

# Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Gennaio 2024

1

## **DIREZIONE SCIENTIFICA**

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Daniel Gutmann

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

Giuseppe Zizzo

ISSN 2499-2569

  
**Pacini  
Giuridica**

# Rivista Telematica di Diritto Tributario

## COMITATO DI DIREZIONE

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

## COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani, Roberta Alfano, Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizzioli, 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 Marengo, 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 Versigliani, Antonio Viotto, Tiziana Vitarelli.

## COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri e Adriana Salvati (coordinatori); Paolo Arginelli; Andrea Bodrito; Federica Campanella; Pier Luca Cardella; Francesca Catarzi; Marco Colella; Giovanni Consolo; Luca Costanzo; Matteo Demetri; Marco Di Siena; Davide Emone; Alessia Funari; 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: Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Paola Coppola, Giuseppe Corasaniti, Roberto Cordeiro Guerra, Piera Filippi, Andrea Giovanardi, Antonio Guidara, Giuseppe Ingrao, Enrico Marengo, Valeria Mastroiacovo, Giuseppe Melis, Francesco Montanari, Salvatore Muleo, Antonio Perrone, Gianluca Selicato, Alessandro Turchi, Caterina Verrigni.*

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](http://www.pacineditore.it) • [abbonamenti\\_giuridica@pacineditore.it](mailto: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 2024

## FASCICOLO N. 1

### GENNAIO - GIUGNO

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

##### Principi generali

ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>L’art. 10, comma 2, nello Statuto del contribuente riformato: tutela o discriminazione?</i> .....	9
EUGENIO DELLA VALLE, <i>La “valorizzazione” dell’affidamento del contribuente</i> .....	18
ENRICO MARELLO, <i>La digitalizzazione del sistema tributario</i> .....	26
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Chiarezza e sinteticità degli atti tra penne stilografiche, copia e incolla e intelligenza artificiale: Italo Calvino per la difesa del Lògos del diritto</i> [Farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica] .....	33
PAOLO PIANTAVIGNA, <i>La presunzione di onestà in materia tributaria</i> .....	38
ANTONIO FELICE URICCHIO, <i>Riordino della disciplina di contrasto dell’evasione di IVA e accise sulla cessione di carburanti</i> .....	45
GIUSEPPE ZIZZO, <i>Considerazioni (dubbiose) sul nuovo contributo per gli interpelli</i> [Editoriale] .....	54

##### Tributi

LOREDANA CARPENTIERI, <i>Nuovi presupposti d’imposta e nuovi criteri di determinazione delle basi imponibili: riflessioni de iure condito e de iure condendo</i> .....	56
SIMONE FRANCESCO COCIANI, <i>L’appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi</i> .....	74

#### II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

##### Obbligazione tributaria

ANDREA FEDELE, <i>Revisione della L. n. 212/2000 ed effetti degli atti dell’Amministrazione finanziaria nei confronti dei coobbligati in solido</i> .....	85
---	----

##### Dichiarazione tributaria

ALESSANDRO ZUCCARELLO, <i>Riconoscibilità dell’errore e correzione delle opzioni nella dichiarazione tributaria (Cass., sez. trib., ord. 5 aprile 2024, n. 90739)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria] .....	89
--	----

##### Agevolazioni ed esenzioni

MARIO TENORE - ANDREA PEROTTI, <i>Il “Tax credit musica”: aspetti controversi e zone d’ombra a seguito delle recenti modifiche</i> .....	92
STEFANO TRETTEL, <i>Vantaggi (pochi) vs complicazioni (molte) del “nuovo” bonus assunzioni</i> [II punto su ...] .....	100

### III – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

#### Il contraddittorio

ALBERTO MARCHESSELLI, <i>Bianco, Rosso e Verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma fiscale: contraddittorio, motivazione e onere della prova</i> [Farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica] .....	107
GUIDO SALANITRO, <i>Contraddittorio e imposte indirette sui trasferimenti nel decreto 24 aprile 2024</i> ...	111
ROBERTO SUCCIO, <i>La “prova di resistenza” resiste?</i> .....	116
MARCO VERSIGLIONI, <i>Contraddittorio statutario e Contraddittorio matematico<sup>mv</sup> nel Diritto con verità</i> .....	129

### IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

#### Atto impositivo

FEDERICA CAMPANELLA, <i>Ancora incertezze sulla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti (anche) nella giurisprudenza di merito</i> .....	143
ANTONIO GUIDARA, <i>Spunti critici sui nuovi atti di recupero dei crediti: tra norme riformate, in procinto di essere riformate e da riformare</i> .....	154
SALVATORE MULEO, <i>Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto [Il punto su ...]</i> .....	162
STEFANO ZAGÀ, <i>Prime riflessioni sulla possibilità - post riforma fiscale - di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari</i> .....	165

#### Metodi di accertamento

LUDOVICO NICOTINA, <i>L'enigma del concordato preventivo biennale: un istituto che rischia di risolversi, nuovamente, in un fallimento</i> .....	171
MARCO VERSIGLIONI, <i>Il concordato biennale tra diritto con verità<sup>mv</sup>, diritto senza verità<sup>mv</sup> e liquinomics</i> .....	181

#### Termini per l'accertamento

FRANCESCO PEDROTTI, <i>Buona fede e affidamento, decadenza dal potere di accertamento in caso di perdite fiscali e “plusvalutazione” degli incrementi patrimoniali in una recente sentenza di legittimità (Cass., sez. trib., 4 gennaio 2024, n. 223) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	186
PIERA SANTIN, <i>Tra la scomparsa dei termini decadenziali per l'accertamento e qualche (preoccupante) incertezza sugli effetti della rinuncia al credito, il mancato pagamento c'è ma si nasconde</i> .....	188

#### L'autotutela

MATTEO DEMETRI, <i>Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali, anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente</i> .....	196
MATTEO DEMETRI, <i>Spunti di riflessione sulla nuova disciplina dell'autotutela tributaria</i> .....	203
FRANCESCA PROSPERI - STEFANO DORIGO, <i>Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto del Contribuente nella perdurante incertezza sui limiti dell'autotutela sostitutiva</i> .....	211

## V - LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

**Riscossione**

ANGELO GIAMMARINI - MARGHERITA SACCÀ, <i>La frode nella riscossione coattiva delle imposte e nella transazione fiscale: un confronto costruttivo tra fattispecie differenti</i> .....	219
ANTONIO GUIDARA, <i>La miniriforma della riscossione: tra Statuto del contribuente e (schema di) decreto legislativo</i> .....	232
ALESSANDRO ZUCCARELLO, <i>Profili critici del recupero automatizzato dei crediti di imposta</i> .....	240

## VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

ANDREA BODRITO, <i>Patrocinio a spese dello Stato e processo tributario: i presupposti sistematici e il rischio di orientamenti eccessivamente restrittivi</i> .....	251
STEFANO DIDONI, <i>La tutela giurisdizionale avverso il diniego di esercizio dell'autotutela tributaria avente ad oggetto annullamento parziale di un atto impositivo</i> .....	256
GIUSEPPE INGRAO, <i>Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale</i> .....	262
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Sul titolo di preferenza per la magistratura tributaria [Il puntaspilli - UNO]</i> ...	296
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Formalità, formalismo ed efficienza della giustizia, spunti a margine del "caso Patricolo": proporzionalità e processo [Editoriale]</i> .....	270
ALBERTO MICHELIS, <i>Art. 25-bis, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992: con la riforma fiscale nasce davvero un onere del difensore di attestare la conformità di tutti i documenti? (postilla di Alberto Marcheselli)</i> .....	272
SALVATORE ANTONELLO PARENTE, <i>La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte prima)</i> .....	279
SALVATORE ANTONELLO PARENTE, <i>La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda)</i> .....	293
FEDERICO RASI, <i>Forma, contenuto e pubblicità delle sentenze dopo la riforma del processo tributario</i> .....	306
STEFANO MARIA RONCO, <i>La Cassazione interviene ancora sul processo con pluralità di parti (Cass. civ., Sez. Un., 30 aprile 2024, n. 11676) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	316
ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>La "rinnovata" conciliazione tributaria al cospetto di quella processual-civilistica</i> .....	320

## VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

**Sanzioni amministrative**

ANNA RITA CIARCIA, <i>La sanzione accessoria della sospensione dell'attività [Il punto su ...]</i> .....	329
GIOVANNI GIRELLI, <i>Riflessioni sulla disciplina dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni</i> .....	334
GIOVANNA PETRILLO, <i>La (vana) ricerca di un equilibrio fra entità della sanzione ed effettivo disvalore dell'illecito: riflessioni a margine della Risposta ad interpello n. 450/2023</i> .....	344

**Sanzioni penali**

SILVIA GIORGI, <i>Il ritardato pagamento della Pubblica Amministrazione non integra la causa di non punibilità della forza maggiore (Cass., sez. trib., 9 maggio 2024, n. 12708) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	351
---	-----

ANDREA GIOVANARDI, <i>Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario</i> .....	354
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Imposta evasa, profitto del reato tributario, il mito del doppio binario della prova tra penale e amministrativo e le nuove frontiere del profitto confiscabile</i> .....	372

## VIII – L'IRPEF

LOREDANA CARPENTIERI, <i>Le criptovalute dall'anarchia alle necessità delle regole</i> .....	383
ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI, <i>Back to the past. Un ritorno al passato per il regime dei c.d. impatriati</i> .....	393
FRANCESCO NICOLOSI, <i>La nuova residenza fiscale delle persone fisiche [Il punto su ...]</i> .....	399

## IX – L'IRES

ALESSANDRO SAVORANA - FABRIZIO VISMARA, <i>Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società (in una prospettiva anche sovranazionale)</i> .....	407
VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI, <i>La nuova disciplina fiscale del c.d. reshoring alla luce dei commenti rilasciati da Assonime [Il punto su ...]</i> .....	426

## X – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Statuto fiscale dell'impresa

ALESSANDRO LISI, <i>Imponibilità di somme risarcitorie da accordi transattivi: principio di capacità contributiva e superamento del principio di competenza</i> .....	437
ADRIANA SALVATI - PAOLO SPIGA, <i>La determinazione del reddito di impresa e l'antieconomicità del comportamento del contribuente</i> .....	446

### Operazioni straordinarie

ANDREA BERALDO, <i>La qualifica soggettiva della conferitaria nello "scambio di partecipazioni" mediante conferimento ex art. 177, comma 2, TUIR</i> .....	451
ANDREA MANZITTI, <i>La cessione indiretta dell'azienda (con previo riscatto di beni in leasing) tra formalismi inutili e simmetrie neglette</i> .....	459
SERGIO MARCHESE - LUCA MIELE, <i>Conferimento di partecipazioni e attuazione della delega fiscale</i> ...	466
RAUL-ANGELO PAPOTTI - ANDREA BASI - RETJONA KOLA, <i>I conferimenti di partecipazioni minusvalenti: riflessioni alla luce dei recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate</i> .....	481

## XI – L'IVA

### Rimborso

GIANGIACOMO D'ANGELO, <i>Garanzie per debiti fiscali e doganali: posizioni della giurisprudenza e possibili evoluzioni</i> .....	491
ALESSIA FIDELANGELI, <i>Presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso IVA possono essere diversificati? La questione sull'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. 633/1972 è rimessa alle Sezioni Unite</i> .....	498

## XII – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

**Imposte di registro e ipocatastali**

GUIDO SALANITRO, <i>Enunciazione finanziamento soci e verbale notarile di operazione sul capitale, un passo avanti (e uno indietro)</i> (Cass. civ., sez. V, 18 gennaio 2024, n. 1960) [Recentissime dalla Cassazione tributaria] .....	511
NICOLÒ ZANOTTI, <i>L'esterovestizione come principio generale applicabile anche all'imposta di registro?</i> (Cass., 7 febbraio 2024, n. 3386) [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	514

## XIII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

GIANGIACOMO D'ANGELO - GIANMARCO DELLABARTOLA, <i>Ancora contrasti (interni alla Corte dei Conti) sulla giurisdizione in materia di imposta di soggiorno</i> .....	519
GIOVANNA PETRILLO, <i>Natura, requisiti e impugnabilità delle fatture relative al servizio di raccolta dei rifiuti urbani</i> (Cass., sez. trib., 19 gennaio 2024, n. 2029) [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	529
GIANLUCA SELICATO, <i>Questioni giuridiche irrisolte in tema di rimborso dell'addizionale sull'accisa sull'energia elettrica riscossa dagli enti territoriali</i> .....	532

## XIV – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

**Diritto tributario europeo**

CESARE BORGIA, <i>Anche la tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea incontra dei limiti: l'art. 273 della Direttiva IVA non legittima gli Stati a estendere la soggettività IVA a chi non è soggetto passivo di tale tributo</i> .....	543
TOMMASO DI TANNO, <i>Prime considerazioni sulla c.d. Direttiva BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)</i> .....	548
GIUSEPPE MERCURI, <i>Una prima picconata (europea) al regime delle società di comodo: prospettive per la "rifondazione" della disciplina</i> .....	557
ALESSIO PERSIANI, <i>L'estensione della participation exemption ai soci non residenti tra libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali</i> .....	566

**Diritto tributario internazionale**

STEFANO SCHIAVELLO - RAIMONDO ROSSI - FILIPPO MANFREDI, <i>Prime riflessioni sui transitional safe harbours Pillar 2 alla luce delle Linee Guida OCSE e del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209</i> .....	574
---	-----



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



## PRINCIPI GENERALI

### L'art. 10, comma 2, nello Statuto del contribuente riformato: tutela o discriminazione?

*The art. 10, paragraph 2, in the reformed taxpayers' statute: protection or discrimination?*

ANDREA COLLI VIGNARELLI

#### Abstract

Il presente lavoro evidenzia come il recente intervento normativo – operato dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, modificativo dell'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente – prevedendo la non debenza, oltreché di sanzioni e interessi, anche del tributo, nel caso di mutamento interpretativo *in peius* dell'Amministrazione con esclusivo riferimento ai tributi unionali, appare non conforme a Costituzione, per irragionevole disparità di trattamento a seconda della tipologia di tributo che viene in considerazione e lesione del legittimo affidamento del contribuente.

