comparabile a quella del *tax ruling*. Per quanto attiene al giudizio di selettività della misura, sarà necessario verificare come il principio di libera concorrenza, sancito dall'art. 107, par. 1, TFUE, è stato trasposto nell'ordinamento interno, con riferimento al regime normale applicabile. Inoltre, non dovranno essere utilizzati criteri o parametri esterni, se non espressamente richiamati dalle norme fiscali dello Stato, per non invadere la sua competenza esclusiva in settori del diritto non armonizzati. Sul punto, i giudici sembrano voler limitare la discrezionalità della Commissione in una disciplina – quale è quella sui prezzi di trasferimento – nella quale gli Stati godono di modalità alternative per raggiungere un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato, obiettivo che corrisponde al principio di libera concorrenza. Invero, tale approccio potrebbe essere fautore di ingiustificate differenze di trattamento tra le società integrate e quelle autonome, a seconda della loro collocazione sul territorio, differenze che potrebbero essere risolte dall'armonizzazione di tale principio a livello europeo. Pertanto, a legislazione invariata, è opportuno chiedersi se lo strumento degli aiuti di Stato sia idoneo per contrastare le forme di *harmful tax competition*.

Parole chiave: *tax ruling*, sistema di riferimento, regime normale di tassazione, selettività, principio di libera concorrenza, società integrate, prezzi di trasferimento, aiuti di Stato

Abstract

In the judgment in question, the CJEU innovated its case law on tax rulings, granted by the tax administrations of the states of the Union to multinational companies. In particular, the Court clarified how the reference framework or normal taxation relevant to the disputed case must be identified. It must be identified by considering only the tax rules applicable to those companies that belong to the same category (in the present case, integrated companies) and are in a factual and legal situation comparable to that which signed the tax ruling. Regarding the determination of the advantage, it's necessary to verify how the arm's length principle, as laid down in Article 107(1) TFEU has been incorporated into national law compared with normal taxation. Fur-

thermore, parameters and rules external to the national tax system cannot be considered unless that national tax system makes explicit reference to them, in order not to invade its exclusive competence in not harmonized fields of law. On this point, the judges seem to want to limit the discretion of the Commission in a discipline such as that on transfer pricing, in which the States enjoy alternative ways to achieve a reliable approximation of the market price, an objective that corresponds to the arm's length principle. Indeed, this approach could be the advocate of unjustified differences in treatment between integrated and independent companies, depending on their location on the territory, differences that could be resolved by harmonizing this principle at European level. Therefore, with unchanged legislation, it is appropriate to ask whether the State aid instrument is suitable for countering forms of harmful tax competition.

Keywords: tax ruling, reference framework, normal taxation, selectivity, arm's length principle, integrated companies, transfer pricing, state aid

SOMMARIO: **1.** I fatti di causa e gli enunciati della Corte di Giustizia. - **2.** La corretta individuazione del sistema di riferimento o regime normale di tassazione applicabile al *ruling fiscale* controverso. - **3.** La valutazione della selettività dell'aiuto in funzione del principio di libera concorrenza. - **4.** Conclusioni.

1. La sentenza in commento attiene alla valutazione in ordine alle c.d. decisioni fiscali anticipate, meglio note come *ruling* fiscali o *tax ruling*, concessi dalle Amministrazioni degli Stati dell'Unione Europea a società multinazionali, al fine di individuare, preventivamente, la disciplina fiscale che sarà alle stesse applicate. Sui *tax ruling*, la Commissione europea esercita un potere di controllo (art. 108 TFUE) circa la natura di tali misure e per la verifica della loro compatibilità con il mercato interno, in ordine alla possibile configurabilità di un aiuto di Stato, vietato ai sensi dell'art. 107, par. 1, TFUE.

Il caso oggetto del giudizio riguardava un *tax ruling* reso dall'Amministrazione finanziaria del Lussemburgo nei confronti della Fiat Finance and Trade (FFT), in base al quale le operazioni di finanziamento infragruppo della FFT erano state considerate aderenti al principio di libera concorrenza, previsto all'art. 164, par. n. 2, del codice delle imposte sui redditi lussemburghese e alla circolare L.I.R. n. 164/2 del Direttore dei prelievi fiscali lussemburghesi, del 28 giugno 2011 (punto 16).

La Commissione europea, dopo aver avviato e concluso un procedimento di indagine formale ex art. 108 TFUE, si è pronunciata affermando che il *ruling* fiscale in questione aveva integrato un aiuto di Stato, vietato dall'art. 107, par. 1, TFUE, con conseguente violazione del principio di libera concorrenza.

In particolare, la FFT, in quanto società integrata avrebbe goduto di un vantaggio selettivo e, quindi, di un trattamento più favorevole, derivante dall'applicazione del sistema generale dell'imposta lussemburghese, rispetto a quello delle società non integrate. Invero, il *tax ruling* avrebbe permesso che una società del gruppo FFT fatturasse prezzi di trasferimento non in regime di libera concorrenza, se parametrati alle stesse operazioni effettuate, in condizioni di mercato, da società non facenti parti di un gruppo, con ciò determinando una riduzione della base imponibile e, quindi, dell'imposta da corrispondere.

La Corte europea ha ribadito che, per la sussistenza di un aiuto di Stato vietato, la misura incriminata deve: a) essere imputabile allo Stato o effettuata mediante risorse pubbliche; b) incidere sugli scambi tra gli Stati; c) concedere un vantaggio selettivo al beneficiario; d) falsare o creare pericolo di distorsione della concorrenza (punto 66; sentenza del 6 ottobre 2021, *World Duty Free Group* e Spagna/Commissione, C-51/19 P e C-64/19 P).

Con specifico riferimento alla selettività dell'aiuto, i giudici hanno seguito criteri interpretativi già noti alla giurisprudenza della Corte (sentenza 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P), chiarendo che la misura nazionale di dubbia legittimità deve, invero, favorire direttamente solo alcune imprese e non le altre che si trovano in situazioni di fatto e di diritto comparabili e che, per tale ragione, subiscono un trattamento discriminatorio (punto 67).

Successivamente, la Corte ha precisato che una misura è selettiva quando, individuato il regime fiscale normale, essa lo deroga introducendo una disparità di trattamento tra operatori che si trovano in

situazioni comparabili, salva la prova fornita dallo Stato in ordine al fatto che la differenziazione derivi dalla struttura del sistema tributario interno (punti 68-69).

I giudici, ancora, hanno esplicitato taluni principi già individuati (seppur indirettamente) in precedenti decisioni (Commissione/Polonia C-562/19 P; Commissione/Ungheria, C- 596/19 P). In specie, per le materie non oggetto di armonizzazione, solo lo Stato membro può individuare, *«attraverso l'esercizio delle proprie competenze in materia di imposte dirette e nel rispetto della propria autonomia fiscale, le caratteristiche costitutive dell'imposta, le quali definiscono, in linea di principio il sistema di riferimento oppure il regime fiscale 'normale', a partire dal quale occorre analizzare il requisito relativo alla selettività. Ciò vale in particolare per la determinazione della base imponibile e del suo fatto generatore»* (punto 73).

La Corte, inoltre, ha precisato che il sistema normale di riferimento in materia di imposte dirette di uno Stato membro si individua soltanto attraverso la normativa interna, che rappresenta l'unico referente per verificare se una misura costituisca o meno aiuto di Stato selettivo (punto 74). Pertanto, ad avviso dei giudici, la Commissione ha erroneamente fatto derivare il principio della libera concorrenza direttamente dall'art. 107, par. 1, TFUE, senza verificare se lo Stato membro avesse trasposto tale principio nel suo ordinamento nazionale (punto 76).

Invero, il Tribunale (punti 141-145 della sentenza), aderendo alla ricostruzione della Commissione, aveva ritenuto che il principio di libera concorrenza trovasse applicazione ove il sistema fiscale interno (nel caso di specie quello lussemburghese) non avesse previsto alcuna distinzione nella tassazione tra società integrate o non integrate. Ciò in quanto, sempre secondo la Corte, il suddetto principio di libera concorrenza intende tassare, allo stesso modo, gli utili di tutte le società residenti e, quindi, gli utili di una società facente parte di un gruppo devono essere tassati come se fossero il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato (punti 77-80). Ne consegue che il *tax ruling* oggetto di contestazione ha integrato un vantaggio selettivo, poiché ha concesso una tassazione più favorevole alla FFT, società integrata, rispetto a quella destinata a società non integrate.

Secondo la Grande Camera, il Tribunale ha errato nella individuazione del regime fiscale di riferimento, che doveva includere esclusivamente le società di gruppo e quelle, sempre di gruppo, impegnate in attività di finanziamento (per le quali si applica la disciplina speciale di cui ai citati art. 164, par. 3, del codice delle imposte lussemburghesi e alla circolare, n. 164/2) e non doveva identificarsi nelle norme generali vigenti per le società residenti (punto 86).

Allo stesso modo, la Commissione non ha considerato come il principio di libera concorrenza, definito dall'art. 107, par. 1, TFUE, era stato trasposto nell'ordinamento lussemburghese all'art. 164, par. 3, del codice delle imposte, con riferimento alle società integrate (punti 89-91).

I giudici della Grande Sezione non hanno, quindi, condiviso questa ricostruzione ed hanno ribaltato la decisione del giudice di primo grado, che aveva riconosciuto, nel *tax ruling*, la sussistenza di un aiuto di Stato vietato. Occorre dire che il Tribunale è incorso in un errore di diritto nell'applicazione dell'art. 107, par. 1, TFUE, poiché, nello stabilire se il *tax ruling* fosse selettivo, avrebbe dovuto individuare il sistema di riferimento pertinente (limitato alla disciplina fiscale sulle società integrate) e verificare come il principio di libera concorrenza era stato recepito nell'ordinamento. In tal modo, avrebbe potuto constatare che l'art. 164, par. 3 e la circolare n. 164/2, nel definire la tassazione delle società integrate, intende raggiungere un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato; obiettivo, questo, che è espressione proprio del principio di libera concorrenza.

I giudici hanno, infine, precisato che, nelle materie non soggette ad armonizzazione, le modalità di applicazione del principio di libera concorrenza sono riservate allo Stato membro, la cui disciplina è l'unica da vagliare onde individuare la sussistenza di un vantaggio selettivo, integrante un aiuto di Stato vietato (punto 95). Ciò discende dal fatto che la verifica della selettività di una misura (art. 107, par. 1, TFUE) non può violare le norme del trattato sul riparto delle competenze, che riservano la normazione sulle imposte dirette (artt. 114, par. 2 e 115 TFUE) solamente allo Stato (punto 94).

Peraltro, non possono essere utilizzati neanche parametri e regole esterne all'ordinamento interno (come le linee guida dell'OCSE), se non espressamente richiamate dalle singole norme impositive (punto 96).

2. La pronuncia in esame offre lo spunto per riflettere, innanzitutto, sui criteri essenziali per constatare se un *tax ruling* possa essere o meno qualificato quale aiuto di Stato vietato.

In particolare, i giudici hanno dato rilevanza, da un lato, alla corretta individuazione del sistema di riferimento applicabile ai soggetti passivi interessati (società che devono adottare quel determinato regime fiscale); dall'altro lato, all'analisi sulla selettività del *tax ruling* oggetto di contestazione nella misura in cui preveda un trattamento più favorevole, falsificatore della concorrenza, rispetto a quello riservato alle società che si trovano in una situazione comparabile e che, quindi, subirebbero una forma di discriminazione.

Sotto il profilo della corretta identificazione del sistema di riferimento, la CGUE ha specificato che è necessario, primariamente, individuare la base imponibile e il suo fatto generatore, ovvero il presupposto tassabile. In un secondo momento, si dovranno individuare i contribuenti ai quali si applicherà quel sistema di riferimento, ovvero i soggetti passivi tenuti al pagamento di una determinata imposta, prevista dall'ordinamento. Quelli enucleati dalla Corte non sono altro che gli elementi essenziali dell'imposta, dai quali non si può prescindere per la verifica della sussistenza di una misura tacciata di integrare un aiuto di Stato, poiché la sua selettività deve essere valutata considerando tutti gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva.

Invero, il Tribunale è incorso proprio in questo errore, poiché non ha individuato adeguatamente il sistema di riferimento pertinente al caso di specie, avendo piuttosto utilizzato come parametro l'insieme delle società residenti, siano esse integrate o non integrate, in luogo del sistema di riferimento costituito dalle sole società facenti parte di un gruppo. A tali soggetti passivi si applicava la norma contenuta all'art. 164, par. 3, e la circolare n. 164/2, che, nel definire la tassazione delle società integrate, mirano a raggiungere un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato.

Difatti, secondo la condivisibile opinione della Corte, la verifica della selettività dell'aiuto deve considerare come lo Stato membro abbia trasposto il principio di libera concorrenza nell'ordinamento interno con riferimento alle società integrate, per le quali il sistema fiscale lussemburghese mira a raggiungere l'obiettivo di un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato, che corrisponde proprio al principio di libera concorrenza.

Al riguardo, in dottrina si è affermato che la sentenza in commento individua in modo chiaro i criteri per individuare il sistema di riferimento previsto dalle norme fiscali interne applicabili, le sole che consentono, in virtù del loro impianto complessivo, di verificare la natura selettiva e discriminatoria del *tax ruling* (SANTIN P., *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, 56 ss.). Pertanto, l'esistenza di un aiuto di Stato contrario al disposto dell'art. 107, par. 1, TFUE, deve essere vagliata proprio con riguardo alla tassazione normale, che si applica a quei soggetti passivi che si trovano in una situazione comparabile, connotata dalla medesima situazione di fatto e di diritto (sul punto, v., QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020, 75 ss.).

Gli aiuti di matrice fiscale costituiscono un oggetto di indagine che ha suscitato particolare interesse nell'ultimo decennio, tanto che la Commissione europea sembra utilizzare tale costruzione non solo per evitare meccanismi limitativi della concorrenza, ma soprattutto per porre un freno alla concorrenza fiscale tra Stati. La dottrina ha indagato a fondo proprio la tendenza ad utilizzare la disciplina degli aiuti di Stato in ambiti differenti rispetto a quelli per i quali era stata, in origine, predisposta (MICELI R., *Il divieto di aiuti di Stato nel contrasto ai rulings fiscali. Limiti ed opportunità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 1, 71 ss.; CAMPANELLA F., *L'applicazione della normativa europea sugli aiuti di Stato ai tax rulings agevolativi alla luce della sentenza Engie*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, 421 ss.; PEPE F., *Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della "dottrina Vestager" in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 3-4, 703 ss.; MARINO G., *Note brevi sull'evoluzione*

del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, 393 ss.; BORIA P., *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018).

Come è stato affermato (SANTIN P., *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, cit., 52 ss.), una criticità messa in evidenza dalla sentenza in commento attiene, per l'appunto, all'esatta delimitazione del sistema di riferimento rilevante nel *tax ruling*, rispetto al quale la misura deve essere valutata al fine di riscontrare un eventuale trattamento discriminatorio. Difatti, la Commissione prima, e il Tribunale poi, hanno considerato un sistema di riferimento eccessivamente ampio, comprendente tutte le società residenti e non solo la sottocategoria delle società facenti parte di un gruppo. Queste ultime costituiscono una *species* distinta e, pertanto, non possono essere assimilabili, a fini della successiva verifica della selettività della misura fiscale, alle società residenti nel loro insieme, per le quali vale un regime impositivo differente.

Appare, dunque, evidente come uno dei profili nevralgici, nel rapporto tra aiuti di Stato e *tax ruling*, è l'esatta delimitazione del sistema di riferimento, considerato dalla Commissione quale strumento idoneo ad individuare un parametro normativo generale, che tiene conto della *ratio* del sistema fiscale nel suo complesso (RONCO S.M., *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1309 ss.).

La CGUE ha ritenuto che il sistema di riferimento debba essere determinato considerando soltanto quelle norme che caratterizzano lo specifico regime fiscale delle società che appartengono alla stessa categoria di quella che ha sottoscritto il *tax ruling*, in modo da poter effettuare una comparazione basata su situazioni fattuali e di diritto realmente simili. Inoltre, dovrà essere utilizzata la sola normativa interna dello Stato, che ha trasposto il principio di libera concorrenza nell'ordinamento, in materie nelle quali (nella specie, le imposte dirette) la competenza non è stata devoluta all'Unione. Ed è proprio la concreta attuazione, nel singolo ordinamento, di tale principio a dover essere utilizzata come termine di paragone, per verificare se gli utili di una società, facente parte di un gruppo, siano stati tassati in modo più favorevole rispetto a società indipendenti che operano in condizioni di mercato.

Al contrario, secondo la ricostruzione della Commissione, il principio di libera concorrenza sarebbe immanente in ogni Stato membro, non essendo necessario che tale principio sia trasposto nell'ordinamento interno dello Stato, poiché deriverebbe dall'art. 107, par. 1, TFUE, conformemente a quanto espresso nella sentenza Belgio e Forum 187/Commissione (C-182-03 e C-217/03), nella quale è stato affermato che «il principio secondo cui le transazioni operate tra società di uno stesso gruppo dovrebbero essere remunerate come se fossero state effettuate da imprese indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza» (punti 18-19) (SANTIN P., *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, cit., 52 ss.).

In altri termini, in forza dell'*iter* ermeneutico poco sopra delineato, le decisioni della Commissione non dovrebbero contenere riferimenti a principi e criteri esterni, se non nei limiti di quanto previsto dalla normativa interna, proprio per non invadere la sovranità dello Stato nella sua competenza legislativa in ambito tributario, di là da quelli che sono i confini individuati nei Trattati.

Alla luce di tale analisi, sarà necessario considerare, come sistema di riferimento idoneo a valutare la selettività della misura, il regime fiscale che lo Stato ha previsto in concreto per quella categoria di soggetti passivi, onde verificare se sussiste un trattamento discriminatorio nella *determinazione della base imponibile e del suo fatto generatore*.

3. Per quanto concerne il profilo della selettività della misura fiscale e, quindi, della possibilità che essa falsi il mercato concorrenziale, la CGUE sembra avere posto un freno alla tendenza della Commissione europea di estendere, a dismisura, l'ambito applicativo delle norme in materia di aiuti di Stato. Difatti, nelle sue decisioni, la Commissione valuta la selettività del *tax ruling* sul presupposto che gli stessi siano concessi in modo discrezionale e senza alcuna corrispondenza con il trattamento fiscale che, generalmente, è applicato agli altri soggetti passivi (MARINO G., *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, 398 ss.).

Invero, tale tendenza risale al 2015, epoca in cui il commissario alla concorrenza Marghrete Vestager si era posta l'obiettivo di contrastare la cd. *Harmful tax competition*, propria di alcuni Stati membri dell'Unione che, per attirare il capitale di multinazionali, sottoscrivevano, con le stesse, *tax ruling* agevolativi.

L'indagine effettuata dalla Commissione non può, però, condurre a decisioni che, seppure apparentemente conformi al diritto dell'Unione, violino la competenza esclusiva dello Stato membro in materie di imposte dirette sui redditi. La dottrina, in passato, ha posto l'attenzione sulla possibilità (di fatto, non del tutto remota) che potesse essere lesa la sovranità dello Stato in materia di imposizione diretta, laddove la Commissione avesse utilizzato, in maniera indiscriminata, le norme in materia di aiuti di Stato (PEPE F., "*How to dismantle an atomic bomb*": *osservazioni sul caso Apple e sulla prima giurisprudenza europea in materia di rulings fiscali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 334 ss.).

Sicché, appare opportuno precisare che la Commissione, nella sua attività di indagine, non può integrare la normativa interna con elementi diversi da quelli previsti dal legislatore. Per altro verso, la stessa non può effettuare un controllo del *tax ruling* che sconfini in un'attività di tipo accertativo propria dell'Amministrazione finanziaria, dovendosi limitare a verificare, *ab externo*, che la misura non sia selettiva e non violi i principi in materia di concorrenza, per come attuati nell'ordinamento interno. Ciò in quanto, la finalità dei *ruling* fiscali è proprio quella di determinare, in via anticipata, quale sia la disciplina fiscale da applicare nei rapporti con società multinazionali, che vedrebbero ingiustamente lesa l'affidamento ingenerato dalla sottoscrizione della decisione fiscale tacciata di selettività.

Non si può, tuttavia, sottacere che una corretta applicazione del principio di libera concorrenza, ex art. 107, par. 1, TFUE, rappresenta l'unico strumento, attualmente utilizzabile a livello sovranazionale, per contrastare quelle forme di *tax ruling* che realizzano, attraverso un'indebita riduzione del carico fiscale, disparità di trattamento contrarie (anche) alle regole del sistema impositivo interno (così, AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 1, 28 ss.).

Può, quindi, ritenersi condivisibile quanto affermato da chi ha sostenuto che la CGUE deve adottare un approccio *analitico-razionale*, volto a vagliare il contenuto delle contestazioni mosse dalla Commissione per verificarne ogni elemento giuridico e fattuale, piuttosto che preferire un approccio *sintetico-intuitivo*, basato su una valutazione generale della legittimità del *tax ruling* (PEPE F., "*How to dismantle an atomic bomb*": *osservazioni sul caso Apple e sulla prima giurisprudenza europea in materia di rulings fiscali*, cit., 337 ss.). Sarebbe, infatti, opportuno che i giudici valutassero la correttezza giuridica e fattuale delle argomentazioni della Commissione in rapporto ai principi espressi dai trattati, in ragione della loro trasposizione nelle norme dell'ordinamento interno.

Peraltro, non può certo affermarsi che il giudizio sulla selettività del *tax ruling* vada esente dal controllo della sua conformità al diritto dell'Unione, ma non deve nemmeno essere intaccata l'autonomia impositiva dello Stato membro con riguardo ai tributi non armonizzati. Di conseguenza, il principio di libera concorrenza, individuato dall'art. 107, par. 1, TFUE, non dovrebbe essere considerato quale immanente nel sistema fiscale di riferimento, ma dovrebbe essere valutato nella sua trasposizione nell'ordinamento interno.

La soluzione individuata dalla Corte, la quale risulta aderente al principio di legalità dell'imposizione, è condivisa da quella parte della dottrina che sostiene come il vantaggio e selettività dell'aiuto debbano essere individuati in forza del quadro di riferimento pertinente. In materia di imposizione diretta è lo Stato a decidere quali siano gli eventi tassabili; pertanto, il giudizio sul sistema di riferimento non può derivare direttamente dal diritto dell'Unione o da *standard* fiscali generalmente riconosciuti a livello internazionale (PARADA L., *Between Apples and Oranges: The EU General Court's Decision in the 'Apple Case'*, in *EC Tax Review*, 2021, 2, 57 ss.).

Dal caso oggetto della pronuncia in commento può essere, quindi, rilevato che, se il regime normale applicato alle società integrate, in ragione delle peculiarità proprie dei gruppi societari, persegue l'obiettivo di un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato (art. 164, par. 3, codice imposte del Lussemburgo), sarà tale espressione interna del principio di libera concorrenza a trovare applicazione

per valutare se le operazioni infragruppo siano remunerate secondo canoni di mercato e quindi se il *tax ruling* costituisca una deroga alla modalità di tassazione delle società integrate in Lussemburgo (ciò in netto contrasto con quanto aveva affermato il Tribunale nella sentenza impugnata – 24 settembre 2019, Cause riunite T-755/15 e T-759/15, punto 143 – «*In tale contesto, se le autorità nazionali hanno accettato, mediante la misura tributaria concessa ad una società integrata, un determinato livello di prezzo per un'operazione infragruppo, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE consente alla Commissione di controllare se tale livello di prezzo corrisponda a quello che sarebbe stato applicato a condizioni di mercato, al fine di verificare se ciò comporti una riduzione degli oneri normalmente gravanti sul bilancio della società in questione, conferendole così un vantaggio ai sensi di detto articolo. Il principio di libera concorrenza, come descritto dalla Commissione nella decisione impugnata, costituisce quindi uno strumento che consente di effettuare tale verifica nell'esercizio delle sue competenze ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE*»).

Alla luce delle esposte considerazioni, il principio di libera concorrenza deve essere declinato specificamente con riguardo ai *ruling* fiscali, poiché tale criterio, di derivazione unionale, dovrebbe essere correttamente applicato nell'ordinamento interno, in modo da riservare alle società che si trovano in situazioni comparabili (ovverosia, la *species* delle società integrate) un trattamento non discriminatorio (sul punto, v., MICELI R., *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia degli aiuti di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, 31 ss.).

Consequentemente, il principio di libera concorrenza passa da criterio solo esterno a criterio proprio dell'ordinamento statale, nei limiti della sua trasposizione, in una materia (quella dei prezzi di trasferimento) nella quale le regole di tassazione hanno conseguenze sia sull'imposizione dello Stato di residenza, sia sul corretto riparto della potestà impositiva tra gli Stati. Ciò in quanto, per le società integrate, la determinazione del reddito è condizionata da meccanismi di allocazione dei capitali su un piano internazionale (RONCO S.M., *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, cit., 1307 ss.).

Parimenti, poiché secondo la Corte (punti 95-96) il modo per attuare, in concreto, la libera concorrenza è lasciato, nelle materie non armonizzate, alla discrezionalità dello Stato, anche altri criteri esterni, quali le linee guida dell'OCSE (nonostante siano generalmente riconosciuti dagli Stati), non possono essere utilizzati come parametro di valutazione, se non espressamente richiamati. Difatti, esistono notevoli differenze nell'applicazione dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento tra gli Stati e le stesse linee guida OCSE enumerano molteplici modalità per raggiungere un'approssimazione dei prezzi di libera concorrenza per le operazioni di trasferimento; pertanto, solo le norme statali sono funzionali all'individuazione del principio di libera concorrenza applicabile al caso controverso.

Può, quindi, affermarsi che, con la sentenza in commento, la Corte ha inteso riportare l'analisi sulla sussistenza di un aiuto di Stato in un *tax ruling* nel solco della sola verifica della parità di trattamento tra società appartenenti alla stessa categoria, delegittimando un'analisi invasiva che miri a mettere in luce eventuali forme di pianificazione fiscale aggressiva, le quali devono essere valutate in ragione della concreta attuazione, nell'ordinamento interno, dei principi europei e internazionali (in materia di pianificazione fiscale aggressiva, v., PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 395 ss.).

4. Da quanto sin qui affermato emerge che la pronuncia in esame ha inteso porre un freno alla pervasività delle valutazioni operate dalla Commissione sui *tax ruling*. Innanzitutto, per ciò che attiene alla fase della corretta individuazione del sistema di riferimento, è stato raggiunto un equilibrio in ordine alla delimitazione della disciplina pertinente, poiché l'utilizzo del parametro (fin troppo generale) dell'intero regime impositivo sulle società aveva condotto al risultato di raffrontare il contenuto del *tax ruling* alla *ratio* del sistema fiscale nel suo complesso, e non alla specifica disciplina applicabile alle società che rientrano nella medesima categoria di quella che aveva stipulato il *ruling*. Difatti, una comparazione può dirsi efficace solo se considera soggetti passivi che si trovano nella medesima situazione di fatto e di diritto, determinandosi, altrimenti, una surrettizia valutazione della tenuta del regime fiscale generale

sulle società residenti, senza parametrarlo alle specifiche caratteristiche di quei tipi societari per i quali sono previste norme *ad hoc*.

Anche sotto l'ulteriore profilo riguardante la valutazione circa la selettività della misura, è stato posto un freno alla discrezionalità della Commissione che, fino a questo momento, aveva compiuto il giudizio di selettività applicando il principio generale di libera concorrenza, di cui all'art. 107, par. 1, TFUE, sulla convinzione che costituisse un criterio immanente di origine unionale. Su questo crinale, è opportuno precisare che la sua applicazione con riguardo alla disciplina sui prezzi di trasferimento appare fin troppo astratta, rendendosi necessaria una preventiva verifica su come, concretamente, tale principio sia stato trasposto nell'ordinamento di ogni singolo Stato membro. Anche supponendo che vi sia, nella fiscalità internazionale, un generale consenso in forza del quale le operazioni tra le società infragruppo debbano essere valutate, a fini fiscali, come se fossero state concluse tra società economicamente indipendenti, soltanto le disposizioni nazionali individuano, tra un ventaglio di possibili alternative, come raggiungere un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato.

Tale situazione è resa più complessa dalla circostanza che l'attuazione delle regole sui prezzi di trasferimento può condurre ad una molteplicità di valori, e la funzione dei *ruling* fiscali è proprio quella di definire anticipatamente il modo di atteggiarsi della tassazione, per evitare possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria statale; sicché, un controllo fin troppo invasivo da parte della Commissione potrebbe snaturare la funzione dei *ruling*, ingenerando situazioni di incertezza. Pertanto, appaiono del tutto condivisibili i principi enucleati dalla Corte, che intende riportare la valutazione del *tax ruling* ad un'indagine sulla selettività della misura rispetto alla disciplina interna attuativa dei principi europei, e non già ad una valutazione sulla legittimità del *tax ruling* in forza dell'applicazione di principi immanenti nel sistema o di criteri esterni, senza verificare come questi siano stati recepiti nell'ordinamento interno.

Invero, tale approccio, derivante dal giudizio sulla declinazione nazionale del principio di libera concorrenza, potrebbe essere foriero di ingiustificate differenze di trattamento tra le società integrate e quelle autonome, a seconda della loro collocazione sul territorio, differenze che potrebbero essere risolte dall'armonizzazione di tale principio a livello europeo. Diversamente, si creerebbe un'ingiustificata compressione delle libertà fondamentali dell'Unione, in particolare qualora l'applicazione del principio di libera concorrenza fosse circoscritta alle transazioni transfrontaliere. Ciò in quanto, attualmente, tale principio opera come uno *standard* aperto, ingenerando incertezza laddove i *ruling* fiscali mirano proprio ad evitarla (DOLEMAN R., *In Principle, [Im]possible: Harmonizing an EU Arm's Length Principle*, in *EC Tax Review*, 2023, 3, 93 ss.).

Se è vero che la CGUE ha ritenuto non discriminatorio il *ruling* fiscale della sentenza in commento, è altrettanto vero che, in tal modo, potrebbero verificarsi talune disparità di trattamento nell'applicazione del principio di libera concorrenza negli ordinamenti interni, con la conseguenza di legittimare forme di competizione fiscale sleale tra Stati (DOURADO A.P., *The FIAT Case and the Hidden Consequences*, in *Intertax*, vol. 51, 2023, 1, 4).

Pertanto, a legislazione invariata, è opportuno chiedersi se lo strumento degli aiuti di Stato sia idoneo a contrastare le forme di *harmful tax competition*, laddove, fino a questo momento, è stato lasciato un certo margine di discrezionalità alla Commissione (DOURADO A.P., *The FIAT Case and the Hidden Consequences*, cit., 4), in assenza di un intervento del legislatore europeo.

Resta inteso che la tenuta delle enunciazioni della Corte è condizionata sia dalle future decisioni dei giudici, e cioè dal rafforzamento dei principi di diritto espressi, sia dal comportamento che adotterà la Commissione nei successivi scrutini dei *ruling*, essendo auspicabile un approccio che attribuisca al principio di libera concorrenza la giusta valenza, in rapporto al doveroso rispetto delle norme interne, delle competenze legislative esclusive degli Stati membri, nonché della parità di trattamento tra le società.

Altrimenti, potrebbe sussistere il rischio che si verifichino forme di abuso, ove il principio di libera concorrenza abbia trovato concreta trasposizione nell'ordinamento interno ma secondo delle modalità non del tutto allineate alle linee guida OCSE, che, seppur non vincolanti, sono seguite da diversi Stati membri. Sebbene non vi sia alcuna disparità di trattamento tra le società residenti integrate, potrebbe

verificarsi, in concreto, una discriminazione tra le società integrate e quelle autonome, dal momento che queste ultime non godrebbero dello stesso margine di discrezionalità delle società integrate per allocare i propri utili, considerando che i profitti di entrambi i tipi societari, se coinvolte nel medesimo genere di transazioni, sono determinati dal mercato (PEETERS C., *Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law!*, in *EC Tax Review*, 2022, 1, 38 ss.).

Pur non essendo possibile risolvere, in questa sede, le questioni da ultimo prospettate, è opportuno comunque confermare che il principio di libera concorrenza riveste un ruolo primario nel giudizio sulla selettività dei *rulings*. Sicché, gli enunciati espressi dalla Corte non possono che segnare un cambio di rotta nel tipo di valutazioni ammissibili sulle decisioni fiscali. Cionondimeno, l'operato valutativo della Commissione dovrà tenere in debito conto tutti i diversi interessi contrapposti, nell'attesa che gli Stati individuino, di comune accordo, modalità più efficaci del divieto di aiuti di Stato per contrastare le forme di concorrenza fiscale dannosa, stanti i limiti che tale disciplina ha dimostrato di avere in ordine ai confini entro i quali si può spingere il giudizio della Commissione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *Ruling fiscali, discrezionalità amministrativa e compatibilità con il diritto sovranazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 1, 11 ss.
- BORIA P., *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018
- CAMPANELLA F., *L'applicazione della normativa europea sugli aiuti di Stato ai tax rulings agevolativi alla luce della sentenza Engie*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, 421 ss.
- DOLEMAN R., *In Principle, (Im)possible: Harmonizing an EU Arm's Length Principle*, in *EC Tax Review*, 2023, 3, 93 ss.
- DOURADO A.P., *The FIAT Case and the Hidden Consequences*, in *Intertax*, vol. 51, 2023, 1, 4 ss.
- MARINO G., *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, 393 ss.
- MICELI R., *Il divieto di aiuti di Stato nel contrasto ai rulings fiscali. Limiti ed opportunità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 1, 71 ss.
- MICELI R., *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia degli aiuti di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, 31 ss.
- PARADA L., *Between Apples and Oranges: The EU General Court's Decision in the 'Apple Case'*, in *EC Tax Review*, 2021, 2, 55 ss.
- PEETERS C., *Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law!*, in *EC Tax Review*, 2022, 1, 30 ss.
- PEPE F., *"How to dismantle an atomic bomb": osservazioni sul caso Apple e sulla prima giurisprudenza europea in materia di rulings fiscali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 330 ss.
- PEPE F., *Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della "dottrina Vestager" in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 3-4, 703 ss.
- PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 395 ss.
- QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020
- RONCO S.M., *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1285 ss.
- SANTIN P., *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, 52 ss.

Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento

European strategies to mitigate climate change: from taxation of labour to environment tax

GIUSEPPE MERCURI

Abstract

Con molteplici iniziative, la Commissione europea ha tracciato un percorso nella prospettiva di migliorare la resilienza ai cambiamenti climatici. In questo quadro, il ruolo delle misure in campo fiscale è fondamentale. In particolare, la Commissione ha proposto di spostare la tassazione dal lavoro all'inquinamento per sostenere la transizione ecologica.

Parole chiave: transizione ecologica, cambiamento climatico, tassa sul carbone, tassazione ambientale

Abstract

The European Commission traced a path in order to improving resilience to climate change. In this framework, the role of fiscal measures is essential. In particular, the Commission proposed to shift taxation from labor to pollution to support the green transition.

Keywords: ecological transition, climate change, carbon tax, environmental taxation

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Le varie iniziative intraprese e la difficile fase di negoziazione. - **3.** Dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento: il problema del carattere regressivo dei tributi ambientali e il contrasto alla "povertà energetica".

1. I recenti eventi calamitosi (siccità e alluvioni) non sono altro che le ennesime conferme di un problema ormai centrale per la nostra epoca, cioè quello del cambiamento climatico.

L'*Intergovernmental Panel on Climate Change* ha elaborato una solida base scientifica per affrontare il fenomeno, rimarcando – a più riprese – la necessità di ridurre le emissioni a effetto serra onde limitare il verificarsi di eventi meteorologici estremi.

Si tratta, quindi, d'individuare le modalità attraverso cui affrontare le sfide derivanti da tale situazione, cercando di mitigare l'impatto dell'uomo sul riscaldamento globale. A questo riguardo, con l'Accordo di Parigi sul clima, gli Stati aderenti hanno fissato l'obiettivo di mantenere l'aumento della temperatura globale ben al di sotto dei 2 °C e di proseguire gli sforzi al fine di limitarlo a 1,5 °C al di sopra dei livelli preindustriali (art. 2, par. 1, lett. a dell'Accordo).

L'Unione Europea sta dando un contributo fondamentale in questo ambito, mirando a conseguire una posizione di *leadership* nell'ambito delle iniziative volte al cambiamento dell'economia nella prospettiva della sostenibilità ambientale e dei traguardi individuati a Parigi.

La dimensione delle strategie europee può articolarsi in una duplice prospettiva: quella della "regolamentazione", ossia disciplinando direttamente i prodotti che non sono ammessi alla luce di *standard*

ambientali (ad esempio, nell'ambito dell'*automotive*, il divieto di produzione di motori termici in favore di quelli elettrici) e imponendo i correlati divieti; oppure quella indiretta della "leva fiscale", là dove il legislatore agisce tramite imposte pigouviane volte a orientare i contribuenti verso determinati comportamenti alla luce dei costi fiscali dell'attività.

La prima soluzione non pare consigliabile, richiamando modelli economici di pianificazione che hanno trovato una smentita sia sotto il profilo empirico, che da parte della letteratura scientifica. Sotto-lineava von Hayek come la centralizzazione e la burocratizzazione delle scelte economiche in capo al *policy-maker* finisca per generare asimmetrie informative nella produzione e, conseguentemente, una carenza di risorse, in quanto l'enorme mole di dati e di variabili che possono venire in considerazione rendono di per sé estremamente difficile (se non impossibile) l'adozione di scelte che possano soddisfare – appieno e in modo adeguato – le esigenze della collettività. A ciò si potrebbero aggiungere anche variabili esogene di carattere geopolitico, come la disponibilità di materie prime essenziali per le nuove tecnologie (come le cc.dd. "terre rare") da parte di Stati non rispondenti a modelli democratici.

Queste problematiche impongono di preferire un aggiustamento delle esternalità generate dall'inquinamento attraverso interventi volti ad influenzare indirettamente le scelte degli operatori economici. Sotto questo profilo, l'Unione Europea si è fatta carico d'implementare la propria politica ambientale (fondata sull'art. 191 TFUE), mirando al rafforzamento del *polluter pays principle*. Quindi, in campo fiscale si tratta di "tassare" o "detassare" alcuni prodotti nella prospettiva di favorire la riduzione di emissioni di gas serra. L'idea della defiscalizzazione in chiave ambientale si presta maggiormente ad intercettare il consenso sociale, in quanto invertire la prospettiva dal principio "chi inquina paga" a quello per cui "chi inquina meno, paga meno" assume un maggiore impatto sull'opinione pubblica. Ma se lo slogan può rivelarsi efficace sul piano sociale, tale politica non pare adeguata da sola per affrontare il complesso problema della transizione ecologica. Si tratta infatti di un progetto volto ad un radicale ripensamento della produzione, del lavoro e degli stili di vita, creando i presupposti per un'economia sostenibile sul piano ambientale. Tale percorso richiede inevitabilmente l'utilizzo di ingenti risorse da parte degli Stati per rispondere tramite investimenti agli scompensi sociali che tale iniziativa è suscettibile di generare. Sicché, il rafforzamento di agevolazioni fiscali (esenzioni, sgravi, ecc.) in favore delle imprese che riducono le emissioni di CO² sono certamente da salutare con favore, ma sono strumenti "complementari" e non "esclusivi" rispetto a quelli derivanti dalla revisione delle modalità di "tassazione" in una prospettiva *environment-oriented*. Non si deve dimenticare che le varie forme di esenzione o riduzione delle imposte sono *tax expenditures* che richiedono l'individuazione di adeguate coperture mediante nuove entrate, con l'indebitamento oppure con la riduzione di altre voci di spesa.

Probabilmente proprio in considerazione dell'impatto sui bilanci degli Stati membri derivante dalla defiscalizzazione e dell'incidenza degli investimenti necessari per far fronte ai costi sociali, l'Unione Europea si è concentrata sull'individuazione di entrate volte al reperimento delle risorse necessarie per fronteggiare anche i disagi sociali che la transizione ecologica potrebbe innescare.

2. Queste iniziative prendono le mosse dal c.d. *Green Deal* europeo (COM[2019] 640 final), con il quale la Commissione Europea ha individuato i principali ambiti di intervento, trovando poi conferma nell'ambito della normativa europea sul clima (Regolamento UE 2021/1119).

In generale, si è proposto di ridurre, entro il 2030, le emissioni di gas a effetto serra di almeno il 55% rispetto ai livelli del 1990 (c.d. "*Fit to 55*") nella prospettiva di raggiungere la neutralità climatica entro il 2050.

In questo quadro emerge come gli strumenti fiscali siano essenziali per fronteggiare le problematiche del cambiamento climatico. E infatti, si sono evidenziate: (i) la necessità di una nuova politica di fissazione dei prezzi del carbonio (tramite la revisione della direttiva dei prodotti energetici) in una prospettiva ambientale; (ii) l'opportuna modifica della disciplina della tassazione del trasporto con l'eliminazione o la riduzione di sussidi o agevolazioni dannose; (iii) l'attuazione di una transizione ecologica equa, basata su scelte che muovano da un approccio olistico rispetto alle attività implicate dalla tassazione; (iv) la necessità di realizzare riforme fiscali su larga scala volte all'abolizione di agevolazioni

in favore dei combustibili fossili, nonché dirette all'allentamento della pressione fiscale sul lavoro per spostarla sull'inquinamento, considerando quindi gli impatti sociali delle scelte, quali ad esempio le forme di "povertà energetica" e l'incidenza sui soggetti vulnerabili.

Inoltre, l'ammontare degli investimenti previsti per l'attuazione del *Green Deal* ha indotto la Commissione ad individuare un piano per il reperimento delle risorse (COM[2021] 566 final). In una prima fase, si è pensato di ritrarre un adeguato livello di entrate dallo scambio di emissioni (ETS), da un meccanismo di scambio del carbonio alle frontiere, nonché da una quota di utili derivanti dalla ripartizione delle potestà impositive esercitate sui profitti delle multinazionali nel quadro della disciplina della *global minimum tax*. Inoltre, è stata introdotta anche una nuova forma di contribuzione degli Stati membri sulla base dei quantitativi di plastica non riciclata (Regolamento [UE, Euratom] 2021/770). In una seconda fase, la Commissione prevede di reperire risorse dalla tassazione delle transazioni finanziarie e da apposite forme di contribuzione relative al settore delle imprese.

Sulla base di tale percorso la Commissione ha presentato alcune proposte che, tuttavia, a cagione della loro complessità (ma anche a causa di una congiuntura economica sfavorevole) sono ancora in fase di negoziazione. In questo senso, la proposta di revisione della direttiva sui prodotti energetici e sull'elettricità (COM [2021] 563 final) risente dei problemi correlati al caro energia verificatosi negli ultimi anni. E difatti, si prevede una tassazione correlata al contenuto energetico e alle prestazioni ambientali di ciascun prodotto, eliminando l'attuale trattamento fiscale svantaggioso per alcune fonti di energia alternative come i biocarburanti sostenibili, che sarebbero tassati secondo aliquote inferiori rispetto a quelle sino ad ora vigenti. Ai fini del calcolo delle nuove imposte si individuano i livelli minimi di tassazione in relazione ai prodotti raggruppati in categorie secondo la propria "prestazione ambientale", pur prevedendo forme di esenzione o riduzione (come nel caso dell'aviazione) in via transitoria per mitigare i costi derivanti dagli aumenti dell'energia oppure in relazione alle famiglie vulnerabili (per ciò che concerne la tassazione dei combustibili destinati al riscaldamento).

Con la proposta COM (2021) 551 final, la Commissione ha elaborato una revisione del sistema di scambio di quote di emissioni (ETS), intervenendo sul mercato dei "diritti di emissione" che possono essere acquistati o venduti dalle imprese responsabili dell'inquinamento. In specie e fra l'altro, si prevede di eliminare gradualmente le concessioni a titolo gratuito per il settore aereo, includendo nel sistema di scambio anche il trasporto marittimo.

Molto incisivo appare il regolamento sull'adeguamento del prezzo del carbonio alle frontiere (Regolamento UE 2023/956) diretto a prevenire il rischio di "rilocalizzazione" di emissioni in Paesi terzi, in quanto ciò vanificherebbe il perseguimento degli obiettivi di rilevanza globale in relazione a merci ad "alta intensità di carbonio" (cemento, energia elettrica, concimi, ghisa, ferro e acciaio, alluminio, idrogeno). Sicché, il regolamento promuove il progressivo allineamento degli Stati extra-UE verso gli *standard* europei attraverso un meccanismo volto ad assicurare l'equivalenza fra il prezzo del carbonio per le importazioni e quello per i prodotti interni. A tal fine, si prevede che i soggetti autorizzati all'importazione di tali beni debbano assolvere un obbligo dichiarativo avente ad oggetto la quantità di merci importate e alle emissioni totali in esse incorporate (da calcolarsi secondo le formule matematiche previste dagli allegati del regolamento). Si istituisce quindi una piattaforma centrale comune di vendita di "certificati" in base al prezzo calcolato dalla Commissione europea. Entro il 31 maggio di ogni anno, il "dichiarante autorizzato" deve restituire un numero di certificati corrispondente alle emissioni incorporate dichiarate, tenuto conto della riduzione spettante in ragione del prezzo del carbonio effettivamente pagato nello Stato di origine.

3. La principale difficoltà di tali iniziative risiede nell'individuazione di un punto di equilibrio fra intervento tramite le misure fiscali e le differenti implicazioni sul mercato e a livello sociale. Da questo punto di vista, i margini di manovra devono essere individuati in base ad un criterio di proporzionalità nella prospettiva di un bilanciamento delle diverse istanze ambientali, sociali ed economiche.

Al riguardo, appare significativo il problema degli effetti regressivi derivanti dall'aumento dei tributi sui prodotti energetici o comunque sulla produzione. E difatti, l'aumento della tassazione incide

sull'incremento dei prezzi al consumo, creando maggiori difficoltà rispetto alle famiglie vulnerabili a basso reddito e, quindi, rischiando di generare forme di "povertà energetica".

Secondo i dati ritraibili dall'Agenzia Europea dell'Ambiente, l'introduzione dei tributi ambientali ha avuto un significativo impatto sui bilanci pubblici degli Stati dell'UE. E difatti, nel periodo compreso fra il 2002 e il 2019 si è verificato un incremento pari al 18% delle "entrate ambientali". Epperò tale crescita è meno che proporzionale rispetto all'incremento del Pil (26%), nonché del gettito fiscale degli Stati (31%). Gli aumenti di questo tipo di entrate in valore assoluto si sono verificati in particolare in alcuni Paesi dell'est Europa (in Bulgaria, Estonia, Lettonia, Polonia e Slovacchia tra il 2002 e il 2019 sono raddoppiate), mentre in altri Paesi più attenti alle problematiche ambientali le entrate in parola si sono ridotte (in Danimarca, Germania, Norvegia e Portogallo la riduzione riguarda circa il 5-15%).

Un altro dato ritraibile dai rilievi dell'Agenzia Europea dell'Ambiente è che, nello stesso periodo, in 12 Stati membri l'onere fiscale si è spostato dal lavoro all'ambiente tramite l'implementazione di misure incentrate sull'inquinamento e sull'utilizzo delle risorse, rendendo possibile l'aumento delle entrate fiscali ambientali in misura più che proporzionale rispetto alle entrate fiscali sul lavoro. Tuttavia, per gli altri 15 Stati membri la tendenza è esattamente opposta.

Gli Stati che sono stati promotori di tributi ambientali sin dagli anni '90 (Danimarca, Norvegia e Svezia) hanno visto una riduzione dei tributi ambientali, proprio perché tali forme d'imposizione raggiungono il proprio fine (extra-fiscale) allorché il presupposto non venga integrato e cioè quando operano come "disincentivo" verso una data condotta da parte dei contribuenti. Quindi, ciò significa che i tributi ambientali "funzionano" proprio quando essi non risultano dovuti e, quindi, nel momento in cui si verifica l'erosione di base imponibile in ragione della riduzione dei prodotti a maggiore impatto ambientale. In questo senso, la Corte di Giustizia dell'UE ha rimarcato anche recentemente che, nonostante la generale esenzione di cui all'art. 14, lett. a) della Direttiva 2003/96, gli Stati membri possono introdurre la tassazione del carbone impiegato per la produzione di elettricità «*per motivi di politica ambientale*», ove sussista un nesso fra la destinazione del relativo gettito fiscale e la finalità predetta oppure ove la struttura della fattispecie impositiva (specie per ciò che concerne l'imponibile e/o l'aliquota) sia concepita per orientare le scelte dei contribuenti verso una maggiore tutela dell'ambiente nel senso di disincentivare il consumo di determinati prodotti oppure di incoraggiare l'uso di altri beni, le cui produzioni abbiano un minore impatto in termini di inquinamento (CGUE, C-833/21). Ciò significa che la tassazione per motivi ambientali deve essere suscettibile di conseguire un "duplice risultato" nel lungo periodo, nel senso che alle consistenti entrate inizialmente conseguite a bilancio deve seguire una progressiva riduzione in ragione dell'adeguamento della condotta dei contribuenti agli obiettivi di politica ambientale perseguiti. In questo campo di studi, quindi, l'erosione della base imponibile rivela il buon funzionamento della misura.

Nondimeno non è dato sottacere come l'aumento della tassazione dei prodotti energetici di largo consumo o l'incremento dei prezzi derivanti dall'aumento dei prodotti a bassa prestazione ambientale non abbia solo un impatto sugli operatori economici, ma soprattutto sulle famiglie a basso reddito. Ciò impone di adottare "strategie di compensazione" fra la perdita di opportunità di risparmio per tali categorie sociali e l'adozione di strumenti fiscali volti ad annullare tali problemi. E invero, l'adozione di una *carbon tax* finisce per colpire in modo del tutto sproporzionato le famiglie meno abbienti, per ciò che una quota rilevante delle loro disponibilità sono impiegate nell'acquisto di prodotti caratterizzati da un alto livello di carbonio. Sicché, tali scelte sono suscettibili d'innescare effetti regressivi.

Per converso si potrebbe verificare una forma di "disparità" nell'uso del "carbonio", in quanto le famiglie ad alto reddito (presso le quali si concentra già l'utilizzo di tali prodotti) potrebbero non essere incentivate a preferire altri tipi di prodotti a basso impatto ambientale, là dove l'incremento derivante dalla tassazione ambientale sia irrilevante in considerazione del proprio livello reddituale, specie per ciò che concerne i consumi concernenti i trasporti (aerei privati, SUV, ecc.) e/o l'abitazione.

Inoltre si è osservato come l'impatto distributivo del prezzo del carbonio abbia una rilevanza indiretta anche sulle categorie di lavoratori a basso reddito, i quali potrebbero soffrire una riduzione del reddito

o la perdita della fonte reddituale, in quanto essi tendono a prestare la propria attività lavorativa in settori interessati dai mutamenti della domanda (si pensi al settore dei trasporti oppure dell'*automotive*).

Da questo punto di vista, il *Green deal* europeo ha posto in evidenza come il cambiamento climatico sia così epocale da richiedere riforme fiscali adeguate per “migliorare la resilienza agli *shock* climatici” in ossequio ad un principio di equità nella società e nella transizione ecologica. In questo senso, la Commissione ha individuato l’obiettivo di attuare riforme che mirano all’allentamento della “pressione fiscale sul lavoro per trasferirla sull’inquinamento”. Questo aspetto volge proprio nel senso di coniugare equità, proporzionalità delle scelte e progressività del sistema. Tuttavia, tale progetto ambizioso deve affrontare alcune questioni fondamentali. In primo luogo, si pone un problema di misurazione dell’incidenza dei “tributi ambientali” quale componente fiscale indiretta dei prezzi di determinati beni. Da questo punto di vista si è sempre segnalata la difficoltà di valutare l’incidenza delle imposte indirette sul c.d. minimo vitale, cosicché si è pensato di mitigare gli effetti regressivi di tali imposte attraverso sussidi e non già sotto il profilo della fattispecie impositiva, apparendo ardua la progettazione “in termini progressivi” delle imposte indirette. È vero che si prevedono aliquote IVA diverse per beni di prima necessità, ma non pare possibile articolare l’aliquota applicabile in concreto a seconda della capacità reddituale del singolo.

Inoltre, la diminuzione della pressione fiscale del lavoro e il corrispondente aumento della tassazione dell’inquinamento possono essere due termini di riferimento che non necessariamente sono correlati. Se si pensa che alcune economie altamente inquinanti non consentono una riqualificazione energetica in tempi stretti (come, ad esempio, nei settori della metallurgia), l’aumento della tassazione ambientale potrebbe comportare addirittura la distruzione di posti di lavoro a causa della fuoriuscita dal mercato di tali imprese. Ciò innescherebbe un aumento della spesa sociale relativa ai necessari sussidi per la disoccupazione, anziché favorire il reperimento di risorse da destinare alla riduzione della tassazione del lavoro.

Occorre rimarcare però che i “gruppi vulnerabili” possono essere incisi meno dagli effetti regressivi delle tasse ambientali attraverso forme di agevolazioni, se si implementa una forma di redistribuzione interna ai tributi medesimi. Da questo punto di vista, alcuni studi evidenziano come le riduzioni forfetarie o le riduzioni delle imposte dirette possano avere effetti redistributivi in favore delle famiglie a basso reddito. Tuttavia, le distorsioni che si realizzano a cagione degli aumenti dei tributi sul carbonio dovrebbero essere annullate da iniziative volte a predisporre strumenti compensativi efficaci e/o limitati nel tempo per consentire un assestamento automatico alle nuove condizioni imposte dalla transizione ecologica.

In questa prospettiva, il Regolamento (UE) 2023/955 ha istituito il “Fondo sociale per il clima” volto alla realizzazione di finalità redistributive in favore di soggetti vulnerabili (famiglie, microimprese, utenti di trasporti). Ciò avviene mediante forme di sostegno “diretto e temporaneo” al reddito, nonché attraverso investimenti volti ad assicurare l’efficienza energetica degli edifici, la decarbonizzazione degli impianti di riscaldamento e raffrescamento degli edifici (ivi compresa l’integrazione negli edifici della produzione di energia innovabile e lo stoccaggio di tale energia), nonché un migliore accesso alla mobilità e ai trasporti “a zero e a basse emissioni”. Per queste ragioni si richiede la predisposizione da parte di ciascun Stato membro di un “piano sociale per il clima” (con il quale si devono individuare le misure concrete e l’ammontare degli investimenti richiesti per il contrasto alla “povertà energetica”), potendo includere anche le misure nazionali già in vigore per tali fini, ove lo Stato membro disponga già di un sistema nazionale di scambio di quote di emissioni per gli edifici e il trasporto su strada oppure ove preveda già una *carbon tax*.

Le politiche fiscali, quindi, sono un tassello necessario in vista dell’obiettivo della neutralità climatica dell’economia, in quanto i Governi sono chiamati ad investimenti strutturali per gestire i costi di adeguamento verso un modello sostenibile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANDERSSON J.J - ATKINSON G., *The distributional effects of a carbon tax: The role of income inequality*, Centre for Climate Change Economics and Policy Working Paper 378, September 2020
- COMELLI A., *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innesca-
ta dal Covid-19*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 791-808
- DELGADO-TÉLLEZ M. - FERDINANDUSSE M. - NERLICH C., *Fiscal policies to mitigate climate change in the euro
area*, in *ECB Economic Bulletin*, 2022, Issue 6
- EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY (EEA), *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability
transitions*, 7 February 2022
- KÄNZIG D.R., *The unequal economic consequences of carbon pricing*, London Business School, January 2022
- IVANOVA D. - WOOD R., *The unequal distribution of household carbon footprints in Europe and its link to su-
stainability*, in *Global Sustainability*, Cambridge, 2020, vol. 3
- INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF), *Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*, Washington, Octo-
ber 2019
- LANDIS F. - FREDRIKSSON G. - RAUSCH S., *Between - and within - country distributional impacts from harmoni-
zing carbon prices in the EU*, in *Energy Economics*, 2021, vol. 103

Il “criterio della prevalenza” nella nuova fattispecie imponibile delle plusvalenze derivanti dalla cessione indiretta di immobili da parte di non residenti

VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI

A. La Legge di Bilancio 2023 ha esteso la potestà impositiva italiana ai *capital gain* realizzati da non residenti sulle cessioni di partecipazioni in società ed enti il cui valore deriva per più della metà, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni precedenti, direttamente o indirettamente, da beni immobili localizzati in Italia (per una prima disamina di questa nuova disciplina, PASSI C., *Prime osservazioni sui nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite “veicoli esteri”*, in questa *Rivista*, 2023, 1, VII, 318 ss. e PIAZZA M., *Ampliati i presupposti di tassazione delle plusvalenze realizzati da soggetti esteri*, in *il fisco*, 2023, 5, 418 ss.).

Come si nota immediatamente, nella nuova fattispecie impositiva è centrale il “criterio della prevalenza” del valore degli immobili, il quale, in mancanza di una definizione positiva, non è di immediata interpretazione e pone una serie di interrogativi che impongono una specifica indagine.

B. Come si evince dalla Relazione illustrativa, la nuova disciplina si pone in linea con l’art. 13, paragrafo 4 del Modello OCSE, introdotto in prima istanza nel 2003 e modificato da ultimo all’interno del progetto BEPS. Quest’ultimo attribuisce il diritto di imposizione primario al Paese di localizzazione degli immobili, ossia quello di origine della ricchezza, nel caso in cui il valore delle partecipazioni cedute derivi prevalentemente da immobili ivi localizzati, in deroga al criterio generale convenzionale di potestà impositiva esclusiva dei *capital gains* derivanti dalla cessione di partecipazioni per lo Stato di residenza del cedente (sul tema, ROSSI R., *Cross-border capital gains on Italian participations: interaction between Italian domestic law, tax treaties and EU fundamental freedoms*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 100 ss.).

Allo stato attuale, la modifica ha un impatto concreto molto limitato e circoscritto ai soli soggetti residenti in Stati che non hanno stipulato con l’Italia una Convenzione contro le doppie imposizioni o in relazione ai quali è già in vigore una Convenzione che preveda la potestà impositiva concorrente per lo Stato di localizzazione degli immobili oggetto di cessione indiretta (cfr., ad esempio, le CDI con Israele, Cile, Cina, Francia – paragrafo 8 del Protocollo – e Stati Uniti – paragrafo 12 del Protocollo, Barbados, Hong Kong, Canada. Per gli approfondimenti del caso, TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Volume II. Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020).

Negli altri casi – posta l’assenza della predetta eccezione per le società immobiliari nella maggior parte delle Convenzioni in vigore con l’Italia – permarrà invece l’esclusivo assoggettamento delle plusvalenze su partecipazioni (di derivazione immobiliare e non) nello Stato della residenza del percettore. Questo scenario potrebbe cambiare, anche a breve, con l’entrata in vigore dell’art. 9, comma 4 dell’MLI – sostanzialmente allineato all’art. 13, comma 4 del Modello OCSE – a seguito del deposito da parte dell’Italia degli strumenti di ratifica ivi previsti, che avrà l’effetto di modificare simultaneamente i Trattati in vigore, sempre a condizione che entrambi gli Stati contraenti esercitino l’opzione per l’applicazione della disposizione in parola. Ad oggi, l’Italia si è limitata a notificare la propria volontà di

applicare l'art 9, comma 4 dell'MLI ma questo non rappresenta una condizione sufficiente per la sua applicazione diretta.

Gli interventi normativi italiani per l'allineamento sono stati realizzati dalla Legge di Bilancio 2023 innanzitutto attraverso l'introduzione del comma 1-*bis* all'art. 23 TUIR, che prevede il meccanismo di "recapture" in Italia dei *capital gain* realizzati per effetto di cessioni di partecipazioni qualificate in società o enti non residenti il cui valore è rappresentato prevalentemente da immobili siti in Italia.

A questo si è accompagnata la neutralizzazione dell'esenzione prevista dall'art. 5, comma 5, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461 che rende ora imponibili in Italia le plusvalenze derivanti da partecipazioni non qualificate in società ed enti immobiliari sia residenti sia non residenti realizzate da soggetti residenti in Paesi collaborativi inclusi nella lista di cui al D.M. 4 settembre 1996 e da investitori istituzionali *ivi* costituiti, anche privi di soggettività tributaria.

Esclusi dall'ambito applicativo della novella – e dunque non si presumono prodotti in Italia e non sono quivi assoggettabili ad imposizione – sono invece i proventi derivanti dalla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri o in sistemi multilaterali di negoziazione (sull'equiparazione, ai fini fiscali, tra mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione, cfr. circ. 23 dicembre 2020, n. 32/E e la specifica risposta al Telefisco 2023, commentata da PIAZZA M., *Esonero plusvalenze realizzate anche in mercati multilaterali*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 gennaio 2023).

C. In base al "criterio della prevalenza" previsto dalla disciplina in commento, l'attrazione a imposizione in Italia delle plusvalenze realizzate in sede di cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti immobiliari esteri si attiva nei casi in cui il valore del patrimonio derivi:

- per più del 50 per cento, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia;
- «[...] in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione [...]».

C.1. La prima e immediata domanda è se il valore del patrimonio della società ceduta e dei beni interessati dall'applicazione della normativa debba essere inteso quale valore contabile ovvero quale *fair value*.

La seconda soluzione appare preferibile sotto diversi profili.

Innanzitutto, è la più coerente da un punto di vista sistematico nonché maggiormente aderente alla *ratio* normativa, che è quella di realizzare un'equiparazione tra le cessioni di società immobiliari e le cessioni dirette di immobili. Altro pregio è quello di determinare dei valori avulsi dalle rigide logiche dei principi contabili applicabili, i quali la maggior parte delle volte non riflettono gli eventuali apprezzamenti intervenuti per effetto delle oscillazioni di mercato ma evidenziano solamente il costo originario al netto di ammortamenti, ben lontano quindi da un'effettiva valorizzazione a valori correnti degli *asset* (cfr. LI J. - AVELLA F., *Article 13: Capital Gains - Global Tax Treaty Commentaries, Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD online books, 2021, par. 3; CATUCCI N., *Do Italian and International Tax Rules Require a Literal Application of the Value Test under Article 9(4) of the MLI? Possible Remedies to the Disproportionate Tax Treatment of Capital-Intensive Inbound Investments*, in *Bulletin of International Taxation*, October 2022, 493 ss.).

Da punto di vista tecnico, la tesi che predilige l'utilizzo del "valore economico" del bene in luogo di quello contabile è giustificata dai meccanismi di "rinvio" del Modello OCSE alla legislazione domestica: il termine "valore" non è, infatti, un concetto che trova definizione nel Modello OCSE. Occorre pertanto fare riferimento, ai sensi dell'art. 3 del Modello, al significato assunto nella legislazione dello Stato contraente che applica la Convenzione e al quale è attribuita la potestà impositiva (anche concorrente), se non diversamente previsto dagli Stati contraenti in sede di procedura amichevole (*i.e. Mutual Agreement Procedure*): per l'Italia questa nozione è in prima battuta identificabile nel concetto di valore normale dell'art. 9 TUIR.

Altro argomento a supporto della valorizzazione dei beni in base al *fair value* è da rintracciarsi nella pressoché identica formulazione tra il "criterio della prevalenza" previsto dalla normativa in esame e il

test della “commercialità” ai fini della *participation exemption* di cui all’art. 87, comma 1, lett. d), TUIR, che richiede, a ben vedere, l’impiego dei “valori correnti” (cfr. circ. 4 agosto 2004, n. 36/E, par. 2.3.4., nonché circ. 29 marzo 2013, n. 7/E). Entrambe le norme mirano difatti a misurare la preponderanza di alcune poste – nella specie gli immobili, per quanto riguarda la PEX, e gli immobili situati in Italia, per la novella normativa in esame – rispetto a tutti gli elementi dell’attivo con l’intento di dare atto della situazione effettiva della società oggetto di *test*, seppur con finalità all’apparenza differenti: il regime di cui all’art. 87 TUIR ha infatti natura antielusiva, mentre la novella in esame dovrebbe essere regola di allocazione della materia imponibile tra gli Stati, nonostante l’indubbia presenza di connotati antiabuso per contrastare l’utilizzo dello schermo societario nella circolazione degli immobili situati nello Stato (v. sul punto, PASSI C., *Prime osservazioni sui nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite “veicoli esteri”*, cit.).

C.2. La seconda questione da porsi è se il valore delle partecipazioni, ai fini del *test* in esame debba intendersi come *Equity Value* ovvero come *Enterprise Value*.

Alcune indicazioni su questo aspetto – e, più in generale, sulle concrete modalità di calcolo – possono essere ricavate dal Modello OCSE (2017), stante il silenzio della Relazione illustrativa e considerata la chiara derivazione convenzionale della norma in commento.

Sul punto, il paragrafo 28.4 del Commentario OCSE all’art. 13 suggerisce che l’accertamento della prevalenza del valore immobiliare debba essere effettuato «*by comparing the value of such immovable property to the value of all the property owned by the company without taking into account debts or other liabilities of the company (whether or not secured by mortgages on the relevant immovable property)*».

Questa impostazione, che prevede l’utilizzo dei valori lordi delle attività e degli immobili, ha senz’altro il pregio di evitare arbitrarie allocazioni della componente di debito.

E infatti, qualora si percorresse l’opzione dell’*Equity Value*, il debito andrebbe senz’altro a decurtare per il suo intero importo il valore delle partecipazioni e di conseguenza, per coerenza nelle grandezze, si dovrebbe individuare la porzione da scomputare dalla componente immobiliare, che potrebbe essere di facile individuazione solo se i finanziamenti fossero stati contratti esclusivamente per l’acquisto degli immobili stessi, imponendo invece – negli altri casi – delle scelte di carattere soggettivo.

C.3. Un altro punto spinoso è il c.d. “monitoraggio annuale”, ossia la modalità attraverso la quale il contribuente è chiamato a verificare se il valore delle partecipazioni in società ed enti non residenti nell’arco temporale dei 365 giorni precedenti l’alienazione derivi per più della metà – direttamente o indirettamente – da beni immobili situati in Italia.

Questo *test* è stato introdotto solo in un secondo momento in sede di Progetto BEPS, e in ottica antielusiva, essendo finalizzato a scongiurare che l’apporto di beni diversi dagli immobili o di liquidità nella società in prossimità dell’operazione di cessione a titolo oneroso delle partecipazioni (anche attraverso l’accensione di una linea di finanziamento) comportasse la diluizione artificiosa del patrimonio con l’unico scopo di evitare il superamento della sopra citata soglia del 50 per cento (dei beni immobili situati in Italia) (cfr. anche, OECD Report, in *Reconstructing the Treaty Network*, IFA *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 105A, sec. 4.1.3, 97).

La necessità di un monitoraggio continuo del valore degli immobili per un arco di tempo prolungato è onere alquanto gravoso per il contribuente, che tra l’altro pone non pochi dubbi per la sua concreta applicazione.

Ci si chiede, innanzitutto, se sia corretto ai fini del calcolo della prevalenza considerare anche gli immobili che nel periodo di monitoraggio siano stati ceduti e, quindi, non più espressione di plusvalenze “latenti” per la società, in quanto questi dovrebbero essere già stati assoggettati a tassazione nello Stato di localizzazione in base al regime fiscale ivi previsto e una eventuale loro rilevanza potrebbe portare a

una doppia imposizione (per effetto della tassazione in prima battuta in capo alla società e poi al socio cedente).

A tal riguardo, il commentario all'art. 13 del Modello OCSE al paragrafo 28.9 risponde affermativamente per gli immobili già ceduti e prevede che gli Stati contraenti possano bilateralmente concordare una specifica esclusione nella misura in cui il valore delle quote trasferite non sia rappresentato né direttamente né indirettamente da tali beni immobili. Per espressa previsione del Commentario, non dovrebbero beneficiare di questa esclusione le operazioni infragruppo o gli immobili che possano generare plusvalenze esenti nello Stato di localizzazione.

Per quanto riguarda le prime, non si comprende questa rigidità di impostazione e si ritiene che, a ragione, dovrebbero essere equiparate alle cessioni tra parti terze quelle infragruppo effettuate a condizioni di mercato. In tal caso, non ci sarebbe diversità negli effetti economici e infatti la società cessionaria realizzerebbe dei redditi analoghi a quelli derivanti da una transazione tra terzi subendo su di essi un prelievo fiscale analogo.

Poco chiara appare, inoltre, la giustificazione riguardante l'eccezione riservata ai *capital gain* latenti – al momento della cessione della partecipazione nell'immobiliare – imputabili a immobili che non sono rilevanti fiscalmente per la normativa interna dello Stato di localizzazione. Posta la finalità della norma che è tra l'altro di equiparare i redditi realizzati tramite la cessione diretta degli immobili a quella del veicolo che li detiene, non sembra logico che lo Stato di localizzazione degli immobili possa riacquistare la propria potestà impositiva ove siano cedute le quote della società immobiliare quando invece la cessione diretta gli immobili da parte di quest'ultima non produrrebbe *capital gain* tassabili in base alla normativa nazionale. Un esempio in tal senso potrebbe essere rappresentato dai redditi diversi derivanti dalla cessione di immobili acquistati o costruiti da più di 5 anni che non sono soggetti a imposizione in Italia ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR in capo ai non residenti privi di stabile organizzazione, che, quindi, alla stregua di quelli oggetto di cessione nel periodo di monitoraggio, dovrebbero essere esclusi dal calcolo della prevalenza (cfr. PIAZZA M., *Ampliati i presupposti di tassazione delle plusvalenze realizzati da soggetti esteri*, cit.).

C.4. La norma inoltre prevede che siano esclusi dall'ambito di applicazione del *test* di prevalenza «gli immobili la cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività d'impresa nonché quelli utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa» (ossia i cc.dd. “immobili merce” e “immobili strumentali”).

A tal riguardo, si ritiene che la perfetta coincidenza con il disposto di cui all'art. 87 TUIR possa consentire di rimandare agevolmente a tutte le posizioni fornite nel corso degli anni sul punto, con la conseguenza, in estrema sintesi, che per il “*test*” della prevalenza di cui al 23, comma 1-*bis*, TUIR dovrebbero rilevare unicamente gli immobili che generano le cc.dd. *passive income* (ris. n. 226/E/2009, circ. n. 7/E/2009, Risposta ad interpello n. 502 del 28 novembre 2019). Saranno pertanto da considerare tali:

- gli immobili strumentali per il periodo nel quale si protraggono le attività di adattamento necessarie a renderli idonei all'attività di impresa (cfr. ris. 9 novembre 2007, n. 323/E);
- gli immobili che, per quanto teoricamente destinati alla rivendita, sono oggetto di locazione per lunghi periodi nelle more della vendita (cfr. ris. 15 dicembre 2004, n. 152/E);
- gli immobili concessi in locazione o in godimento anche per il tramite di contratti di affitto d'azienda (cfr. circ. 4 agosto 2004, n. 36/E).

Sono invece qualificabili tra gli immobili strumentali quelli, ad esempio, destinati ad essere adibiti a gallerie commerciali nella misura in cui vi sia una connessione funzionale con una serie di servizi collegati che incidono in maniera rilevante sul corrispettivo (autorizzazioni, pubblicità, pulizia e manutenzione) e gli impianti destinati alla produzione di energia anche nel caso in cui si trovino ancora in fase di *start-up* (cfr. circ. 29 marzo 2013, n. 7/E, par. 4).

L'esclusione per gli immobili strumentali e/o immobili merce dall'applicazione del *test* della prevalenza è altresì contemplata dal paragrafo 28.7 del Commentario all'art. 13 del Modello OCSE e può essere applicata a mero titolo esemplificativo anche alle miniere e agli hotel.

Con riferimento a quest'ultimi, alla luce dei chiarimenti forniti nell'ambito PEX, dovrebbe prevalere in ogni caso la relazione che esiste tra l'immobile e l'attività di fatto esercitata (cfr. già citata, ris. n. 323/E/2007). A ben vedere, la proprietà della struttura può essere segregata in un veicolo societario separato e differente rispetto a quello destinato alla gestione dell'*hospitality*. La finalità di questa strutturazione potrebbe essere quella, ad esempio, di consentire una migliore gestione sia del rischio d'impresa sia delle garanzie bancarie rilasciate per i finanziamenti contratti per effettuare l'acquisto dell'immobile; in questo caso, in base a un approccio sostanziale, la strumentalità dell'immobile dovrebbe, a ragione, essere verificata in relazione al *business* oggetto di cessione (ovvero considerando più entità societarie come un unico insieme) e non alla singola società che possiede l'immobile.

D. La disciplina in esame prevede, infine, che non rilevi esclusivamente la detenzione diretta degli immobili da parte della società oggetto di cessione ma anche quella c.d. "indiretta" realizzata per il tramite di entità partecipate da quest'ultima. In tale ambito, il *test* della prevalenza potrebbe essere condotto alternativamente sulla base di due distinti approcci.

Una prima soluzione sarebbe quella di valorizzare a *fair value* tutti gli immobili situati in Italia posseduti dalle partecipate, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione, e confrontare tale valore con il valore globale del gruppo, in piena ottica *look-through*.

Da un punto di vista meramente pratico, l'adozione di questo metodo potrebbe tuttavia generare non poche difficoltà dovute, ad esempio, a: (i) la presenza di differenti criteri nazionali funzionali alla determinazione del valore di mercato degli immobili ai fini fiscali; ovvero (ii) le diverse definizioni di "immobile" adottate in ciascun ambito domestico e aventi rilevanza fiscale. Queste ultime infatti potrebbero essere più o meno ampie e quindi portare a includere (o a escludere) talune categorie di immobili in determinati Stati (cfr. SIMONTACCHI S., *Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model*, in *IBFD Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2006, 29 ss.).

Un secondo approccio – in linea con quanto previsto in ambito PEX relativamente all'applicazione del criterio di commercialità alle società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni – potrebbe essere quello di: (i) considerare in un primo momento la posizione delle singole partecipate procedendo con l'applicazione del *test* della prevalenza a ciascuna di esse e, in una fase successiva, (ii) verificare se a livello della capogruppo il *fair value* delle partecipazioni detenute nelle cc.dd. "società immobiliari" – ossia quelle che integrano il criterio della prevalenza – superi la soglia del 50% del valore attribuibile all'*Enterprise Value* del gruppo nel suo complesso (cfr. circ. 4 agosto 2004, n. 36/E, par. 2.3.5).

L'applicazione di un metodo rispetto all'altro potrebbe condurre a risultati differenti.

Si consideri difatti il caso di una *holding* che possiede il 100% del capitale sociale di due società, rispettivamente A e B (cfr. Assonime, circ. 6 luglio 2005, n. 38): l'*Enterprise Value* di A è pari a 100, di cui 40 riferito ad immobili situati in Italia, mentre quello di B è pari a 30 ed è interamente rappresentato da immobili italiani. Nel caso si adottasse il secondo approccio, la norma in commento non si applicherebbe perché la parte prevalente del valore del gruppo sarebbe riferibile alla società A, non immobiliare, mentre scatterebbe la potestà impositiva italiana sui *capital gain* derivanti dall'alienazione della partecipazione nella *holding* se si seguisse il primo criterio (il valore degli immobili complessivo sarebbe pari a 70 contro un valore complessivo del gruppo pari a 130).

Si rammenta da ultimo che la norma prevede un'esplicita esclusione per «*le cessioni di titoli negoziati in mercati regolamentati*», la quale dovrebbe trovare applicazione solo nel caso di partecipazioni dirette ma anche in quello di detenzione indiretta.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CATUCCI N., *Do Italian and International Tax Rules Require a Literal Application of the Value Test under Article 9(4) of the MLI? Possible Remedies to the Disproportionate Tax Treatment of Capital-Intensive Inbound Investments*, in *Bulletin of International Taxation*, October 2022, 493 ss.

LI J. - AVELLA F., *Article 13: Capital Gains - Global Tax Treaty Commentaries*, *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD online books, 2021, par. 3

PASSI C., *Prime osservazioni sui nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite "veicoli esteri"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VII, 318 ss.

PIAZZA M., *Ampliati i presupposti di tassazione delle plusvalenze realizzati da soggetti esteri*, in *il fisco*, 2023, 5, 418 ss.

PIAZZA M., *Esonero plusvalenze realizzate anche in mercati multilaterali*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 gennaio 2023

ROSSI R., *Cross-border capital gains on Italian participations: interaction between Italian domestic law, tax treaties and EU fundamental freedoms*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 100 ss.

SIMONTACCHI S., *Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model*, in *IBFD Bulletin - Tax Treaty Monitor*, 2006, 29 ss.

TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Volume II. Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020

Lavoro da remoto transnazionale e stabile organizzazione dopo la circolare sullo *smart working*

Transnational remote working and permanent establishment following the “circolare” on smart working

FEDERICO FRANCONI - ANTONINO GIACOBBE

Abstract

Premessa una riflessione sul rapporto tra *smart working* e stabile organizzazione, il presente contributo analizza le novità da ultimo derivanti dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate 18 agosto 2023, n. 25/E relativa ai profili fiscali del lavoro da remoto, che, al fine di rimediare alle lacune della prassi sul tema, contiene un apposito paragrafo sulle interrelazioni proprio tra *remote working* e stabile organizzazione. Gli Autori evidenziano che tale circolare presenta (poche) luci e (molte) ombre, derivanti dalla circostanza che le indicazioni in materia paiono comunque assai generiche, e sono meritate un ulteriore chiarimento le numerose aree grigie che residuano in ordine al rapporto tra il concetto di stabile organizzazione e il *remote working*.

Parole chiave: *remote working*, lavoro da remoto transnazionale, stabile organizzazione, OCSE, circolare Agenzia delle Entrate

Abstract

Following a preliminary reflection on the relationship between smart working and permanent establishment, the present paper analyses the latest innovations deriving from the Circolare of the Italian Tax Administration no. 25/E of 18 August 2023, concerning the tax profiles of remote working, which, in order to remedy the gaps on the subject, contains a special section on the interrelationship between remote working and permanent establishment. The authors point out that this document presents (a few) lights and (many) shadows, due to the fact that the provisions on the subject appear to be very general, and the many grey areas that remain regarding the relationship between the concept of permanent establishment and remote working deserve to be further clarified.

Keywords: *Remote working, transnational remote working, permanent establishment, OECD, Circolare of the Italian Tax Administration*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Rapporto tra il concetto di stabile organizzazione e il *remote working*. La posizione dell’OCSE. - **3.** Le recenti indicazioni contenute nella circolare n. 25/E/2023. - **4.** Luci (poche) e ombre (molte) delle istruzioni della circolare in tema di stabile organizzazione. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. La pandemia da Covid-19 ha segnato la modifica delle abitudini dell’intera popolazione mondiale anche in ambito lavorativo. Mentre i Governi dei singoli Paesi cercavano di arginare, per quanto possibile, la diffusione dei contagi, adottando misure di distanziamento sociale più o meno incisive, si assisteva ad un progressivo svuotamento degli uffici. Il lavoro da casa nel c.d. *home office*, da ipotesi

sostanzialmente eccezionale, è diventata regola, talvolta in forza delle misure cogenti adottate per contenere la pandemia. Il successo del suddetto processo di “remotizzazione” del lavoro, che ha consentito di limitare le conseguenze pregiudizievoli della pandemia, ne ha determinato la sopravvivenza anche al venir meno delle misure di distanziamento sociale, cosicché allo stato il *remote working* può a tutti gli effetti ritenersi una comune modalità di svolgimento delle mansioni lavorative. Nel contesto transnazionale, il *remote working* ha poi trovato terreno fertile nelle formule organizzative del gruppo societario multinazionale che, come notato da autorevoli commentatori, ormai può essere considerato un “imprenditore unico a cavallo di più Stati” (cfr. ASSONIME, circolare n. 30/2022, 4), laddove la ripartizione delle funzioni tra dipendenti del gruppo non è più necessariamente vincolata alla localizzazione geografica del singolo.

Lo svolgimento, da parte del dipendente, di lavoro da remoto a beneficio di un datore di lavoro estero porta con sé implicazioni fiscali a vari livelli. Tra questi, assume senz’altro particolare importanza l’eventualità che il dipendente e le funzioni che lo stesso svolge nello Stato di prestazione dell’attività lavorativa rappresentino una stabile organizzazione del datore di lavoro, sulla base della corrispondente nozione dettata dalle normative nazionali e, eventualmente, convenzionali.

Negli ultimi anni il tema del *remote working* transnazionale è trattato dall’Agenzia delle Entrate in diversi documenti di prassi (cfr. circ. n. 33/E/2020, nonché le Risposte a interpello nn. 596 del 16 settembre 2021, 3 del 7 gennaio 2022 e 55 del 31 gennaio 2022). Tuttavia, sino a tempi assai recenti, il *focus* dell’Amministrazione finanziaria si manteneva sull’applicazione del regime fiscale dei c.d. impatriati (di cui all’art. 16 D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147) ai dipendenti di un datore di lavoro estero che trasferiscano la residenza fiscale nel territorio italiano, mentre la questione circa la configurabilità di una stabile organizzazione dell’impresa/datore di lavoro non residente nello Stato italiano per effetto del rapporto di lavoro era trattata solo in via incidentale. Finalmente, la circolare dell’Agenzia delle Entrate 18 agosto 2023, n. 25/E relativa proprio ai profili fiscali del lavoro da remoto, contiene un apposito paragrafo sulle interrelazioni tra *remote working* e stabile organizzazione, che intende rimediare alle lacune della prassi sul tema. Senonché, come si vedrà di seguito, le indicazioni della circolare in materia paiono assai generiche, e sono ancora numerose le aree grigie che residuano in ordine al rapporto tra il concetto di stabile organizzazione e il *remote working* che meritano di essere chiarite.

2. La problematica circa la sufficienza di un *home office* ad integrare una stabile organizzazione materiale di un’impresa non residente era già analizzata dall’OCSE prima dello scoppio della pandemia. In particolare, nel Commentario al Modello di Convenzione, l’OCSE ha stabilito che i requisiti della stabile organizzazione materiale delineati nell’art. 5, par. 1 del Modello di Convenzione OCSE (corrispondenti a quelli previsti dall’art. 162, comma 1, TUIR nell’ordinamento italiano) – ovvero, la sussistenza di una sede di affari a disposizione dell’impresa non residente, dotata di una certa permanenza e presso la quale sia svolta l’attività economica di quest’ultima (sulla nozione di stabile organizzazione in generale, si vedano, senza pretesa di completezza, GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021; AVOLIO D., *La stabile organizzazione*, in AVOLIO D., a cura di, *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021, 135 ss.; DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione del nuovo Tuir*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1597 ss.; CERRATO M., *La definizione di stabile organizzazione nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in SACCHETTO C. - ALEMANNO L., a cura di, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 93 ss., 137 ss.) – potessero ritenersi integrati nel caso di un lavoratore dipendente che svolgesse le proprie mansioni dalla sua abitazione, in uno Stato diverso da quello di residenza dell’impresa/datore di lavoro.

Il tema viene trattato nei par. 18 e 19 del Commentario all’art. 5 del Modello di Convenzione. L’OCSE osserva come non si possa automaticamente ritenere che un’impresa non residente abbia a sua disposizione una sede d’affari per il mero fatto che l’attività di tale impresa venga svolta nell’*home office* di un dipendente. Ai fini della verifica circa l’effettiva disponibilità dell’*home office*, l’OCSE ritiene necessaria un’analisi casistica. In linea generale, secondo l’OCSE, qualora lo svolgimento di attività lavorativa da remoto sia su base intermittente ed incidentale, l’*home office* non potrebbe dirsi a disposizione

dell'impresa non residente. D'altro canto, qualora un *home office* venga usato su base continuativa per svolgere un'attività economica per un'impresa e risulta chiaro che l'impresa ha richiesto al lavoratore di utilizzare tale luogo per svolgere la suddetta attività, l'*home office* potrebbe essere considerato a disposizione dell'impresa non residente. A riguardo, un criterio cui fa riferimento l'OCSE per comprendere se, effettivamente, l'impresa abbia richiesto al lavoratore di utilizzare il proprio *home office* per svolgere un'attività economica, è rappresentato dal fatto che l'impresa non fornisca un ufficio al dipendente in situazioni laddove la natura dell'attività lo richieda chiaramente.

Dunque, secondo l'OCSE, sussiste la disponibilità dell'*home office* nel caso di un consulente non residente che sia presente per un periodo di tempo significativo in uno Stato e che si avvalga di un *home office* ove svolga la maggior parte delle attività della propria impresa di consulenza. Invece, qualora un lavoratore frontaliero svolga la maggior parte delle proprie attività dalla sua abitazione situata nel suo Stato di residenza, anziché dall'ufficio posto a sua disposizione nello Stato di insediamento del datore di lavoro, l'abitazione del dipendente non dovrebbe essere ritenuta a disposizione del datore di lavoro perché questi non ne ha richiesto l'uso per lo svolgimento dell'attività d'impresa.

A ogni modo, la stessa OCSE, nel Commentario, evidenzia come le fattispecie in cui l'*home office* potrebbe rappresentare una stabile organizzazione dovrebbero essere eccezionali, in quanto la gran parte dei dipendenti è residente nello Stato in cui il datore di lavoro ha a disposizione delle sedi cui i dipendenti medesimi si riferiscono, e il lavoro nell'*home office* è, generalmente, svolto su base intermittente. Inoltre, l'OCSE segnala come l'esenzione da stabile organizzazione prevista per le attività ausiliarie o preparatorie dall'art. 5, par. 4 del Modello di Convenzione dovrebbe trovare spesso applicazione nel contesto dello svolgimento di mansioni lavorative presso l'*home office* (sulla posizione dell'OCSE in tema di *home office* quale stabile organizzazione, cfr. DELLA VALLE E., *La fiscalità dei "lavori agili"*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, I, 12-14).

Se questo era vero nel contesto pre-pandemico, per effetto delle limitazioni alla libertà di circolazione determinate dalla legislazione emergenziale adottate dai Governi e dai Parlamenti di tutto il mondo, la fattispecie dell'*home office* è diventata giocoforza tutt'altro che eccezionale. E proprio per fornire chiarimenti in ordine, tra l'altro, all'esistenza di una stabile organizzazione ai tempi della pandemia, è intervenuto nuovamente l'OCSE - *rectius*, il Segretariato dell'organizzazione - che, nell'aprile 2020, ha emesso l'ormai noto documento "*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the impact of the Covid-19 Crisis*", poi aggiornato il 21 gennaio 2021 (per un commento, cfr. STRADIOTTI C., *Lavoro "a distanza" e stabile organizzazione: profili evolutivi e stato dell'arte*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VIII, 348 ss.). In tale documento, è stato generalmente escluso che un *home office* rappresenti una stabile organizzazione qualora il dipendente lavori da remoto in uno Stato diverso da quello di residenza del datore di lavoro, in quanto costretto a ciò dalla legislazione emergenziale.

Nel dettaglio, l'OCSE ha analizzato in maniera approfondita la fattispecie dell'*home office*, richiamando i passaggi del Commentario sopra illustrati ed escludendo che l'*home office* possa rappresentare una stabile organizzazione materiale ove trovi causa ed origine nel contesto emergenziale, in quanto tale modalità di lavoro dovrebbe avere finalità temporanea e l'abitazione del lavoratore non potrebbe essere considerata una sede d'affari "a disposizione" dell'impresa estera. In particolare, nota l'OCSE come, in vigenza delle misure di distanziamento sociale, tutti i lavoratori erano costretti a lavorare dalle proprie abitazioni, e di certo non per volontà dell'impresa/datore di lavoro. È agevole comprendere, dunque, che in un contesto emergenziale l'*home office* non potrebbe rappresentare una stabile organizzazione del datore di lavoro, non fosse altro che per la causa di forza maggiore che imponeva, tanto al lavoratore quanto al datore di lavoro, che la prestazione venisse svolta dall'*home office*.

Nel predetto documento, tuttavia, l'OCSE sembra limitare tali conclusioni al solo periodo emergenziale. Qualora il lavoro da remoto continui anche su base ordinaria, tornerebbero applicabili i criteri delineati dal Commentario di cui sopra. In particolare, assumerebbe rilevanza centrale il fatto che l'impresa abbia richiesto al lavoratore di utilizzare il proprio *home office* per svolgere un'attività economica, di cui risulterebbe indicatore l'assenza di un ufficio messo a disposizione dall'impresa ove le circostanze lo rendano ragionevole.

Va comunque notato che le osservazioni dell'OCSE di cui al predetto documento, seppur con riguardo alla differente questione dell'assoggettamento ad imposta in Italia del reddito da lavoro dipendente percepito dal *remote worker*, sono state considerate quali aventi rilevanza limitata nell'ordinamento italiano dall'Agenzia delle Entrate. In particolare, nella Risposta ad interpello n. 458 del 7 luglio 2021, l'Agenzia ha ritenuto che il principio per il quale i giorni lavorati nell'altro Stato per ragioni eccezionali si considerano come giorni lavorati nello Stato in cui ordinariamente era prestata l'attività lavorativa vale unicamente in presenza di appositi accordi amministrativi interpretativi delle disposizioni in tema di reddito da lavoro autonomo recati dai Trattati, a condizione di reciprocità – accordi che l'Italia ha stipulato solamente con i Paesi confinanti (Francia, Svizzera e Austria).

3. Come accennato sopra, la circ. n. 25/E/2023 è il primo documento di prassi che reca indicazioni specifiche relative al rapporto tra stabile organizzazione e *smart working*. In particolare, nel paragrafo 4.3. della circolare, l'Amministrazione finanziaria tratta la questione circa la configurabilità di una stabile organizzazione di un'impresa non residente, ovvero di una base fissa di un lavoratore autonomo non residente (avente presupposti analoghi alla stabile organizzazione), per effetto delle prestazioni svolte in regime di *remote working* nel territorio nazionale.

L'Agenzia delle Entrate, riprendendo il Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, richiama i requisiti per l'integrazione di una stabile organizzazione materiale, quale presupposti per la tassazione, in Italia, di attività d'impresa o di lavoro autonomo da parte di soggetti non residenti, ossia:

- l'esistenza della sede d'affari nella disponibilità dell'impresa o del lavoratore autonomo;
- la fissità spaziale e temporale della sede d'affari; e
- lo svolgimento dell'attività d'impresa o professionale in tutto o in parte per mezzo della sede fissa d'affari.

Ebbene, l'Amministrazione finanziaria afferma che «*I requisiti suesposti si ritengono integrati anche nel caso di una persona fisica che svolge, nel territorio dello Stato, attività d'impresa o di lavoro autonomo da remoto*». Secondo l'Agenzia, la prestazione di lavoro da remoto non altera i criteri tradizionali di attribuzione della potestà impositiva previsti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

L'Agenzia, a titolo esemplificativo, fa riferimento al caso di un architetto che dispone di uno studio professionale in un altro Stato e decida di trascorrere parte dell'anno in Italia dove continua a elaborare progetti che poi spedisce tramite email ai committenti con i quali effettua videocchiamate. In tale ipotesi, secondo l'Agenzia, «*occorre valutare l'esistenza di una base fissa*».

L'Agenzia, infine, rappresenta che i chiarimenti contenuti nella circolare non devono ritenersi rilevanti per la presunzione di indipendenza di cui all'art. 162, comma 7-ter, TUIR, neo-introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 al fine di stabilire un'esenzione da stabile organizzazione nel contesto delle strutture estere di gestione collettiva del risparmio a condizione della sussistenza, per l'appunto, di una relazione di indipendenza e autonomia (giuridica ed economica) tra veicolo estero di investimento e *fund manager* - c.d. *investment management exemption* (su cui cfr. la ASSONIME, circolare 6 aprile 2023, n. 10).

4. Come accennato sopra, sul tema del rapporto tra stabile organizzazione e *remote working*, le indicazioni della circolare risultano generiche. Ed infatti, seppure sia apprezzabile l'intento dell'Agenzia delle Entrate di affrontare una questione che, prima della circolare, era stata trattata solo in via incidentale, i chiarimenti non paiono sufficienti a fornire un indirizzo preciso agli operatori su quando, nella pratica, una stabile organizzazione possa ritenersi sussistente in considerazione della prestazione di lavoro da remoto da parte di un dipendente nel territorio nazionale.

In effetti, il *remote working* presenta delle specificità che, specie alla luce della dematerializzazione dell'economia e del fenomeno del *digital nomadism* accentuatosi dopo la parentesi pandemica, necessitano un adattamento della stessa nozione di stabile organizzazione materiale. Se è vero che la prestazione di lavoro da remoto non altera i criteri tradizionali di attribuzione della potestà impositiva previsti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni - e dunque la rilevanza della stabile organizzazione

quale criterio di collegamento per la tassazione dei *business profit* nello Stato della fonte -, è altrettanto vero che i requisiti “tradizionali” della stabile organizzazione materiale devono essere declinati tenuto conto delle peculiarità del *remote working*.

Lo stesso esempio cui si riferisce l’Agenzia delle Entrate nella circolare, pur chiaro nella sua essenzialità, ha una scarsa rilevanza pratica qualora il *remote working* non sia prestato “in proprio” dall’imprenditore o dal professionista non residente che permanga nel territorio nazionale per un periodo apprezzabile di tempo, ma da un dipendente di un’impresa non residente cui venga attribuito un limitato perimetro di mansioni. E proprio per queste fattispecie sarebbero importanti dei chiarimenti specifici.

Le specificità del *remote working* sono particolarmente evidenti se si pensa al presupposto della “disponibilità” dell’*home office* in capo all’impresa/datore di lavoro non residente. A riguardo, sorprende che l’Agenzia delle Entrate non si rifaccia alle indicazioni del Commentario OCSE che, come ricordato sopra, individuano quale criterio principale per l’integrazione del presupposto della disponibilità di cui sopra la circostanza che l’impresa non residente richieda al lavoratore di svolgere le proprie mansioni dall’*home office*. Trattasi di un requisito di carattere sostanziale – coerente con l’approccio generalmente seguito dall’OCSE nel Commentario sul tema della disponibilità della sede – per la cui integrazione non è evidentemente necessario vantare un titolo legale sull’abitazione. Insomma, come anche confermato dai documenti pandemici dell’OCSE, va enfatizzato l’input da parte del datore di lavoro nello stabilire che il dipendente preli le proprie mansioni dall’*home office*, di talché, qualora il lavoro da remoto non sia richiesto dal datore di lavoro (come nel caso delle limitazioni alla libertà di circolazione stabilite dalla legislazione emergenziale), non dovrebbe sussistere il requisito della disponibilità dell’*home office*.

Ai fini di verificare che l’impresa abbia imposto al lavoratore di utilizzare il proprio *home office* per svolgere le proprie mansioni, l’OCSE ritiene un indicatore rilevante l’assenza di un ufficio messo a disposizione dall’impresa ove le circostanze lo rendano ragionevole. Ma nemmeno a tale parametro si fa riferimento nella circolare.

In materia, peraltro, si registrano ormai numerose prese di posizione da parte di Amministrazioni fiscali e di Corti estere, da cui si sarebbe potuto attingere per fornire indicazioni circa l’integrazione del requisito della disponibilità rilevante ai fini della stabile organizzazione nelle ipotesi di *remote working*. Ciò anche considerando che, viste le moderne modalità di lavoro a distanza, la necessità di un ufficio in senso tecnico potrebbe essere esclusa e, conseguentemente, l’indicatore proposto dall’OCSE nel Commentario potrebbe non essere più attuale.

Ad esempio, sono note due pronunce, non troppo recenti, della Tax Court del Canada (*Knights of Columbus v. Queen* e *American Income Life Insurance Company v. Queen*, entrambe del 16 maggio 2008), secondo cui rappresentano degli indicatori da cui desumere se l’abitazione di un dipendente possa configurare una stabile organizzazione del datore di lavoro estero le seguenti circostanze: a) il canone di locazione o le utenze sono a carico del datore di lavoro, che proceda direttamente al pagamento o rimborsi i costi al dipendente; b) il datore di lavoro ha la possibilità di ispezionare l’abitazione; c) all’interno dell’*home office* sono presenti dei segni distintivi che possono ricondurre all’impresa estera (cfr. cfr. Cass., 29 gennaio 2020, n. 1977). Si pone sulla falsariga delle sentenze canadesi l’Amministrazione fiscale svedese, che ritiene che un *home office* sia a disposizione del datore di lavoro estero qualora quest’ultimo paghi o rimborsi il canone di locazione al lavoratore ovvero retribuisca diversamente il lavoratore quale corrispettivo della disponibilità di uno spazio all’interno della sua abitazione.

Si può altresì ricordare la posizione dell’Amministrazione finanziaria danese che ha negato l’integrazione del requisito della disponibilità qualora la richiesta di svolgere l’attività lavorativa dalla propria abitazione provenga dal lavoratore stesso. Infine, è rilevante un caso trattato dall’Autorità fiscale belga, secondo cui l’*home office* sito in Belgio di un manager di una società non residente non costituisce una stabile organizzazione, in quanto il datore di lavoro non avrebbe il potere di disporre dell’abitazione del dipendente (potendo egli venderla ed acquistarne un’altra) e non essendo il manager contrattualmente obbligato a svolgere la propria attività lavorativa presso l’abitazione, quando l’indirizzo dell’abitazione del manager non risultava né dalla sua *business card*, né nel sito web del datore di lavoro (cfr. il Ruling del 15 ottobre 2011).

Quelli appena indicati sono solo alcuni esempi, ma gli orientamenti emersi a livello internazionale sul tema del rapporto tra *remote working* e stabile organizzazione sono molteplici (per una rassegna di tali orientamenti, si veda REGGIANI S., *Stabile organizzazione e home office: alcune riflessioni*, in *Amm. fin.*, 2022, 7, 3 ss.). Sarebbe stato dunque opportuno che l'Agenzia delle Entrate cogliesse l'occasione della circolare per meglio declinare la questione, tenendo a mente il quadro internazionale sopra sommariamente descritto.

Sempre con riguardo al particolare atteggiarsi dei presupposti della stabile organizzazione nel caso del lavoro da remoto, l'Agenzia delle Entrate tace del tutto in ordine al *quantum* temporale di presenza nel territorio dello Stato che dovrebbe assumere rilievo, tale da integrare il requisito della "permanenza". Seppure sia comprensibile la difficoltà di individuare un parametro temporale preciso, esigenze di certezza del diritto imporrebbero di fornire almeno delle linee guida di carattere generale, considerando che, nella gran parte dei casi, il lavoro da remoto transnazionale è prestato su base temporanea. Sul punto, l'OCSE ha notato, sulla base dell'osservazione empirica, che il requisito della permanenza è generalmente associato ad una presenza nel territorio dello Stato di almeno sei mesi. Anche in assenza di una soglia temporale fissata *ex lege* così come previsto per la c.d. stabile organizzazione da cantiere, l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto richiamare l'orientamento OCSE quale indicazione di massima, riservando agli organi accertatori un'analisi caso per caso sulla base delle specifiche caratteristiche dell'attività svolta in Italia.