**Parole chiave:** Statuto, non debenza del tributo, mutamento interpretativo, tributi unionali, legittimo affidamento, incostituzionalità

#### Abstract

*This paper highlights how the recent regulatory intervention - operated by D. Lgs. 30 December 2023, n. 219, amending art. 10, paragraph 2, of the Statute of taxpayers' rights - providing the non-debency of the tax, penalties and interest as well, in the event of an interpretative change in peius of the Administration with exclusive reference to EU taxes, appears not in accordance with the Constitution, for unreasonable unequal treatment depending on the type of tax that is taken into account and breach of the taxpayer's legitimate expectations.*

**Keywords:** Statute, non debence of the charge, change of interpretation, European Union taxes, legitimate expectations, unconstitutionality

**SOMMARIO:** **1.** Buona fede e affidamento. - **2.** La tutela del legittimo affidamento. - **3.** La modifica all'art. 10, comma 2, dello Statuto ex D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219: profili di illegittimità costituzionale.

**1.** Nell'ambito della nozione di buona fede si è soliti distinguere, come noto, tra buona fede in senso "oggettivo" e buona fede in senso "soggettivo": la prima intesa come regola di comportamento ispirata al principio della correttezza; la seconda intesa come uno stato soggettivo della coscienza, che «*si atteggiava, volta a volta, come convinzione (erronea) di agire in conformità al diritto, come ignoranza di ledere un altrui diritto, come affidamento in una situazione giuridica apparente (difforme da quella reale)*» (così BESSONE M. - D'ANGELO A., *Buona fede*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, V, 1; sulla distinzione dei due concetti, che si fonda sulla contrapposizione tra comportamento "secondo" e comportamento "in" (o "di") buona fede, v. anche BIGLIAZZI GERI L., *Buona fede nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1988, II, 158 ss. e 169 ss.; per una quadripartizione delle norme codicistiche sulla buona fede v. MONTEL A., *Buona fede*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1958, II, 603).

In correlazione alla nozione di buona fede rileva quella dell'affidamento, termine con il quale in generale si fa riferimento allo stato di fiducia posto da taluno «sull'apparenza delle situazioni e dei fatti divergente dalla loro effettiva sostanza» (così PIETROBON V., *Affidamento*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, I, 1). Qualora il sistema appresti una tutela a tale stato soggettivo psicologico, può parlarsi di principio dell'affidamento, considerato appunto come regola volta a garantire detta tutela. A sua volta collegato a quello dell'affidamento è il c.d. “principio dell'apparenza”: tale principio (formulato in Italia da D'AMELIO M., *Apparenza del diritto*, in *Nuovo dig. it.*, Torino, 1937, I, 550 ss.) si concreterebbe nella ipotesi in cui «tutte le volte che un soggetto crea per fatto proprio un'apparenza giuridica a sé sfavorevole non può opporre il vero stato di fatto e diritto, difforme dall'apparenza, al terzo che abbia confidato (variante: che abbia confidato senza propria colpa) nell'apparenza ingannevole» (SACCO R., *Affidamento*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, I, 662; quanto alla dottrina tributaria, analizzando storicamente il principio dell'apparenza, PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 236 ss., evidenzia l'acquisizione nel nostro ordinamento «del principio secondo cui il terzo che confida nell'apparenza non può essere danneggiato dalla richiesta del vero stato delle cose da parte di chi ha creato colpevolmente tale situazione»).

La difficoltà di attribuire alla nozione di buona fede un contenuto univoco e determinato – tanto da potersi parlare di «vaghezza» del concetto e di «norma in bianco» (BESSONE M. - D'ANGELO A., *op. e loc. ultt. citt.*) – non ha impedito, nonostante notevoli “resistenze” in proposito, l'affermarsi di un processo espansivo del principio, che ha trovato una prima, rilevante conferma nel codice civile del 1942 rispetto a quello del 1865 (che dedicava sul punto poche scarse norme: cfr. BESSONE M. - D'ANGELO A., *op. cit.*, 2 ss.).

Tale processo ha condotto innanzitutto a ravvisare nel principio di buona fede una clausola generale disciplinante i rapporti interprivatistici (BESSONE M. - D'ANGELO A., *op. cit.*, 4 s., nonché dottrina e giurisprudenza ivi citate), non necessariamente paritari, e in proposito occorre osservare che una delle obiezioni mosse in dottrina alla possibile applicabilità della clausola di buona fede all'Amministrazione finanziaria è stata proprio quella della sua operatività esclusiva, o quasi, nell'ambito di rapporti paritari, affermandosi che «buona fede ed affidamento hanno ottenuto una tutela in presenza di relazioni giuridiche di tipo – prevalentemente o almeno tendenzialmente – paritario, mentre paritarie non sono affatto quelle che ineriscono al rapporto giuridico d'imposta» (così BERTOLISSI M., *Circolari nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, III, 99). L'operatività di detto principio sarebbe invece tale da comportare delle “correzioni” allo stesso *ius strictum* (cfr. BIGLIAZZI GERI L., *op. cit.*, 172 s.), e quindi anche al di là della disciplina normativa e/o contrattuale: a titolo di esempio, basti ricordare la dichiarata irrilevanza ex art. 1366 c.c. (“*Interpretazione di buona fede*” del contratto) di (talune) clausole di cui all'art. 1341, comma 2, c.c. (c.d. clausole vessatorie), ridotte in tal modo a mere clausole di stile, a tutela della parte più debole del rapporto (in proposito v. BIGLIAZZI GERI L., *op. cit.*, 181 s.).

Il processo di espansione di cui si discute ha inoltre condotto a estendere l'operatività del principio di buona fede anche al di fuori del diritto privato, come regola disciplinante i rapporti tra Amministrazione e amministrati. In particolare, dopo notevoli contributi dottrinali volti a riconoscere detto principio al di fuori della sua “naturale” sfera privatistica (ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965; MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970) – fino a considerarlo vincolante, attraverso l'obbligo di non venire *contra factum proprium* da parte del legislatore – l'operatività anche nella sfera del diritto pubblico è ormai, e da tempo, un dato acquisito (cfr. BIGLIAZZI GERI L., *op. cit.*, 176 s.; per un riferimento in tal senso v. ROMANO S., *Buona fede (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, V, 680; MODUGNO F., *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXIV, 5; MERUSI F., *Buona fede e tutela dell'affidamento nella programmazione economica*, in AA.VV., *Studi sulla buona fede*, Milano, 1975, 727 ss., spec. 740 s.; v. anche MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, II, 1128).

2. Effettuate queste premesse, è ora possibile affrontare la problematica concernente i principi della collaborazione, della buona fede e della tutela dell'affidamento nel precipuo settore tributario.

In proposito è opportuno fare una precisazione, evidenziando che la dottrina che ha studiato la problematica in questione ha fatto riferimento principalmente all'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria, emanata una circolare interpretativa "favorevole" ai contribuenti (in quanto volta a riconoscere un trattamento fiscale di favore, come un'agevolazione o la natura esente di un determinato reddito), abbia successivamente mutato orientamento "*in peius*" con una successiva circolare, "inducendo" in tal modo gli Uffici periferici a emanare i conseguenti avvisi di accertamento, conformi alla nuova circolare, nei confronti di coloro che si erano adeguati alla precedente interpretazione. Questo in quanto la questione oggetto della nostra attenzione è appunto la disciplina prevista, in ipotesi siffatte, dal riformato art. 10, comma 2, seconda parte, aggiunta al comma dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

In tema di tutela del legittimo affidamento del contribuente nell'ipotesi considerata<sup>(1)</sup>, è possibile brevemente evidenziare (per maggiori approfondimenti, v. 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., nonché gli altri saggi citati nella bibliografia in calce) che la soluzione "letterale" accolta dallo Statuto all'art. 10 in esame (limitando per ora il discorso al testo prima dell'"aggiunta" apportata dal citato D.Lgs. n. 219/2023) è quella della non debenza solo delle sanzioni e degli interessi, mentre rimarrebbe dovuto il tributo a carico del contribuente tratto in "inganno" dall'interpretazione dell'Amministrazione.

Nei precedenti interventi sul tema, tale interpretazione ci è sempre parsa non accoglibile, pena una possibile dichiarazione di incostituzionalità di una norma contenuta in un testo di legge che, oggi, espressamente si dichiara attuativo «*delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*», e le cui norme «*costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario*». Una interpretazione "costituzionalmente orientata" o "adeguatrice" induceva, invero, a ritenere non dovuto, in specifici casi, anche il tributo oltretutto – come testualmente (e solamente) previsto dall'art. 10 Statuto – sanzioni e interessi (nello stesso senso v., anche, MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 5, 1281 ss.; e, più di recente, VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in RAGUCCI G. - ALBERTINI F.V., a cura di, *Costituzione, legge, tributi*, Milano, 2018, 321 ss.; *contra*, fra gli altri, STEVANATO D., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022, 212 s.; INGRAO G., *Diritto tributario. Teoria e tecnica dell'imposizione*, Milano, 2023, 100; BEGHIN M., *Diritto delle imposte*, Milano, 2023, 36 s. In giurisprudenza, per l'interpretazione "favorevole" al contribuente, v. la fondamentale sentenza Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, che è stata valorizzata anche da Cass., sent. 12 maggio 2021, n. 12453; *contra*, fra le altre, Cass., sez. 5, ord. 11 luglio 2019, n. 18618 e ord. 21 giugno 2021, n. 17588, cui si rinvia anche per i precedenti conformi).

Gli argomenti a supporto di questa soluzione ermeneutica sono molteplici.

Innanzitutto, può sostenersi che un dovere generale di correttezza, vincolante non solo i singoli consociati ma la stessa Amministrazione, sia desumibile dal dovere di solidarietà *ex art. 2 Cost.*, assumendo così valore e copertura costituzionale. Ancora di più se si considera che «tutti i principi generali,

---

(1) Un problema di tutela del contribuente si pone comunque in tutti i casi in cui, a prescindere dall'esistenza di una circolare diramata dall'Amministrazione centrale (ricomprendendo con tale termine anche atti diversi ma sempre a contenuto interpretativo, come risoluzioni o note), il contribuente sia stato indotto in errore da una informazione "sbagliata" dell'Amministrazione, fornita attraverso i più disparati – e oggi sempre più diffusi – strumenti, che non posseggono, o possono non possedere, lo stesso grado di attendibilità dell'interpretazione fornita a livello centrale. Tali "messaggi" comunque finiscono per influire sulle scelte e i comportamenti del contribuente: si pensi alle informazioni fornite tramite "videoconferenze" - spesso trasfuse in apposite circolari -, comunicati stampa, strumenti informatici (con apposito sito "Internet" del Ministero dell'Economia e delle Finanze e delle Agenzie fiscali), servizio telefonico per l'assistenza ai contribuenti, personale addetto agli sportelli (c.d. URP, Ufficio per le relazioni con il pubblico). A queste ipotesi, o almeno ad alcune di esse, sembra riferirsi l'art. 10, comma 2, L. n. 212/2000, là dove, con formula in verità poco felice, sancisce che «*non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, [...] qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*»).

*in un modo o nell'altro (o perché inducibili dalla legislazione in quanto attuazione della Costituzione, o perché immanenti alle strutture istituzionali che poggiano su dati offerti dalla Costituzione formale, o perché connessi all'essenza e al modo di essere fondamentale dell'ordinamento, o perché comunque collegabili a principi e norme della Costituzione), tutti i principi generali – si diceva – proprio in quanto assunti come funzionalmente più generali rispetto ad altri, o comunque per le loro essenzialità o fondamentalità, sono dotati di copertura costituzionale almeno indiretta»* (così, MODUGNO F., *op. cit.*, 7, enfasi aggiunta).

Se comportarsi in modo solidale significa, tra l'altro, comportarsi nei rapporti con gli altri soggetti in maniera corretta, e se tale obbligo è richiesto tra privati, che agiscono – o possono agire – spinti da spirito “egoistico”, non vi è motivo per cui detto obbligo non debba sussistere anche – e soprattutto – per l'Amministrazione pubblica, che deve necessariamente agire per il perseguimento di interessi collettivi e non singoli o comunque particolari. In un processo di normogenesi, dall'art. 2 Cost. e dal principio di solidarietà deriva, dunque, un canone generale di comportarsi secondo correttezza, vincolante non solo i privati ma anche la Pubblica amministrazione, come soggetto volto alla tutela di interessi generali. Non priva di rilevanza è la circostanza che detto canone sia desumibile da una norma costituzionale (l'art. 2) che il Costituente ha espressamente incluso tra i “principi fondamentali”, considerati, al pari di tutti i “principi supremi” desumibili dalla Costituzione, «essenziali, ovvero ... irretrattabili, inalterabili e inderogabili nel loro contenuto essenziale» (MODUGNO F., *op. cit.*, 11), e costituenti un limite alla stessa possibilità di revisione costituzionale (cfr. ONIDA V., *Le costituzioni. I principi fondamentali della Costituzione italiana*, in AMATO G. - BARBERA A., a cura di, *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, I, 111; GUASTINI R., *Principi di diritto*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1996, XIV, 350 s.; Corte Cost., sentenza 29 dicembre 1988, n. 1146). Sul punto deve osservarsi che è vero che le norme desumibili dai principi fondamentali (nel caso di specie, la regola dell'agire correttamente, desumibile dal dovere di solidarietà) sono derogabili, a differenza di questi ultimi, «sia in virtù di espresse norme formalmente costituzionali, sia anche in virtù di norme legislative che esplicitano i limiti immanenti al contenuto essenziale delle disposizioni costituzionali dalle quali i principi sono ricavati», ma quello che è essenziale è che in ogni caso «la cedevolezza di una norma» deducibile da un principio supremo richiede «una specifica giustificazione di necessità, di adeguatezza e comunque di ragionevolezza» (MODUGNO F., *op. cit.*, 13). Da ciò discende che ogni deroga al principio di buona fede (quale principio derivante dal dovere di solidarietà ex art. 2 Cost.) richiede una “ragionevole giustificazione”, e vedremo che questa manca nell'ipotesi in esame.