Infine, la circolare nulla dice in merito alla possibile qualificazione dell'attività svolta nell'*home office* quale avente natura ausiliaria o preparatoria, tale così da escludere l'esistenza di una stabile organizzazione anche qualora l'*home office* possa rappresentare una sede fissa d'affari a disposizione dell'impresa non residente per lo svolgimento di attività d'impresa sulla base dell'art. 162, comma 4, TUIR e delle corrispondenti disposizioni convenzionali. Su tale questione, la stessa OCSE nel Commentario sottolinea come l'esenzione dovrebbe, in linea di principio, trovare ampia applicazione proprio nel caso in cui un dipendente svolga le proprie attività presso l'*home office*. Il chiarimento dell'OCSE dovrebbe assumere rilevanza anche nell'attuale contesto di progressiva diffusione dell'*home office*, in quanto, seppure sia sempre necessaria un'analisi del caso concreto e, in particolare, delle funzioni svolte dal dipendente nel periodo di permanenza in Italia, in linea di principio non pare inverosimile che l'attività svolta da un singolo lavoratore nel proprio *home office* abbia carattere ausiliario o preparatorio così come intesa nella prassi internazionale, ovvero sia così remota rispetto all'effettiva realizzazione di profitti da rendere complessa l'attribuzione di utili alla presunta stabile organizzazione (cfr. il par. 58 del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione). Anzi, sembrerebbero eccezionali le situazioni in cui l'esenzione suddetta non troverebbe applicazione, situazioni che potrebbero ipotizzarsi solamente nel caso in cui ad occupare l'*home office* sia un lavoratore che rivesta ruoli dal profilo strategico estremamente significativo nell'impresa e/o nel gruppo di appartenenza.

5. Alla luce della disamina sopra effettuata, emerge un quadro ancora incerto su quali siano le condizioni perché un *home office* venga considerato una stabile organizzazione di un'impresa non residente. Gli orientamenti in sede OCSE, per quanto forniscano spunti agli operatori, non sembrano del tutto attuali, non tenendo in conto della diffusione del *remote working*.

In tale contesto, sarebbe stato apprezzabile un maggiore dettaglio da parte dell'Agenzia delle Entrate nella circolare in commento, vista la centralità della stabile organizzazione nel panorama della fiscalità internazionale e il frequente ricorso all'istituto nella prassi accertativa degli Uffici finanziari.

L'assenza di una disciplina espressa nel nostro ordinamento con riferimento alla rilevanza del *remote working* per l'integrazione di una stabile organizzazione presuppone uno sforzo nell'interpretazione delle disposizioni fiscali nazionali e convenzionali che si rivela notevole, senza che la circolare possa effettivamente essere d'ausilio specie nelle situazioni più incerte.

È dunque auspicabile che nell'ormai imminente attuazione della Legge di delega per la riforma fiscale, i decreti delegati forniscano indicazioni specifiche sul punto. In effetti, il legislatore delegante ha fatto riferimento al lavoro agile transfrontaliero con riguardo alla revisione della disciplina della re-

sidenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società, stabilendo comunque la necessità di coordinare tale disciplina con quella della stabile organizzazione (cfr. art. 3, comma 1, lett. c), L. n. 111/2023). Pertanto, sembrerebbe sussistano le basi affinché il legislatore possa procedere in tal senso.

Nel frattempo, lo scenario resta incerto e, considerati i rischi connessi alla possibile configurazione di una stabile organizzazione nel contesto del *remote working* transnazionale, è opportuno che le imprese tengano a mente la questione ove decidano di fare ricorso a modalità di lavoro agile nel contesto *cross-border*.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, circolare 6 aprile 2023, n. 10

ASSONIME, circolare 12 dicembre 2022, n. 30

AVOLIO D., *La stabile organizzazione*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021, 135 ss.

CERRATO M., *La definizione di stabile organizzazione nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in SACCHETTO C. - ALEMANNI L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 93 ss.

DELLA VALLE E., *La fiscalità dei “lavori agili”*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, I, 1ss.

DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione del nuovo Tuir*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1597 ss.

GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021

REGGIANI S., *Stabile organizzazione e home office: alcune riflessioni*, in *Amm. fin.*, 2022, 7, 1 ss.

STRADIOTTI C., *Lavoro “a distanza” e stabile organizzazione: profili evolutivi e stato dell’arte*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VIII, 348 ss.

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

La tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei c.d. “compensi reversibili” in fattispecie transfrontaliere

Taxation for income tax purposes of so-called “remitted directors’ fees” in cross-border situations

TERESA GALLUCCIO

Abstract

L'articolo coglie lo spunto della recente Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 330 del 22 maggio 2023 per analizzare la tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei c.d. “compensi reversibili” in fattispecie transfrontaliere, considerando sia l'ipotesi di compensi di fonte italiana riversati a datore di lavoro non residente sia quella di compensi di fonte estera riversati a datore di lavoro residente in Italia.

Parole chiave: amministratori, compensi reversibili, fattispecie transfrontaliere, imposte sui redditi

Abstract

This article takes the cue from the Revenue Agency's recent ruling reply no. 330 of 22 May 2023 to analyze the taxation for income tax purposes of so-called “remitted directors’ fees” in cross-border situations, considering both the cases of Italian-sourced fees remitted to a nonresident employer and foreign-sourced fees remitted to an Italian-resident employer.

Keywords: directors, remitted directors’ fees, cross-border situations, income taxes

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Breve inquadramento della prassi contrattuale dei c.d. “compensi reversibili”. - **3.** La tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei compensi reversibili di fonte italiana riversati a datore di lavoro non residente. - **3.1.** Trattamento dei compensi reversibili in capo all'amministratore. - **3.2.** Trattamento dei compensi reversibili in capo alla società italiana erogante. - **3.3.** Trattamento dei compensi reversibili in capo alla società estera percettrice. - **4.** La tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei compensi reversibili di fonte estera riversati a datore di lavoro residente in Italia. - **5.** Osservazioni finali.

1. La recente Risposta ad interpello n. 330 del 22 maggio 2023 offre lo spunto per un'analisi sistematica della tassazione dei c.d. “compensi reversibili”. Dopo un breve inquadramento della prassi contrattuale dei compensi reversibili, nel presente contributo ci si soffermerà sulla tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei suddetti compensi in fattispecie transfrontaliere, considerando sia l'ipotesi di compensi di fonte italiana riversati a datore di lavoro non residente sia quella di compensi di fonte estera riversati a datore di lavoro residente.

2. Con la nozione di “compensi reversibili” ci si riferisce, nella prassi, ai compensi spettanti al dipendente (o collaboratore coordinato e continuativo) di una società (Alfa), nominato membro dell'organo di amministrazione di un'altra società (Beta), ove detti compensi siano corrisposti, per espressa

previsione contrattuale, non già al dipendente (o collaboratore coordinato e continuativo) nella sua qualità di amministratore, bensì alla società con la quale quest'ultimo ha un rapporto di lavoro dipendente (o di collaborazione).

La procedura normalmente utilizzata prevede (i) l'esistenza di un accordo tra l'amministratore e la società Alfa da cui risulti l'obbligo di corresponsione dei compensi ad Alfa; (ii) la comunicazione, dalla società Alfa alla società Beta, dell'esistenza di detto accordo, affinché il pagamento diretto dei compensi alla prima sia liberatorio per la seconda; e (iii) la documentazione attestante l'effettivo pagamento dei compensi direttamente alla società Alfa (si veda, in tal senso, Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano [di seguito, "ADCM"], Norma di comportamento n. 169 del 17 ottobre 2007). Come riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria italiana, si ritiene, tuttavia, che siano qualificabili come reversibili anche i compensi dapprima corrisposti all'amministratore e da questi integralmente riversati alla propria società di appartenenza, a condizione che l'integrale riversamento sia adeguatamente provato (si vedano, in tal senso, Ministero delle Finanze, ris. 17 maggio 1977, n. 8/166; ris. 15 febbraio 1980, n. 8/196; ris. 5 luglio 1986, n. 8/1236 e circ. 23 dicembre 1997, n. 326/E e Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 28 maggio 2019, n. 167).

La ragione tipica della corresponsione diretta dei compensi ad Alfa – ovvero del riversamento, se del caso – risiede nel fatto che la remunerazione che il soggetto percepisce da Alfa come dipendente della stessa assorbe l'ulteriore remunerazione a cui avrebbe diritto in qualità di membro dell'organo amministrativo di Beta. Alfa accetta che il proprio dipendente svolga parte dell'attività a beneficio di un soggetto diverso perché ha un interesse specifico a che ciò avvenga. La casistica più frequente di applicazione del regime dei compensi reversibili ha, infatti, origine negli accordi per la direzione unitaria tra società legate da rapporti di controllo o collegamento (ove, ad esempio, i compensi dovuti al dipendente della controllante per l'attività di amministratore svolta presso la controllata sono erogati a quest'ultima, che remunera l'amministratore per la totalità delle prestazioni svolte), sebbene si tratti di rapporti contrattuali che possono intervenire anche tra società non appartenenti al medesimo gruppo (si vedano, in tal senso, ADCM, *Norma di comportamento n. 169 del 17 ottobre 2007*; BONELLI F., *Gli Amministratori di S.p.A.*, Milano, 2004, 138) e sebbene la mancata corresponsione di un reddito di lavoro all'amministratore non sia stata considerata circostanza preclusiva all'applicazione del regime dei compensi reversibili in ipotesi di consociate a base familiare (si veda, in tal senso, CTR della Lombardia, sez. XVI, sent. 21 dicembre 2021, n. 4612: «*Proprio la ristretta compagine familiare delle due società, controllata e controllante, ben può giustificare l'omessa previsione di un compenso diretto all'amministratore, il quale è già beneficiario delle partecipazioni societarie*»).

3. Nella Risposta ad interpello n. 330/2023, l'Agenzia delle Entrate (Divisione Contribuenti, Direzione Centrale Piccole e Medie imprese) si è espressa in relazione alla tassazione diretta dei compensi reversibili di fonte italiana erogati a datore di lavoro non residente.

La fattispecie oggetto di istanza segue lo schema contrattuale tipico sopra descritto. Nel corso del 2021, un dipendente di una società fiscalmente residente in un non precisato Stato membro dell'Unione Europea ha svolto l'incarico di amministratore presso una consociata fiscalmente residente in Italia. Nel medesimo anno, la società estera ha stipulato un accordo con il proprio dipendente in forza del quale quest'ultimo ha assunto l'obbligo di riversare alla stessa qualsiasi compenso a lui spettante in qualità di amministratore della società italiana. La società estera ha informato di tale clausola contrattuale la società italiana, che ha deliberato il compenso di amministratore del dipendente della società estera e ha corrisposto detto compenso direttamente a quest'ultima.

Alla luce di quanto rappresentato, la società italiana ha chiesto all'Agenzia delle Entrate di conoscere il corretto trattamento fiscale dei compensi corrisposti alla società estera, con riguardo in particolare alla deducibilità del relativo costo e alle eventuali ritenute da operare all'atto del pagamento.

Anticipando le conclusioni di un percorso logico-giuridico che il presente contributo vorrebbe, con l'occasione, provare a sistematizzare, l'Agenzia delle Entrate ha condivisibilmente confermato la deducibilità per competenza, in capo alla società italiana, dei compensi corrisposti alla società estera e la non

tassabilità in Italia degli stessi in ragione della disciplina convenzionale applicabile, con conseguente assenza di obblighi di sostituzione da parte della società italiana.

3.1. I compensi reversibili non costituiscono, per l'amministratore, reddito imponibile ai fini IRPEF, sia che l'amministratore sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato sia che non lo sia. Alla medesima stregua, gli stessi non sono assoggettabili alla ritenuta a titolo di imposta del 30% prevista dall'art. 24, comma 1-ter; D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, "D.P.R. n. 600/1973").

Ai sensi dell'art. 1 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di seguito "TUIR"), il presupposto oggettivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è costituito dal possesso di redditi in denaro o in natura rientranti in una delle categorie indicate nell'art. 6 TUIR. È di tutta evidenza che, nella fattispecie dei compensi reversibili, tali requisiti - e, su tutti, il possesso del reddito - non risultano integrati in capo all'amministratore persona fisica.

Con riferimento, in particolare, alla nozione di "possesso", nella Relazione ministeriale all'art. 1 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, precedente storico dell'art. 1 TUIR, e nelle relative note introduttive, si legge che, con la disposizione normativa in questione, *«più che alla titolarità giuridica dei redditi, il legislatore delegante ha inteso riferirsi alla loro materiale disponibilità da parte del soggetto d'imposta»*, che si sostanzia *«nella materiale possibilità di fruizione del reddito»*, *«comprendendo nel reddito complessivo non soltanto tutti i redditi propri del soggetto, ma anche quelli altrui dei quali esso abbia la libera disponibilità»*.

Appare, dunque, chiaro che, sul piano tributario, la mera titolarità formale di un reddito, cui non si accompagni il potere di disporne liberamente, non ne fonda il possesso, essendo richiesta, quale condizione legittimante l'assoggettamento a imposizione, una relazione di fatto prima ancora che di diritto tra il soggetto e il reddito (si veda, in tal senso, LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico – Tomo I*, BAGNOLI M. et al., a cura di, Milano, 2022, 4).

Tale conclusione, oltretutto aderente al costante insegnamento dell'Agenzia delle Entrate (di cui meglio si dirà nel prosieguo), è stata altresì accolta dai giudici di legittimità. Nella sentenza 10 gennaio 2013, n. 433, ad esempio, la Suprema Corte di Cassazione ha statuito che il termine "possesso" impiegato dal legislatore tributario nell'art. 1 TUIR *«non ha il significato tecnico che ha nel Codice Civile, né ha un significato tecnico-tributario uniforme per tutte le categorie reddituali. Ma il significato minimo comune del termine senz'altro evoca, ai fini della tassabilità, la riferibilità ad un soggetto di determinati redditi e la titolarità in capo a lui dei poteri di disposizione in relazione ad essi»*.

D'altronde, privilegiare la tesi contraria (nel senso di ritenere i compensi reversibili imponibili ai fini IRPEF in capo all'amministratore e, dunque, assoggettabili a ritenuta alla fonte in Italia) produrrebbe effetti asistematici e in aperta discrasia non solo rispetto ai principi generali che informano l'imposizione sul reddito delle persone fisiche, ma anche rispetto ai principi costituzionali (si veda, in tal senso, Cass. civ., sez. V., sent. 19 ottobre 2018, n. 26414, secondo la quale il requisito del possesso del reddito costituirebbe un *«precipitato del principio di capacità contributiva»* recato dall'art. 53 della Costituzione italiana).

Tutto quanto detto trova espressa conferma nell'art. 50, comma 1, lett. b), TUIR che, nel qualificare come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *«le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità»*, esclude espressamente *«quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro»*, e nel successivo art. 51, comma 2, lett. e), TUIR, che conferma che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente *«i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'art. 50»*.

Le disposizioni sopra richiamate codificano, in sostanza, l'imputazione diretta dei compensi reversibili al soggetto al quale per clausola contrattuale i compensi devono essere riversati. Ebbene, nella Risposta ad interpello n. 330/2023 in commento, l'Agenzia delle Entrate ne ha fatto corretta applicazione. Sul punto, la Risposta invero conferma un orientamento di prassi ormai consolidato. Nell'interpretare l'esclusione di cui all'art. 50, comma 1, lett. b), TUIR, infatti, l'Amministrazione finanziaria italiana aveva già in passato in più di un'occasione confermato la non imputabilità del reddito in capo alla perso-

na fisica, e ciò «in base al principio generale secondo cui non si configurano quale reddito imponibile di un soggetto le somme di cui egli non ottenga in alcun modo la libera disponibilità» (in tal senso, si vedano Ministero delle Finanze, ris. n. 8/166/1977 e, in senso conforme, ris. n. 8/196/1980 e n. 8/1236/1986 e circ. n. 326/E/1997 e, più recentemente, Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 167/2019).

Alla luce di quanto osservato, appare, invece, criticabile, invece, la posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 489 del 20 luglio 2021, in occasione della quale l’Agenzia, nel rendere indicazioni sul trattamento fiscale dei compensi percepiti da un dottore commercialista socio di uno studio legale associato in relazione ad un contratto di docenza stipulato con un istituto universitario estero, ha ritenuto detti compensi imponibili ai fini IRPEF in capo al docente associato quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a nulla rilevando gli obblighi (incontestati) di riversamento integrale dei compensi allo studio legale.

Non è chiaro se, nella fattispecie oggetto della Risposta ad interpello n. 330/2023, l’amministratore fosse fiscalmente residente in Italia o all’estero. Ad ogni modo, anche ipotizzando che si trattasse di un amministratore non residente, i compensi reversibili corrisposti a Beta ugualmente non costituirebbero, per lo stesso, redditi imponibili in Italia, perché anch’egli ugualmente non ne avrebbe la materiale disponibilità.

3.2. I compensi reversibili sono deducibili per competenza in capo alla società italiana erogante in quanto sono attribuiti a un soggetto titolare di redditi d’impresa e non trova applicazione il principio di deduzione per cassa specificamente previsto dall’art. 95, comma 5, TUIR per i compensi spettanti agli amministratori. Nella Risposta ad interpello n. 330/2023 in commento, l’Agenzia delle Entrate conferma ufficialmente e condivisibilmente detto principio, correggendo la propria precedente linea interpretativa (si veda la Nota 20 giugno 2004, n. 124734 inedita ma ampiamente ripresa dalla dottrina) e allineandosi a un orientamento di recente consolidatosi anche in seno alla Suprema Corte di Cassazione (si vedano, in senso conforme, Cass. civ., sez. V, sent. 16 ottobre 2020, n. 22479 e sent. 29 gennaio 2021, n. 2067; in senso contrario, Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2017, n. 1542).

3.3. Come sopra rilevato, il prelievo tributario deve attuarsi in capo al soggetto che effettivamente possiede, nel senso anzidetto, il reddito. I compensi reversibili sono, quindi, imponibili unicamente in capo alla società estera percettrice.

Nella Risposta ad interpello n. 330/2023 in commento, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto i compensi in parola qualificabili, ai fini convenzionali, come redditi d’impresa, e perciò riconducibili all’art. 7 della non precisata convenzione applicabile e, conseguentemente, non tassabili in Italia in assenza di stabile organizzazione della società estera percettrice nel territorio dello Stato (presupposto, questo, dichiarato dall’istante e assunto acriticamente dall’Agenzia, non essendo verificabile in sede di interpello ordinario).

La conclusione dell’Agenzia delle Entrate appare condivisibile.

La circostanza che l’elemento reddituale tragga origine dall’espletamento delle mansioni di un membro del consiglio di amministrazione potrebbe, invero, indurre a interrogarsi sull’applicabilità dell’art. 16 del Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio dell’OCSE (di seguito, “Modello OCSE”), rubricato “Compensi e gettoni di presenza” (“*Directors’ fees*” nella versione ufficiale in lingua inglese del Modello), che prevede l’imponibilità in Italia dei compensi che un residente dell’altro Stato contraente riceve in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente in Italia. Ove l’art. 16 trovasse applicazione, detti compensi sarebbero tassabili anche in Italia. Si ritiene, tuttavia, che tale tesi non possa trovare accoglimento per le ragioni di seguito esposte.

In primo luogo, la formulazione letterale dell’articolo ne suggerisce un’applicazione limitata ai casi in cui i corrispettivi siano ricevuti da un soggetto in relazione alla propria qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società. L’articolo, infatti, si riferisce espressamente ai compensi «*derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State ...*» e anche nel Commentario si legge che

l'articolo «*relates to remuneration received by a resident of a Contracting State, whether an individual or a legal person, in the capacity of a member of a board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State*» (si veda il par. 1 del Commentario all'art. 16 del Modello OCSE). Sebbene il Commentario contempli espressamente anche l'ipotesi di compensi ricevuti da persone giuridiche, la dottrina ritiene che la specificazione sia stata inclusa per coprire i casi – ammessi in alcuni ordinamenti, tra cui quello italiano – in cui una persona giuridica ricopre la carica di membro del consiglio di amministrazione di una società (in tal senso, si vedano CORDEWENER A., *Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Managerial Officials*, in REIMER E. - RUST A., a cura di, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Volume II, V ed., 1424; PISTONE P., *Article 16: Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Level Management Officials*, in *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics IBFD, 2023, par. 5.1.3.3.). Non si ritiene, al contrario, che il riferimento alle persone giuridiche contenuto nel Commentario possa essere inteso nel senso di ritenere l'articolo applicabile alla diversa ipotesi in cui i compensi, sebbene oggettivamente connessi all'attività di un membro del consiglio di amministrazione, siano soggettivamente riferibili ad un altro soggetto (una società) che invece riceve un'autonoma retribuzione per il servizio prestato dal proprio dipendente (si veda, in senso conforme, PAMPERL E., *Article 16 of the OECD Model Convention: History, Scope and Future*, IBFD, 2015, par. 3.10.2., la quale osserva che «*the application of the distribution rules of a tax treaty depends on the attribution of income to a person under domestic tax law. To subsume a consideration under Art. 16 it is thus crucial that according to the domestic law, it is not attributed to any other person than the director. This link between domestic tax law and treaty law is established in Article 16 by the phrase 'derived by'»).*

Tale conclusione trova, inoltre, supporto nell'analisi sistematica del Modello OCSE e del relativo Commentario, posto che i redattori hanno, in altre circostanze, espressamente previsto che il regime convenzionale applicabile resta immutato laddove un compenso oggettivamente riferibile ad una data attività sia percepito da un soggetto diverso dal prestatore dell'attività. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 17 del Modello OCSE, rubricato “Artisti e sportivi” (“*Entertainers and sportspersons*” nella versione ufficiale in lingua inglese del Modello), che, dopo aver previsto (similmente all'art. 16) che i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle proprie prestazioni artistiche o sportive esercitate nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato, si premura di specificare che la potestà impositiva dello Stato della fonte è fatta salva anche quando i redditi sono percepiti da un soggetto diverso da colui che svolge l'attività produttiva di reddito (ad esempio, una c.d. *star company*).

In altre parole, ai redattori del Modello OCSE non erano ignote le ipotesi di non corrispondenza tra il soggetto esercente l'attività e il percettore del reddito, per cui dovrebbe concludersi che la mancata inclusione di una clausola in tal senso nell'art. 16 manifesti l'intenzione di escludere dette ipotesi dal relativo ambito di applicazione.

Conformemente a quanto concluso dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 330/2023 in commento, troverà, quindi, applicazione, l'art. 7 della Convenzione, con conseguente non imponibilità in Italia dei compensi in assenza di stabile organizzazione della società estera percettrice nel territorio dello Stato.

Preme per completezza osservare che, in alcuni passaggi della Risposta, l'Agenzia sembra vincolare l'applicabilità dell'art. 7 della Convenzione alla corresponsione diretta dei compensi alla società estera percettrice. L'Agenzia afferma, infatti, che «*ai fini convenzionali, il pagamento in parola deve essere correttamente inquadrato nell'ambito dell'articolo 7 ... atteso che il pagamento, pur formalmente riferibile al lavoro prestato dal consigliere di amministrazione, è effettuato direttamente tra le due società consociate senza alcun riversamento da parte del dipendente a favore del proprio datore di lavoro*» (enfasi aggiunta). O, ancora, che «*non può applicarsi l'articolo 16 della citata Convenzione, che prevede una potestà impositiva concorrente per le retribuzioni che un residente di uno Stato contraente riceve come membro del consiglio di amministrazione o del collegio sindacale di una società residente nell'altro Stato contraente. Nel caso in esame, in effetti, il pagamento è effettuato direttamente alla consociata e non al dipendente*» (enfasi aggiunta).

Si ritiene che la qualificazione dei compensi reversibili quali redditi d'impresa e la conseguente riconducibilità all'art. 7 della Convenzione applicabile debba valere tanto nell'ipotesi in cui i compensi siano direttamente erogati alla società estera, quanto in quella in cui siano dapprima accreditati, ad esempio, su un conto corrente intestato all'amministratore e da questi integralmente riversati al proprio datore di lavoro. L'amministratore, infatti, non può assumere la materiale e reale disponibilità di somme che per espressa previsione contrattuale è tenuto a riversare alla società con la quale intrattiene un rapporto di lavoro dipendente. D'altronde, come in precedenza osservato, l'Amministrazione finanziaria italiana ha già in passato in più di un'occasione escluso l'imponibilità, in capo all'amministratore, dei compensi reversibili dapprima erogati all'amministratore e da questi integralmente riversati al proprio datore di lavoro. Lo stesso principio, peraltro, emerge anche da altra prassi dell'Agenzia delle Entrate relativa, ad esempio, al trattamento fiscale del patrimonio separato delle società costituite per la cartolarizzazione di crediti (si veda la circ. 6 febbraio 2003, n. 8/E).

Ciò detto, a parere di chi scrive, la conclusione avrebbe potuto essere diversa ove i compensi fossero stati direttamente corrisposti o riversati a una società fiscalmente residente in uno Stato con il quale l'Italia non ha concluso una Convenzione per evitare le doppie imposizioni.

Ai sensi dell'art. 151, comma 1, TUIR, il reddito complessivo delle società non residenti è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, per tali intendendosi, come stabilito al successivo comma 2, quelli indicati nell'art. 23 TUIR. Come noto, tali disposizioni codificano il c.d. principio del "trattamento isolato" dei redditi dei soggetti non residenti, che, in contrapposizione al superato principio della c.d. "forza di attrazione della stabile organizzazione", stabilisce che il reddito complessivo delle società non residenti si determina, secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR, sommando le diverse categorie reddituali ivi indicate, indipendentemente dalla presenza o meno di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Conformemente all'art. 7 del Modello OCSE, l'art. 23, comma 1, lett. e), TUIR stabilisce che i redditi d'impresa dei soggetti esteri sono territorialmente rilevanti in Italia se prodotti per il tramite di una stabile organizzazione ivi localizzata. L'applicazione di detta regola di territorialità produrrebbe i medesimi effetti dell'applicazione dell'art. 7 del Modello OCSE, ovverosia, si ribadisce, l'impossibilità di assoggettare a tassazione i compensi in Italia in assenza di stabile organizzazione della società estera percettrice nel territorio dello Stato.

Tuttavia, nel caso di specie potrebbe assumere rilievo un'altra regola di territorialità, e in particolare quella di cui all'art. 23, comma 1, lett. f), TUIR, che, attraverso il richiamo alla categoria dei redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato, assoggetta a tassazione in Italia i redditi derivanti "dall'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere". Nella fattispecie dei compensi reversibili, si potrebbe ritenere che la società non residente assuma un'obbligazione consistente in un *facere*, rappresentato dalla prestazione di un'attività a beneficio di una consociata italiana da parte di un proprio dipendente. Così ragionando, in assenza di Convenzione la quota parte di compensi reversibili corrisposti alla società non residente imputabili ad attività svolte in Italia risulterebbe ivi assoggettabile alla ritenuta a titolo di imposta del 30% prevista dall'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 anche laddove la società estera non avesse una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

A parere di chi scrive, non dovrebbero, invece, assumere rilievo le diverse regole di territorialità di cui agli art. 23, comma 1, lett. c) e comma 2, lett. b), TUIR, entrambe previste per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, in quanto, come sopra osservato, i compensi reversibili sono per espressa previsione normativa (art. 50, comma 1, lett. b), TUIR) esclusi dal novero dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (in senso conforme, si veda CTP di Milano, sez. III, sent. 13 novembre 2017, n. 6357; in senso contrario, si vedano CTP di Bergamo, sez. I., sent. 12 ottobre 2018, n. 521; ADCM, norma di comportamento n. 169 del 17 ottobre 2007 e PIAZZA M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, 1011).

4. Si è colto lo spunto della Risposta ad interpello n. 330/2023 per soffermarsi sulla tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei compensi reversibili di fonte italiana erogati a datore di lavoro non re-

sidente. La Risposta ad interpello in commento fa seguito a una precedente Risposta ad interpello della medesima divisione dell'Agenzia delle Entrate (Divisione Contribuenti, Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese), nella quale l'Agenzia si era espressa su una fattispecie del tutto assimilabile ma inversa, avente cioè ad oggetto la tassazione dei compensi di fonte estera (spagnola) riversati a società datrice di lavoro residente in Italia. Si tratta della più volte citata Risposta ad interpello n. 167/2019.

In quel caso, l'Agenzia delle Entrate era stata chiamata a pronunciarsi sul corretto trattamento fiscale da applicare ai compensi reversibili erogati al dipendente di una società fiscalmente residente in Italia in relazione all'incarico di consigliere di amministrazione ricoperto presso una consociata fiscalmente residente in Spagna. Detti compensi erano stati dapprima accreditati sul conto corrente intestato all'amministratore al netto della ritenuta alla fonte prevista in Spagna per i compensi erogati a soggetti non residenti, conformemente all'art. 16 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa con l'Italia, e successivamente riversati, per espressa previsione contrattuale, alla società datrice di lavoro. Stando a quanto rappresentato nell'istanza, la normativa civilistica spagnola non consentiva l'accredito dei compensi su conto corrente intestato a soggetto diverso dall'amministratore, neppure previa richiesta di quest'ultimo.

Anche in quell'occasione, l'Agenzia delle Entrate aveva confermato la rilevanza ai fini IRES dei compensi in capo alla società datrice di lavoro residente in Italia, escludendone la rilevanza ai fini IRPEF in capo all'amministratore persona fisica. Tuttavia, l'Agenzia aveva altresì confermato, ai sensi dell'art. 165 TUIR, l'accreditabilità, in capo alla società italiana, delle ritenute alla fonte subite dall'amministratore in Spagna *ex art. 16* della Convenzione conclusa con l'Italia.

Le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 167/2019 erano state accolte con un certo scetticismo. Per alcuni Autori, infatti, la conferma dell'accreditabilità, in capo alla società italiana, delle ritenute alla fonte subite dall'amministratore in Spagna configgerebbe con la (già allora) pacifica irrilevanza dei compensi in capo all'amministratore. Tant'è che, a valle della Risposta ad interpello n. 330/2023 in commento, in molti hanno accolto con favore il presunto superamento, da parte dell'Agenzia, del proprio precedente orientamento.

Ebbene, a parere di chi scrive, è possibile ricondurre la Risposta ad interpello n. 167/2019 entro un quadro di coerenza rispetto ai precedenti dell'Amministrazione finanziaria italiana. Pare, infatti, possa ritenersi che l'Agenzia delle Entrate abbia confermato l'accreditabilità, in capo alla società italiana, delle ritenute alla fonte subite dall'amministratore in Spagna al solo fine di eliminare la doppia imposizione altrimenti gravante sui compensi, dopo averne accettato la qualificazione operata in Spagna. Si rammenta, infatti, che, stando a quanto rappresentato nell'istanza, la normativa civilistica spagnola pareva, almeno all'epoca dei fatti, attribuire fiscalmente i compensi all'amministratore persona fisica anche in caso di integrale riversamento degli stessi ad altro soggetto.

Letta in questo senso, la Risposta ad interpello n. 167/2019 è del tutto in linea con quanto prescritto dall'OCSE in materia di sgravio della doppia imposizione in caso di conflitti di qualificazione tra lo Stato della fonte e Stato della residenza (si veda, in senso conforme, SAINI A., *Compensi reversibili esteri al vaglio del credito di imposta*, in *Norme & Tributi*, *Il Sole24 Ore*, 8 giugno 2023).

I parr. 32.1 ss. del Commentario all'art. 23 del Modello OCSE, infatti, indicano chiaramente che se, in ragione di differenze nel diritto interno tra lo Stato della fonte e quello della residenza, il primo applica una disposizione convenzionale diversa da quella che il secondo avrebbe considerato applicabile allo stesso elemento di reddito, lo Stato della residenza deve comunque considerare quel reddito tassato in conformità alle disposizioni convenzionali, come interpretate e applicate dallo Stato della fonte. Nel par. 32.4, in particolare, l'OCSE fa l'esempio del socio, residente in uno Stato contraente, di una *partnership* con sede nell'altro Stato contraente, che cede le proprie quote. Lo Stato di residenza del socio considera la *partnership* come un autonomo soggetto d'imposta (come ad oggi l'Italia) e perciò ritiene la plusvalenza derivante dalla cessione delle quote utile di capitale tassabile solo nello Stato di residenza del beneficiario *ex art. 13*, par. 4 della Convenzione in ipotesi conforme al Modello OCSE; di converso, lo Stato in cui ha sede la *partnership* considera la cessione delle quote alla stregua del realizzo dell'azienda posseduta dalla *partnership* stessa e perciò ritiene la plusvalenza tassabile *ex art. 13*, parr. 1 e 2. Come

detto, il Commentario risolve il conflitto stabilendo che, nelle ipotesi di “*conflicts of qualifications*”, lo Stato della residenza è tenuto ad accettare la qualificazione ai fini convenzionali operata dallo Stato della fonte e, quindi, a concedere, a seconda del caso, il credito d'imposta o l'esenzione.

Le indicazioni fornite in sede OCSE sono già state in passato seguite dall'Agenzia delle Entrate. Ci si riferisce, in particolare, alla Risposta ad interpello n. 538 del 30 dicembre 2019, in occasione della quale l'Agenzia è stata chiamata a chiarire la corretta qualificazione, ai fini convenzionali, delle somme corrisposte da una società fiscalmente residente in Brasile alla propria controllante fiscalmente residente in Italia a titolo di “*juros sobre capital proprio*” (JCP) e l'ammontare del credito per le imposte estere deducibile in capo alla società italiana (si veda, per un commento alla Risposta, SILVANI C., *Conta il capital gain pagato in Brasile sui proventi Jcp*, in *Norme & Tributi, Il Sole 24 Ore*, 24 gennaio 2020).

In estrema sintesi, i JSCP costituiscono una particolare tipologia di dividendi ritraibili dal possesso di ordinarie azioni in società brasiliane. Tali società possono, infatti, decidere di corrispondere ai propri azionisti proventi calcolati applicando un tasso di rendimento nozionale sul proprio capitale (i JSCP, appunto) che in Brasile si qualificano come dividendi ai fini civilistici e contabili, ma come interessi passivi deducibili ai fini fiscali. Ebbene, dopo aver premesso che i titoli partecipativi in questione non possono essere considerati titoli similari alle azioni in base all'art. 44, comma 2, lett. a), TUIR mancando il requisito della totale indeducibilità della relativa remunerazione dal reddito d'impresa della società erogante, l'Agenzia delle Entrate è passata a considerarne il trattamento convenzionale e ha chiarito che, ai fini del riparto della potestà impositiva tra Italia e Brasile, «*si fa riferimento alla legislazione fiscale dello Stato contraente da cui i redditi provengono*». Pertanto, nel caso di specie, «*viene in rilievo la qualificazione prevista dalla normativa brasiliana, con la conseguenza che deve essere considerato quale interesse la parte di reddito deducibile in Brasile a titolo di JSCP e quale dividendo la parte corrisposta non deducibile*». Appare, al contrario, criticabile la conclusione formulata dall'Agenzia delle Entrate nella precedente Risposta ad interpello n. 157 del 28 dicembre 2018, avente ad oggetto il trattamento fiscale di proventi derivanti da fondi immobiliari esteri, qualificati diversamente da Stato della fonte e Stato della residenza, *i.e.* che, ai fini della determinazione del credito per le imposte estere di cui all'art. 165 TUIR deve “*farsi riferimento alla qualificazione del reddito operata in Italia*”).

Lo Stato della residenza non è, naturalmente, tenuto ad eliminare la doppia imposizione in tutti quanti i casi in cui lo Stato della fonte ha sottoposto a tassazione un elemento di reddito applicando una disposizione convenzionale diversa da quella che lo Stato di residenza considera applicabile. Nelle ipotesi, infatti, di conflitti risultanti da diverse interpretazioni dei fatti o da diverse interpretazioni delle disposizioni convenzionali – ipotesi, queste, distinte dai conflitti di qualificazione che, si ribadisce, traggono origine dalle differenze nel diritto interno tra i due Stati contraenti – il solo modo di mitigare o rimuovere la doppia imposizione sarebbe, secondo l'OCSE, quello di ricorrere ad una procedura amichevole (si veda, in tal senso, il par. 32.5 del Commentario all'art. 23 del Modello OCSE).

Posto tutto quanto detto, la riconosciuta accreditabilità delle ritenute alla fonte subite dall'amministratore in Spagna in capo alla società italiana percettrice dei compensi dovrebbe essere letta come una conferma, da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana, della tassabilità di detti compensi in capo al percettore effettivo degli stessi, in linea con quanto sostenuto nella più recente Risposta ad interpello n. 330/2023. Diversamente, infatti, l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto concludere per l'accreditabilità delle ritenute in capo all'amministratore (il che, peraltro, avrebbe determinato uno scenario irrazionale in cui l'amministratore si sarebbe visto riconosciuto un credito d'imposta relativo a redditi altrui e la società italiana sarebbe stata tassata due volte sul medesimo reddito; si vedano, in tal senso, ROSSETTI D.A. - DE PIRRO R., *Il possesso del reddito guida la tassazione dei compensi reversibili*, in *il fisco*, 2019, 35, 3361).

5. Alla luce delle indicazioni da ultimo fornite con la Risposta ad interpello n. 330/2023, si ritiene che il quadro della tassazione dei compensi reversibili in fattispecie interne e in fattispecie transfrontaliere coperte dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni possa dirsi ormai chiaro per le imprese e gli operatori del settore. Non altrettanto definito appare, a parere di chi scrive, il trattamento fiscale

dei compensi reversibili di fonte italiana corrisposti a società residenti in Stati con i quali l'Italia non ha concluso una Convenzione per evitare le doppie imposizioni.

Si rammenta, infine, che, secondo la prassi amministrativa, il regime dei compensi reversibili è accessibile a condizione che l'integrale riversamento sia adeguatamente provato. In assenza di specifiche disposizioni di legge, si auspicano chiarimenti sul contenuto necessario di tale prova.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO (ADCM), Norma di comportamento 17 ottobre 2007, n. 169

BONELLI F., *Gli Amministratori di S.p.A.*, Milano, 2004, 138 ss.

CORDEWENER A., *Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Managerial Officials*, in REIMER E. - RUST A. (a cura di), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. II, V ed., 1405 ss.

DEL FEDERICO L., *Compensi reversibili e flussi reddituali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 5, 699 ss.

FERRANTI G., *Deducibilità dei compensi degli amministratori: alcune questioni ancora aperte*, in *Corr. trib.*, 2021, 2, 107 ss.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico - Tomo I*, BAGNOLI M. et al. (a cura di), Milano, 2022, 1 ss.

LANDI T., *La tassazione dei compensi reversibili*, in *Norme&Tributi Plus Diritto, Il Sole 24 Ore*, 25 marzo 2021

PAMPERL E., *Article 16 of the OECD Model Convention: History, Scope and Future*, IBFD, 2015

PIAZZA M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, 1010 ss.

PIAZZA M., *Niente ritenuta in Italia sui compensi reversibili di amministrazione*, in *Norme & Tributi, Il Sole 24 Ore*, 23 maggio 2023

PIAZZA M. - TRAINOTTI A., *Compenso reversibile: uno strumento efficace all'interno dei gruppi di imprese*, in *Fisc. comm. int.*, 2018, 11, 65 ss.

PISTONE P., *Article 16: Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Level Management Officials*, in PISTONE P. (Ed.), *IBFD Online collection of Global Tax Treaty Commentaries (GTTC)*, IBFD

ROSSETTI D. A. - DE PIRRO R., *Il possesso del reddito guida la tassazione dei compensi reversibili*, in *il fisco*, 2019, 35, 3356 ss.

SAINI A., *Compensi reversibili esteri al vaglio del credito d'imposta*, in *Norme & Tributi, Il Sole 24 Ore*, 8 giugno 2023

SILVANI C., *Conta il capital gain pagato in Brasile sui proventi Jcp*, in *Norme & Tributi, Il Sole 24 Ore*, 24 gennaio 2020

Si può applicare la c.d. *split years clause* nelle Convenzioni ove non è espressamente prevista? Il valore del Commentario OCSE quale *soft law*

Can the so-called split years clause be applied in Conventions where it is not expressly provided for? The value of the OECD Commentary as soft law

ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI

Abstract

Giurisprudenza e prassi continuano a negare la possibile applicazione del frazionamento del periodo di imposta nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che espressamente non contengono tale previsione. Dalla dottrina continuano però a giungere notevoli sollecitazioni per una diversa lettura della questione spingendo a superare i rigidi formalismi interpretativi.

Parole chiave: *split year, dual residence, Commentario OCSE, soft law*

Abstract

Judges and fiscal administration practices continue to deny possible application of tax period splitting in double taxation agreements which do not expressly contain this provision. However, considerable requests for a different reading of the question continue to come from doctrine, pushing us to overcome rigid interpretative formalisms.

Keywords: *split year, dual residence, OCSE Commentary, soft law*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La determinazione della residenza fiscale interna e convenzionale e il frazionamento del periodo di imposta. - **3.** Le previsioni del Commentario OCSE relativamente al frazionamento del periodo di imposta. - **4.** Il valore interpretativo delle disposizioni del Commentario. - **5.** *Soft law* v. *hard law*.

1. Complice, molto probabilmente, la previsione di una revisione della disciplina sulla residenza fiscale prevista nella recente legge delega di riforma fiscale (L. n. 111/2023) si è riaperto il dibattito dottrinale sul possibile frazionamento del periodo di imposta, c.d. *split year*. Sul tema si è recentemente pronunciata anche la Cassazione con una interessante ordinanza (Cass. civ., sez. V, n. 25690/2023) in cui gli Ermellini escludono la possibilità di applicare la *split year clause*, sulla base del solo Commentario OCSE, nel caso di Convenzioni che non la prevedano espressamente.

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici di legittimità riguardava un conflitto di residenza fiscale di un contribuente tra Italia e Francia. Tale conflitto, secondo il contribuente, doveva risolversi con l'applicazione del principio del frazionamento del periodo di imposta, di cui alla Convenzione Italia-Francia, come interpretato dal Modello OCSE e dal relativo Commentario.

Secondo la Cassazione, invece, lo *split year* non poteva applicarsi non essendo previsto dalla Convenzione Italia-Francia, sottolineando che il Commentario non ha valore normativo e costituisce una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti, i quali, tuttavia, nel delineare la disciplina convenzionale sono liberi di darvi attuazione.

2. Come noto, nella normativa tributaria italiana, l'art. 2, comma 2, TUIR stabilisce che «*si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*».

Le condizioni citate dall'articolo sono tra loro alternative e la sussistenza anche di una sola di essere per la maggior parte del periodo di imposta è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Per quanto concerne il periodo di imposta da prendere in considerazione il successivo art. 7 del medesimo TUIR specifica che «*l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma [...]*». Dal combinato disposto dei due articoli citati è evidente che nel nostro ordinamento esiste una considerazione unitaria del periodo di imposta. Pertanto il contribuente che per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni o 184 se l'anno è bisestile) soddisfa il requisito formale dell'essere iscritto all'Anagrafe dei cittadini residenti o quello sostanziale di avere in Italia la residenza o il domicilio sarà considerato fiscalmente residente nel nostro Paese.

Se ne deduce, altresì *a contrariis*, che non sussiste, nel nostro ordinamento, la possibilità di essere considerati parzialmente fiscalmente residenti. La stessa Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 471/E/2008 ha specificato che, ai fini della normativa italiana, non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell'anno di imposta.

Dal diverso punto di vista internazionale e, in particolare, nell'ambito di alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni può invece sussistere una disposizione che consenta, nella particolare ipotesi di doppia residenza, la possibilità di frazionare il periodo di imposta quali ad esempio le Convenzioni stipulate tra l'Italia e la Germania e tra l'Italia e la Svizzera. La *split year clause* contenuta in tali Convenzioni con riferimento ai casi di *dual residence* è stata recentemente oggetto di numerosi interpellati (si tratta dei nn. 370/2023, 255/2023, 173/2023, 73/2023).

Tali disposizioni sono solitamente contenute all'interno dell'art. 4 il quale, innanzitutto nel suo primo comma individua il concetto di residenza con rinvio alla legislazione dei singoli Stati. I successivi commi, tramite le *tie break rules*, si preoccupano poi di individuare la residenza rispettivamente delle persone fisiche e delle persone giuridiche nelle ipotesi di conflitto tra le norme nazionali che portino alla sussistenza di una *dual residence*. In particolare per quanto riguarda le persone fisiche l'individuazione della residenza fiscale, avverrà andando ad individuare ove il contribuente abbia una abitazione permanente (centro degli interessi vitali) o, in subordine, ove soggiorna abitualmente, o, in subordine sulla base della nazionalità dello stesso o, in estremo subordine, la decisione sarà demandata alle Autorità fiscali degli Stati contraenti. Come detto, solo alcune Convenzioni contengono poi anche una successiva disposizione, quale ad esempio quella contenuta nella Convenzione Italia-Svizzera, che stabilisce che: «*La persona che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data*».

Pur se l'oggetto della Ordinanza in commento riguarda la differente ipotesi in cui tale disposizione non è presente, riteniamo comunque utile ricordare, incidentalmente, che l'interpretazione di tale norma non è del tutto pacifica.

Ed invero a parere di chi scrive e di una parte, seppur minoritaria, della dottrina, si dovrebbe ritenere che la regola del frazionamento del periodo di imposta non sia un ulteriore criterio autonomo supplementare a quelli di cui ai precedenti commi (abitazione permanente, centro degli interessi vitali ed economici ecc.), ma una misura temporale del requisito di residenza che completa dunque il primo

comma dell'art. 4 attribuendo ad esso la dimensione temporale mancante (si veda in tal senso VOGEL K., *A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Londra, 1997, 254; GIORGI S., *La residenza fiscale di una persona fisica in caso di trasferimento all'estero*, in *Fisc. comm. int.*, 2009, 2, 98; MAGLIARO A. - CENSI S., *Frazionamento del periodo di imposta; la split year clause nella normativa convenzionale e interna*, in *il fisco*, 2023, 35, 3324).

Secondo altri Autori invece, facendo riferimento al Commentario OCSE, la norma sul frazionamento deve essere considerata “applicativa” delle *tie break rules* e applicabile a prescindere da qualsiasi valutazione in merito all'estensione temporale del periodo (se l'intero anno d'imposta o una sola parte di esso) in cui perdura la situazione di *dual residence* (BIZIOLI G. - MOLOGNI D., *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, in *Corr. trib.*, 2022, 22, 455; DELLI FALCONI F. - MARIANETTI G., *La residenza parziale e le Convenzioni internazionali*, in *Corr. trib.*, 2009, 4, 288. La stessa interpretazione viene fornita anche dalla ris. n. 471/E/2008).

3. Qui giunti occorre anche ricordare quanto disposto dal Commentario OCSE relativamente all'art. 4 del Modello di Convenzione e, in particolare, al paragrafo 2.10 ove viene specificato che “*«special rules must be established which give the attachment to one State a preference over the attachment to the other State. [...] The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire taxable period»*”.

Secondo la dottrina maggioritaria appena ricordata, l'ultimo inciso appena citato, e cioè che il periodo di residenza fiscale in un Paese possa non coincidere con quello di imposta ed essere anche inferiore, deve essere considerato come un principio generale. Pertanto, secondo i medesimi Autori, le disposizioni sul frazionamento del periodo di imposta nei trattati che le prevedono espressamente sono da considerarsi meramente ricognitive di un principio già desumibile in via interpretativa; con l'ulteriore conseguenza dell'applicabilità convenzionale dello *split year* salvo ove espressamente esclusa (BIZIOLI G. - MOLOGNI D., *op. cit.*, 458).

Tale teoria è anche quella proposta dal contribuente, nella fattispecie analizzata nella sentenza in commento, posto che nella Convenzione applicabile al caso in esame e cioè la Convenzione Italia-Francia non è prevista, all'interno dell'art. 4, la *split year clause*.

Nonostante tale assenza, sempre secondo il contribuente, la citata clausola doveva comunque trovare applicazione facendo una interpretazione della Convenzione sulla base del Commentario.

I giudici di legittimità non sono stati però convinti da tale interpretazione e, al contrario, hanno stabilito che il contenuto del Commentario è quello di strumento di indirizzo e ausilio nell'interpretazione delle Convenzioni internazionali ma che, «*nel caso di specie, tuttavia, le norme interne convenzionali non presentano alcuno spazio interpretativo da colmare*». Pertanto, come detto, hanno rigettato il ricorso del contribuente.

Del resto, anche l'Amministrazione finanziaria si era dimostrata in un più datato intervento contraria all'applicazione, nelle Convenzioni che non la prevedono, della regola del frazionamento del periodo di imposta. In una risposta ad Interpello aveva argomentato che «*L'esistenza di norme convenzionali espresse che disciplinano i casi in cui è possibile ricorrere al frazionamento del periodo d'imposta per risolvere situazioni di doppia residenza esclude in radice la possibilità di applicare questo principio in via analogico-interpretativa: poiché il principio è stato già “recepito” dall'ordinamento italiano, estenderne l'applicazione ad ipotesi disciplinate da Convenzioni diverse da quelle in cui è espressamente richiamato violerebbe il principio di sovranità dei singoli Stati e il principio pattizio che sono alla base del sistema di Convenzioni bilaterali prefigurato dal Modello OCSE*» (ris. n. 471/E/2008).

4. Relativamente al valore da attribuire al Commentario OCSE l'ordinanza della Cassazione in commento si rifà all'importante arresto giurisprudenziale a Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., n. 8500/2021) nel quale i giudici di legittimità, in prima battuta, chiariscono che le Convenzioni sono a tutti gli effetti dei Trattati internazionali. A tal proposito occorre ricordare che la Convenzione di Vienna del 1969, sul

diritto dei Trattati, afferma all'art. 31, che i Trattati devono essere interpretati in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo e che oltre al testo della Convenzione, al preambolo e agli allegati inclusi, rilevano tutti gli accordi intervenuti tra le parti in occasione della conclusione dell'accordo.

Il Commentario al modello OCSE, tuttavia, secondo la Cassazione, non può rientrare nel perimetro delineato da questa disposizione in quanto non viene mai allegato ai Trattati.

Come giustamente ricordato, però, (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. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XV, 610 ss. «La dottrina nazionale e internazionale (cfr., per tutti, G. Bizioli, *Tax treaty interpretation in Italy*, in M. Lang (Ed.), *Tax treaty interpretation*, 2001, pp. 217-218 e K. Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, in *Bulletin*, December 2000, p. 614) ritiene che il Commentario al Modello OCSE possa rientrare tra i mezzi supplementari di interpretazione, alla luce anche del fatto che la Convenzione di Vienna contiene una lista non esaustiva di ipotetici mezzi complementari (lavori preparatori e circostanze nella quali il trattato è stato concluso): per tale via, è possibile l'utilizzo del Commentario al fine di chiarire il corretto significato da attribuire alle disposizioni contenute in un trattato (sul tema si rinvia a G. Melis, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pp. 1129 ss.)»).

La citata sentenza a Sezioni Unite ha comunque stabilito la non vincolatività delle raccomandazioni contenute nel Commentario OCSE e la loro natura di *soft law*. Il Commentario quindi, a parere degli Ermellini, deve essere considerato solo uno strumento di indirizzo ed ausilio nell'interpretazione dell'esatto contenuto e delle finalità delle Convenzioni internazionali (Cass. nn. 36690/2022, 36679/2022, 22545/2022).

5. Come sottolineato da autorevole dottrina il superamento della corretta ma rigida e formalistica interpretazione della giurisprudenza appena citata potrebbe avvenire attribuendo un diverso valore alle regole della *soft law*. Secondo tale Autore «*Si potrebbe insomma sostenere che oggi il dibattito sulla rilevanza giuridica del Commentario al Modello OCSE vada definitivamente separato da quello concernente i profili interpretativi, per collocarlo in quello – più recente ed ancora denso di incognite – concernente il sistema delle fonti nel contesto internazionale del XXI secolo. Verrebbe così superata la problematica riconducibilità del Commentario in uno o l'altro dei metodi interpretativi previsti dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, peraltro apprendone una se possibile ancora più controversa, che è quella delle nuove fonti non formali e sul loro rapporto con la rule of law*» (DORIGO S., *La rilevanza interpretativa del Commentario al Modello OCSE per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 4, 1758).

Sempre secondo il medesimo Autore infatti «*l'avvento della soft law internazionale può spostare i termini della riflessione anche con riferimento al Commentario al Modello OCSE, allontanandolo dal tralatizio contesto dell'interpretazione delle norme convenzionali (che come si è visto anche dalle esitazioni e dai silenzi delle Sezioni Unite è tuttora zeppo di incertezze) ed inserendolo invece a pieno titolo nel nuovo dibattito sulle fonti e sul modo di individuare le regole sostanziali destinate a disciplinare le fattispecie concrete sul piano internazionale*».

Chi scrive già prima della pubblicazione della ordinanza in commento aveva espresso le sue perplessità relativamente all'applicazione del criterio interpretativo del Commentario OCSE alle Convenzioni che non prevedano espressamente la *split year clause*. Va però sottolineato che le motivazioni addotte non erano tanto riferibili al discusso valore interpretativo del Commentario ma al fatto che, sempre a nostro parere, come già precedentemente indicato, la regola del frazionamento del periodo di imposta dovrebbe essere considerata non un ulteriore criterio autonomo delle *tie break rules* bensì una misura temporale del requisito di residenza stabilito al primo comma (MAGLIARO A. - CENSI S., *op. cit.*, 3324).

Proprio perché consapevoli che il nostro sistema tributario è sempre stato improntato al principio di unicità e della estremamente dirompente portata dell'eventuale introduzione di tale principio, non

abbiamo però sottaciuto la maggior razionalità di tale interpretazione. È innegabile infatti che una volta avvenuto il trasferimento di domicilio del contribuente, la potestà impositiva dello Stato di origine subisce inequivocabilmente un ridimensionamento notevole che potrebbe addirittura portare all'esclusione della stessa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BIZIOLI G. - MOLOGNI D., *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 455 ss.

BIZIOLI G., *Tax treaty interpretation in Italy*, in LANG M. (Ed.), *Tax treaty interpretation*, 2001, 217 ss.

DELLI FALCONI F.- MARIANETTI G., *La residenza parziale e le Convenzioni internazionali*, in *Corr. trib.*, 2009, 4, 288 ss.

DORIGO S., *La rilevanza interpretativa del Commentario al Modello OCSE per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 4, 1758 ss.

GIORGI S., *La residenza fiscale di una persona fisica in caso di trasferimento all'estero*, in *Fisc. comm. int.*, 2009, 2, 98 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *Frazionamento del periodo di imposta; la split year clause nella normativa convenzionale e interna*, in *il fisco*, 2023, 35, 3324 ss.

MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 10, 1083 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. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XV, 610 ss.

VOGEL K., *A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Londra, 1997, 254 ss.

VOGEL K., *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, in *Bulletin for International Taxation*, 2000, Vol. 4, No. 12, 614 ss.

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

Lavoro dipendente prestato all'estero: le *policy* di *tax equalization* non incidono sul diritto al recupero del credito per le imposte estere

Employees working abroad: tax equalization policies do not affect the right to recover foreign tax credit

ROBERTO SANTE SMILARI - MARCO STRAFILE

Abstract

Con la sentenza n. 2798/2022, nel pronunciarsi su una controversia avente ad oggetto la spettanza del credito per le imposte pagate all'estero sui redditi di lavoro dipendente, la Corte di Giustizia tributaria di I grado di Milano ha riconosciuto la legittimità delle politiche di equalizzazione fiscale adottate dalla gran parte delle società multinazionali al fine di tutelare i propri dipendenti che svolgono la propria attività lavorativa all'estero dal fenomeno della doppia imposizione internazionale, affermando che le stesse non ostano al recupero del credito per le imposte pagate all'estero.

Parole chiave: redditi di lavoro dipendente, società multinazionali, politiche di equalizzazione fiscale, doppia imposizione internazionale, credito per le imposte pagate all'estero

Abstract

With the Case n. 2798/2022, in ruling on a dispute concerning the entitlement of the credit for taxes paid abroad on employment income, the Tax Court of Milan recognized the legitimacy of the tax equalization policies adopted by most multinational companies in order to protect their employees who carry out their working activity abroad from international double taxation, without any prejudice on the right to claim for the foreign tax credit.

Keywords: employment income, multinational companies, tax equalization policies, international double taxation, foreign tax credit

SOMMARIO: **1.** Il caso. - **2.** Il quadro normativo di riferimento. - **3.** Le *policy* di *tax equalization*. - **4.** La soluzione interpretativa adottata.

1. Con la annotata sentenza la Corte di Giustizia tributaria di I grado di Milano si è espressa con riferimento alle politiche di equalizzazione fiscale adottate dalla gran parte delle società multinazionali al fine di tutelare i propri dipendenti che svolgono la propria attività lavorativa all'estero dal fenomeno della doppia imposizione internazionale, affermando che l'operatività di tali accordi non pregiudica la spettanza del credito per le imposte pagate all'estero.

Il caso sottoposto all'esame della Corte riguardava un lavoratore assunto presso un'azienda italiana che, nel periodo d'imposta 2013, aveva prestato attività lavorativa in Belgio, in regime di distacco internazionale, presso la consociata del proprio datore di lavoro italiano. Durante tale periodo, l'interessato aveva mantenuto in Italia la propria residenza fiscale, ai sensi dell'art. 2 TUIR e, pertanto, risultava ivi

tassabile anche sui redditi di lavoro dipendente prodotti in Belgio, secondo il c.d. *worldwide taxation principle* previsto dall'art. 3 TUIR.

Al contempo, in linea con quanto previsto dall'art. 15, par. 1 della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e il Belgio, i medesimi redditi risultavano assoggettabili a tassazione anche in tale ultimo Stato e, pertanto, venivano interessati da doppia imposizione internazionale. Una volta perfezionatasi la definitività delle imposte pagate in Belgio, il lavoratore interessato procedeva quindi a recuperare, tramite la propria dichiarazione italiana, il credito per le imposte pagate all'estero, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 165 TUIR e 23 della citata Convenzione.

Senonché, a seguito di controllo formale, l'Agenzia delle Entrate disconosceva integralmente la spettanza di tale credito per le imposte pagate all'estero, motivando la rettifica alla luce del fatto che, in base agli accordi intercorsi con il datore di lavoro e delle specifiche *policy* aziendali, le imposte dovute in Belgio erano state pagate da quest'ultimo, in nome e per conto del dipendente espatriato.

2. I redditi di lavoro dipendente prestato all'estero da un soggetto fiscalmente residente in Italia risultano imponibili nel nostro Paese, in forza dell'art. 3 TUIR. Nel dettaglio, detti redditi, in linea di principio, dovranno essere analiticamente determinati in base ai criteri previsti dai commi da 1 a 8 dell'art. 51 TUIR ed assoggettati a ritenute fiscali e previdenziali da parte del datore di lavoro italiano, ai sensi dell'art. 23 D.P.R. n. 600/1973(1).

In deroga alla regola generale di determinazione analitica del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, ad ogni modo, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dall'art. 51, comma 8-*bis*, TUIR, è possibile procedere ad una quantificazione sulla base delle retribuzioni convenzionali annualmente individuate con apposito decreto emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze; si tratta di valori imponibili forfetari, determinati con riferimento, e comunque in misura non inferiore, ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei(2). Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 16 novembre 2000, n. 207/E, difatti, «*la disposizione in commento stabilisce che ai fini della determinazione della base imponibile relativa all'attività prestata all'estero debba essere considerata una retribuzione convenzionale, senza tener conto dei compensi effettivamente erogati. Dall'introduzione del criterio convenzionale consegue che qualora il datore di lavoro riconosca al proprio dipendente alcuni benefits, questi emolumenti in natura non subiscono alcuna tassazione autonoma, in quanto il loro ammontare sarà ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale*»(3).

Tale modalità di determinazione del reddito di lavoro dipendente risulta applicabile a patto che la prestazione lavorativa sia prestata all'estero quale oggetto esclusivo dell'attività, in via continuativa, per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

(1) L'obbligo di sostituzione d'imposta in capo al datore di lavoro italiano riguarda anche eventuali emolumenti corrisposti dall'estero in relazione al rapporto di lavoro, in forza del combinato disposto di cui agli artt. 51 TUIR e 23 del citato D.P.R. n. 600/1973.

(2) Ne deriva che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 20/E/2011 «*La mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime*». Ciò che, come rilevato da MOCARELLI A. - BATTISTINI S., *Lavoro dipendente all'estero e gestione doppia imposizione*, in *Dir. prat. del lavoro*, 2022, 47/48, 2901, potrebbe condurre ad evidenti discriminazioni a danno dei lavoratori che assunti da datori di lavoro stabiliti all'estero che operino in settori economici non inclusi nelle apposite tabelle annualmente pubblicate con decreto ministeriale.

(3) Ai fini della individuazione della fascia di retribuzione convenzionale applicabile, occorre fare riferimento alla retribuzione complessivamente dovuta al lavoratore per l'attività svolta in Italia, con esclusione delle indennità e dei *benefit* al medesimo riconosciuti in considerazione dell'incarico estero, rapportata a dodici mensilità. Si veda in merito la Circolare Inps n. 72/1990. Naturalmente, nel caso in cui la retribuzione "nazionale" del lavoratore subisca delle variazioni, occorre procedere alla verifica di congruità della fascia di retribuzione convenzionale precedentemente individuata, con eventuale adeguamento della stessa.

Nel dettaglio, con specifico riferimento al requisito della continuità della prestazione lavorativa all'estero, in linea con quanto valeva in presenza dell'abrogato art. 3, comma 3, lett. c)(4), si rende necessario che al dipendente sia contrattualmente affidato uno specifico incarico non occasionale, che risponda a criteri di stabilità e permanenza(5). Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria, in particolare, ciò che si richiede è che «*venga stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero(6)*».

Il requisito della esclusività, invece, fa riferimento alla circostanza che l'incarico sia integralmente svolto all'estero. Deve pertanto ritenersi che ai fini dell'applicazione del regime delle retribuzioni convenzionali, nel corso dell'assegnazione all'estero, il dipendente non possa svolgere la propria prestazione lavorativa anche in Italia. Ciò, tuttavia, non esclude che il lavoratore rientri ed eventualmente soggiorni nel nostro Paese; ciò che conta difatti, ai fini di cui si discute, è che non vi eserciti alcuna attività lavorativa connessa con il rapporto di lavoro da cui trae origine l'invio nello Stato estero. Ne deriva che il requisito in questione si considera generalmente rispettato ove il lavoratore interessato faccia periodicamente rientro in Italia al solo fine di trascorrervi un periodo di vacanza, ma non anche nelle ipotesi in cui l'attività lavorativa sia svolta in parte all'estero e, per la restante parte in Italia.

Quanto, infine, al requisito relativo al periodo minimo di permanenza del lavoratore nello Stato estero - superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi - va subito rilevato come tale periodo debba essere verificato non in relazione al singolo periodo d'imposta, bensì nell'ambito di qualsivoglia periodo di dodici mesi, anche a cavallo tra due distinti anni solari(7). Peraltro, il soggiorno all'estero non deve essere necessariamente continuativo e, ai fini della verifica della soglia di 183 giorni, rilevano anche il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e agli altri giorni lavorativi.

Ad ogni modo, a prescindere dalle modalità di determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero, va evidenziato come, in prospettiva internazionale, la citata potestà impositiva italiana sui redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero dai contribuenti fiscalmente residenti in Italia risulti coerente con quanto previsto dall'art. 15, comma 1 del Modello OCSE.

La norma convenzionale appena citata, ricalcata fedelmente nella gran parte delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, prevede difatti, in ipotesi in cui l'attività lavorativa sia svolta in uno Stato diverso da quello in cui è fiscalmente residente il lavoratore, la potestà impositiva concorrente di entrambi gli Stati coinvolti, con conseguente esposizione al fenomeno della doppia imposizione internazionale.

(4) Nell'originario impianto normativo del TUIR il trattamento fiscale dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestata continuativamente all'estero era disciplinato dall'art. 3, comma 3, lett. c), che prevedeva l'esclusione dalla base imponibile italiana dei «*redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto*». Tale regime di esenzione, in particolare, trovava la propria *ratio* principale nell'esigenza di compensare il disagio delle condizioni di lavoro che il dipendente espatriato si trova ad affrontare. Pertanto, nella vigenza dell'art. 3, comma 3, lett. c) citato, al ricorrere dei requisiti ivi previsti, i lavoratori operanti all'estero potevano beneficiare della totale esenzione dalla tassazione italiana dei redditi di lavoro dipendente e ciò a prescindere dal loro *status* di residenza fiscale. Sul punto TINELLI G., *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 3, 271, nonché CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001 e STIZZA P., *Il quadro normativo relativo ai redditi di lavoro dipendente transnazionale*, in DELLA VALLE E. - PERRONE L. - C. SACCHETTO C. - UKMAR V. (a cura di), *La mobilità transnazionale dei lavoratori dipendenti: profili tributari*, Padova, 2006, 459.

(5) In questo senso, cfr. ASSONIME, circolare 16 marzo 2001, n. 17.

(6) Cfr. circ. 16 novembre 2000, n. 207/E.

(7) Cfr. circ. n. 207/E/2000. Secondo quanto recentemente affermato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano con la sentenza 11 novembre 2020, n. 2611, in particolare, l'applicazione delle retribuzioni convenzionali presuppone che, per l'intero periodo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi, il lavoratore mantenga la qualifica di soggetto fiscalmente residente in Italia; ne deriva che, in ipotesi in cui tale periodo si svolga a cavallo di due diversi anni fiscali, il regime in questione risulta applicabile a patto che il lavoratore sia fiscalmente residente in Italia per entrambe le annualità. In senso conforme con tale linea interpretativa anche la Risposta ad interpellato 17 gennaio 2023, n. 50 dell'Agenzia delle Entrate.

In deroga a tale principio, tuttavia, onde evitare che brevi periodi di lavoro all'estero diano luogo alla doppia imposizione internazionale ed alle complicazioni amministrative che ne derivano, il paragrafo 2 del citato art. 15, prevede la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza del lavoratore (con conseguente esenzione totale da parte del diverso Stato in cui l'attività lavorativa viene resa) al ricorrere di tutte le seguenti condizioni:

- l'attività lavorativa è svolta nell'altro Stato per un periodo non superiore a 183 giorni nell'arco del periodo d'imposta;
- le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro residente nello Stato di residenza del lavoratore;
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato in cui è svolta l'attività lavorativa.

L'art. 15, paragrafo 2 del Modello OCSE consente quindi di risolvere a monte il fenomeno della doppia imposizione internazionale, vietando allo Stato della fonte di tassare i redditi di lavoro dipendente ivi prodotti da un soggetto fiscalmente residente nell'altro Stato contraente(8).