In secondo luogo, a sostegno della tesi prospettata si può far riferimento anche al disposto dell'art. 97 Cost., il quale garantisce «il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione», e non priva di importanza è la circostanza che lo stesso Statuto – dopo aver affermato, in generale, che «le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario» (art. 1, comma 1) – sancisce al comma 1 dell'art. 10 (rubricato “Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”), che «i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede». Numerosa dottrina ha fatto riferimento all'art. 97 Cost. come fondamento del dovere di correttezza – e collaborazione – vincolante l'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente (v., fra gli altri, LOGOZZO M., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e «nuova» codificazione*, cit., 1131; ID., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 239; GARCEA A., *Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 6, I, 484 e 493; D'AYALA VALVA F., *L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 4, II, 270 e 276; ID., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 10, I, 1004; MASTROIACOVO V., *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 3, II, 283).

In terzo luogo, si può fare riferimento all'esigenza di garantire la libertà economica del soggetto, in osservanza di quanto previsto dall'art. 41 Cost., in quanto «*il contribuente, ove non venisse tutelato il suo affidamento nelle scelte interpretative dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe costretto ad operare le sue scelte economiche in un clima di assoluta incertezza, con conseguente violazione dell'art. 41 della Costituzione, che assicura al privato il diritto di intraprendere liberamente iniziative economiche*» (così, prima dell'emanazione dello Statuto, SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, 1089). Bisogna infatti ritenere che, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia determinato l'affidamento del contribuente a ritenere un certo evento fiscalmente neutrale, dal mutamento di orientamento deve conseguire la piena tutela del contribuente e la piena responsabilità dell'Amministrazione stessa. Si pensi all'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria riconosca la sussistenza del diritto di un determinato contribuente a godere di una esenzione fiscale e, considerata l'esistenza dei requisiti, fornisca espresso riconoscimento dell'esenzione predetta. Il contribuente, ponendo affidamento nel predetto riconoscimento, pone in essere una strategia aziendale nella quale la programmazione del rapporto costi-ricavi non preveda l'incidenza del tributo. Ossia la "ricarica" predeterminata esclude il "costo" fiscale, in relazione alla non prevedibilità della sussistenza di detto costo. Orbene, nell'ipotesi di riconoscimento successivo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della sussistenza della pretesa tributaria, si deve ammettere che il contribuente non potrà che subire – per i periodi d'imposta precedenti per i quali venisse richiesto il pagamento anche del "solo" tributo – una ingiusta alterazione in relazione alla (im)prevedibilità del gravame fiscale, posto che a «*libertà di iniziativa economica che l'art. 41*» Cost. "garantisce", «*esige la quantificazione prospettica dei costi e la stabilità delle informazioni occorrenti per procedere a tale quantificazione*» (cfr., FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2022, 211).

Da ultimo, sempre a livello di normativa costituzionale, può invocarsi l'art. 53, spesso "utilizzato" viceversa per sostenere, nell'ipotesi in esame, la debenza del tributo anche nel caso di lesione del legittimo affidamento del contribuente, indotto in "errore" da una precedente interpretazione dell'Amministrazione, poi modificata *in peius*, in quanto – secondo questa tesi – ragionando diversamente si sottrarrebbe il soggetto all'obbligo di contribuzione secondo la propria capacità contributiva (cfr. TURCHI A., *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 9, I, 783), finendosi inoltre per attribuire alla circolare una "forza di legge" in violazione dell'art. 23 Cost.(2). Infatti, a prescindere dalla natura in ogni caso "interpretativa" della circolare, lo

---

(2) Circa l'"ostacolo" rappresentato dal citato art. 23 Cost. alla tesi che abbiamo definito "favorevole" al contribuente, può osservarsi che non vale in proposito richiamare – per sostenere la tesi contraria – il principio di riserva di legge di cui al citato articolo, che sarebbe violato qualora si riconoscesse natura vincolante all'interpretazione contenuta in una circolare dell'Amministrazione finanziaria, la quale verrebbe in tal caso ad assurgere a vera e propria fonte del diritto. Sul punto occorre invero evidenziare, innanzitutto, che l'atto impositivo che applichi retroattivamente il *revirement* interpretativo *in peius*, o che comunque contraddica una precedente circolare favorevole al contribuente, è da considerare annullabile non perché la circolare vincoli l'Ufficio ad accogliere un'interpretazione (presumibilmente) erronea della norma, divenendo così fonte del diritto; l'annullabilità discende infatti dalla circostanza che l'atto è stato emanato in violazione di una regola – quella della correttezza – che disciplina l'attività dell'Amministrazione, al pari, ad esempio, delle norme che regolamentano la raccolta delle prove: se anche in teoria l'atto fosse fondato, la violazione delle norme disciplinatrici l'attività è, per ciò solo, motivo di annullamento dell'atto stesso fondato sulle prove "illegittime" (come oggi espressamente prevede lo Statuto all'art. 7-*quinquies* – rubricato "*Vizi dell'attività istruttoria*" – che testualmente stabilisce: «*non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge*»). In secondo luogo, l'interpretazione contenuta nella circolare "contraddetta" dall'atto impositivo non può dirsi "a priori" errata, ed esatta quella accolta nell'atto stesso (potendo ben avvenire il contrario), sino alla definitiva pronuncia del giudice sul punto (e anche questa potrebbe essere disattesa dalle pronunce di altri giudici). L'accoglimento dell'opinione da noi sostenuta esclude peraltro che a tale pronuncia "interpretativa" della norma tributaria si giunga (e si possa sapere, nel caso concreto, qual era l'interpretazione "corretta" secondo il giudice), dovendo l'atto essere annullato per violazione della normativa di correttezza. Non può dunque affermarsi che con l'emanazione di una circolare interpretativa, che ha l'effetto di rendere nulli gli atti contrastanti adottati dagli Uffici periferici, l'Amministrazione crei diritto, in violazione dell'art. 23 Cost. Si rimane sempre nell'ambito

stesso art. 53 Cost. può essere “utilizzato” a sostegno della tesi definita “favorevole” per il contribuente, posto che il riconoscimento della retroattività del *revirement* interpretativo dell'Amministrazione *in peius* può determinare la tassazione di un fatto anche a notevole distanza di tempo dal suo realizzarsi (in considerazione dei termini previsti dalla legge ai fini dell'accertamento), quando ormai il contribuente potrebbe avere legittimamente (in quanto “autorizzato” dalla precedente interpretazione a lui favorevole) consumato la ricchezza espressa da quel fatto, con conseguente tassazione di una capacità contributiva non più “attuale”.

3. Per tutti i motivi illustrati, riteniamo che la tutela dell'affidamento del contribuente, sussistendo specifiche condizioni, vada assicurata in modo “pieno”, ovvero sia prevedendo la non debenza, oltre che di sanzioni e interessi (scontata), anche del tributo: infatti, «*si avverte l'ingiustizia del recupero “a posteriori” di un tributo nei casi in cui l'errore sia causato dalla stessa Amministrazione finanziaria*» (così, TRIVELLIN M., *L'applicazione dei tributi: moduli, attività dei contribuenti e controlli del Fisco*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022, 365).

Considerando la relazione fattispecie-effetto giuridico, può dirsi che l'errore del contribuente è scusabile ogniqualvolta vi sia responsabilità dell'Amministrazione finanziaria. In tale ipotesi occorre una tutela piena dell'“affidamento”, poiché nella specie l'errore soggettivo del contribuente è caratterizzato da uno specifico elemento, causativo dell'errore e perciò generatore della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria. Da quanto detto non può non derivare una tutela giuridica “piena” del contribuente stesso. Nel caso in cui il contribuente – per decorso del tempo o per il compimento di atti irreversibili – abbia assunto una determinazione ormai incompatibile con la successiva asserzione di imponibilità, vi sarà un danno per il contribuente stesso (affidato), con una corrispondente responsabilità dell'Amministrazione finanziaria. Così può aversi riguardo alla avvenuta conclusione di una attività contrattuale: la stipula di un atto notarile non potrebbe essere rivista per il cambiamento di opinione del Fisco. In definitiva, alla tutela dei diritti del contribuente non possono non corrispondere doveri e obblighi, e conseguenti responsabilità, dell'Amministrazione finanziaria (in proposito v. CASSETTA E., *Responsabilità della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 1997, XIII, 210 ss.). Come evidenziato, la soluzione prospettata e la responsabilità dell'Amministrazione sono, ovviamente, relative alle ipotesi di impossibile adeguamento postumo alla nuova iniziativa di imponibilità.

Prima della modifica apportata all'art. 10 dello Statuto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, ritenevamo che, interpretando l'art. 10, comma 2 – contenuto in una legge *ordinaria* – in senso “restrittivo” in danno del contribuente, questo era suscettibile di censura costituzionale, per violazione degli artt. 2, 53 e 97 Cost., nonché del criterio di ragionevolezza (è, infatti, «*principio costituzionalmente implicito* [n.d.a., nell'art. 3] *quello di ragionevolezza o non arbitrarietà delle leggi*»; così MODUGNO F., *op. cit.*, 2), per cui, in proposito, prospettavamo la diversa soluzione interpretativa, “favorevole” al contribuente, ispirata al c.d. “principio di conservazione” dell'ordinamento.

Ritenevamo dunque che, nonostante il tenore letterale della norma (che prevede solo la non debenza di sanzioni e interessi, rendendo, “a prima vista”, viceversa dovuto il tributo), solo un'interpretazione della norma in questione, volta a *non* escludere una responsabilità dell'Amministrazione in caso di *revirement in peius* di una sua precedente interpretazione – con conseguente possibile annullamento dell'atto impositivo contrastante con detta interpretazione – consentiva di superare le anzidette censure di incostituzionalità (prospetta una possibile incostituzionalità dell'art. 10, comma 2, dello Statuto, per contrasto con il principio dell'affidamento, GALEOTTI FLORI M.A., in AA.VV., *Appendice de I tributi in Italia*, Padova, 2001, 10 ss.; in proposito v. anche DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 467, e FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 212).

---

di un'attività interpretativa e non creativa del diritto, che ha l'effetto sopra indicato in virtù dell'operare del principio, costituzionalmente previsto, di correttezza.

Oggi, dopo le citate modifiche, l'anzidetta interpretazione "adeguatrice" o "costituzionalmente orientata" non è più possibile, con conseguente incostituzionalità della norma in esame.

Infatti:

1. prevedendosi espressamente la non debenza del tributo «*limitatamente ai tributi unionali*», ovviamente per quelli "nazionali" il tributo rimane dovuto;
2. il legittimo affidamento – pena una palese violazione dell'art. 3 Cost., per irragionevole trattamento differenziato di situazioni sostanzialmente uguali, come nel caso di specie – va tutelato come valore in sé, a prescindere dalla tipologia di tributo (in particolare, "unionale" o "non unionale"). È del tutto irragionevole, infatti, tutelare il contribuente in misura "piena" o meno a seconda della natura del tributo: il legittimo affidamento è un principio che va rispettato o sempre (e questa è ovviamente la soluzione da accogliere *anche* dal punto di vista costituzionale) o mai. In proposito occorre anche evidenziare che, per assurdo, nel caso in esame lo Stato rinuncia a un tributo che è al contempo una "risorsa propria" dell'Unione Europea, mentre non rinuncia a un tributo "proprio";
3. infine, come già osservato, a conferma della sua rilevanza, secondo la migliore interpretazione il legittimo affidamento del soggetto vincola anche il legislatore, e come esempio della portata di quanto detto possiamo ricordare – in materia tributaria – la dubbia legittimità del recente intervento legislativo (art. 1, comma 64, L. 30 dicembre 2023, n. 213, "Legge di Bilancio 2024") che ha introdotto (ovviamente per motivi di cassa, "collegati" a un presunto intento speculativo ravvisabile nella cessione immobiliare infradecennale), al comma 1 dell'art. 67 ("Redditi diversi") del TUIR, la lettera *b-bis*(3): in tal modo si è stabilita la tassazione estesa al periodo di un decennio (rispetto al quinquennio previsto dalla lett. b) delle plusvalenze(4) realizzate mediante la cessione di immobili (sussistendo i requisiti di cui alla citata lettera *b-bis*), che abbiano beneficiato del c.d. "Superbonus". Così facendo, il legislatore ha disciplinato una "nuova" ipotesi impositiva lesiva del legittimo affidamento di coloro che hanno beneficiato dell'agevolazione fiscale, agevolazione che aveva, tra l'altro, finalità di sicurezza, miglioramento ed efficientamento energetico degli edifici nonché stimolo allo sviluppo dell'attività economica.

Dalle osservazioni svolte consegue che una norma – l'art. 10, comma 2 contenuta in una legge che dovrebbe tutelare i diritti del contribuente risulta, in realtà, lesiva degli stessi (perché impedisce una interpretazione "costituzionalmente orientata"). e conseguentemente appare meritevole di una dichiarazione di incostituzionalità da parte della Consulta.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965  
 BEGHIN M., *Diritto delle imposte*, Milano, 2023  
 BERTOLISSI M., *Circolari nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, III  
 BESSONE M. - D'ANGELO A., *Buona fede*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, V  
 BIGLIAZZI GERI L., *Buona fede nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1988, II  
 CASETTA E., *Responsabilità della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 1997, XIII  
 COLLI VIGNARELLI A., *I principi di affidamento e buona fede*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Milano, 2005  
 COLLI VIGNARELLI A., *Il revirement dell'Amministrazione finanziaria*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Milano, 2005  
 COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss.

(3) La nuova fattispecie impositiva si applica alle cessioni di immobili effettuate a partire dal 1° gennaio 2024.