Qualora detta disposizione non possa trovare applicazione, la doppia imposizione internazionale ingeneratasi sul reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero dovrà essere alleviata facendo ricorso al credito per le imposte pagate all'estero, ai sensi dell'art. 23 B del Modello OCSE e dell'art. 165 TUIR(9).

La norma domestica appena citata prevede infatti, al comma 1, che «*se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione*», fermo restando che, in base al comma 10 del medesimo art. 165 «*Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente(10)*».

Per poter beneficiare del credito per le imposte pagate all'estero, pertanto, è innanzitutto necessario che i redditi prodotti all'estero abbiano effettivamente concorso alla formazione del reddito complessivo del soggetto fiscalmente residente in Italia. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 9/E/2015, infatti, «*l'istituto non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 18 del TUIR(11)*».

(8) Sul punto si veda LOLLIO C., *Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente*, Napoli, 2020, 197 ss.

(9) Per una disamina della disciplina in materia di credito per le imposte pagate all'estero, si veda CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012.

(10) È questo il caso in cui, ad esempio, il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero venga determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-bis citato, posto che il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 ha disposto (con l'art. 36, comma 30) che «*In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi riferite anche ai redditi d'imposta relativi ai redditi di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del medesimo testo unico*». In tal senso, cfr. anche la circ. n. 28/E/2006 nonché la citata circ. n. 9/E/2015; sul punto, si vedano le osservazioni critiche e ricostruttive di CONTRINO A., *Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 1.

(11) Sul punto, giova ricordare che, in base all'art. 18 TUIR, «*i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti nei cui confronti in Italia si applica la ritenuta a titolo di imposta o l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 2, comma 1-bis, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, sono soggetti ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta. Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica alle distribuzioni di utili di cui all'articolo 27, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*».

Orbene, tale intervento ministeriale, in concreto, è suscettibile di dar luogo ad evidenti distorsioni e, potenzialmente, a vanificare il divieto della doppia imposizione in relazione a tutti gli elementi reddituali sottratti all'ordinaria tassazione progressiva IRPEF, mortificando, per l'effetto, i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva.

Ciò che non è sfuggito alla più recente giurisprudenza di legittimità che, con la sentenza 1° settembre 2022, n. 25698, ha affermato che, ai sensi dell'art. 75 D.P.R. n. 600/1973, il disposto di cui all'art. 165, comma 1 citato deve soccombere in presenza di Convenzioni contro le doppie imposizioni che riconoscano la spettanza del credito per le imposte pagate all'estero a prescindere dalle effettive modalità di tassazione del reddito prodotto all'estero, con il solo limite di quegli elementi di reddito che, per espressa scelta del contribuente, sono assoggettati a tassazione con ritenuta alla fonte ovvero a regimi di tassazione sostitutiva(12).

Estendendo il criterio interpretativo espresso dalla Suprema Corte, quindi, se previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, il credito per le imposte pagate all'estero deve ritenersi spettante a prescindere dall'effettiva concorrenza alla formazione del reddito complessivo del reddito prodotto all'estero, quando lo stesso sia soggetto ad un regime di tassazione sostitutiva per espressa previsione normativa e senza possibilità, per il contribuente, di optare per la tassazione ordinaria.

Ne deriva che siffatto principio difficilmente potrebbe applicarsi, per esempio, agli interessi di fonte estera, visto che in tal caso (a differenza degli utili di fonte estera) è rimessa al contribuente la possibilità di optare per la tassazione ordinaria, in luogo del regime di tassazione sostitutiva previsto dall'art. 18 TUIR.

Allo stesso modo, tale principio difficilmente potrebbe applicarsi in relazione alle somme che, per le loro peculiari caratteristiche, sono assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 17 TUIR. Ciò in quanto l'art. 17, comma 3, TUIR prevede che tali somme possano essere assoggettate alla tassazione ordinaria se questa risulta più favorevole per il contribuente, dietro richiesta dello stesso, nel caso delle somme di cui alle lettere da d) a f) del comma 1 e di quelle indicate alle lettere da g) a n-bis) non conseguite nell'esercizio di imprese commerciali, ovvero d'ufficio, in sede di riliquidazione della tassazione effettivamente applicabile alle somme di cui alle lettere a), b), c) e c-bis).

Con particolare riguardo a tale ultima ipotesi, quindi, in caso di indennità di fine rapporto maturate in contesti *cross-border* ed assoggettate ad imposizione anche all'estero in base all'art. 15, par. 1 del Modello OCSE, in sede di riliquidazione della tassazione separata effettivamente dovuta, l'Amministrazione finanziaria, dovrebbe raffrontare il carico fiscale da questa risultante con quello che sarebbe stato sofferto se le medesime indennità avessero concorso alla formazione del reddito complessivo del contribuente e se, per l'effetto, fosse stato possibile alleviare la doppia imposizione internazionale tramite il recupero del credito per le imposte pagate all'estero(13).

(12) Secondo la Suprema Corte, di fatti, «Per i redditi di capitale di fonte estera, direttamente percepiti dal contribuente, persona fisica, titolare di una partecipazione non qualificata in una partnership di diritto internazionale (nel caso, statunitense), qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta - come nell'ipotesi di cui all'art. 27, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, mediante imposta sostitutiva, del tutto sovrapponibile alla prima in ragione dell'identità di funzione, di cui all'art. 18, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 - avvenga non "su richiesta del beneficiario del reddito" ma obbligatoriamente, non potendo il contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata in un Paese estero (nel caso, Stati Uniti d'America) si deve considerare detraibile. Ciò in quanto, l'interpretazione conforme della locuzione "anche su richiesta del contribuente", che figura nel testo di vari accordi internazionali (tra cui nel testo della Convenzione Italia - Stati Uniti di America), conferma che quando l'Italia ha inteso negare il credito d'imposta - non solo nei casi in cui l'assoggettamento dell'elemento di reddito a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta avvenga su richiesta del contribuente, ma anche nei casi in cui esso sia obbligatorio in base alla legge italiana - lo ha previsto espressamente».

(13) Il che, tuttavia, difficilmente avviene in concreto, con la conseguenza che non è affatto infrequente che le spettanze di fine rapporto restino assoggettate alla doppia imposizione internazionale.

Più in generale, anche alla luce delle limitazioni previste dal citato art. 165 TUIR, non è raro che la doppia imposizione internazionale non sia del tutto eliminata dallo strumento del credito per le imposte pagate all'estero che solitamente consente, al più, di alleviarne gli effetti.

3. Si è visto come l'attività lavorativa prestata all'estero sia foriera del rischio, per il lavoratore interessato, di soffrire livelli impositivi difformi rispetto a quelli cui sarebbe stato soggetto se avesse prestato la propria attività lavorativa in Italia.

Ed infatti, per un verso, in caso di mantenimento della residenza fiscale in Italia, il disposto di cui all'art. 165 TUIR non assicura l'integrale eliminazione della doppia imposizione internazionale ma, al più, consente di alleviarla; per altro verso, in ipotesi di trasferimento della residenza fiscale all'estero, il contribuente potrebbe essere assoggettato ad un prelievo impositivo più elevato (o più favorevole) rispetto a quello previsto in Italia.

Per ovviare a siffatti fenomeni, la gran parte delle multinazionali che ricorre alla movimentazione internazionale del personale dipendente suole adottare meccanismi in grado di neutralizzare eventuali differenze impositive tra il Paese di origine e quello di destinazione del lavoratore⁽¹⁴⁾.

Tra queste, si annovera la c.d. *Tax Equalization* cui era soggetto anche il lavoratore interessato dall'annotata sentenza, che si fonda sull'assunto secondo cui, da un punto vista fiscale, il dipendente non deve trarre alcun vantaggio, né subire alcuno svantaggio dall'assegnazione all'estero.

Tale risultato è conseguito richiedendo al lavoratore di sostenere un carico fiscale esattamente in linea con quello che avrebbe sofferto se fosse rimasto in Italia, tramite l'applicazione di una ritenuta operata sulla retribuzione lorda (c.d. *Hypothetical withholding tax o Hypotax*), di ammontare pari alle ritenute IRPEF ipoteticamente dovute in Italia; viene in tal modo "equalizzato" in via convenzionale l'onere tributario che deve sostenere il lavoratore (allineandolo a quello che avrebbe subito se fosse rimasto a lavorare in Italia), lasciando la gestione ed il costo della fiscalità effettiva estera del dipendente in carico al datore di lavoro⁽¹⁵⁾; la provvista da quest'ultimo conseguita (derivante dalle trattenute effettuate per *Hypotax*) alimenta, infatti, un apposito fondo da destinare al versamento delle imposte dovute all'estero sul reddito di lavoro dipendente ivi prodotto dal dipendente espatriato.

Generalmente, quindi, il versamento delle imposte pagate all'estero viene materialmente finalizzato dal datore di lavoro (o attraverso lo schema di sostituzione di imposta applicato anche nello Stato di assegnazione, o mediante versamento in nome e per conto del dipendente delle imposte estere dovute), che si fa carico anche delle eventuali somme aggiuntive rispetto all'*Hypotax* trattenuta al dipendente.

Al contempo, se il lavoratore mantiene la propria residenza fiscale in Italia durante il periodo di lavoro all'estero, l'azienda implementa appositi meccanismi di anticipo dell'IRPEF dovuta in Italia, attivando una "linea di credito" nei confronti del dipendente, che verrà compensata tramite l'incasso del credito per le imposte pagate all'estero a questi spettante ai sensi dell'art. 165 TUIR⁽¹⁶⁾.

Orbene, come evidenziato in premessa, il caso oggetto dell'annotata sentenza traeva origine dal disconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero di cui il contribuente aveva beneficiato in Italia ai sensi dell'art. 165 TUIR in quanto, a detta dell'Ufficio, questi non era stato effettivamente incasso dalla fiscalità estera, visto era stata materialmente versata alle competenti Autorità estere dal datore

(14) Per una disamina delle più diffuse, si rimanda a MARIANETTI G. - DELLI FALCONI F., *La gestione del personale all'estero*, Milano, 2008, 80 ss. Si veda inoltre VALENTE P. - SALVATORE M. - BURRAGATO G., *Expatriates all'estero e esteri in Italia*, Milano, 2019.

(15) A volte, come nel caso della sentenza in commento, per fini di semplificazione amministrativa (o in assolvimento di un obbligo di sostituzione d'imposta previsto nello Stato di assegnazione), avviene che l'effettivo versamento dei tributi esteri venga eseguito direttamente dalla società estera distaccataria; ciò non modifica ovviamente - dal lato del dipendente - lo schema previsto nella *policy* di *tax equalization*.

(16) Resta inteso che qualora la somma tra *Hypotax* trattenuta e credito per le imposte pagate all'estero incassato dalla società fosse inferiore agli esborsi da questa effettivamente sostenuti in relazione alla fiscalità effettivamente dovuta in Italia e all'estero, l'eccedenza rappresenterebbe un *benefit* imponibile in capo al dipendente.

di lavoro, in nome e per conto del contribuente, come previsto dalla *policy* di *tax equalization* sopra descritta.

4. Nell'accogliere il ricorso proposto dal contribuente per veder confermare la correttezza del proprio operato e la piena spettanza del credito per le imposte pagate all'estero, la sentenza in commento offre interessanti spunti, in quanto si sofferma diffusamente sul funzionamento delle *policy* di *tax equalization*, affermando che le stesse non ostano affatto alla spettanza del rimedio previsto dall'art. 165 TUIR contro la doppia imposizione internazionale.

I giudici meneghini, infatti, osservano come «*in sostanza, il gruppo si preoccupa – attraverso la policy in commento - che il proprio dipendente che presta la sua attività all'estero non abbia in ragione di tale particolare condizione alcun onere, sia di ordine amministrativo che di ordine finanziario. La soluzione individuata è particolarmente complessa, in quanto sono tanti gli elementi da disciplinare: prevede che la multinazionale – datore di lavoro operi una sorta di ritenuta ipotetica (cd. Hypotax), calcolata sulla base dei compensi pattuiti al dipendente come se avesse lavorato in Italia, rendendo per lui indifferente, almeno per quanto concerne il suo compenso netto, prestare l'attività in Italia o all'estero; tale ritenuta – che evidentemente non trova causa in un obbligo di legge - riduce il netto a pagare risultante dalla busta paga mensile e viene accantonata dalla Società come provvista da utilizzare per il pagamento delle imposte dovute nel paese estero (nel nostro caso, in Belgio) sui redditi di lavoro dipendente ivi prodotti. In questo modo, per effetto del predetto accordo di stretta natura privatistica tra il contribuente e la Società, la Società si obbliga al versamento delle imposte dovute all'estero in nome e per conto del suo lavoratore, utilizzando la provvista incamerata sui suoi compensi tramite la predetta trattenuta operata - appunto - a titolo di Hypotax*».

La Corte di Giustizia tributaria, quindi, correttamente inquadra la *policy* in parola in ambito strettamente privatistico ed *extra*-fiscale, ricollegando all'effettuazione della ritenuta *Hypotax* il sorgere dell'obbligo, per il datore di lavoro, di assolvere alla fiscalità estera in nome e per conto del proprio dipendente. In altre parole, ferma restando l'obbligazione di carattere fiscale, che continua ad insistere unicamente in capo al lavoratore, la *policy* di *tax equalization* e le ritenute *Hypotax* operate in osservanza della stessa, traslano sul datore di lavoro l'obbligo materiale di versare le imposte alle competenti Autorità fiscali, facendosi carico delle maggiori somme eventualmente dovute.

Ed infatti, «*in sintesi, l'accordo previsto dalla policy in commento libera il lavoratore distaccato all'estero dall'impatto della variabile fiscale [...] che consegue al suo trasferimento lavorativo all'estero, [...] il lavoratore infatti riceve immediatamente un emolumento mensile corrispondente al compenso decurtato dall'Hypotax, che corrisponde alle imposte che avrebbe pagato se quel reddito fosse stato prodotto in Italia, mentre il datore di lavoro assume l'obbligo contrattuale di assolvere, in nome e per conto del dipendente agli obblighi fiscali italiani ed esteri e di tenerlo indenne da eventuali differenziali che potrebbero sorgere a distanza di tempo*»

A ben vedere, quindi, il versamento delle imposte estere da parte del datore di lavoro in nome e per conto del dipendente rappresenta una modalità di assolvimento dell'obbligo retributivo datoriale assunto a fronte dell'applicazione della *policy* di *tax equalization*; infatti, sia le trattenute per *Hypotax* che l'eventuale integrazione necessaria a coprire la fiscalità estera del dipendente, costituiscono erogazione di retribuzione, non potendosi erroneamente ritenere - come sostenuto dall'Agenzia - che tale schema operi una sorta di traslazione dei tributi esteri dal dipendente al datore di lavoro. Ad essere inciso della fiscalità estera è e rimane sempre il dipendente che ne sostiene l'onere attraverso parte della retribuzione percepita; né può ingenerare confusione l'aspetto meramente operativo che prevede che il versamento delle imposte estere venga eseguito - utilizzando gli emolumenti dovuti al dipendente - dalla società, poiché a livello fiscale nulla sarebbe cambiato se i predetti emolumenti fossero stati pagati direttamente al dipendente e questi avesse poi provveduto ad eseguire il pagamento all'Amministrazione fiscale estera. In tal senso la Corte rileva che: «*è pertanto priva di fondamento, ad esempio, l'obiezione dell'Ente impositore circa il non effettivo sostenimento delle imposte estere da parte del contribuente perché versate da un terzo (la società distaccataria belga); infatti, in ottemperanza alla policy di cui si discute,*

nella fattispecie le imposte estere sono state sostenute dal ricorrente attraverso il versamento in suo nome e per suo conto da parte della società estera, la quale in tale modo ha estinto l'obbligo retributivo a carico del contribuente».

Ne deriva che tali accordi, che sono senz'altro validi da un punto di vista civilistico, devono ritenersi totalmente ininfluenti sull'obbligazione tributaria, così come sulla spettanza del credito per le imposte pagate all'estero, in ipotesi di doppia imposizione internazionale.

Ed invero, come affermato dalla Corte di Giustizia tributaria di Milano la *policy* in questione è da ritenersi «*neutrale fiscalmente, e non incide sul riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero, almeno fino a quando sono correttamente determinati - secondo l'equilibrio segnato in tale accordo contrattuale - tutti i valori coinvolti*».

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, circolare 16 marzo 2001, n. 17

CONTRINO A., *Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 1 ss.

CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012

CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001

LOLLIO C., *Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente*, Napoli, 2020, 197 ss.

MARIANETTI G. - DELLI FALCONI F., *La gestione del personale all'estero*, Milano, 2008, 80 ss.

MOCARELLI A. - BATTISTINI S., *Lavoro dipendente all'estero e gestione doppia imposizione*, in *Dir. prat. del lavoro*, 2022, 47/48, 2901 ss.

STIZZA P., *Il quadro normativo relativo ai redditi di lavoro dipendente transnazionale*, in DELLA VALLE E. - PERRONE L. - C. SACCHETTO C. - UKMAR V. (a cura di), *La mobilità transnazionale dei lavoratori dipendenti: profili tributari*, Padova, 2006, 459 ss.

TINELLI G., *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 3, 271 ss.

VALENTE P. - SALVATORE M. - BURRAGATO G., *Expatriates all'estero e esteri in Italia*, Milano, 2019

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

La Corte di Giustizia UE sul “caso Airbnb” Italia: riflessioni in merito al (progressivo) coinvolgimento delle piattaforme digitali nell’alveo dei soggetti dell’obbligazione tributaria

The Court of Justice on the Italian “Airbnb case”. The (increasing) involvement of digital platforms within the subjects of tax obligations

ALESSIA TOMO

Abstract

All’esito della recente sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea resa in merito al celebre caso “Airbnb Italia” (C-83/21) – e in attesa di leggere la posizione che assumerà il Consiglio di Stato, giudice *a quo* al quale è “ritornata” la vicenda – il presente contributo mira a condividere alcune riflessioni attinenti quello che può essere definito come un progressivo e costante coinvolgimento delle piattaforme digitali nell’alveo dei soggetti dell’obbligazione tributaria, da incaricati di (“meri”) obblighi informativi al riconoscimento del ruolo di sostituti o responsabili d’imposta, dunque sembrano sempre più vicine ad un possibile ruolo di “collaboratori” dell’Amministrazione finanziaria. L’obiettivo del presente lavoro è di valutare, anche alla luce delle considerazioni avanzate dell’Avvocato generale e dei Giudici di Lussemburgo, i principali *pro* e *contro* della misura legislativa italiana attinente il regime fiscale delle c.d. “locazioni brevi” e il suo impatto sui diritti fondamentali dei contribuenti e delle piattaforme coinvolte. La vicenda è di estremo e attuale interesse anche alla luce delle più recenti iniziative intraprese, all’esito della sentenza della CGUE, dall’Amministrazione finanziaria italiana e del timore che un simile *trend* possa condurre ad un rafforzamento di quello acutamente definito come “capitalismo della sorveglianza”.

Parole chiave: piattaforme digitali, obblighi informativi, sostituzione d’imposta, responsabilità d’imposta, rappresentante fiscale, proporzionalità

Abstract

Following a recent judgment of the Court of Justice of the European Union in the well-known “Airbnb Italia” case (C-83/21), and while awaiting the decision of the Italian Council of State, this contribution aims to offer some considerations on what can be identified as a progressive and consistent involvement of digital platforms within the subjects of tax obligations. This involvement evolves from the imposition of reporting obligations to the involvement of platforms as withholder agents or joint liable persons. This development seems to position them as “collaborators” with the tax administration. The intention is to evaluate the key advantages and disadvantages of the Italian legislative measures related to the legal framework for so-called “short terms rental”, along with its repercussions on the fundamental rights of both taxpayers and the involved platforms. This subject is of utmost relevance and current importance, also given the recent actions taken by the Italian tax authorities in response to the CJEU ruling. Nevertheless, it exists a concern that this trend could potentially contribute to the reinforcement of what is noticeably been called as “surveillance capitalism”.

Keywords: digital platforms, reporting obligations, withholding taxation, joint liability, fiscal representative, proportionality principle

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. Crisi economico-finanziaria e coinvolgimento delle piattaforme digitali: da obblighi informativi a responsabilità e sostituzione d'imposta. - **2.** Il quadro normativo italiano: dalla proposta di legge sulla "sharing economy" alla normativa sulle "locazioni brevi". - **2.1.** Le criticità (già) sollevate dall'AGCM. - **3.** Il caso Airbnb italiano. - **3.1.** La posizione dell'Avvocato generale e della Corte di Giustizia: considerazioni generali. - **3.2.** Sugli obblighi informativi. Possibili rischi per la tutela dei diritti economici delle piattaforme e dei dati personali dei contribuenti. - **3.3.** Sull'obbligo di operare una ritenuta alla fonte in qualità di sostituti d'imposta. - **3.4.** Sull'obbligo di nominare un rappresentante fiscale residente in Italia: incompatibilità con l'art. 56 TFUE. - **4.** Possibili ripercussioni sulla disciplina dell'imposta di soggiorno. - **5.** Considerazioni conclusive e questioni aperte. Tra luci (poche, per i contribuenti) e ombre (molte, per le piattaforme), la parola torna al Consiglio di Stato.

1. La digitalizzazione e globalizzazione dell'economia consentite dalla diffusione del *web* hanno notoriamente reso possibile l'affermarsi di nuove forme di *business*, tra le quali un ruolo da protagonista è rivestito dalle piattaforme della *sharing economy* (per una definizione si veda la Comunicazione della Commissione UE COM(2016) 356 *final* – *A European agenda for the collaborative economy*, Brussels, 2 giugno 2016), la cui diffusione ha spesso beneficiato della relativa interconnessione con i *social networks*. Questo processo evolutivo ha conosciuto un (inizialmente lento, ma poi) sostanziale incremento proprio durante gli anni nei quali i noti scandali finanziari sono stati oggetto di notizie di cronaca internazionale (si pensi al caso dei *Panama papers* e della Lista Falciani) insieme alla profonda crisi di matrice economico-finanziaria che, iniziata negli Stati Uniti nel 2008, ha, come noto, suscitato rilevanti ripercussioni in Europa. Sulla scia delle iniziative intraprese in sede internazionale (in particolare in sede OCSE con l'adozione del noto progetto BEPS) gli ordinamenti giuridici nazionali ed europeo hanno, da una parte, mirato ad incrementare le misure legislative volte a garantire una maggiore trasparenza dei rapporti tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie; dall'altra hanno provveduto all'adozione di politiche di "austerità" che hanno determinato «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). Tutte queste misure erano, e sono tutt'oggi, chiaramente volte a condurre una più pervasiva, efficace ed efficiente attività di contrasto all'evasione fiscale altresì al fine di garantire una giustizia fiscale volta ad assicurare che anche la ricchezza prodotta nel mondo dell'economia "virtuale" contribuisca al perseguimento delle finalità redistributive proprie degli ordinamenti democratici.

In particolare, misure recentemente adottate anche in ambito nazionale italiano, sulla scorta delle spinte internazionali ed europee, lasciano assistere ad un progressivo coinvolgimento delle piattaforme della *sharing economy*, alle quali, da una parte, vengono imposti obblighi informativi, dall'altra, le stesse vengono – latamente – "attirate" nell'alveo dei soggetti dell'obbligazione tributaria. Ciò in quanto, quando – come accade nella maggior parte dei casi – il pagamento avviene, digitalmente, per il tramite della piattaforma, quest'ultima si troverà nella peculiare situazione di rivestire il ruolo di "debitore" del prestatore del servizio (a sua volta utente, *rectius* "prosumer"), dunque contribuente/soggetto passivo. Questa circostanza consente, con espresso riferimento allo specifico ambito dell'imposizione diretta, di "riprendere" il noto schema della sostituzione d'imposta, istituito positivamente dai legislatori nazionali e, in particolare, dal legislatore italiano già in occasione delle grandi riforme degli anni '70, congiuntamente all'avvento della c.d. fiscalità di massa. Tale meccanismo – unitamente alla nascita della figura del responsabile d'imposta – era, almeno nella sua originaria concezione, volto al perseguimento di finalità solidaristiche e "collaborative" che, inaugurate nel nostro Paese già in epoca liberale, avevano poi trovato riconoscimento normativo sulla scia delle idee di Ezio Vanoni, consapevole «che, in un ordinamento fiscale di massa, solo la collaborazione tra la parte pubblica e la parte privata poteva conseguire risultati accettabili di efficienza» (MARONGIU G., *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 3, 2016, 350). Da qui la necessità di far ricadere il versamento dell'imposta – o di parte di essa – su

qualcuno che, in quanto diverso dal soggetto passivo, non abbia interesse ad evadere e abbia – rispettivamente in caso di sostituzione o responsabilità – un obbligo o diritto di rivalsa sul soggetto passivo.

Tanto premesso il presente contributo mira a condividere alcune riflessioni attinenti quello che può essere definito come un progressivo e costante incremento del coinvolgimento delle piattaforme digitali tra i soggetti dell'obbligazione tributaria; in particolare riflessioni derivanti dalla rilevante sentenza della Corte di Giustizia resa in merito al celebre caso "Airbnb Italia".

In attesa di leggere la posizione che assumerà il Consiglio di Stato al quale, in qualità di giudice *a quo* è "tornato" il caso, la vicenda è di estremo ed attuale interesse sia alla luce delle più recenti iniziative intraprese, all'esito della sentenza della CGUE, dall'Amministrazione finanziaria italiana, nonché della contemporanea e rapida evoluzione del quadro normativo europeo, ove intanto è stata adottata la c.d. DAC7 (*Council Directive EU 2021/514 of 22 Mar. 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*) ed è attualmente pendente una Proposta di Regolamento *on data collection and sharing relating to short-term accommodation rental services* (COM[2022] 571 final – Brussels, 7 novembre 2022).

Tanto premesso, l'obiettivo del presente lavoro è di valutare, anche alla luce delle considerazioni dei Giudici europei, i principali *pro* e *contro* della misura legislativa italiana e il suo impatto sui diritti fondamentali dei contribuenti e delle piattaforme coinvolte. A tal fine, il presente contributo, nel secondo paragrafo, ripercorre brevemente le vicende attinenti all'evoluzione normativa nazionale adottata sulla spinta delle esigenze di trasparenza derivanti dall'ordinamento europeo, che è alla base della vicenda in esame. Prosegue nel terzo paragrafo con una più dettagliata analisi del caso Airbnb, alla luce delle posizioni assunte dall'Avvocato generale e dalla Corte di Giustizia, anche al fine di riflettere, nel successivo paragrafo, sui possibili scenari prospettabili all'esito di tale decisione anche sulla disciplina dell'imposta di soggiorno (non specificamente oggetto della pronuncia in esame) e rassegnare alcune considerazioni conclusive, volte ad evidenziare le (poche) luci e (molte) ombre della normativa italiana e della (solo) parzialmente condivisibile decisione dei Giudici europei.

2. La citata Comunicazione del 2016 della Commissione UE in tema di *sharing economy* già prevedeva, in tema di fiscalità, la necessità di provvedere ad un adattamento ai nuovi modelli imprenditoriali, rilevando, in tale ambito, l'emersione di problemi riguardanti «*l'adempimento degli obblighi fiscali e la loro applicazione*» ed auspicava che gli Stati membri mirassero «*a obblighi proporzionati e a condizioni di parità, e applicare obblighi fiscali funzionalmente analoghi alle imprese che forniscono servizi comparabili*». L'obiettivo chiaramente individuato dalla Commissione non era dunque quello di ostacolare tali forme imprenditoriali mediante l'introduzione di nuove o l'adeguamento di preesistenti regole fiscali, quanto piuttosto di «*sbloccare il potenziale dell'economia collaborativa*».

Tuttavia, la medesima Comunicazione evidenziava già come la *sharing economy* avesse, in realtà, anche «*creato nuove opportunità per offrire aiuto alle autorità fiscali e ai contribuenti in materia di obblighi fiscali, in particolare grazie alla maggiore tracciabilità consentita dall'intermediazione delle piattaforme online. In alcuni Stati membri è già prassi concludere accordi con le piattaforme per la riscossione delle imposte*».

L'obiettivo che asseritamente la Commissione dichiarava di voler perseguire era quello di «*aiutare i contribuenti ad adempiere i loro obblighi fiscali in maniera efficace e con il minimo sforzo*» e di ridurre «*gli oneri amministrativi dei privati e delle imprese senza operare discriminazioni tra i modelli imprenditoriali*».

La Commissione, nel documento di lavoro allegato a tale Comunicazione, analizzava diverse iniziative già intraprese in tal senso dagli ordinamenti nazionali, quali, a titolo esemplificativo, gli obblighi informativi incombenti in capo alle piattaforme nel Regno Unito e Irlanda o il compito di riscuotere l'imposta di soggiorno in Francia e nella città di Amsterdam.

Per quanto attiene l'Italia, la Commissione menzionava la proposta di legge sulla *sharing economy* (A.C. 3564) all'epoca pendente e che, tuttavia – ad oggi – non ha ancora visto la luce. Si trattava, in particolare, della proposta di legge di iniziativa parlamentare "*Disciplina delle piattaforme digitali per*

la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione" presentata il 27 gennaio 2016. L'articolo 1 di tale proposta prevedeva espressamente, al fine di promuovere l'economia della condivisione, «misure relative alla gestione e all'utilizzo delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e di servizi che operano su mercati a due versanti» e «strumenti atti a garantire la trasparenza, l'equità fiscale, la leale concorrenza e la tutela dei consumatori». In particolare, l'articolo 5 di tale proposta, rubricato "Fiscalità", prevedeva l'applicazione di un'impostazione "flessibile e diversificata" tra coloro che svolgono, per il tramite delle piattaforme digitali, una attività non professionale, il cui reddito integra un proprio eventuale reddito da lavoro, e coloro che invece svolgono tale attività a livello professionale o imprenditoriale. Tale *discrimen* veniva realizzato mediante l'individuazione di una soglia di 10.000 euro. Il successivo comma 2 del medesimo articolo 5 attribuiva ai gestori delle piattaforme di *sharing economy* il ruolo di sostituti d'imposta per i redditi generati dagli utenti operatori, con l'obbligo di applicare un'aliquota del 10% sulle transazioni. Eventuali piattaforme aventi sede o residenza all'estero avrebbero dovuto, a tal fine, dotarsi di una stabile organizzazione in Italia.

Tale proposta normativa, come anticipato, non è mai stata approvata e, nel frattempo, ci sono anche stati più cambi di governo.

Nel frattempo, anche sulla scia di quanto sperimentato in altri menzionati ordinamenti europei, il legislatore italiano è intervenuto con una normativa *ad hoc* attinente i profili fiscali dell'attività di intermediazione – sempre più svolta dalle piattaforme digitali – relative all'offerta di servizi di prenotazione di pernottamenti. Ciò anche al fine di regolamentare nel dettaglio un settore caratterizzato, come emerso dalla relazione tecnica, da un elevato grado di evasione. Del resto, come condivisibilmente evidenziato in dottrina, proprio il «*business degli affitti brevi si è sviluppato allontanandosi rapidamente dallo schema iniziale della condivisione privata e altruistica, per trasformarsi in una vera e propria attività a scopi lucrativi*» (DORIGO S., *Sharing economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi*, in *Corr. trib.*, 2020, 6, 607).

Il riferimento è al noto caso della disciplina fiscale sulle "locazioni brevi" di cui all'art. 4 D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito in L. 21 giugno 2017, n. 96. Tale disposizione ha inciso sul regime fiscale da applicare ai canoni di locazione derivanti da tali tipologie di contratti e ha introdotto in capo agli intermediari – con peculiare riferimento alle piattaforme digitali – obblighi di comunicazione dei dati e, in determinati casi, di sostituzione o responsabilità di imposta. Ciò sia in merito all'imposizione sui redditi che all'imposta di soggiorno.

Dopo aver identificato, al primo comma cosa debba intendersi per "locazioni brevi" («*contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni [...] stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare*»), la disposizione introduce in capo agli intermediari tre tipologie di obbligazioni, attinenti a obblighi informativi, obblighi di sostituzione e responsabilità d'imposta, in merito all'imposizione diretta relativa ai canoni di locazione e all'imposta di soggiorno.

Più in dettaglio, per quanto attiene gli obblighi informativi, la normativa ha previsto che gli intermediari siano tenuti alla trasmissione, entro il 30 giugno dell'anno successivo, dei dati relativi ai contratti conclusi per il loro tramite, a pena di incorrere nelle sanzioni amministrative di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

In tema di imposte sui redditi, la novella legislativa ha stabilito che gli intermediari che incassano i canoni o i corrispettivi ovvero che intervengono nel pagamento di tali canoni o corrispettivi, ove residenti nel territorio dello Stato, devono operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi e provvedere al relativo versamento. Tale ritenuta è idonea a coprire l'intero ammontare dell'imposta dovuta, nel caso in cui sia stata esercitata l'opzione per il regime sostitutivo della c.d. "cedolare secca", di cui all'art. 3 D.Lgs. n. 23/2011. In caso contrario, tale ritenuta del 21% si considera operata a titolo di acconto.