(4) Calcolate in base al disposto del modificato comma 1 dell'art. 68 TUIR.

- 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
- D'AMELIO M., *Apparenza del diritto*, in *Nuovo dig. it.*, Torino, 1937, I
- D'AYALA VALVA F., *L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 4, II, 267 ss.
- D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 10, I, 915 ss.
- DELLA VALLE E., *L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*, Roma, 1996, 112 s.
- DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 459 ss.
- DELLA VALLE E., *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 4, 355 ss.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2022
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2023
- FRANZONI M., *Degli effetti del contratto. II. Integrazione del contratto. Suoi effetti reali e obbligatori*, in BUSNELLI F.D. (diretto da), *Il Codice civile. Commentario, Artt. 1374-1381*, Milano, 2013, sub art. 1375
- GALEOTTI FLORI M.A., in Aa.Vv., *Appendice de I tributi in Italia*, Padova, 2001
- GARCEA A., *Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 6, I, 483 ss.
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1994
- GUASTINI R., *Principi di diritto*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1996, XIV
- INGRAO G., *Diritto tributario. Teoria e tecnica dell'imposizione*, Milano, 2023
- LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002
- LOGOZZO M., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e «nuova» codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, 15/16, 1125 ss.
- MANGANARO F., *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995
- MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 5, 1275 ss.
- MASTROIACOVO V., *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 3, II, 268 ss.
- MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970
- MERUSI F., *Buona fede e tutela dell'affidamento nella programmazione economica*, in Aa.Vv., *Studi sulla buona fede*, Milano, 1975
- MODUGNO F., *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXIV
- MONTEL A., *Buona fede*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1958, II
- MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, II
- NATOLI U., *La regola di correttezza e l'attuazione del rapporto obbligatorio (art. 1175 c.c.)*, in Aa.Vv., *Studi sulla buona fede*, Milano, 1975
- ONIDA V., *Le costituzioni. I principi fondamentali della Costituzione italiana*, in AMATO G. - BARBERA A. (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, I
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000
- PIETROBON V., *Affidamento*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, I
- RODOTÀ S., *Le fonti di integrazione del contratto*, Milano, 1969
- RODOTÀ S., *Il principio di correttezza e la vigenza dell'art. 1175 c.c.*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 1965, I, 149 ss.
- ROMANO S., *Buona fede (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, V
- ROPPO V., *Diritto privato*, Torino, 2020
- SACCO R., *Affidamento*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, I
- 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.
- SOLARI L. - CHIMIENTI M.T., *La Cassazione precisa il valore dello "Statuto"*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 4, II, 885 ss.
- STEVANATO D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, 2, 815 ss.
- STEVANATO D., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022
- TRIVELLIN M., *L'applicazione dei tributi: moduli, attività dei contribuenti e controlli del Fisco*, in Aa.Vv., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2022

TURCHI A., *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 9, I, 769 ss.

URICCHIO A., *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2003, Aggiornamento, II

VIOTTO A., *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, in RAGUCCI G. - ALBERTINI F.V. (a cura di), *Costituzione, legge, tributi*, Milano, 2018

## PRINCIPI GENERALI

### La “valorizzazione” dell’affidamento del contribuente (\*)

*The “enhancement” of the taxpayer’s legitimate expectation*

EUGENIO DELLA VALLE

#### Abstract

Il saggio analizza le novità apportate al legittimo affidamento come disciplinato nello Statuto dei diritti del contribuente, dopo le modifiche introdotte dall’art. 1, comma 1, lett. l), D.Lgs. n. 219/2023, attuativo dell’art. 4, lett. b), della legge delega n. 111/2023.

**Parole chiave:** legittimo affidamento, certezza del diritto, Statuto dei diritti del contribuente, riforma fiscale

#### Abstract

*The essay analyzes the innovations made to legitimate expectations as regulated in the Statute of Taxpayers’ Rights, after the amendments made by the art. 1, paragraph 1, letter. l), Legislative Decree no. 219/2023, implementing the art. 4, letter. b), of Enabling Law no. 111/2023.*

**Keywords:** legitimate expectation, legal certainty, Taxpayers’ Statute, tax reform

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** La tutela dell’affidamento ante revisione secondo la dottrina e la giurisprudenza domestica di legittimità. - **3.** La tutela dell’affidamento ante revisione nella giurisprudenza unionale. - **4.** La tutela dell’affidamento ante revisione nella prassi dell’Agenzia delle Entrate. - **5.** La portata della novella.

**1.** Quanto alla revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (di seguito “Statuto”), uno dei principi e criteri direttivi specifici della delega consiste nel “valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto” (v. art. 4, lett. b), L. n. 111/2023).

Il primo principio costituisce, come noto, una particolare prospettiva del secondo. Non vi può essere certezza del diritto senza tutela dell’affidamento, per quanto specificamente riguarda l’ordinamento tributario, senza tutela dell’affidamento del contribuente(1).

(\*) In corso di pubblicazione su GIOVANNINI A. (a cura di), “La riforma tributaria - Diritti e procedimenti - vol. III diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale”, Pisa

(1) Sull’affidamento del contribuente, tra gli altri, v. TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 166 ss.; LOGOZZO M., *L’ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 219 ss.; MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 102 ss.; DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 113 ss.; STEVANATO D., *Tutela dell’affidamento e limiti all’accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, 2, 815 ss.; ID., *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in MARONGIU G. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 149 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, 673.

Trattasi di un principio che valorizza uno *status* soggettivo ossia la fiducia che il contribuente (e più in generale) l'amministrato ripone vuoi nel comportamento del legislatore, vuoi in quello dell'ente impositore, entrambi tenuti a non contraddirsi, a *non venire contra factum proprium*.

Lato Amministrazione finanziaria il principio le impone un obbligo di collaborazione e di buona fede (da cui deriva, appunto, anche quello di non contraddirsi e, quindi, di *non venire contra factum proprium*) che trova il proprio fondamento in valori fondamentali della Costituzione, quali il buon andamento e l'imparzialità della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.), il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), il principio di legalità (art. 23 Cost.), nonché il principio di uguaglianza, sotto il profilo della parità di trattamento fiscale e della ragionevolezza (art. 3 Cost.).

Considerando, qui, il solo caso dell'affidamento nella condotta dell'ente impositore, le modalità della relativa tutela in teoria spaziano dalla non applicazione delle sanzioni alla non recuperabilità degli interessi e finanche del tributo che non sia stato corrisposto, appunto, confidando nella condotta dell'ente impositore. In ogni caso affinché vi possa essere tutela, occorre una condotta dell'ente impositore che possa dirsi "qualificata", una condotta cioè che renda l'affidamento "legittimo".

Ove, infatti, qualunque comportamento dell'Amministrazione generasse un affidamento tutelabile (si pensi al caso della mera inerzia<sup>(2)</sup>), il comportamento medesimo rischierebbe di innovare all'ordinamento giuridico e divenire fonte di diritto, ciò che nel nostro sistema deve escludersi.

In punto di diritto positivo la tutela dell'affidamento del contribuente nella condotta dell'Amministrazione è tema cui si interessa, come noto, l'art. 10 dello Statuto, il quale nel primo comma assegna al principio della collaborazione e della buona fede il ruolo di governare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, mentre nel comma successivo, dispone (nella formulazione pre revisione) che «*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*».

Trattasi di previsione, questa di cui al secondo comma, che, per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. l), D.Lgs. n. 219/2023, attuativo del sopra ricordato art. 4, lett. b), della legge delega, è stata integrata con l'aggiunta del seguente periodo: «*Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti*»; integrazione che, secondo quanto dispone l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 219/2023, si applica «*esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto*».

Considerato il tenore del principio e criterio direttivo da cui muove l'inserimento del periodo in questione, la "valorizzazione" del principio dell'affidamento, dunque, si risolve in un potenziamento del principio medesimo quanto ai soli tributi unionali (o armonizzati).

---

(2) Cfr. Cass., Sez. Un., sent. 5 marzo 2021, n. 8550, nella quale si legge che tra le situazioni di tutela dell'affidamento «*E tuttavia, tra queste situazioni non può farsi rientrare la mera inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in decadenza nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale. Da questa circostanza il contribuente non può realisticamente trarre alcun convincimento tutelabile circa la correttezza del proprio operato e la legittimità della sua reiterazione nelle dichiarazioni successive; reiterazione che di certo non potrebbe reputarsi "direttamente conseguente", e men che meno causalmente determinata, dalla mancata sottoposizione a verifica di una annualità pregressa. Se in via generale deve escludersi che il solo decorso del tempo ed il comportamento meramente passivo dell'amministrazione finanziaria siano suscettibili di produrre nel contribuente un affidamento tutelabile, a maggior ragione questa conclusione si impone nello specifico caso del mancato esercizio della potestà di rettifica. Comportamento, questo, notoriamente dipendente da una serie assai complessa ed eterogenea di variabili, e di per sé privo di significatività all'interno di un sistema impositivo che, soprattutto in campo reddituale trova il proprio fulcro non nell'accertamento (evento che resta pur sempre secondario nella dinamica complessiva delle entrate tributarie) ma nella fisiologia della dichiarazione quale vero e proprio atto di responsabilità autoimpositiva ed autoliquidativa*».

Il compito di queste brevi note è tentare di comprendere la portata di siffatto potenziamento. Nel far ciò, occorre evidentemente interrogarsi sulle ragioni dell'intervento.

2. Sulla portata dei primi due commi dell'art. 10, in punto di ampiezza della tutela dell'affidamento del contribuente, come noto, si registrano in dottrina posizioni diverse<sup>(3)</sup>.

In particolare secondo alcuni la tutela dell'affidamento fa agio sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, cosicché, in presenza di una determinazione "qualificata" dell'Amministrazione finanziaria in relazione ad un caso concreto prospettato dal contribuente, determinazione palesata ufficialmente, la predetta tutela si spingerebbe fino all'inesigibilità del tributo e si avrebbe così una tutela ("piena") del tutto simile a quella riservata alle risposte ad interpello.

L'opposta posizione fa invece leva sulla lettera del secondo comma dell'art. 10, il quale limita la tutela dell'affidamento all'esclusione delle sole sanzioni e degli interessi, in tal modo rendendo evidente come il legislatore, nel ponderare, i principi di legalità e di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, da un lato, e l'affidamento del contribuente, dall'altro, abbia attribuito preferenza ai primi (e al principio di capacità contributiva e di uguaglianza) prevedendo una tutela del secondo meramente "parziale", non estesa, cioè al tributo.

Una tutela dell'affidamento di tipo risarcitorio, per altri, sarebbe prospettabile ipotizzando nella specie la responsabilità civile da danno ingiusto ex art. 2043 c.c., danno cagionato dall'Amministrazione finanziaria venendo *contra factum proprium*.

Quanto alla giurisprudenza domestica di legittimità, alla dotta sentenza n. 17576/2002 che si era espressa nel senso della più ampia tutela dell'affidamento (legittimo), inclusiva dell'irrecuperabilità del tributo, come noto è seguito un orientamento, oramai consolidato, che circoscrive la tutela "piena" alle sole fattispecie eccezionali.

In particolare, ferma restando quella "tutela minima" ("parziale"), cui è collegata la tutela "parziale" contemplata dall'art. 10, comma 2, L. n. 212/2000, che esclude sanzioni e interessi moratori nel caso di mutamento di orientamento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria, la Corte di Cassazione, a far tempo dalla su ricordata sentenza del 2002, ha individuato nei seguenti tre presupposti l'integrazione di un affidamento "pienamente" tutelabile: (i) un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente; (ii) la conformazione in buona fede (in senso soggettivo) da parte di quest'ultimo alla situazione giuridica apparente purchè nel contesto di una condotta dello stesso (buona fede in senso oggettivo) connotata dall'assenza di qualsiasi dovere di correttezza gravante sul medesimo (affidamento legittimo); (iii) l'eventuale presenza di circostanze specifiche e rilevanti relative al caso concreto dimostrate dell'esistenza dei predetti presupposti e tra queste il fluire del tempo con il consolidamento della posizione di vantaggio del contribuente.

In presenza di tali presupposti, dunque, la tutela dell'affidamento, per la Corte, potrebbe non essere solo "parziale", ossia limitarsi alla non debenza di sanzioni ed interessi, ma ricomprendere anche la non esigibilità del tributo<sup>(4)</sup>.

E ciò, tuttavia, secondo il più recente sviluppo della giurisprudenza della Suprema Corte, solo in presenza di fattispecie «*caratterizzate da circostanze concrete di natura eccezionale*», che «*non necessariamente ricomprendono quelle in cui l'induzione in errore sia da ascrivere ad informazioni fornite dalla Amministrazione [...] con atti interpretativi di carattere generale o con erronee prassi applicative,*

(3) Per una sintesi delle quali v. LOGOZZO M., *Il principio del legittimo affidamento tra tutela "piena", tutela "parziale" e prospettive evolutive*, in MANZON E. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 149 ss.

(4) Cfr., Cass., sez. trib., sent. 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., sez. trib., sent. 5 giugno 2007, n. 18218; Cass., sez. trib., sent. 13 maggio 2009, n. 10982; Cass., sez. VI, ord. 14 gennaio 2015, n. 537; Cass., sez. trib., ord. 9 gennaio 2019, n. 370; Cass., sez. trib., sent. 11 maggio 2021, n. 12372; Cass., sez. trib., ord. 21 giugno 2021, n. 17588.

*che sono già espressamente contemplate dalla Legge n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, e sono, dunque, inidonee ad esonerare il contribuente dall'obbligazione tributaria principale»(5).*

3. Quanto alla prospettiva unionale, il dato di partenza consiste in ciò che, seppure il principio del legittimo affidamento non abbia una esplicita formulazione nel diritto europeo, essendo il frutto dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia, lo stesso viene considerato dalla Corte medesima, in una al principio della certezza del diritto, parte dell'ordinamento giuridico comunitario, e, pertanto, deve essere rispettato dalle istituzioni comunitarie e dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle Direttive comunitarie(6).

In tema di tutela dell'affidamento del contribuente nel comportamento dell'Amministrazione finanziaria, sul piano unionale, si è soliti fare riferimento, come *leading case*, alla nota sentenza *Elmeka* del 2006(7) nella quale viene in considerazione l'IVA non applicata in ragione di un'interpretazione dell'Autorità fiscale successivamente modificata.

La Corte in quel caso era chiamata a decidere se fosse legittima la pretesa dell'Amministrazione finanziaria di applicare l'IVA per un periodo pregresso laddove un primo chiarimento della stessa nel senso della non applicabilità del tributo sia stato successivamente revocato in quanto ritenuto erroneo.

Come evidenziato da attenta dottrina(8), nel caso *Elmeka*, ciò che risultava controverso non era tanto l'effetto di affidamento, quanto, ancor prima, se nella specie si fosse prodotto un affidamento legittimo: e la risposta della Corte è che l'effetto di affidamento si può produrre laddove l'atto che l'ha ingenerato promani dall'Autorità competente. In particolare, nel confermare la proposta di soluzione della controversia dell'Avvocato Generale, la sentenza *Elmeka* si esprime per l'illegittimità della pretesa dell'imposta ritenendo che, «*Nell'ambito del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, le Autorità tributarie nazionali sono tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento. Spetta al giudice del rinvio valutare se, nelle circostanze delle cause principali, il soggetto passivo potesse ragionevolmente presumere che la decisione controversa fosse stata adottata da un'Autorità competente*»; in tal guisa superandosi la posizione del Governo italiano secondo cui «*il giusto equilibrio tra la salvaguardia dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, da un lato, e l'esigenza di rispettare la normativa comunitaria in materia di IVA, dall'altro, deve avere come conseguenza che [...] lo Stato ellenico possa certamente procedere al recupero dell'imposta, ma non infliggere una multa o esigere il pagamento di interessi*».

Ciò che conta, per la sentenza *Elmeka*, ai fini della qualificazione dell'affidamento come legittimo, è la provenienza del chiarimento da un'Autorità fiscale competente ad emanare l'atto "affidante". Di talchè, ove risulti che il contribuente non possa ragionevolmente rendersi conto dell'incompetenza dell'Autorità amministrativa che fornisce l'informazione e se questa ha prodotto fondate aspettative in un operatore professionale diligente, il tributo non può essere recuperato(9).

Diversamente, qualora un operatore economico "prudente e accorto" sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i suoi interessi, non è possibile invocare la violazione del principio del legittimo affidamento allorché il provvedimento venga adottato dall'Autorità amministrativa(10).

Vi sono inoltre precedenti in cui la Corte di Giustizia ha ulteriormente affermato che «*il principio della tutela del legittimo affidamento spetta a qualsiasi amministrato nel quale un'istituzione dell'Unione abbia ingenerato fondate aspettative fornendogli precise assicurazioni*», laddove può parlarsi

(5) In questi termini, cfr. Cass., sez. trib., sent. 17 ottobre 2019, n. 26355.

(6) *Ex multis* v. le sentenze della Corte di Giustizia CE, 26 aprile 2005, causa C-376/02, par. 32, *Stichting* e 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *Duff*.

(7) Trattasi della sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04.

(8) MASPEL V.P., *Legittimo affidamento: fidarsi è bene, ma non fidarsi è meglio?*, in *Corr.trib.*, 2021, 1, 92.

(9) Cfr. LOGOZZO M., *op. ult. cit.*, 157.

(10) Cfr. Corte di Giustizia CEE, 14 febbraio 1990, causa C-350/88, *Delacre*.

di «assicurazioni siffatte quando vengano fornite informazioni precise, incondizionate e concordanti, quale che sia la forma in cui queste vengono comunicate»(11).

La dottrina “*Elmeka*” è stata successivamente confermata, ancora con riferimento all’IVA, da due precedenti del 2015, segnatamente le sentenze *Salomie e Oltean*(12) e *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*(13).

Entrambe si esprimono nel senso che il tributo in questione non possa essere preteso qualora la prassi dell’Amministrazione finanziaria abbia ingenerato in capo ad un operatore economico prudente e accorto un ragionevole affidamento sulla non applicazione dell’imposta.

Con particolare riferimento all’IVA, peraltro, la tutela “piena” dell’affidamento del contribuente è tanto più giustificata ove si consideri il rischio dell’infruttuoso esercizio della rivalsa attivata a seguito della richiesta del tributo formulata a distanza di tempo dall’effettuazione dell’operazione(14).

Con la più recente sentenza *Ab SEB bankas* del 2018(15), tuttavia, la dottrina “*Elmeka*” parrebbe subire un ridimensionamento.

Ed invero, in detta sentenza, ancora in materia di IVA, la Corte di Giustizia esclude la tutela “piena” dell’affidamento del contribuente nel caso in cui lo stesso sia generato da una prassi dell’Amministrazione finanziaria (nella specie il commento ufficiale alla legge IVA lituana pubblicato dal locale Ispettorato nazionale delle imposte) rivelatasi *ex post* illegittima e ciò purchè «*la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell’amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione*»; ed il fatto che il *dies a quo* del termine di decadenza dipenda, nella vicenda esaminata dalla Corte, «*dalle circostanze fortuite da cui è emersa l’illegittimità della detrazione e che, in particolare, tale dies a quo sia fissato, come vorrebbe il governo lituano, alla data in cui l’acquirente ha ricevuto la nota di credito con cui il venditore ha unilateralmente rettificato l’importo del terreno al netto dell’imposta includendovi l’IVA diversi anni dopo la vendita, può costituire una violazione del principio della certezza del diritto, circostanza che spetta al giudice nazionale valutare*» (così il punto 52).

Il caso esaminato nel precedente *Ab SEB bankas* riguarda, in particolare, un acquisto di terreno edificabile del 2007 trattato come operazione imponibile sulla base di una prassi che in punto di concetto di “terreno edificabile” veniva circa due anni dopo superata, siccome ritenuta errata, con una decisione della locale *Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas* (Corte amministrativa suprema), trasformandosi così il suddetto acquisto in operazione esente ed il tributo corrisposto indebitamente detratto (contestazione mossa dall’Amministrazione finanziaria lituana nel 2013)(16).

(11) Cfr. Corte di Giustizia UE, 16 dicembre 2010, causa C-537/08, *Kahla Thuringen* e Corte di Giustizia UE, 16 dicembre 2008, causa C-47/07, *Masdar (UK) c. Commissione*.

(12) Corte di Giustizia UE, 9 luglio 2015, causa C-183/14.

(13) Corte di Giustizia UE, 9 luglio 2015, causa C-144/14.

(14) Così MASPES P., *op. cit.*, 93, il quale evidenzia come proprio per questa ragione il legittimo affidamento - potrebbe addirittura rendere illegittima l’adozione di norme con effetto retroattivo (la Corte si è occupata di tale tema proprio in relazione a norme in materia di IVA: v., tra le altre, la sentenza della Corte di Giustizia 3 dicembre 1998, causa C-381/1997, caso *Belgacodex*, secondo cui «*Spetta al giudice nazionale valutare se una violazione dei principi della tutela del legittimo affidamento o della certezza del diritto sia stata commessa con l’abolizione retroattiva di una legge il cui decreto di esecuzione non è stato adottato*», nonché la sentenza 12 maggio 2011, causa C107/10, caso *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, secondo cui «*il principio della tutela del legittimo affidamento osta a che una modifica della normativa nazionale privi un soggetto, con effetto retroattivo, di un diritto di cui disponeva anteriormente a tale modifica*», cfr. il punto 40) ed impedire la restituzione di aiuti di Stato illegittimamente acquisiti (v., tra le altre, Corte di Giustizia CE, 19 settembre 2002, causa C-336/00, caso *Martin Huber*, con cui la Corte ha ritenuto che «*Il diritto comunitario non osta a che si applichino i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto al fine di escludere la restituzione di aiuti cofinanziati dalla Comunità indebitamente erogati, a condizione che sia preso in considerazione anche l’interesse di quest’ultima. L’applicazione del principio della tutela del legittimo affidamento presuppone che venga accertata la buona fede del beneficiario della sovvenzione di cui trattasi*»).

(15) Sentenza 11 aprile 2018, causa C-532/16, *SEB bankas AB*.

(16) Si legge nelle conclusioni dell’Avvocato Generale Michal Bobek del 20 dicembre 2017 che, «*Come ricordato dalla Corte nella sentenza Nigl e a., “il principio di certezza del diritto non osta a che l’amministrazione fiscale proceda, entro*

La soluzione individuata dalla Corte, conforme alle conclusioni dell'Avvocato Generale, parrebbe dunque ridimensionare non poco la portata della dottrina "*Elmeka*" quantomeno in relazione al caso di orientamenti interpretativi "affidanti" non contenuti in atti indirizzati specificamente al contribuente (è il caso, ad esempio, di circolari interpretative).

Del resto, una diversa lettura del precedente del 2018, tale per cui tutte le volte in cui l'atto affidante, indirizzato o meno al singolo contribuente, si riveli *ex post* errato, anche in ragione di «una decisione di una giurisdizione nazionale superiore (come una Corte amministrativa superiore)»<sup>(17)</sup> relegherebbe la tutela "piena" dell'affidamento ad un mero simulacro.

4. Nel senso della tutela "piena" del legittimo affidamento si rinvenivano, prima della revisione che ne occupa, anche alcuni documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Trattasi, in particolare delle circolari 4 aprile 2007, n. 19/E, e 19 dicembre 2013, n. 36/E (si noti, entrambe di data anteriore alla ricordata sentenza *SEB bankas Ab*).

Nella prima circolare, l'Agenzia delle Entrate ha modificato l'orientamento interpretativo dalla stessa in precedenza palesato con la circ. 29 dicembre 2006, n. 37/E, concernente l'introduzione del meccanismo del *reverse charge* per le prestazioni di subappalto nel settore edile, in cui si era affermato che «sono estranee all'applicazione di tale meccanismo le prestazioni poste in essere all'interno dei rapporti associativi, quali quelli consortili, in quanto non configurabili come subappalti o ipotesi affini».

Dopo aver ricordato che, «Secondo le indicazioni fornite con la circolare richiamata, nella ipotesi in cui il consorzio affidi l'esecuzione dei lavori ai soci, le prestazioni effettuate dalle società consorziate restano assoggettate ad IVA secondo le ordinarie modalità di applicazione del tributo, mentre i consorzi operanti nel settore edile, qualora abbiano rilevanza esterna, per le prestazioni rese a terzi (appaltatori o subappaltatori) in esecuzione di contratti di subappalto, sono tenuti ad applicare l'IVA mediante il meccanismo del *reverse charge*», con la circ. n. 19/E/2007 si è mutato orientamento, affermandosi che, «qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alla disciplina del *reverse charge*, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate sempreché le prestazioni da esse rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina delineata con riferimento al settore edile dall'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972».

In base a tale mutamento di indirizzo, ove i contribuenti si fossero in precedenza conformati all'orientamento interpretativo della circ. n. 37/E/2006, superato dalla circ. n. 19/E/2007, ne sarebbero derivate, da un lato, l'erronea applicazione dell'imposta da parte dei consorziati (e quindi l'indebita detrazione da parte dei consorzi) e, dall'altro, l'erronea mancata applicazione dell'imposta (mediante *reverse charge*) da parte dei consorzi. Senonchè, la circ. n. 19/E/2007 non afferma soltanto che, per chi si è

---

[i termini applicabili], a una rettifica dell'IVA riguardante l'imposta detratta o i servizi già prestati, i quali avrebbero dovuto essere assoggettati a tale imposta". La Corte ha altresì dichiarato che ciò vale ugualmente qualora «un regime, del quale beneficia un debitore dell'IVA, viene rimesso in discussione da parte dell'amministrazione fiscale, anche per un periodo precedente la data in cui è stata svolta una siffatta valutazione, ma a condizione che la suddetta valutazione intervenga entro il termine di prescrizione dell'azione dell'amministrazione fiscale e che i suoi effetti non retroagiscano a una data precedente rispetto a quella in cui si sono verificati gli elementi di diritto e di fatto sui quali è fondata la valutazione stessa».

(17) Cfr. il punto 79 delle citate conclusioni dell'Avvocato Generale Michal Bobek. In tali conclusioni si legge ancora che, «Nel caso in questione, sarebbe concepibile, per esempio, che un giusto equilibrio tra l'eventuale necessità, sotto il profilo giuridico, di rettificare la classificazione dell'operazione e la tutela delle legittime aspettative della *SEB bankas* (qualora dopo la valutazione fattuale si potesse affermare che esse erano effettivamente generate dal comportamento dell'autorità nazionale) potrebbe forse risiedere nel consentire la riclassificazione dell'operazione, senza penalizzare la *SEB bankas* in alcun modo, vale a dire, non infliggendole alcun interesse di mora o sanzione [...]» e, «laddove l'autorità competente rettifica gli obblighi fiscali di un soggetto passivo, come la *SEB bankas*, in seguito a una (ri)classificazione di una cessione ai fini dell'IVA, come la cessione del terreno nel procedimento principale, questa autorità dovrà stabilire un equilibrio congruo tra gli obblighi di garantire la neutralità fiscale e dell'applicazione uniforme del diritto e le legittime aspettative di tale soggetto».

attenuto al comportamento non più corretto in base al mutato orientamento dell'Agenzia delle Entrate, “*non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori*”, ma dichiara espressamente che non è posta in discussione neppure l'imposta, dovendosi ritenere regolarmente fatturate le operazioni per cui è stato applicato il precedente orientamento: per i comportamenti posti in essere prima della sua emanazione non è dunque in discussione né l'erronea applicazione dell'IVA da parte del consorziato né la mancata applicazione dell'imposta (mediante *reverse charge*) da parte dei consorzi.