Parimenti, ove gli intermediari che incassano i canoni o i corrispettivi ovvero che intervengono nel pagamento di tali canoni o corrispettivi non siano residenti, ma abbiano una stabile organizzazione in Italia, provvedono per il tramite di quest'ultima ad operare la medesima ritenuta, sempre in qualità di sostituti d'imposta. Diversamente, ove tali intermediari non siano residenti né abbiano una stabile organizzazione nel territorio italiano, sono tenuti, in qualità di responsabile d'imposta, a nominare un rappresentante fiscale che sarà tenuto ai medesimi obblighi.

In tema di imposta di soggiorno di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 (e di contributo di soggiorno relativo alla città di Roma, ex art. 14, comma 16, D.L. n. 78/2010) la novella del 2017 ha previsto che tali intermediari, sempre nel caso in cui incassino i canoni o i corrispettivi o intervengano nel pagamento di tali canoni o corrispettivi, rivestano il ruolo di responsabili d'imposta, alla stregua di quanto accade per i vettori nell'ambito della disciplina del contributo di sbarco, e, oggi – all'esito della (opinabile) successiva novella di cui al D.L. n. 34/2020 – per i gestori delle strutture ricettive (in merito si veda *infra*). Conseguentemente, hanno diritto di rivalsa sui turisti/soggetti passivi, e sono altresì responsabili della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dai singoli regolamenti comunali.

Tale regime fiscale è stato ulteriormente novellato nel 2019 (D.L. n. 34/2019, convertito in L. 58/2019). Tale novella ha previsto che in caso di mancata nomina del rappresentante fiscale, ove ci siano soggetti residenti in Italia appartenenti allo stesso gruppo degli intermediari non residenti e non stabiliti, questi saranno responsabili in solido per l'effettuazione e il versamento della ritenuta di cui alla normativa in esame.

In aggiunta, la medesima novella del 2019 ha previsto l'istituzione di una banca dati nazionale delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi, mediante l'attribuzione di un "codice identificativo", alfanumerico.

2.1. Si osserva, seppur brevemente, che la novella legislativa in questione ha destato numerose critiche da parte degli intermediari, e soprattutto da parte delle piattaforme coinvolte, in particolare in merito alle difficoltà applicative, organizzative e ai costi da sostenere al fine di risultare *compliant* con le obbligazioni imposte dal regime fiscale introdotto nel 2017. E difatti appare rilevante ricordare che l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) depositava – nell'ambito dei poteri di cui all'art. 21 L. n. 287/1990 – alla Camera dei deputati, in data 24 novembre 2017, una segnalazione (destinata ai Presidenti delle Camere, al MEF e al Direttore dell'Agenzia delle Entrate) al fine di svolgere delle considerazioni relative al potenziale impatto restrittivo della concorrenza derivanti dalla normativa in esame e, pertanto, lamentando la dubbia proporzionalità delle misure ivi previste. L'*Authority* rilevava che tale normativa era *«potenzialmente idonea ad alterare le dinamiche concorrenziali tra i diversi operatori, con possibili ricadute negative sui consumatori finali dei servizi di locazione breve»*, in virtù del riconoscimento della solidarietà d'imposta in capo agli intermediari residenti o aventi stabile organizzazione in Italia, ovvero dell'obbligo di nominare un rappresentante fiscale. In particolare, nel documento si legge che, pur nella consapevolezza che la disposizione miri al perseguimento di un interesse pubblico, quale è quello di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale, *«l'introduzione dei suddetti obblighi non appare proporzionata rispetto al perseguimento di tali finalità, in quanto si ritiene che le stesse potrebbero essere perseguite altrettanto efficacemente con strumenti che non diano al contempo luogo a possibili distorsioni concorrenziali nell'ambito interessato»*.

Suggerendo, come possibile alternativa "meno onerosa" che la disciplina in esame *«potrebbe limitarsi a prevedere [...] ad esempio la vigente previsione di un obbligo fiscale di carattere informativo in capo agli intermediari e ai gestori di piattaforme immobiliari telematiche»*. Quest'obbligazione (oggi, del resto, prevista in via generalizzata per le piattaforme della *sharing economy* dalla c.d. DAC7) veniva individuata dall'AGCM *«anche alla luce dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 24 del 12 ottobre 2017»* come proporzionata *«nella misura in cui non altera il confronto concorrenziale tra gli operatori del settore e non presenta alcuna incidenza sulla scelta di mettere a disposizione dei consumatori forme di pagamento digitale. Inoltre, tale obbligo informativo appare consentire al*

Fisco di disporre del set informativo necessario a svolgere le eventuali verifiche sui redditi derivanti dai contratti di locazione breve che ricadono nella normativa in esame».

L’Authority, infine, rilevava che questa disposizione avrebbe potuto disincentivare il ricorso alla possibilità di pagamento per il tramite della piattaforma. Questo avrebbe potuto – e potrebbe – tradursi nel rischio di fronteggiare sia una minor tracciabilità dei pagamenti, ma anche di generare possibili rischi finanziari per locatari e conduttori. Conseguentemente, l’AGCM ha rilevato che *«il potenziale minor ricorso delle piattaforme telematiche a forme digitali di pagamento, nell’ambito delle locazioni brevi, potrebbe penalizzare i consumatori finali, conducendo a una minore ampiezza e varietà dell’offerta, nonché avere un possibile impatto negativo sulla domanda stessa – non più supportata da garanzie commerciali connesse all’utilizzo degli strumenti di pagamento digitali – alterando in ultima istanza le condizioni concorrenziali attualmente esistenti nell’intero segmento dell’offerta turistica delle strutture ricettive, tradizionali e non».*

Il legislatore italiano non ha dato seguito alle menzionate segnalazioni e, non è dunque un caso se questa posizione assunta dall’AGCM abbia ispirato anche la piattaforma Airbnb nell’istruire il giudizio in esame, di cui ai successivi paragrafi.

3. Come anticipato, il presente contributo prende dunque le mosse dalla – ormai nota – sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea (innanzi GCUE), resa in data 21 dicembre 2022 (C-83/21), e dalle relative conclusioni rassegnate dall’Avvocato generale Szpunar in data 7 luglio 2022.

La vicenda trae origine dalla impugnazione ad opera di Airbnb Ireland UC plc e Airbnb Payments UK Ltd (innanzi Airbnb) della normativa in esame, unitamente ai connessi provvedimenti adottati dall’Agenzia delle Entrate (in particolare, il provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 12 luglio 2017, prot. n. 132395 che ha dato attuazione al regime fiscale per le locazioni brevi e, con ricorso per motivi aggiunti, la successiva circolare interpretativa dell’Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2017, n. 24/E) dinanzi al TAR Lazio per asserito contrasto con la Direttiva 1535/2015 (ritenendo che le obbligazioni di cui a tale normativa costituiscano una “regola tecnica” od una “regola relativa ai servizi”, ai sensi e per gli effetti dell’obbligo di preventiva notifica alla Commissione europea), con l’art. 56 TFUE (in tema di libera prestazione di servizi) e del Regolamento UE 2016/679 (in tema di protezione di dati personali, innanzi GDPR).

Il Tribunale amministrativo rigettava il ricorso, ritenendo che le obbligazioni di cui alla normativa sulle locazioni brevi non costituissero una “regola tecnica” o una “regola relativa ai servizi”, ai sensi della Direttiva 1535/2015/UE e, conseguentemente, non sussistesse alcun obbligo di preventiva notifica della misura alla Commissione europea. Nel merito degli obblighi di cui alla normativa in esame, il TAR affermava che né gli obblighi informativi, né tantomeno quelli di natura fiscale violassero il principio di libera prestazione di servizi di cui all’art. 56 TFUE. Parimenti il Tribunale amministrativo riteneva che l’obbligazione relativa alla nomina di un rappresentante fiscale per i soggetti non residenti né stabiliti, pur costituendo una misura potenzialmente discriminatoria e dunque lesiva della libera prestazione dei servizi, può essere idonea a giustificare una misura restrittiva della libera prestazione di servizi, ove proporzionata e necessaria, alla luce di consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, in quanto misura volta a perseguire la lotta all’evasione fiscale (CGUE, 11 marzo 2004, C- 9/02, *De Lasteyrie du Saillant* e 7 settembre 2006, C-470/04, *van de Belastingdienst*). Riteneva, pertanto, non sussistente alcun motivo per rimettere la questione alla Corte di Giustizia. In merito all’imposta di soggiorno, ad avviso del TAR, la doglianza non era ammissibile per carenza di interesse, in quanto tale misura non era stata (opinabilmente) oggetto del provvedimento amministrativo impugnato. In aggiunta, il TAR riteneva la novella non in contrasto con gli artt. 3, 41 e 117 della Costituzione, né ravvisava alcun contrasto con la disciplina in tema di protezione dei dati personali. In merito alla Circolare interpretativa n. 24/E/2017, impugnata con motivi aggiunti dalle ricorrenti, il TAR riteneva che *«la circolare con la quale l’Agenzia delle entrate interpreti una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere dell’amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l’ha emanata e per il giudice)».*

Le ricorrenti impugnavano tale sentenza dinanzi al Consiglio di Stato il quale riteneva che la «*complessa controversia [...] impone di individuare l'esatta interpretazione da riconoscere al diritto euro-unitario*» e affermava che «*l'esegesi delle disposizioni nazionali e, soprattutto, euro-unitarie propugnata da parte ricorrente, secondo cui vi è un insanabile contrasto delle prime con le seconde, non è invero l'unica che può trarsi dal complesso normativo rilevante ai fini di causa: la contrapposta esegesi coltivata dal T.a.r. e condivisa dalle odierne parti resistenti, invero, non presenta chiari tratti di patente irragionevolezza*». Tale considerazione ha costituito condizione sufficiente per rendere necessario rinviare alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE, sia «*in considerazione del monopolio interpretativo del diritto euro-unitario che i Trattati assegnano alla Corte di Giustizia*», ma anche «*della natura di Giudice di ultima istanza rivestita dal Consiglio di Stato*», che «*è di regola tenuto a disporre la rimessione alla Corte*».

Pertanto, con ordinanza dell'11 luglio 2019, il Consiglio di Stato sottoponeva alla Corte di Giustizia tre questioni pregiudiziali. Con successiva ordinanza del 30 giugno 2020 (C-723/19, non pubblicata, EU:C:2020:509), la CGUE ha dichiarato manifestamente irricevibile tale domanda di pronuncia pregiudiziale.

Di conseguenza, il Consiglio di Stato ha nuovamente sospeso il procedimento in corso e ha sottoposto ai Giudici euro-unitari le seguenti questioni pregiudiziali, richiedendo, principalmente – ai fini dell'analisi di cui al presente contributo – quale sia «*l'esegesi delle espressioni “regola tecnica” dei servizi della società dell'informazione e “regola relativa ai servizi” della società dell'informazione, di cui alla direttiva 2015/1535[...], e, in particolare, [...] se tali espressioni debbano interpretarsi come comprensive anche di misure di carattere tributario non direttamente volte a regolamentare lo specifico servizio della società dell'informazione*»; e, con specifico riferimento al principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE se tale principio osti: a) «*ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – obblighi di raccolta dei dati inerenti ai contratti di locazione breve conclusi loro tramite e successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio*»; b) «*ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – che intervengano nella fase del pagamento dei contratti di locazione breve stipulati loro tramite, l'obbligo di operare, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio, una ritenuta su tali pagamenti con successivo versamento all'Erario*»; c) in caso di risposta positiva, se tale principio possa essere comunque limitato in maniera conforme al diritto dell'Unione; d) se tale principio possa essere limitato «*da una misura nazionale che imponga, a carico degli intermediari immobiliari non stabiliti in Italia, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale tenuto ad adempiere, in nome e per conto dell'intermediario non stabilito*» agli obblighi imposti dalla normativa nazionale.

3.1. Emblematicamente l'Avvocato generale ha introdotto le sue Conclusioni ricordando che le piattaforme digitali hanno, in qualità di servizi della società dell'informazione, reso possibile anche per i privati che non esercitano attività economiche professionalmente, l'offerta di servizi ai consumatori. Accanto ai benefici che ne possono derivare, le piattaforme hanno tuttavia anche «*contribuito ad aggravare molti problemi sociali, politici, amministrativi e giuridici*». Pertanto, quasi a voler enfatizzare che la normativa in esame possa (opinabilmente) porsi come “contropartita” o forma di “compensazione”, l'Avvocato generale evidenzia la necessità di «*stabilire in quale misura le piattaforme online debbano parimenti contribuire a risolvere i problemi connessi al loro funzionamento*», tenendo conto della loro naturale tensione ad offrire servizi “transfrontalieri”.

Nell'analizzare la vicenda, l'Avvocato generale si è dichiarato “sensibile” ad un aspetto particolare della vicenda. In particolare, ha evidenziato che la Federalberghi – comprensibilmente costituitasi contro la piattaforma – ha rilevato che la normativa in questione ha ad oggetto il regime fiscale delle locazioni brevi, caratterizzate da una elevata percentuale di “sommerso”, e che le misure adottate dal

legislatore italiano si presentano come tecnologicamente neutre, in quanto impongono i medesimi obblighi a intermediari operanti nel mondo reale e alle piattaforme digitali. Tuttavia, di contro, l'Avvocato, in linea con quanto sostenuto da Airbnb, ha rilevato che tale regime appare proprio *«concepito specificamente per le locazioni concluse attraverso piattaforme online»*. Dunque, ha osservato che la vicenda *«non riguarda [...] la mera applicazione ai servizi della società dell'informazione di norme preesistenti applicabili ai prestatori che operano offline, bensì l'introduzione di norme il cui scopo è quello di risolvere problemi sorti specificamente nell'ambiente di internet e che sono quindi specificamente rivolte ai prestatori di servizi online»*. Pertanto, ha ritenuto che *«gli obblighi imposti agli intermediari dal regime fiscale controverso riguardino specificamente i servizi della società dell'informazione, conclusione che non può essere modificata dal solo fatto che la formulazione delle disposizioni nazionali in discussione sia neutra da un punto di vista tecnologico»*.

Tale considerazione deve, a parer di chi scrive, ritenersi pienamente condivisibile. Difatti, sebbene non enfatizzato dall'Avvocato generale, appare necessario ricordare che (come evidenziato nel precedente paragrafo 2) la disposizione normativa in esame è stata adottata (peraltro, opinabilmente, tramite la “corsia preferenziale” offerta decretazione d'urgenza) nelle more dell'adozione di una più “generale” legge nazionale sulla *sharing economy* (e suoi profili fiscali).

Nel merito della vicenda, dopo aver preliminarmente evidenziato le motivazioni per le quali ritenere che, chiaramente, gli obblighi di cui alla disposizione contestata rientrano nel settore tributario e sono dunque disposizioni fiscali ai sensi dell'art. 114 TFUE, la Corte, anche in linea con quanto argomentato dall'Avvocato generale, ha negato che tali obblighi possano costituire una “regola tecnica” o una “regola relativa ai servizi”, escludendo dunque l'applicabilità delle Direttive 2000/31, 2006/123 e 2015/1535. Conseguentemente, la pronuncia ha principalmente avuto ad oggetto – per quanto rileva anche ai fini delle riflessioni di cui al presente contributo – l'esame della compatibilità di tali misure con il divieto di imporre limitazioni alla libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE. Difatti la Corte ricorda in merito che *«il rispetto dell'art. 56 si impone agli Stati membri nonostante quest'ultimo riguardi le imposte dirette. [...] sebbene la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione»*.

3.2. In merito all'obbligo di raccogliere e comunicare all'Amministrazione finanziaria le informazioni relative ai contratti conclusi per il proprio tramite, tanto l'Avvocato generale quanto la CGUE, richiamando anche quanto stabilito nel precedente caso Airbnb Ireland contro il Belgio (C-674/20, sentenza 27 aprile 2022, ECLI:EU:2022:303) hanno ritenuto di non ravvisare alcuna violazione dell'art. 56 TFUE.

In particolare, la Corte, sulla scorta del fatto che la normativa sia applicabile a tutti gli intermediari operanti nel settore, evidenzia che non sia ravvisabile alcun contrasto in quanto gli *«eventuali effetti restrittivi sulla libera prestazione dei servizi sono troppo aleatori e troppo indiretti perché l'obbligo da essa sancito possa considerarsi idoneo a ostacolare tale libertà»*. Inoltre, i Giudici europei, pur ammettendo che tale obbligo possa causare *«costi supplementari»* per gli intermediari, rileva come, soprattutto per le piattaforme digitali *«i dati in parola sono memorizzati e digitalizzati»* in ogni caso e, pertanto, *«il costo supplementare che suddetto obbligo causa ad intermediari siffatti appare ridotto»*.

Del resto, a parer di chi scrive, sul punto appare difficile immaginare che l'Avvocato e i Giudici europei potessero giungere ad una diversa conclusione, in considerazione del fatto che, intanto, il Legislatore europeo, per perseguire le richiamate finalità di trasparenza e condurre una più efficace attività di contrasto all'evasione fiscale, ha recentemente adottato, anche sulla scorta delle spinte derivanti dal panorama internazionale, la c.d. DAC7, proprio volta a “generalizzare” obblighi informativi in capo alle piattaforme digitali operanti nel mondo della *sharing economy*. Ed ancora, anche alla luce della più recente proposta di Regolamento UE “*on data collection and sharing relating to short-term accommodation rental services*”, volta ad armonizzare e semplificare il quadro di riferimento per la condivisione dei dati specificamente nell'ambito dei servizi di locazioni brevi in tutto il territorio dell'UE.

A parer di chi scrive, sul punto, potrebbero sollevarsi, seppur brevemente, diverse obiezioni, in tema di proporzionalità della misura, emergenti anche dalle parole stesse utilizzate dalla Corte. Come quantificare, giuridicamente, l'«idoneità» di un «costo» che «*appare ridotto*»? Sul punto si concorda con chi ha rilevato che, se questo può essere vero per le piattaforme di più ampie dimensioni, come Airbnb, viceversa, potrebbe non essere altrettanto vero per le piattaforme di minori dimensioni, arrivando persino ad inibire il loro ingresso nel mercato (così VASQUEZ J.M., *Airbnb (C-83/21). Compatibility of the Italian tax regime for short-term property rentals with EU law*, in *Highlights & Insights on European Taxation*, Issue 4, 2023). Inoltre, la circostanza che la normativa non prevede alcun tipo di compenso per l'attività svolta sembrerebbe di per sé idonea ad impattare negativamente sui diritti economici delle piattaforme. Una simile problematica, del resto, è già stata posta all'attenzione dei Giudici europei nel (parzialmente simile) caso *SS SIA (C-175/2020)*, sentenza 24 febbraio 2022, ECLI:EU:C:2022:124). Lì, sebbene la Corte non si sia pronunciata su questo specifico aspetto, l'Avvocato generale Bobek aveva evidenziato che la «vera» motivazione alla base dell'interesse della ricorrente all'attivazione della controversa in esame «*potrebbe essere legato ai costi di un tale impegno. Si dovrebbe forse consentire alle autorità pubbliche di esternalizzare effettivamente parte dell'attività della pubblica amministrazione, costringendo le imprese private a sostenere i costi per l'esercizio di quella che essenzialmente è una funzione pubblica? La questione diventa significativa nei casi di trasferimenti di dati permanenti e su larga scala che si suppone siano effettuati da imprese private per il bene comune senza alcun indennizzo*» (per un approfondimento sia in merito consentito rinviare alle osservazioni svolte in TOMO A., *La "forza centripeta" del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 908 ss. e relativi riferimenti bibliografici).

Inoltre, sempre a parer di chi scrive, potrebbe evidenziarsi che, in realtà, i dati richiesti dall'Amministrazione finanziaria con la norma in questione (nonché, a breve, in virtù della citata DAC7) potrebbero riguardare anche informazioni aggiuntive e dati (anche personali) normalmente non raccolti dalle piattaforme, quali il codice fiscale dell'utente, dal quale notoriamente è facile risalire a luogo e data di nascita. Una simile circostanza potrebbe condurre a due conseguenze negative: da una parte, potrebbe avere possibili ricadute negative anche sui principi che regolano il trattamento dei dati personali, con particolare riferimento al principio di minimizzazione di cui all'art. 5, par. 1, lett. c) del GDPR; dall'altra, simili obblighi informativi potrebbero condurre ad un ulteriore «aggravio» di quello che è stato acutamente definito come «capitalismo della sorveglianza» (ZUBOFF S., *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, 2019), paradossalmente autorizzando le piattaforme – chiamate ad operare quali «collaboratori» dell'Amministrazione finanziaria – alla raccolta, conservazione e trasmissione di una crescente quantità di dati, anche personali, degli utenti (per una più approfondita riflessione in merito a tale aspetto sia consentito rinviare a TOMO A., *Tax Information, Third Parties and GDPR: Legal Challenges and Hints from the Court Of Justice*, in *EC Tax Review*, 2023, 4, 152 ss.).

3.3. In merito all'obbligo di operare una ritenuta alla fonte in qualità di sostituti d'imposta, sia l'Avvocato generale che la CGUE, richiamando la medesima sentenza *Airbnb/Belgio*, hanno ritenuto che l'art. 56 TFUE non osta, in quanto non rientrano nell'ambito di applicazione di tale divieto misure il cui «unico effetto» sia quello di causare «costi supplementari» per la prestazione di un servizio. Ad ogni modo l'Avvocato generale ha evidenziato che è in parte condivisibile quanto rilevato da Airbnb in merito alla responsabilità finanziaria connessa ad un simile obbligo. In particolare, la piattaforma aveva evidenziato che gli «*obblighi ad essa incombenti [...] derivano dall'applicazione delle imposte non già alla propria attività, bensì a quella dei suoi clienti locatori*», lamentando che la misura contestata realizzi una discriminazione indiretta derivante dal fatto che «la quasi totalità» delle piattaforme digitali che operano in Italia, con peculiare riferimento a quelle per il tramite delle quali è possibile effettuare il pagamento – e che devono dunque operare la ritenuta – sono residenti o stabilite in altri Stati membri.

In merito, l'Avvocato, pur ritenendo infondata la tesi della ricorrente, ha comunque ricordato che, come evidenziato dalla Corte nel noto caso Google Ireland (C-482/18, sentenza 3 marzo 2020, ECLI:EU:C:2020:141), l'articolo 56 TFUE «*osta all'applicazione delle misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio della libera prestazione dei servizi*». Tuttavia, la scelta di "limitare" l'obbligo di operare la ritenuta solo nel caso in cui la piattaforma intervenga nel pagamento è stata presumibilmente operata dal legislatore italiano perché, diversamente, «*sarebbe chiaramente difficile imporre detto obbligo agli intermediari che non offrono tale servizio aggiuntivo*».

A parer di chi scrive, può ritenersi che l'impossibilità di imporre tale obbligo anche a chi non interviene nel pagamento derivi anche da altre considerazioni. *In primis*, solo nel caso in cui un intermediario intervenga nel pagamento ci si trova dinanzi alla tipica situazione ("debitoria") in cui il sostituto, garantendosi una provvista preventiva, riesce senza problematiche ad assicurare il proprio obbligo di rivalsa. Conseguentemente, una normativa che avesse esteso tale obbligo anche in capo a chi non interviene nel pagamento sarebbe stata – potenzialmente – contraria ai principi di cui all'art. 53 della Costituzione.

Del resto, non è un caso che anche l'Avvocato generale abbia osservato che «*la scelta dell'intermediario di fornire il servizio di cui trattasi non è casuale ma, al contrario, risponde a preoccupazioni simili a quelle che hanno indotto il legislatore italiano ad adottare il regime fiscale controverso*». Difatti è in tal modo che l'intermediario «*crea anche le condizioni di sicurezza necessarie per lo sviluppo del settore delle locazioni immobiliari brevi*». E, poiché, parimenti, tale "insicurezza" caratterizza anche la connessa attività dell'Amministrazione finanziaria, l'Avvocato ritiene che sia «*perfettamente coerente imporre l'obbligo di ritenuta fiscale agli intermediari che intervengono nel pagamento dei canoni di locazione*».

Pertanto, per l'Avvocato generale tale obbligo non costituisce una discriminazione, ma «*potrebbe essere considerato un ostacolo alla libera prestazione dei servizi*». Gli intermediari, difatti, non avranno questo ruolo «*più solo tra i locatori e i conduttori, ma anche tra i locatori e le autorità finanziarie*». Pertanto, per il connesso rischio finanziario, tale obbligo costituisce un rischio aggiuntivo che non esisterebbe in assenza dell'obbligo di ritenuta fiscale. Tuttavia, prosegue l'Avvocato, tale ostacolo è "pienamente giustificato", poiché la necessità di garantire l'effettiva riscossione e di contrastare l'evasione fiscale costituisce «*un motivo d'interesse generale idoneo a giustificare un ostacolo alla libertà del mercato interno*» e, del resto, anche in relazione alla proporzionalità di una simile misura, lo stesso rileva come sia parimenti evidente che tale misura «*consente di combattere efficacemente l'evasione fiscale, imponendo ad un operatore che non è personalmente interessato a sottrarsi all'imposta la responsabilità del versamento della stessa all'amministrazione finanziaria*», così, di fatto, riprendendo la *ratio* dell'esistenza dello stesso istituto della sostituzione (e responsabilità) d'imposta.

Ed effettivamente si osserva, seppur brevemente, che non era condivisibile quanto rilevato già dinanzi al TAR dalla ricorrente in merito al fatto che la ritenuta avrebbe potuto discriminare il proprio modello di *business* – attribuendo, di contro, agli intermediari che non intervengono nel pagamento un indebito vantaggio competitivo – a causa del fatto che gli utenti sarebbero allettati dalla «*possibilità di pagare le imposte sul reddito da locazione nel periodo di imposta successivo a quello della materiale percezione del canone, invece di subire la ritenuta alla fonte*». Questo in quanto, come noto, il rischio di una possibile e simile "discriminazione" (unitamente ad esigenze di gettito) ha, già durante la riforma degli anni '70, indotto il nostro legislatore a prevedere, parallelamente l'istituto degli acconti d'imposta, da versarsi già durante la pendenza del periodo d'imposta.

La Corte di Giustizia, pur giungendo alle medesime conclusioni, ha invece enfatizzato un diverso aspetto. Pur rilevando che l'obbligo di operare la ritenuta costituisca un «*onere ben più rilevante di quello collegato ad un semplice obbligo di informazione, anche solo a causa della responsabilità finanziaria*» ha ritenuto che non risulti «*fatta salva la valutazione del giudice del rinvio, che tale onere sia più gravoso*» per gli intermediari stabiliti in Italia rispetto a quelli ivi residenti.

Per quanto una simile conclusione potrebbe, anche testualmente, apparire incerta, a parer di chi scrive, non ci sarebbe da stupirsi se l'avallo intanto offerto dalla sentenza in esame all'obbligo di agire in qualità di sostituto d'imposta, possa "stimolare" l'interesse di altri legislatori nazionali, ovvero dello

stesso legislatore europeo, per l'introduzione di una analoga misura, certamente "allettante" dalla prospettiva pubblicistica.

3.4. In merito alla asserita incompatibilità con l'art. 56 TFUE dell'obbligo incombente sugli intermediari non residenti e non stabiliti in Italia di nominare un rappresentante fiscale (che sia residente in Italia), l'Avvocato generale si è dichiarato non *«persuaso da tale argomento»*, ritenendo che la differenza di trattamento non generi una discriminazione e sia giustificata dal fatto che residenti e non residenti non si trovano nella medesima situazione. Tuttavia, anche richiamando quanto stabilito dalla Corte in precedenti sentenze (in particolare: Commissione c. Spagna, C-678/11, sentenza 11 dicembre 2014, ECLI:EU:C:2014:2434, nella quale la Corte altresì richiamava Commissione c. Belgio, C-522/04, sentenza 5 luglio 2007, ECLI:EU:C:2007:405) ha dovuto concludere che tale obbligazione costituisca una restrizione sproporzionata alla libera prestazione dei servizi, in contrasto con l'art. 56 TFUE.

In linea con tali argomentazioni, la CGUE ha rilevato che sia, difatti, *«incontestabile»* che l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale imponga di *«sopportare, in pratica, il costo della retribuzione di detto rappresentante»*. Questo costituisce un *«ostacolo idoneo a dissuaderli dall'effettuare servizi di intermediazione immobiliare in Italia»*. Conseguentemente la Corte si sofferma sul valutare se una simile restrizione possa essere giustificata dal perseguimento di motivi imperativi di interesse generale.

Richiamando, parimenti, quanto affermato nel proprio precedente Commissione c. Spagna, i Giudici europei hanno ricordato che le esigenze di contrasto all'evasione fiscale e di garantire l'efficacia della riscossione possano essere invocate al fine di giustificare una restrizione all'esercizio delle quattro libertà fondamentali dell'Unione Europea. Pertanto, tale misura, rileva la Corte, *«persegue uno scopo legittimo compatibile con Trattato FUE ed è giustificata da motivi imperativi di interesse generale»*, ed è un obbligo *«idoneo a garantire la realizzazione dell'obiettivo del contrasto all'evasione fiscale»*.

Nel vagliare poi se la misura non ecceda quanto necessario per il raggiungimento dell'obiettivo, pur legittimo, perseguito, la Corte ha condivisibilmente ritenuto che la stessa non sia idonea a "superare" il vaglio della proporzionalità.

Appare singolare che la Corte, anziché giungere a questa conclusione operando un mero richiamo ai propri citati precedenti, abbia rilevato la non proporzionalità della misura in quanto impone tale obbligo a tutti gli intermediari, *«senza distinguere in funzione, ad esempio, del volume di entrate fiscali prelevate»*. Ad avviso della Corte, non risulta che il *«rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili non possa essere garantito con mezzi meno lesivi dell'art. 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale in Italia»*. Per quanto – si ripete – una simile conclusione sia sostanzialmente condivisibile, appare tuttavia, opinabile, che nulla sia specificato in merito a cosa debba intendersi per *«volume di entrate fiscali»* e come, del resto, una differenziazione sul punto, non possa poi comunque risultare potenzialmente discriminatoria.

Ad ogni modo, nell'attesa di leggere la decisione del Consiglio di Stato, si può considerare che, nelle more, la misura italiana, "bocciata" in merito all'obbligo di nominare un rappresentante fiscale per le piattaforme non residenti e non stabilite, potrebbe condurre le piattaforme stabilite ad "abbandonare" la propria stabile organizzazione, al fine di non doversi adeguare all'obbligo di operare la ritenuta in qualità di sostituti d'imposta.

4. Dinanzi al TAR le ricorrenti segnalavano inoltre che anche l'ulteriore obbligazione attinente l'attribuzione del ruolo di responsabili del versamento dell'imposta di soggiorno – nonostante il primo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate oggetto di impugnazione non sia stato attuativo anche di tale misura – si porrebbe in contrasto con la libertà di cui all'art. 56 TFUE, creando una "irragionevole" disparità di trattamento con i gestori delle strutture ricettive, ai quali – all'epoca – non era ancora riconosciuto il medesimo ruolo di responsabili d'imposta.

Il TAR rilevava testualmente l'inammissibilità di tale doglianza *«per carenza di interesse in quanto il profilo contestato non è oggetto del provvedimento impugnato»*.

Orbene, nonostante ciò, ai fini delle argomentazioni di cui al presente contributo, appare rilevante evidenziare, seppur brevemente, che, nelle more, la medesima responsabilità d'imposta è stata riconosciuta anche in capo ai gestori delle strutture ricettive, con D.L. n. 34/2020 (noto come "decreto Rilancio"). Tale novella legislativa – pur rimediando al lungo silenzio legislativo in merito al ruolo dei gestori delle strutture ricettive e alla relativa e conseguente *querelle* giurisprudenziale e dottrinale – risulta opinabile per le medesime argomentazioni per le quali – viceversa – appare impropria nel merito la doglianza di Airbnb.

Si ricorda brevemente che la disciplina dell'imposta di soggiorno, di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011, ha subito due "ampliamenti": il primo con l'introduzione dell'alternativa imposta di sbarco – oggi contributo di sbarco –, il secondo con l'estensione della sua applicabilità anche alle locazioni c.d. brevi. Entrambe tali novelle hanno qualificato il ruolo dei rispettivi "gestori" quali "responsabili d'imposta" e proprio tale espressa qualifica aveva contribuito ad alimentare i dubbi nati dal discutibile silenzio legislativo sul ruolo dei gestori delle strutture alberghiere nell'"ordinaria" imposta di soggiorno.

Tuttavia, una mera equiparazione non sembrava giustificabile per la "peculiarità" della posizione dell'albergatore: a differenza di quanto accade per le compagnie di navigazione, nonché per le piattaforme di prenotazione *online* – come, del resto, per altri soggetti cui (genericamente) è legislativamente attribuito il ruolo di responsabili d'imposta – l'albergatore di un'ordinaria struttura ricettiva avrebbe "difficoltà" sia a creare una provvista preventiva, che, conseguentemente, a soddisfare il suo diritto di rivalsa (per l'intero) sul soggetto passivo.