Anche la circ. n. 36/E/2013 si esprime nel senso che il legittimo affidamento esclude la debenza dell'imposta. In tale circolare, infatti, nel modificare il proprio orientamento relativo al trattamento ai fini impositivi degli impianti fotovoltaici, l'Agenzia afferma che il *revirement* ha effetto solo pro futuro («*sono fatti salvi, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente (“Tutela dell'affidamento e della buona fede”), i comportamenti tenuti dai contribuenti ai fini delle imposte dirette ed indirette, sulla base delle diverse indicazioni rese con precedenti documenti di prassi*»); in tal modo evidentemente ritenendosi che l'effetto del legittimo affidamento inibisca non solo l'applicazione di interessi e l'irrogazione di sanzioni, bensì anche il recupero del tributo.

5. Questo, dunque, il quadro interpretativo all'interno del quale calare la novella di cui al D.Lgs. n. 219/2023 nella parte in cui è volta, appunto, a “valorizzare” il legittimo affidamento.

Valorizzazione che il legislatore delegato ha evidentemente inteso a senso unico ossia garantendo al legittimo affidamento una tutela “piena”, come si vedrà comunque condizionata, nel solo caso in cui vengano in considerazione tributi unionali (o, per meglio dire, armonizzati); solo per questi, infatti, il nuovo secondo comma dell'art. 10 dello Statuto prevede, a certe condizioni, l'irrecuperabilità del tributo in una alla non applicazione di interessi e sanzioni.

Si è visto, in particolare che il nuovo periodo inserito nel secondo comma dell'art. 10 dello Statuto prevede che «*Limitatamente ai tributi unionali*», oltre a sanzioni ed interessi, «*non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti*» (previsione, come detto, applicabile “*esclusivamente*” ai rapporti tributari sorti successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 219/2023).

Si tratta di una previsione molto diversa da quella in origine contenuta nel comma 2-*bis* dell'art. 10 dello Statuto siccome ipotizzata nella versione originaria del decreto delegato per la quale, per quanto attiene, appunto, ai tributi unionali, la tutela piena si aveva «*quando le indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorchè da essa successivamente modificate, per la loro formulazione precisa ingenerano nel contribuente un ragionevole affidamento*», in tal caso non essendo «*dovuti tributi, sanzioni ed interessi con riferimento al periodo di vigenza del tributo*».

Il motivo del ripensamento non è affatto chiaro, ma forse è dovuto proprio alla ricordata sentenza *Ab SEB bankas* che ha escluso la tutela “piena” laddove l'affidamento sia generato da una prassi illegittima.

Certo è che comunque, così come formulato oggi il secondo comma dell'art. 10 dello Statuto, la valorizzazione dell'affidamento si riduce a ben poca cosa<sup>(18)</sup>.

Se, infatti, l'intenzione era quella di uniformarsi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, inclusa la sentenza *Ab SEB bankas* del 2018, il tentativo risulta mal riuscito giacchè, in disparte la circostanza che raramente si danno casi di affidamenti generati da «*orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali*», orientamenti che vengano «*successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza*

(18) Cfr. MELIS G., *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi generali*, in *il fisco*, 2024, 47/48, 4447.

o dei predetti atti», in ogni caso la novella si perde la rilevanza del fattore tempo, che nel dianzi citato precedente della Corte di Giustizia del 2018 costituiva lo spartiacque tra affidamento legittimo o meno.

Onde il rischio è quello di una norma che non recepisce né la dottrina “*Elmeka*”, né l’orientamento più recente di cui alla sentenza *Ab SEB bankas*.

Ferma rimanendo, ovviamente, quanto all’irretroattività della nuova disciplina, la possibilità di superarla invocando direttamente la sopra ricordata giurisprudenza unionale in materia di IVA; ciò pure ipotizzando che la sentenza del 2018 non possa esser letta nel senso di un totale superamento dell’orientamento “*Elmeka*” (almeno limitatamente al caso di prassi non rivolta specificamente al contribuente “affidante”).

Un ulteriore aspetto su cui occorre riflettere è lo iato che la novella oggi crea tra la tutela del legittimo affidamento in sede unionale e la tutela relativa al comparto dei tributi “domestici” giacché per questi ultimi il tributo non è recuperabile salvo il caso delle fattispecie eccezionali di cui alla giurisprudenza domestica di legittimità. Trattasi di iato che potrebbe essere censurabile per violazione dell’art. 3 Cost., se non altro quando l’affidamento del contribuente si basi su prassi legittime, siccome palesemente irragionevole e discriminatorio a danno del comparto impositivo domestico(19).

Invero, la tutela “piena” del legittimo affidamento del contribuente dovrebbe riguardare allo stesso modo tributi armonizzati e non(20).

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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.

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 113 ss.

LOGOZZO M., *Il principio del legittimo affidamento tra tutela “piena”, tutela “parziale” e prospettive evolutive*, in MANZON E. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 149 ss.

LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 219 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 102 ss.

MASPES V.P., *Legittimo affidamento: fidarsi è bene, ma non fidarsi è meglio?*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 91 ss.

MELIS G., *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi generali, in il fisco*, 2024, 47/48, 4441 ss.

STEVANATO D., *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in MARONGIU G. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 149 ss.

STEVANATO D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, 2, 815 ss.;

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 166 ss.

(19) Il punto è lucidamente colto da MELIS G., *op. e loc. cit.*, 4447-4448, secondo cui «*alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità e della chiara incompatibilità con il diritto unionale dell'art. 10, comma 2, appena evidenziata, si sarebbe forse potuto giungere ad una soluzione unitaria, che ripercorresse, mutatis mutandis, la vicenda già vista per l'abuso del diritto: vale a dire, nel caso di specie, la previsione di un'unica disposizione che, nel caso di ragionevole affidamento su una prassi “precisa” nei suoi contenuti, determinasse la non debenza anche del tributo, come da tempo auspicato e sostenuto nella dottrina tributaristica. Ma il legislatore, evidentemente, non se la è sentita di compiere un così forte passo in avanti. Così come si sarebbe potuto prevedere un affidamento tutelabile in presenza di un orientamento giurisprudenziale univoco, siccome conoscibile dalla stessa Amministrazione finanziaria*».

(20) Così LOGOZZO M., *op. e loc. ult. cit.*, 159.

## La digitalizzazione del sistema tributario (\*)

*Digitization of the tax system*

ENRICO MARELLO

### Abstract

La relazione affronta alcuni aspetti dell'impatto della rivoluzione digitale sul sistema tributario. Vengono tratteggiati gli spostamenti di senso più rilevanti, riferiti ai soggetti, alla ricchezza, al potere.

**Parole chiave:** digitalizzazione, sistema tributario, rivoluzione digitale

### Abstract

*The study addresses certain facets of the impact of the digital revolution on the tax system. It delineates the most significant shifts in meaning, pertaining to entities, wealth, and power.*

**Keywords:** digitization, tax system, digital revolution

**SOMMARIO:** **1.** Rivoluzione digitale e spostamenti. - **2.** Spostamenti nei soggetti. - **3.** Spostamenti nella ricchezza. - **4.** Spostamenti nel potere. - **5.** Conclusioni.

**1.** Digitalizzazione è termine ambiguo. Trae origine dall'inglese *digitization* che ha un significato ampio, perché include ogni operazione che trasforma un oggetto in qualcosa che sia *computer readable*.

In italiano digitalizzazione non ha una valenza diffusa nell'uso comune.

Se vogliamo usare Google *trends* come un *proxy* brutale degli usi, ne emerge che digitalizzazione ha una funzione prevalentemente burocratica: i picchi di attenzione che emergono dalla visione di Google *trends* in relazione al termine digitalizzazione sono riferiti all'uso normativo del termine (come dimostra il picco del 2018 ricollegato al *voucher* per la digitalizzazione PMI), che porta i cittadini a ricercare la fonte e a interrogarsi su cosa si intenda per digitalizzazione (fig. 1).

Più usato è l'aggettivo digitale (fig. 2), anche se altrettanto ambiguo, perché riferito normalmente a una "Rivoluzione digitale" che include l'informatizzazione iniziata da metà del XX secolo sino a giungere agli sviluppi più vicini a noi (dall'irruzione dei social media e delle piattaforme sino alla muscolarità dell'intelligenza artificiale diffusa). È più facile guardare all'interesse generato da diversi oggetti digitali e comprendere la forte variazione nei trend, nelle focalizzazioni, nell'attenzione (fig. 3 e 4 che disegnano queste interessanti variazioni).

Nel disegnare la mappa della digitalizzazione, ricordiamo che questa mappa include solo una parte dei fenomeni e della popolazione. Una metà della popolazione mondiale ha un assetto di informazione e consumi incentrato su rete+dispositivo ed è la parte del mondo in cui noi viviamo e che per noi

(\*) Testo della relazione svolta dall'Autore al Convegno "La trasformazione digitale del sistema tributario", organizzato dall'Università degli Studi di Chieti-Pescara e svoltosi in data 24 ottobre 2023 nell'ambito del PRIN 2020: "La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione fiscale e tutela dei diritti dei contribuenti".

rappresenta la normalità; non va dimenticato, però, che miliardi di altre persone non vivono in questo infosistema e non sviluppano le dinamiche di cui trattiamo in questo Convegno.

Possiamo concordare sul fatto che questo movimento così ampio costituisca una rivoluzione.

Vi è una linea di demarcazione tra un prima e un dopo.

Abbiamo un cambiamento diffuso e marcato delle strutture fondamentali di creazione del valore. Di più: abbiamo uno spostamento, tipico delle rivoluzioni, di: senso, bisogni (e desideri), ricchezza, relazioni e potere.

Di una parte di questi spostamenti si deve occupare nel suo piccolo campo anche il tributarista: in particolare con riferimento allo spostamento nella definizione dei soggetti, allo spostamento di ricchezza e allo spostamento nelle strutture del potere.

Una piccola particolarità che merita notare in questa introduzione: le rivoluzioni si caratterizzano per avere una dimensione antitetica: costituiscono valori in netta opposizione rispetto a un assetto precedente. Vale tanto per le rivoluzioni di tipo economico (come per la rivoluzione industriale, antitetica all'economia agricola e artigianale) quanto per quelle di tipo politico culturale (dalla rivoluzione francese a quella americana a quella maoista). Nel caso della rivoluzione digitale, l'antitesi è meno netta, perché il digitale, per vivere ha bisogno del mantenimento della struttura pregressa: il digitale non può disegnarsi in opposizione al mondo precedente (fisico? analogico? reale? è difficile anche solo definire l'area dell'antitesi), perché una parte dei consumi e del potere che si realizza nella sfera digitale richiama e necessita il mondo non digitale.

La coesistenza, anche per la parte di mondo in cui viviamo (la metà del mondo digitalizzata) non è oggi quella disegnata in *Ready Player One*, in cui il mondo reale e distopico è schiacciato e asservito dal bisogno digitale in una prevalenza netta: la coesistenza attuale, del nostro mondo, è fatta di catene e connessioni, come dimostra l'attenzione per il meteo o per le piattaforme digitali di valutazione per consumi fisici come i ristoranti e gli alberghi (fig. 4).

In questo spazio ristretto diamo allora un'occhiata allo spostamento che ha riguardato i soggetti, la ricchezza, il potere.

2. Quanto ai soggetti, la prima caratteristica che emerge è l'ampliamento del divario tra grandi e piccoli produttori.

Nel mondo digitale, la grandezza della misura comparativa è in multipli di centinaia, migliaia, milioni. L'impressione è che la struttura produttiva precedente fosse costituita da un *continuum* con la presenza di una distribuzione di scala più omogenea rispetto all'attuale. In diversi settori del digitale oggi le barriere alla crescita fanno sì che per molte imprese la speranza sia quella di crescere non tanto per occupare il campo di un segmento superiore, quanto da diventare interessanti per l'acquisizione da parte di soggetti che giocano già nel segmento superiore, che è irraggiungibile.

Anche la *platform economy*, nata sotto l'illusione di un accesso diffuso e democratico al mercato, si sta dimostrando il regno dell'oligopolio sovra-nazionale.

L'accentramento di dati, potere computazionale e *know-how* sta facendo diffondere le espressioni "baroni del digitale" e "neofeudalismo digitale", che richiamano volutamente una parte di esperienza (politica e giuridica) ben definita, fatta di sovrapposizione di livelli di potere, di una certa anarchia non regolabile in alcuna sede. Tra l'altro, il neofeudalismo digitale raccoglie in maniera differente la fiducia dei cittadini, elemento fondante l'istituzione.

La perdita di fiducia nelle tradizionali istituzioni politiche del XX secolo (compresi i corpi intermedi) porta a un re-indirizzamento della fiducia verso questi nuovi soggetti, che godono di una fiducia sistematica (e non puntuale, il che è un grande vantaggio).

Questo divario nelle dimensioni tocca molti profili interessanti per noi e che sono trattati in diverse relazioni di questo Convegno: trattando di limiti territoriali del potere impositivo e di collegamenti territoriali, si sta parlando proprio di soggetti e di come questi soggetti stiano testando ormai da decenni limiti e opportunità di ordinamenti pre-rivoluzionari.

Un altro dei profili che deriva dal mutamento dei soggetti e che è affrontato nelle relazioni di questi giorni è lo statuto delle diversità.

Il digitale qui si innesta su altre pulsioni sociali molto più complesse che toccano da una parte la frammentazione dell'identità e dall'altra l'attitudine conformistica che induce il digitale. Questa complessa intersezione porta all'esaltazione del micro-regime, così coerente con la metafora feudale e così in linea con un pensiero politico che ha perso molte aspirazioni di coagulazione su basi comuni. Nel pendolarismo tra i desideri uniformatori da utopismo fisiocratico e la volontà di spezzettamento da nichilismo statale, siamo molto vicini al secondo dei due termini (frammentazione da nichilismo) e sarebbe il momento di un re-equilibrio nella riduzione della frammentazione (così sentito dalla dottrina tributaria), ma temo che il digitale possa essere un ostacolo a questo desiderio di riduzione della frammentazione, proprio per la costruzione di nette demarcazioni tra soggetti che sta incentivando.