Come si è avuto modo di argomentare (sia consentito rinviare a TOMO A., *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, in *Giur. imp.*, 2020, 1, 58 ss.) molteplici sono le motivazioni per le quali ritenere di poter salutare con favore la novella del 2020, in quanto ha posto fine alle differenze applicative emerse sul territorio nazionale, ha consentito un aumento di gettito per i Comuni e ha limitato il rischio che il riconoscimento per via giurisprudenziale agli albergatori della qualifica di agenti della riscossione facesse gravare sugli stessi rischi penali ultrattivi rispetto alle finalità volute dalla normativa in materia. Tuttavia, tale misura si è caratterizzata anche per alcune significative zone d'ombra, principalmente derivanti da una più complessa gestione dell'imposta per gli albergatori che oggi, non solo sono tenuti alla presentazione della dichiarazione, ma anche al pagamento dell'imposta in caso di inadempimento del turista-soggetto passivo. Difatti, se è vero che la gravosa responsabilità penale (alla quale la novella del 2020 ha rimediato) dipendeva dall'ipotesi di omesso o ritardato versamento dell'imposta correttamente corrisposta dal turista (adempiente), oggi la responsabilità d'imposta vede il gestore della struttura ricettiva obbligato in solido, in ogni caso, con il soggetto passivo.

Il riconoscimento legislativo della responsabilità d'imposta è volto al «*rafforzamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria e della sua satisfattività*» (SALANITRO G., *Due recenti interventi della Cassazione in tema di notaio e imposta di registro*, in questa *Rivista*, 2019, 2, II, 233 ss.), ma la soggettività passiva rimane in capo a colui che, realizzato il presupposto impositivo, ha manifestato la propria capacità contributiva. Dunque, onde evitare una possibile violazione dell'art. 53 Cost., è necessaria una autonoma verifica di compatibilità costituzionale, poiché il "mero" riconoscimento del diritto di rivalsa per l'intero sull'obbligato principale «*non mette al riparo il responsabile dall'eventuale inadempimento o insolvenza del contribuente*» (FIORENTINO S., *Lezioni di diritto tributario*, Napoli, 2017, 80).

Questa circostanza potrebbe, dunque, condurre o "giustificare" uno slittamento verso un più ampio coinvolgimento delle piattaforme anche nell'ambito dell'"ordinaria" imposta di soggiorno (come del resto già sta accadendo alla luce di diversi regolamenti comunali, ad esempio nella città di Firenze), poiché, sempre nel caso in cui si opti per il pagamento della prenotazione per il tramite delle piattaforme, queste possono agevolmente creare una provvista preventiva, a differenza dei gestori delle strutture ricettive, per i quali, invece, il riconoscimento della responsabilità d'imposta sta richiedendo una necessaria "riorganizzazione" della propria attività, al fine di garantire loro l'effettività del diritto di rivalsa.

Questa considerazione sembrerebbe avallata anche dalla recente posizione della Corte di Giustizia che, sebbene non si sia pronunciata sulla specifica fattispecie dell'imposta di soggiorno, ha, come anti-

cipato nel precedente paragrafo 3.3, ritenuto che l'art. 56 TFUE non osti al riconoscimento della (ancor più gravosa) sostituzione d'imposta relativa all'imposizione diretta sui canoni di locazione.

5. Sfruttando le potenzialità offerte dall'intermediazione – soprattutto delle piattaforme digitali – il legislatore italiano ha adottato una disciplina fiscale sulle locazioni brevi, principalmente volta a contrastare l'evasione fiscale nel settore turistico italiano, che, come analizzato, ha quasi integralmente superato il vaglio della Corte di Giustizia.

Ebbene, proprio alla luce delle conclusioni cui è giunta la Corte, nonché dalle argomentazioni espresse dall'Avvocato generale, appare possibile prospettare alcune conclusioni, volte a sottolineare alcune questioni che risultano ancora aperte e che attengono principalmente all'impatto di una simile misura sui diritti fondamentali delle piattaforme e degli utenti/contribuenti. Il tutto nell'attesa dell'"ultima parola" che adesso è rimessa al Consiglio di Stato e sebbene, intanto, l'Amministrazione finanziaria italiana stia già "agendo" per il recupero nei confronti di Airbnb, tra l'altro, delle ritenute (asseritamente) non versate dalla piattaforma, neanche all'esito della sentenza della Corte di Giustizia (tanto emerge da recenti notizie di cronaca, cfr.: MINCUZZI A., *Il Fisco contesta a Airbnb 500 milioni di tasse non versate*, in *Il Sole24Ore Plus*, 11 agosto 2023).

Alla luce delle argomentazioni svolte può ritenersi che la normativa italiana consenta di intravedere delle (timide e) parziali luci per la posizione degli utenti/contribuenti e, di contro, delle ombre per quella delle piattaforme e, parzialmente, per la tutela dei dati dei contribuenti.

Le parziali luci si riferiscono principalmente alla "semplificazione" degli adempimenti fiscali che deriverebbe per i contribuenti e, in termini più generali, per gli attori coinvolti. Difatti, in merito all'imposizione diretta relativa ai canoni di locazione, il coinvolgimento delle piattaforme come sostituti d'imposta può risultare particolarmente vantaggioso nel caso in cui tale sostituzione avvenga a "titolo d'imposta", dunque per i contribuenti che hanno optato per il regime sostitutivo della "cedolare secca", poiché, in tal caso, i contribuenti cui la piattaforma corrisponderà il canone, già al netto della ritenuta operata, non avranno alcun onere aggiuntivo. Ove, viceversa, la ritenuta sia stata operata a titolo d'acconto (in caso di mancata opzione per il regime della "cedolare"), il soggetto passivo non sarà liberato dagli obblighi relativi alla percezione di tale reddito.

In merito all'imposta di soggiorno, sebbene, come evidenziato tale disposizione non sia stata oggetto del giudizio in esame, sembra comunque interessante rilevare che la situazione è parzialmente diversa. Qui, come noto, il contribuente/soggetto passivo è il turista, dunque non residente nel Comune (creditore) sul quale grava solo l'obbligo di versamento dell'imposta, senza alcun onere formale aggiuntivo. Dunque, per tali contribuenti un possibile vantaggio derivante dal coinvolgimento della piattaforma (responsabile in solido) sembra essere esclusivamente derivante dal fatto che in tal caso il pagamento dell'imposta può essere effettuato digitalmente, mentre (ove effettuato *in loco*) anche alla luce di quanto ancora richiesto da alcuni regolamenti comunali, il pagamento potrebbe essere richiesto dall'*host* in contanti. Inoltre, come anticipato, un possibile vantaggio sarebbe configurabile per i gestori delle strutture ricettive nell'"ordinaria" imposta di soggiorno, in quanto – anche alla luce delle considerazioni della Corte di Giustizia in merito al coinvolgimento delle piattaforme come sostituti d'imposta – si potrebbe "giustificare" un più ampio coinvolgimento delle piattaforme, poiché, ove il pagamento avvenga per il tramite delle stesse, queste possono agevolmente creare una provvista preventiva.

Più problematica appare, anche all'esito della sentenza della Corte di Giustizia, la posizione degli intermediari, *i.e.* delle piattaforme digitali. È innegabile l'opportunità offerta da un maggior coinvolgimento delle piattaforme in termini di contrasto all'evasione e di emersione del "sommerso". Questo è quanto emerge anche dai più recenti eventi di cronaca, dai quali si evince che, grazie alla normativa del 2017 che consentirebbe un controllo degli annunci pubblicati sulle piattaforme, la Guardia di Finanza ha recentemente e parallelamente "stanato" numerosi proprietari di immobili locati, che non dichiaravano affatto i redditi percepiti da tale attività (si veda nuovamente *Il Sole24Ore*, 11 agosto 2023).

Orbene, come argomentato dalla Corte, l'esigenza di assicurare la riscossione di un'imposta e la lotta all'evasione fiscale possono costituire motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare

misure, quali quelle in esame, che risultino restrittive della libertà di prestazione di servizi. Non può, tuttavia, dimenticarsi che tali misure devono, in ogni caso, rispettare il principio di proporzionalità. E, in tal senso, i primi dubbi potrebbero sorgere anche in merito alla misura “meno invasiva” tra quelle al vaglio della Corte, attinente i meri obblighi informativi e ciò anche alla luce delle recenti iniziative intraprese in tema di scambio automatico di informazioni in ambito europeo. Come anticipato, difatti, sul punto appare difficile immaginare che la Corte potesse giungere ad una diversa conclusione, proprio in ragione del fatto che il panorama nazionale, europeo ed internazionale ha subito una importante evoluzione e, recentemente, il legislatore europeo, per perseguire note finalità di trasparenza e condurre una più efficace attività di contrasto all’evasione fiscale, ha adottato, anche sulla scorta delle spinte derivanti dal panorama internazionale, la c.d. DAC7.

In merito si è argomentato che sia difficilmente condivisibile ritenere la misura proporzionata semplicemente in quanto il relativo “costo”, che le piattaforme devono supportare, «*appare ridotto*». L’assenza di compenso per l’attività svolta sembra idonea ad impattare negativamente sui diritti economici delle piattaforme e, per quanto siano note le problematiche, di rilievo internazionale, di giustizia fiscale in merito al fatto che le *Big tech* non contribuiscano al pari delle imprese operanti nel mondo dell’economia reale, ciò non può ritenersi una giustificazione idonea a richiedere di sopportare costi in qualità di “collaboratori” dell’Amministrazione, incaricati di una attività di raccolta di dati che l’Amministrazione sta esternalizzando sempre più nei confronti dei terzi (privati). Medesima problematica attiene, del resto, anche al coinvolgimento degli intermediari nell’ambito della c.d. DAC 6 e, come anticipato, è già stata posta all’attenzione della CGUE nel (parzialmente simile) caso *SS SIA* ove l’Avvocato generale Bobek dubitava che sia possibile «*consentire alle autorità pubbliche di esternalizzare effettivamente parte dell’attività della pubblica amministrazione, costringendo le imprese private a sostenere i costi per l’esercizio di quella che essenzialmente è una funzione pubblica*» (sia nuovamente consentito rinviare a TOMO A., *La “forza centripeta” del diritto alla protezione dei dati personali*, cit.).

Inoltre, sono state evidenziate le motivazioni per le quali si potrebbe ritenere che, in realtà, i dati richiesti alla luce della normativa italiana potrebbero riguardare anche informazioni aggiuntive, normalmente non raccolte dalle piattaforme, quali il codice fiscale dell’utente, dal quale può risalirsi anche ad informazioni non necessarie ai fini del contrasto all’evasione fiscale, quali il luogo e la data di nascita. Questo potrebbe condurre a due conseguenze negative: da una parte, una simile previsione potrebbe porsi in contrasto con i principi che regolano il trattamento dei dati personali dei dati personali, in particolare con il principio di minimizzazione (*ex art. 5, par. 1, lett. c*) del GDPR); d’altra parte, simili obblighi informativi, potrebbero condurre ad un ulteriore “aggravio” del c.d. “capitalismo della sorveglianza” (ZUBOFF S., *op. cit.*), paradossalmente autorizzando le piattaforme a raccogliere, conservare e trasmettere una crescente quantità di dati, anche personali, degli utenti (in merito sia consentito nuovamente rinviare a TOMO A., *Tax information, Third Parties and GDPR*, cit.).

Ulteriori dubbi sulla effettiva proporzionalità delle misure di cui alla normativa italiana attengono al secondo obbligo, relativo all’effettuazione della ritenuta in qualità di sostituti d’imposta. Dalle parole utilizzate dalla Corte emerge che l’obbligo di operare la ritenuta costituisca un «*onere ben più rilevante di quello collegato ad un semplice obbligo di informazione, anche solo a causa della responsabilità finanziaria*», ma che questo non risulta essere «*più gravoso*» per gli intermediari stabiliti in Italia rispetto a quelli ivi residenti. Sebbene la Corte abbia evidenziato in merito la necessità di far «*salva la valutazione del giudice del rinvio*», non ci sarebbe da stupirsi se, come anticipato, altri legislatori nazionali, siano “allettati” dalla possibilità di introdurre una simile misura. Di contro, la “boccatura” dell’obbligo di nominare un rappresentante fiscale, potrebbe condurre le piattaforme stabilite in Italia ad abbandonare la propria stabile organizzazione, al fine di sottrarsi a tale obbligazione (e ai relativi oneri).

In generale, può ritenersi che risulti mancare, nell’analisi effettuata dai Giudici europei, una opportuna riflessione sulla proporzionalità delle misure in esame cumulativamente considerate. Ciò anche alla luce di quanto, come rilevato, già segnalato dall’AGCM nel 2017.

Ad ogni modo, sulla scorta dell’ormai noto valore economico dei dati (anche personali), riconosciuti come “controprestazione” tanto in ambito giurisprudenziale (TAR Lazio, sent. n. 260/2020 e n.

261/2020; Consiglio di Stato, sent. 29 marzo 2021, n. 2631) quanto dal legislatore europeo (Direttiva UE 2019/770 del 20 maggio 2019) e nel timore che le esigenze di contrasto all'evasione fiscale stiano avallando una sempre più pervasiva raccolta di dati da parte delle piattaforme digitali, la domanda che ci si può provocatoriamente porre in conclusione (sperando in una risposta negativa) è: si potranno “compensare” i rischi per i diritti economici delle piattaforme offrendo a queste ultime, come “controprestazione” per l'attività svolta, i maggiori dati che oggi sono obbligate (*rectius* autorizzate) a raccogliere?

Sperando di non trovarsi, come spesso accaduto in tempi di “crisi” dinanzi ad una pronuncia che si riveli “necessitata”, la parola torna al Consiglio di Stato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALFANO R., *Limiti alla potestà di azione del legislatore tributario nazionale, poteri di esecuzione della Commissione e ruolo dei Comitati consultivi per i tributi armonizzati. Il caso italiano dell'esenzione accise a favore del carburante per imbarcazioni da diporto*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 29 ss.

BAKER P. - PISTONE P. - PERROU K., *Third-Party Liability for the Payment of Taxes and Their Fundamental Rights*, in *World Tax Journal*, 2023, vol. 15, n. 1, 21 ss.

BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, Torino, 1997

BERETTA G., *Il regime fiscale delle locazioni brevi*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 1011 ss.

BILANCIA P., *Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista dell'Associazione italiana dei costituzionalisti*, 2014, 3, 1 ss.

CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, 351 ss.

CARTABIA M., *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, intervento presentato a “*Incontro trilaterale tra la Corte costituzionale italiana, la Corte costituzionale spagnola e il Tribunale costituzionale portoghese*”, presso Palazzo della Consulta, Roma, 24-26 ottobre 2013

DORIGO S., *Sharing economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi*, in *Corr. trib.*, 2020, 6, 607 ss.

FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 1, 31 ss.

FIORENTINO S., *Lezioni di diritto tributario*, Napoli, 2017

GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011

MARONGIU G., *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 3, 346 ss.

MINCUZZI A., *Il Fisco contesta a Airbnb 500 milioni di tasse non versate*, in *Il Sole24Ore Plus*, 11 agosto 2023

MORRONE A., (voce) “*Bilanciamento (giustizia costituzionale)*”, in *Enciclopedia del diritto*, Annali, Vol. II, Milano, 2008, 185 ss.

PAPA A., *Il diritto dell'informazione e della comunicazione nell'era digitale*, II ed., Torino, 2021

SALANITRO G., *Due recenti interventi della Cassazione in tema di notaio e imposta di registro*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, II, 233 ss.

TOMO A., *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, in *Giur. imp.*, 2020, 1, 58 ss.

TOMO A., *La “forza centripeta” del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 908 ss.

TOMO A., *Tax Information, Third Parties and GDPR: Legal Challenges and Hints from the Court Of Justice*, in *EC Tax Review*, 2023, 4, 152 ss.

UCKMAR V., *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1940, 111 ss.

VASQUEZ J.M., *Airbnb (C-83/21). Compatibility of the Italian tax regime for short-term property rentals with EU law*, in *Highlights & Insights on European Taxation*, Issue 4, 2023

ZUBOFF S., *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, 2019

Attività di trasporto aereo effettuata da società estera nell'ambito di un contratto di *wet lease* e stabile organizzazione in Italia

Air transport activity carried out by a foreign company according to a wet lease agreement and permanent establishment in Italy

(commento a/notes to Cass., ord. 29 novembre 2022, n. 35138)

RITA VERDE

Abstract

L'impresa estera che eserciti un'attività di trasporto aereo nelle forme del contratto di *wet lease* si considera avere una stabile organizzazione in Italia, ai fini delle imposte sui redditi, quando dispone nel territorio dello Stato di almeno una base di servizio nella quale operi sia una quota di lavoratori subordinati con mansioni di equipaggio di condotta e di cabina sia una dotazione di mezzi costituita da una flotta di aerei. Tale struttura di mezzi umani e tecnici deve essere dotata di un grado di permanenza tale da istituire un collegamento non episodico con il territorio dello Stato e deve essere in grado di generare un'autonoma attività economica rispetto a quella svolta dalla società madre, costituita dallo svolgimento di tratte di volo domestiche. Ai fini IVA, occorre la prova che la medesima struttura organizzativa sia in grado di fornire un'autonoma prestazione di servizi senza la partecipazione della società madre.

Parole chiave: stabile organizzazione, contratto di *wet lease*, IRES, IVA

Abstract

The foreign company that carries out an air transport activity in the forms of the wet lease contract is considered to have a permanent establishment in Italy, for income tax purposes, when it has at least one service base in the territory of the State in which it operates both subordinate workers with flight and cabin crew duties and an endowment of means consisting of a fleet of aircraft. This structure of human and technical means must be endowed with a degree of permanence such as to establish a non-episode connection with the territory of the State and must be able to generate an independent economic activity with respect to that carried out by the parent company, constituted by carrying out of domestic flight segments. For VAT purposes, there is need to prove that the same organizational structure is able to provide an independent provision of services without the participation of the parent company.

Keywords: permanent establishment, wet lease agreement, income tax, VAT

SOMMARIO: **1.** Cenni introduttivi. - **2.** La questione pregiudiziale e la soluzione della Cassazione. - **3.** La stabile organizzazione "aerea" ai fini dell'imposizione diretta. - **4.** La stabile organizzazione ai fini dell'imposizione indiretta. - **5.** Conclusioni.

1. Con sentenza 29 novembre 2022, n. 35138, la Cassazione si è pronunciata su una particolare questione concernente l'imponibilità in Italia dei redditi d'impresa realizzati da una società fiscalmente

residente all'estero (più precisamente con sede in Romania) esercente attività di trasporto aereo di linea di passeggeri che effettuava voli domestici e internazionali in base a contratti di noleggio di aeromobile comprensivo di equipaggio (*wet lease*).

2. La questione sottoposta alla Corte trae origine dall'accertamento effettuato nei confronti della società non residente con il quale venivano recuperati sia maggiori IRES e IRAP, sia maggiore IVA sul presupposto che la società avesse localizzato una stabile organizzazione sul territorio dello Stato. La società resisteva ed impugnava tali avvisi di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale del Lazio sostenendo, al contrario, l'inesistenza di una stabile organizzazione in Italia e con essa, la conseguente assenza di soggettività tributaria nel nostro ordinamento ai fini dell'imposizione diretta e indiretta. I giudici di primo e di secondo grado accoglievano le argomentazioni della società estera e negavano nella fattispecie la sussistenza della stabile organizzazione in quanto, con riferimento a questa particolare tipologia contrattuale, si riteneva che la stipula di contratti di noleggio comprensivo di equipaggio (*wet lease*) non avesse comportato per la contribuente, in qualità di vettore operativo, l'approntamento di una stabile organizzazione in Italia idonea a svolgere un'autonoma attività economica. Più precisamente, ad avviso del giudice di appello, la stipula di contratti di *wet lease* con varie compagnie aeree escludeva l'esistenza di una stabile organizzazione sul territorio dello Stato, giacché la stipula di contratti e l'emissione dei biglietti aerei veniva effettuata dal solo vettore contrattuale (*lessee*) e non anche da quello operativo, concentrandosi esclusivamente sul ruolo svolto dall'esercente dell'aeromobile in quanto titolare dei voli.

Per meglio inquadrare la questione, occorre partire dalla definizione della fattispecie contrattuale in esame alla quale le compagnie aeree ricorrono sempre più frequentemente. Il *wet lease* – denominato noleggio di aeromobile comprensivo di equipaggio, ai sensi dell'art. 2, n. 25, Regolamento 24 settembre 2008, n. 1008 – è un contratto di utilizzo dell'aeromobile, in forza del quale il soggetto esercente l'aeromobile (*lessor*) si obbliga nei confronti di un altro vettore, dietro corrispettivo, ad effettuare viaggi per il trasferimento di persone o di merci nel tempo previsto contrattualmente. La formula di *wet lease* alla quale si ricorre più frequentemente è quella della ACMI (*Aircraft, Crew, Maintenance, Insurance*), con la quale il *lessor* si impegna a compiere uno o più viaggi fornendo un aeromobile (*locatio operis*) dotato di equipaggio ed accollandosi i costi assicurativi relativi al rapporto di noleggio. Dalla suddetta definizione emerge la distinzione tra il soggetto che esegue il volo (vettore operativo) e il soggetto che stipula i contratti di trasporto ed emette biglietti aerei nei confronti dei passeggeri (vettore contrattuale) (sulla nozione di "vettore aereo operativo", cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 4 luglio 2018, Causa C-532/17, *Wirth e a.*). Il *lessee* riesce, in tal modo, ad aumentare la propria capacità di servizio senza dover necessariamente aumentare la flotta mentre il soggetto esercente l'aeromobile ha la certezza dell'utilizzazione più remunerativa dei propri aeromobili operando in un mercato nel quale non è presente con una propria rete commerciale e affidandosi a compagnie aeree note che effettuano prestazioni di trasporto della propria clientela. La natura dell'obbligazione principale assunta dal *lessor* qualifica il contratto in questione nell'ambito dei contratti di trasporto di persone (cfr. LA SPINA M.P., *Cenni su alcune figure contrattuali atipiche nel trasporto aereo*, in *Rivista di Diritto dell'Economia, dei Trasporti e dell'Ambiente*, 2011, vol. IX, 207 ss.; MASUTTI A., *Il diritto aeronautico. Lezione, casi e materiali*, Torino, 2009).

La Cassazione è stata chiamata, nella sentenza in esame, a pronunciarsi sulla possibilità e sulle condizioni per le quali un'impresa non residente che eserciti attività di trasporto aereo nelle forme contrattuali del *wet lease* possa ritenersi disporre sul territorio dello Stato di una stabile organizzazione. In particolare, i giudici di legittimità, ai fini della effettiva configurazione di tale stabile organizzazione, hanno ritenuto opportuno valutare se la dotazione di mezzi costituita dalla flotta aerea fosse caratterizzata da un grado di permanenza tale da istituire un collegamento non episodico con il territorio dello Stato in grado di generare un'attività economica autonoma rispetto a quella svolta dalla società madre. Nell'ambito della suddetta valutazione, i giudici di ultima istanza hanno esaminato partitamente la nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'IVA.

3. Con riferimento al profilo delle imposte sui redditi, la Suprema Corte conclude che la società estera (*lessor*) aveva stabilito in Italia una flotta aerea e distaccato una quota di personale di bordo rilevando, al contempo, il mancato accertamento, nei precedenti gradi di giudizio, dell'esistenza sia di una sede fissa di affari sia dello svolgimento, attraverso tale sede fissa, di un'attività di impresa.

Il tentativo di meglio individuare i confini della potestà impositiva dell'ordinamento nei confronti di una società non residente con particolare riferimento al criterio della sede fissa di affari – intesa come strumentale allo svolgimento dell'attività economica – richiama la nozione di stabile organizzazione prevista dal TUIR. Come noto, la disciplina convenzionale contenuta all'art. 5, par. 1 del Modello OCSE – e sostanzialmente trasfusa nell'art. 162 TUIR – prevede che con l'espressione stabile organizzazione si designi una sede fissa di affari localizzata sul territorio nazionale da un soggetto estero per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato rendendosi così suscettibile di imposizione da parte dello Stato stesso. Ebbene, nella fattispecie in commento, tale disciplina va integrata con riferimento alla fattispecie contrattuale del *wet lease* e con la previsione di una nozione di “base” di vettore aereo. La nozione di “base” considerata dall'art. 38 («*Disposizioni finanziarie*»), comma 1, D.L. 18 ottobre 2012, n. 179 conv. con L. 17 dicembre 2012, n. 221 si identifica «*in un insieme di locali e di infrastrutture a partire dalle quali un'impresa esercita in modo stabile, abituale e continuativo un'attività di trasporto aereo, avvalendosi di lavoratori subordinati che hanno in tale base il loro centro di attività professionale, nel senso che vi lavorano, vi prendono servizio e vi ritornano dopo lo svolgimento della propria attività*». Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 3 maggio 2013, n. 12/E, la disposizione in commento è finalizzata a ricondurre nell'ambito della normativa nazionale i vettori aerei esteri che si avvalgono di discipline più favorevoli stabilendo, pertanto, l'assoggettamento a tassazione in Italia dei redditi prodotti dai vettori aerei che dispongono di una “base” sul territorio dello Stato.

La base operativa dotata di infrastrutture e personale configurerebbe, sempre ad avviso dell'Agenzia, una stabile organizzazione obbligando le compagnie aeree operanti nel territorio nazionale mediante le predetti basi ad assolvere gli obblighi tributari in Italia, presumendo che tutti i vettori aerei titolari di una licenza rilasciata da uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia, siano considerati stabiliti sul territorio dello Stato allorquando esercitano in modo stabile, continuativo e abituale un'attività di trasporto aereo a partire da una “base”. Da tale definizione generale, la base di un vettore aereo presuppone, dunque, ai fini delle imposte sui redditi e all'IRAP, la contemporanea sussistenza dei tre elementi costitutivi della stabile organizzazione: il *place of business*, la fissità spaziale e temporale di tale sede e lo svolgimento dell'attività di impresa, in tutto o in parte, attraverso la predetta base.

Come rilevato dalla dottrina, con riferimento alla fattispecie contrattuale del *wet lease*, la previsione normativa disciplinata dall'art. 38 del citato decreto legge integra una nozione “speciale” di stabile organizzazione, introdotta proprio al fine di prevenire gli eventuali fenomeni di abuso posti in essere dalle imprese che esercitano servizi di trasporto aereo e che, beneficiando delle lacune esistenti nel nostro ordinamento, sottraggono ad imposizione le attività svolte direttamente nel territorio dello Stato (cfr. BAGGIO R. - TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, VII ed., Padova, 2022, 142). La concreta novità introdotta dalla disposizione normativa in commento riguarda in primo luogo la previsione di un'ulteriore ipotesi positiva di stabile organizzazione, senza incidere sulla nozione generale di cui all'art. 162, comma 1, TUIR per i vettori aerei c.d. *low cost* e, non meno importante, la conseguente configurazione di un obbligo previdenziale nei confronti del personale di bordo collocato negli aeroporti italiani (Corte di Giustizia UE, sentenza 19 maggio 2022, causa C-33/21, punto 56, INPS c. Ryanair DAC; e come osservato da MARINO G., *La “base” di vettore aereo: tanto rumore per nulla?*, in Atti del Convegno su *La stabile organizzazione*, Fondazione Antonio Uckmar, nell'ambito de *I venerdì di Diritto e pratica tributaria*, 11-12 ottobre 2013).

La norma consente, pertanto, di includere nella nozione di stabile organizzazione anche le più snelle strutture aeroportuali che, diversamente dai vettori aerei tradizionali, operano attraverso il sistema delle basi operative, in quanto pianificano il loro traffico a partire da più basi operative dalle quali si originano e terminano tutti i voli della giornata (ognuna di queste dispone di un determinato numero di aerei, per-

sonale e servizi di terra, ma è previsto che alla fine della giornata sia gli aerei sia il personale ritornino alla propria base operativa di partenza).

4. Dopo aver affrontato la questione sotto il profilo delle imposte sui redditi, la Suprema Corte affronta il tema della configurabilità della stabile organizzazione ai fini IVA. A tal fine, è necessario far emergere immediatamente la differenza tra la nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e quella di stabile organizzazione ai fini IVA, la quale risulta molto più circoscritta.

In via preliminare, nel settore dell'IVA – imposta armonizzata in ambito comunitario – più che la ricerca di una definizione di stabile organizzazione è sempre prevalsa l'esigenza di individuare i criteri per definire la territorialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi; territorialità rilevante ai fini della definizione del presupposto dell'imposta. Prima dell'emanazione del Regolamento del Consiglio UE 15 marzo 2011, n. 282, la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA – in assenza di una norma positiva – è stata ricostruita in base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia. La disciplina contenuta nella Sesta Direttiva n. 77/388/CE, al fine di identificare il criterio di individuazione del luogo delle prestazioni di servizi, all'art. 9, comma 1, si limitava alla nozione di «*un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa*». Nella successiva Direttiva 2006/112/CE, gli artt. 43 e 44 avevano sostituito, per identificare il luogo delle prestazioni di servizi, la nozione di centro di attività stabile con quello di stabile organizzazione, senza peraltro fornire ulteriori precisazioni al riguardo.

La nozione di stabile organizzazione ai fini IVA viene attualmente identificata, ai sensi dell'art. 11, par. 1 e 2, Regolamento n. 282/2011, con qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza ed una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche atte a consentirle di effettuare la fornitura di beni o servizi di cui assicura la prestazione (si veda la decisione della Corte di Giustizia UE, sentenza 3 giugno 2021, Causa C-931/19, punto 42, *Titanium*; Corte di Giustizia UE, sentenza 28 giugno 2007, Causa C-73/06, punto 54, *Planzer Luxembourg*). Anche ai fini IVA possono essere richiamati i medesimi requisiti sopra citati per le imposte sui redditi verificando, dunque, ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione, sia l'esistenza di un elemento materiale di carattere organizzativo (insieme di locali ed infrastrutture), sia il criterio della fissità dell'organizzazione (grado di sufficiente permanenza). Ai fini IVA, tuttavia, la nozione di stabile organizzazione si discosta da quella prevista per le imposte sui redditi, per quanto concerne l'ultimo requisito giacché non si richiede lo svolgimento di un'attività economica autonoma, quanto piuttosto l'idoneità a fornire i servizi di cui assicura la prestazione (cd. S.O. attiva). In merito, occorre rilevare che l'art. 53 del Regolamento sopra citato prevede che se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato in cui è dovuta l'IVA, al fine di considerare tale stabile organizzazione come soggetto partecipante alla cessione di tali beni o alla prestazione di servizi, è necessario che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi effettuata nello Stato. Nella fattispecie in commento la Cassazione richiama una precedente pronuncia della Corte di Giustizia che si è interrogata su una questione particolare, ovvero se il debitore d'imposta sia il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi oppure il destinatario di tale prestazione quando quest'ultima è fornita da una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato in cui l'IVA è dovuta. Sul punto, la Corte ha affermato che, in linea di principio, è debitore dell'IVA il solo soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi e dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui tale imposta è dovuta (Corte di Giustizia UE, sentenza 23 aprile 2015, Causa C-111/14, *GST - Sarviz AG Germania*). Ai fini IVA, dunque, l'esistenza di una stabile organizzazione di beni e personale di un soggetto non residente idonea a fornire i servizi di cui assicura la prestazione radica in Italia il presupposto dell'imposta.

5. Dalla lettura della pronuncia in commento, dunque, i giudici di legittimità, pur sottolineando la permanente distinzione tra le due nozioni di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA, ravvisano nella fattispecie in esame i connotati di entrambe le nozioni di stabile organizzazione

e tale approdo risulta in linea con la *ratio* della norma prevista all'art. 38, comma 1, D.L. n. 179/2012 che ha inteso proprio introdurre, come ha evidenziato la citata dottrina, una fattispecie particolare di stabile organizzazione. Con la disposizione normativa in commento, in definitiva, si è inteso riconoscere potestà impositiva allo Stato per quelle fattispecie “particolari” che, a causa dalla lacunosità della normativa previgente, avrebbero potuto dar luogo ad abusi, benché l'attività svolta in concreto integrasse sia il collegamento con il territorio dello Stato tale da far scattare l'obbligo impositivo ai fini delle imposte sui redditi sia il presupposto della territorialità ai fini IVA.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ADONNINO P., *Profili impositivi delle imprese di trasporto aereo e marittimo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2002, 3, 7 ss.
- AMATUCCI F., *La stabile organizzazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia U.E.*, Atti del convegno su *La stabile organizzazione*, Fondazione Antonio Uckmar, nell'ambito de *I venerdì di Diritto e pratica tributaria*, Milano, 11-12 ottobre 2013
- BAGGIO R. - TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, VII ed., Padova, 2022
- DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1597 ss.
- FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 2, I, 99 ss.
- GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021
- GUGLIELMINI S., *La tassazione del trasporto marittimo e aereo internazionale nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Fisc. int.*, 2006, 4, 340 ss.
- LA SPINA M.P., *Cenni su alcune figure contrattuali atipiche nel trasporto aereo*, in *Rivista di Diritto dell'Economia, dei Trasporti e dell'Ambiente*, 2011, vol. IX, 207 ss.
- LOVISOLO A., *Profili impositivi delle imprese di trasporto marittimo e aereo*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 1, I, 47 ss.
- MARINO G., *La “base” di vettore aereo: tanto rumore per nulla?*, in Atti del Convegno su *La stabile organizzazione*, Fondazione Antonio Uckmar, nell'ambito de *I venerdì di Diritto e pratica tributaria*, Milano, 11-12 ottobre 2013
- MASUTTI A., *Il diritto aeronautico. Lezione, casi e materiali*, Torino, 2009
- PURI P., *La stabile organizzazione nell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 2, 239 ss.
- UCKMAR V. - CORASANITI G. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., *Manuale di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2009