3. Venendo allo spostamento di ricchezza e quindi alla giustizia distributiva nella ripartizione dei carichi, il digitale ha inciso in più direzioni.

Siamo soliti pensare che ogni mutamento nella catena di creazione del valore comporta una reazione adattativa del sistema tributario.

Per inciso, dovremmo discutere se la nozione di "adattativo" sia fondata: presuppone un sistema statico e in produzione stabile, un evento di rottura e la capacità del sistema di prendere una nuova forma adeguata a comprendere l'evento di rottura.

Ora, questa non è una descrizione, ma una metafora tratta dalla biologia, che potrebbe essere non corretta nel descrivere il fenomeno. Il sistema non è mai stabile e non è mai perfettamente adeguato rispetto ad un sottostante (l'economia): ha semplicemente una certa forma che dipende da un certo assetto più o meno progettato e più o meno voluto e genera una certa entrata. Ho quindi qualche dubbio che la figura "adattatività" descriva davvero un mutamento dei sistemi fiscali, ma mantengiamola perché ha alcuni pregi descrittivi.

A volte questo adattamento ha un ritardo temporale che deriva dalla mancata comprensione sociale del punto in cui il valore si crea, a volte dipende dalla mancata comprensione di come quantificare questo nuovo valore, a volte deriva infine da scelte politiche che per i motivi più vari spingono il decisore a non includere il nuovo valore nel gran ballo della distribuzione dei carichi.

Il primo modo in cui il digitale incide sullo spostamento di ricchezza è nel creare nuovi mercati di struttura tradizionale con cui l'ordinamento si deve confrontare. È di qualche settimana fa la notizia, data dal principale quotidiano economico italiano, del fatto che il mercato degli *influencer* italiano (inteso come mercato riferito al segmento di produzione degli *influencer*, non il mercato di consumo che inducono, che è di molto superiore) varrebbe circa 400 milioni di euro. È un buon esempio di una creazione di valore tendenzialmente tradizionale: il digitale qui non crea forme particolarmente nuove di ricchezza: qui siamo in presenza di beni o servizi con forme tradizionali che si riferiscono solo a un modo di produzione digitale che non comporta grandi adattamenti, se non la comprensione di eventuali angoli ciechi non intercettati dagli strumenti tributari tradizionali.

Il secondo modo in cui il digitale sposta ricchezza e valori è nella creazione di mercati e oggetti non riportabili a catene tradizionali: criptoattività, NFT, in alcuni segmenti della stessa *platform economy*, l'idea del dato come *asset* ecc.

Qui la prima domanda è se il fenomeno costituisca davvero ricchezza e se vi sia una percepibile creazione di valore rilevante per il sistema tributario. Il che costituisce "la" domanda del Fisco nei momenti rivoluzionari.

È una domanda solo apparentemente oggettiva: sarebbe oggettiva se i nuovi oggetti che incapsulano il valore fossero distribuiti nella popolazione dei contribuenti in maniera proporzionale rispetto all'esistente distribuzione di ricchezza (ossia se, data una certa distribuzione pre-rivoluzionaria, la stessa distribuzione sia mantenuta post-rivoluzione, con un uniforme incremento di nuovi *asset*).

Il che non mi sembra che sia vero, storicamente. Infatti, mi pare che la questione solitamente nella storia del Fisco venga risolta su base soggettiva: i nuovi valori sono imputabili a soggetti nuovi, emer-

genti e in qualche modo il sistema relazionale politico del decisore assume una decisione di inclusione/esclusione di questi nuovi soggetti.

Quindi, la questione in questa rivoluzione digitale è solo parzialmente oggettiva e la mia provocazione è se non sia invece una questione di distribuzione soggettiva dei carichi e quindi di equilibri politico-sociali.

La seconda domanda, tipica dei sistemi tributari, tocca modi e principi della quantificazione di questa nuova ricchezza. Qui l'innovazione non sta nella metrica, che resta quella monetaria (che non è l'unica, come sappiamo dall'esperienza delle *corvée* che ben potrebbero assumere oggi nuove forme e nuovi contenuti), ma nella determinazione dei perimetri dell'oggetto da misurare. Si deve decidere che forma attribuire a un oggetto per adattarlo (di nuovo ritorna l'adattamento, deve essere un tic intellettuale, anche mio) a un oggetto di misurazione. Ci saranno diverse relazioni dedicate a questo argomento e io non ho nulla di particolarmente profondo da aggiungere.

Probabilmente, l'unica osservazione di sistema che si potrebbe tratteggiare riguarda il disvelamento dell'arcaico: le rivoluzioni, nel loro porre il legislatore tributario dinanzi a scelte da assumere dinanzi a oggetti nuovi, dimostrano la relatività e la discrezionalità dei meccanismi quantificatori fiscali.

La consuetudine a certe misurazioni di grandezze che a noi paiono ragionevoli ("naturali" si scrive a volte, ma di naturale ovviamente non c'è nulla nel nostro settore) come il reddito e il consumo, non sono espressione di ragionevolezza, ma solo sclerotizzazione della visione critica. Per cui mi pare che prima di tacciare di absurdità (o di incostituzionalità) una qualche nuova misurazione, l'invito sia a riflettere un poco sulla fragilità delle misurazioni di oggetti tradizionali e quindi di evitare del conservatorismo fiscale a buon mercato.

4. Infine, merita spendere qualche breve osservazione sullo spostamento nella distribuzione e nella definizione dei poteri.

L'ambito in cui mi muovo è l'area del potere pubblico (il potere di imporre e amministrare i tributi) e quindi del rapporto tra il potere pubblico e i contribuenti.

Distinguerai tra la digitalizzazione nell'esercizio del potere e la digitalizzazione nell'adempimento. In queste poche ultime parole metterei in luce i rischi della digitalizzazione, perché dei vantaggi si dà già ampiamente conto nella retorica usuale del buon potere (che, come il buon pastore, conosce bene i desideri delle sue pecore-amministrati).

La digitalizzazione del potere involve alcuni profili tra loro non necessariamente collegati:

- la digitalizzazione, come filtro artefatto tra uomo e uomo, può esaltare la tendenza delle burocrazie all'occultamento. L'esercizio del potere è spigoloso, è necessariamente fonte di conflitto. In un momento di scarsità di fiducia nell'istituzione, la digitalizzazione è il modo per rendere impersonale l'esercizio del potere e quindi di assopire il conflitto, depotenziarlo, a principale vantaggio della burocrazia;
- la digitalizzazione, nel suo essere "tecnica", si presta a uno svuotamento subdolo del principio di legalità: spostando la regolazione di fonte in fonte (come sta accadendo nell'attuale delega: dalla legge al decreto legislativo, dal decreto legislativo al decreto ministeriale quando non al provvedimento del direttore dell'Agenzia), si sposta la normazione in luoghi non accessibili, friabili perché facilmente modificabili nei contenuti, sottratti a una valutazione della legalità. Si ampliano le possibilità di arbitrio tecnologico;
- la digitalizzazione rischia di rendere meno trasparente e logicamente comprensibile l'azione amministrativa. Sfruttando la fiducia sistematica in alcuni *tool* (ossia la fiducia che deriva, per alcuni sistemi da una comprensione limitata e induttiva di alcuni fenomeni riferiti a una certa tecnica), la giustificazione dell'azione amministrativa potrà tendere verso il riferimento all'utilizzo di una certa tecnologia, anche se opaca (un'esaltazione generale del problema dell'amministrazione per vincolo tecnologico, ben conosciuto all'amministrazione universitaria);
- la digitalizzazione nella specie di estensione della *datification*, crea una bulimia da dati dell'amministrazione, ben dimostrata dall'esperienza italiana. Questa tendenza a creare banche dati pubbliche

preventive, sempre più connesse e sempre più trattate (grazie ai meccanismi di AI) è unita alla sempre più diffusa perdita di consapevolezza dei cittadini di scarsa cultura dell'importanza della *privacy*. La *datification* del leviatano fiscale pone problemi di sicurezza sistemica delle istituzioni, soprattutto in presenza di governi di impronta politica più aggressiva e crea in ogni caso pericoli per le minoranze elettorali.

L'estensione della digitalizzazione dell'adempimento presenta, invece, questi rischi:

- trascura l'esistenza di un pesante digital divide anche nei Paesi più evoluti come l'Italia. Le fasce più povere della popolazione dovranno fare affidamento (costoso) su intermediari di diverso tipo per accedere ai servizi e per adempiere;
- trascura l'esistenza non tanto di un analfabetismo digitale diffuso, quanto di una diffusa ignoranza dei meccanismi di funzionamento degli strumenti digitali da parte di una porzione molto grande della popolazione (anche di elevata cultura generale). In questo contesto, l'uso dello strumento digitale non comporta una semplificazione data dalla maggiore attitudine all'uso di uno strumento, ma una delega di potere e di funzioni verso l'apparato burocratico e verso il costruttore degli strumenti;
- si pone come il ponte per un incremento ulteriore di potere e di invasività nella sfera pubblica. L'automazione di alcune funzioni (penso soprattutto alla riscossione) che pure si diffonde in alcuni Paesi UE sulla scorta di alcuni slogan accattivanti sembra molto pericoloso nell'arginare i casi di cattiva amministrazione.

5. In definitiva, come in ogni spostamento di senso, il compito del giurista (persino del povero tributarista) è quello di porsi con acribia logica e rigore metodologico, per evitare che alcune forze spingano il movimento verso l'irrazionalismo magico.

Controllo, fiducia, trasparenza, ragionevolezza, dimostrazione, responsabilità: tutti questi strumenti devono restare al centro del nostro discorso, come giuristi e come cittadini.

Fig. 1

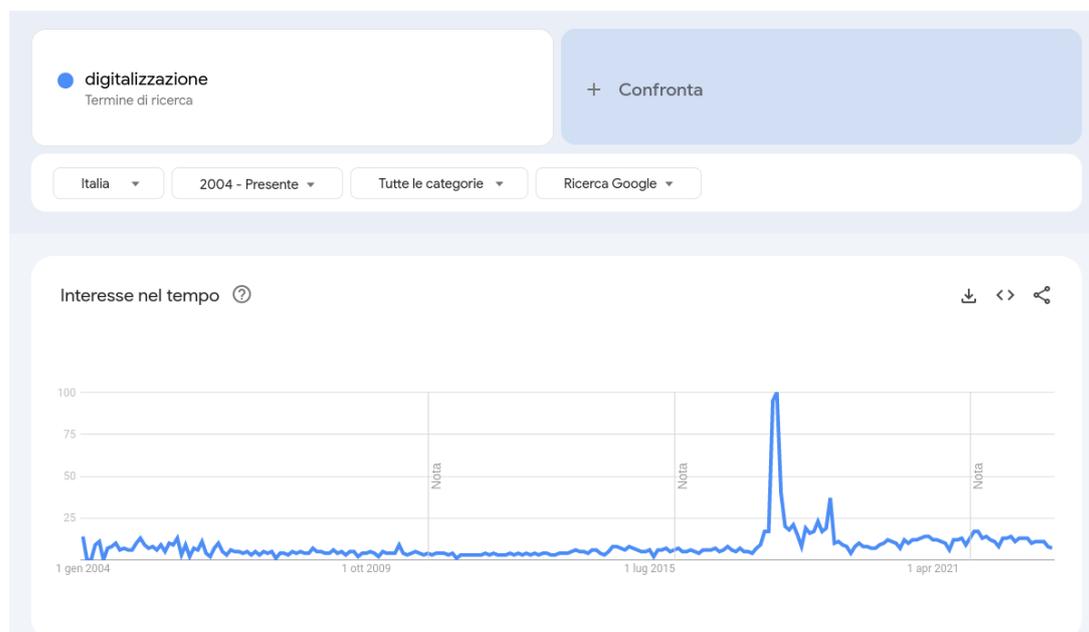


Fig. 2

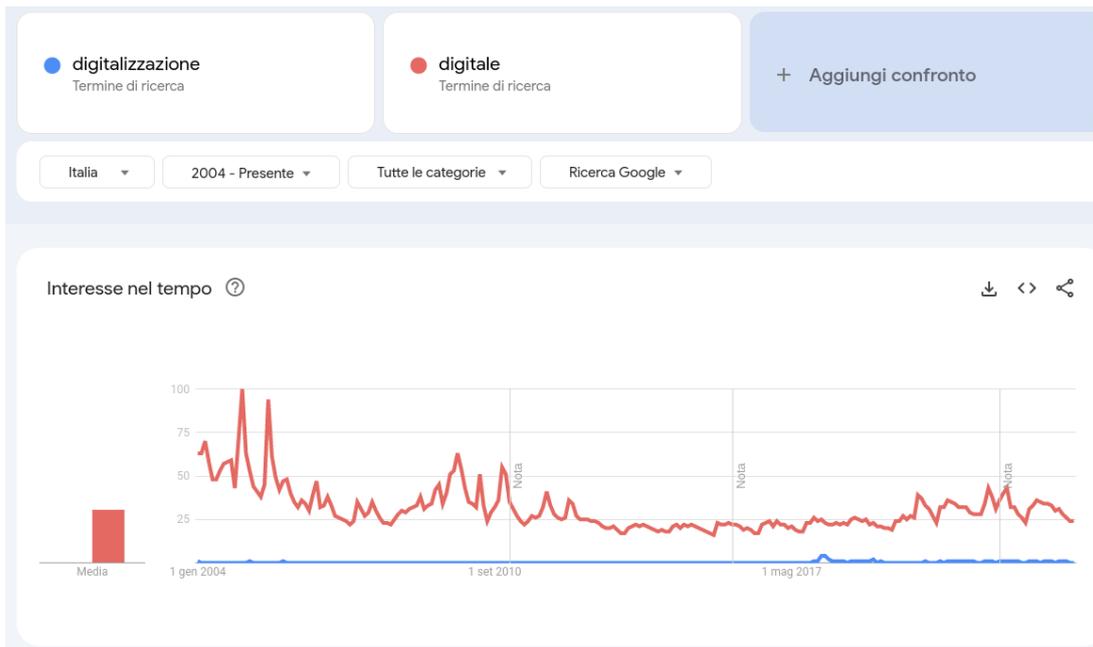


Fig. 3

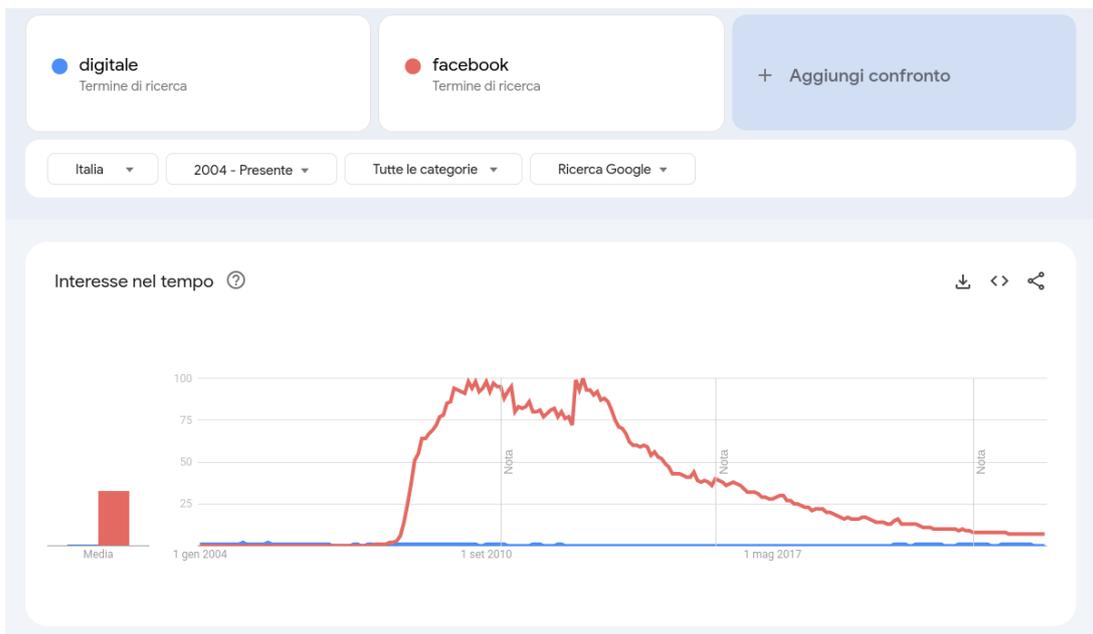


Fig. 4



## FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

### Chiarezza e sinteticità degli atti tra penne stilografiche, copia e incolla e intelligenza artificiale: Italo Calvino per la difesa del Lògos del diritto (\*)

ALBERTO MARCHESELLI

#### Abstract

Alcune riflessioni sull'impatto della tecnologia sul linguaggio giuridico. La possibile profilassi contro gli errori di sistema.

**Parole chiave:** linguaggio giuridico, chiarezza e sintesi, intelligenza artificiale

#### Abstract

*Some reflections on the impact of technology on legal language. Possible prophylaxis against system errors.*

**Keywords:** legal language, clarity and synthesis, artificial intelligence

**SOMMARIO:** **1.** Il diritto come Lògos. - **2.** La tecnologia come opportunità e come rischio: memoria di massa e cervelli all'ammasso. - **3.** Copincollando verso l'Abisso. - **4.** Neoluddismo informatico o pacifica convivenza. - **5.** La Statistica come reparto frodi della Matematica. - **6.** I talismani di Italo Calvino per il diritto del Terzo Millennio.

Tempo di lettura: infinito, con noia e barba.

**1.** Oggi la prendiamo alta e parliamo, non di casi e questioni, ma di diritto, lingua e tecnologia: siete pertanto avvertiti e potete interrompere la lettura prima che sia troppo tardi.

Il diritto tributario, come tutto il diritto, come tutte le discipline umane, è un Lògos. Cioè, secondo la mirabile sintesi della cultura greca, un discorso-pensiero.

Non gli si può predicare verità, ma utilità a regolare giustamente il vivere sociale.

Il valore del diritto, la sua bontà, deriva, allora, dall'allineamento del discorso a un pensiero coerente e proporzionato.

La sua peculiarità, rispetto ad altre discipline, è, tuttavia, che esso regola **le cose della vita comune** e utilizza in gran parte il **linguaggio naturale**.

Cioè, ha un forte rischio di inesattezza.

Questo rischio non può essere più di tanto eliminato con l'uso di tecnicismi specialistici, proprio perché il diritto regola la vita di tutti. Se esso usasse un linguaggio astratto, una neolingua tecnica, non svolgerebbe la sua funzione.

(\*) Testo utilizzato come base per la relazione tenuta il 20 aprile 2024 al Convegno "Principi di chiarezza e sinteticità nella redazione degli atti", organizzato da Accademia della Crusca e Unione delle Camere degli Avvocati Tributaristi, in Firenze, Villa Medicea di Castello.

Sarebbe una lingua equivalente a quella delle gride di Manzoni: il pessimo diritto del '600, lo strumento del sopruso. Oppure, una lingua magica.

Ancora una volta, evocando Manzoni, verrebbe a proposito la caustica risposta del giovane Renzo Tramaglino: “*Che vuol ch'io faccia del suo latinorum?*”.

Il diritto incomprensibile al fruttivendolo, al medico, al pizzaiolo, è cattivo diritto.

La fisica incomprensibile al macellaio può, comunque, essere buona fisica.

Ma, proprio perché è immerso nella vita quotidiana, il diritto potrebbe esserne travolto.

L'oggetto delle mie riflessioni sarà allora articolato in due fasi.

La prima parte la dedicherò al contributo della tecnologia al *Lògos* del diritto in genere, e tributario in particolare.

La seconda parte a qualche considerazione sulla tecnica stilistica del linguaggio del diritto.

2. Negli ultimi 40 anni abbiamo assistito a due grossi impatti della tecnologia sul linguaggio giuridico, che fanno da apripista all'arrivo della Intelligenza Artificiale.

Si tratta dell'informatica, che, in mano ai non informatici, è pericolosa, come il bisturi del proctologo in mano a una scimmia.

E, visto che il diritto metabolizza lentamente, mi occuperò di strumenti informatici assolutamente elementari e già del passato preistorico, in termini tecnologici.

Il primo impatto ha trasportato nel mondo dei legulei il paradosso ben rappresentato da Jorge Luis Borges nella Carta dell'impero. In quel vertiginoso racconto, estratto da Storia universale dell'infamia, si inventano dei cartografi talmente scrupolosi da aver realizzato una carta in scala 1:1, grande esattamente come l'impero, che rappresenta in modo completo ed esatto.

Perfettamente completa, ma completamente inutile.

L'informatica, nel diritto, ha prodotto un danno iniziale simile. A fronte di una capacità di memorizzazione dei dati pressoché infinita, si è pensato a - e si è rimasti sedotti da - l'idea di un diritto che esaurisca tutta la casistica, come la Mappa dell'Impero, appunto.

Intanto, a livello legislativo.

E se ne è avuto un esempio strutturale mirabile, a me sembra, nel Testo Unico delle imposte sui redditi, che, come si rileva in tante norme (ad esempio, in materia di redditi di capitale), ha ritenuto di poter prevedere espressamente tutti i casi di imponibilità e, conseguentemente, di introdurre tendenzialmente il principio di tassatività.

Con ciò non cogliendo che le forme contrattuali e di realizzazione e circolazione della ricchezza non sono come gli animali della zoologia (prima della genetica, a essere precisi): sono le pressoché infinite combinazioni che l'autonomia privata può escogitare.

Quindi, non si possono prevedere tutte a priori.

Ne scaturiscono due gravi conseguenze.

Il primo danno è che non tutte le ipotesi equivalenti vengono tassate, e quindi si crea **ingiustizia**.

Il secondo danno è che, abituandosi agli elenchi, si perdono di vista le categorie concettuali: una sorta di **analfabetismo di ritorno**, da informatica.

Per inciso, è stata questa la ragione che ha reso necessario introdurre il contrasto dell'abuso del diritto, che altro non è che un modo di recuperare le lacune di un diritto esasperatamente casistico, invece che operando sulle regole, inseguendo le condotte di chi sfrutta le lacune.

Un tentativo, insomma, di rimettere a posto ciò che è rimasto fuori dall'armadio... ma quando nel frattempo si sono buttati via i cassetti dove mettere le cose e, non solo, si è quasi dimenticato come costruirli.

Il modo corretto di usare la memoria informatica sarebbe stato, invece, mi sembra, prevedere la definizione della categoria e, poi, quanti esempi si vuole.

3. Il secondo prodotto base dell'informatica (informatica per *dummies*, quale il sottoscritto) che vogliamo considerare è il **copiatura e incolla**.

In proposito, mi sovviene una osservazione dell'etologo Konrad Lorenz, che confrontava il comportamento della gracula e dello scimpanzé.

Il corvo, con tutto ciò che trova, tenta di fare solo una cosa, il nido.

Lo scimpanzé, più evoluto, con ogni cosa tenta di fare tutto, e questa sperimentazione spinta è la ragione del successo dei primati.

L'Uomo, ugualmente, prova inizialmente a usare tutto per tutto.

Così ha fatto con il copia e incolla, utilizzandolo sia dove è utile (nelle parti ripetitive), sia nelle parti dove è potenzialmente dannoso: nelle parti di ragionamento.

L'errore è grave: equivale a quello di un fisico che ricopiasse non solo la descrizione della preparazione dell'esperimento, ma smettesse di osservare lo svolgimento dell'esperimento e copiasse i risultati e le analisi dei precedenti.

Questo è, esattamente, il risultato dell'utilizzo del copia e incolla nelle parti di sentenza sulle prove, per esempio.

E, come sempre, dal sonno della ragione nascono mostri.

Cioè, regole apocriefe (perché non approvate da nessuno) e insensate.

L'esempio cui ricorro spesso (e cui ho già fatto ripetuto ricorso anche su questa Rivista) sono le famigerate presunzioni giurisprudenziali: ad esempio il caso, mai sufficientemente esecrato, della tassazione dei redditi evasi dai soci delle piccole società.

Si tratta di una questione specifica del diritto tributario, ma si può spiegare agevolmente con una metafora potabile anche per non addetti ai lavori, di cui mi avvalgo spesso.

È, in effetti, come il calcio di rigore.

Si parte osservando che, se si calcia un rigore, le probabilità di goal sono elevate.

Poi si analizza meglio, dicendo che, se la palla è diretta in porta con sufficiente forza e il portiere non la prende (né è intercettata da un cormorano di passaggio), è gol.

Poi si arriva a dire che, se il tiro è diretto in porta, è gol, a meno che il portiere dimostri di averla presa.

E, a furia di copiare parti di testo senza pensare, l'enunciato diventa che è gol se il portiere non si tuffa.

Ma ciò è manifestamente assurdo ... e se il tiro era fuori? E se nessuno ha tirato?

Di copia e incolla in copia e incolla, la regola diventa che è gol tutte le volte che il portiere non si tuffa.

Esattamente lo stesso in materia tributaria: si è arrivati ad affermare che i soci evadono le loro imposte personali se non dimostrano una diversa destinazione della evasione della società. Già, ma se l'evasione della società era realizzata tramite costi veri ma indeducibili? I soci mica possono essersi arricchiti... non c'era niente da distribuire...

Copiando e incollando, si è perso il senso (e il senno), perché si è rimasti passivi rispetto allo strumento e il manovratore è divenuto manovrato.

**4. Beninteso, ciò non vuol dire opporsi alla informatica: sarebbe, oggi, come opporsi alla introduzione della scrittura, 2000 e passa anni fa.**

E c'era chi si lamentava della scrittura *eh*: anche questo amo ricordarlo, ma Platone nel Fedro faceva dire, dal Faraone all'inventore della scrittura, che la scrittura sarebbe stata una sciagura, perché avrebbe reso l'uomo meno intelligente.

Non è andata così, anzi, e speriamo che per l'informatica sia lo stesso.

Certo, occorre della cautela, anche perché, insegnano gli studi di neuropsichiatria, nella lettura a video si attivano aree dell'encefalo completamente diverse da quelle che si attivano nella lettura su carta. La lettura a monitor favorisce la metonimia più che la metafora: la libera associazione emotiva, più che la deduzione o induzione logica.

Un mio anziano presidente, anche senza frequentare i neuropsichiatri, proponeva, come correttivo, una soluzione neoluddista: “Per scrivere la sentenza scrivi con la penna stilografica, che così vai lento e sei costretto a capire e, facendo fatica, economizzi le parole”.

Non è necessario arrivare a questo, credo (ed è anche velleitario: il progresso è - fortunatamente - inarrestabile).

Occorre, però, prudenza, specie con la Intelligenza Artificiale alle porte.

Esaurite le critiche, la *pars destruens*, vediamo se è possibile una *pars construens*: visto che siamo in Farmacia, proviamo a indicare, ancora una volta, una profilassi, che potrebbe svolgersi lungo due direttrici igieniche.

5. La prima linea di igiene giuridica riguarda l'uso della “tecnologia linguistica”: riservarla alle parti ripetitive e descrittive e non a quelle di ragionamento: se ho capito bene (mi frusteranno gli informatici), almeno per ora le forme più diffuse di Intelligenza Artificiale sono pur sempre una sorta di Stupidità Velocissima, cioè abilità a individuare i nessi statisticamente rilevanti tra i lemmi, senza collegarli a concetti né esprimere giudizi e valutazioni.

In altri termini, il Cretino Superveloce è bravo a fare statistiche sul *Lògos* a livello di discorso, ma il pensiero non c'è, c'è una mirabile imitazione, spesso in modo apparentemente efficiente, dell'output di un pensiero.

Ma, Houston, abbiamo un problema, quello della qualità del *data entry*.

Il materiale con cui addestrare la AI è in linguaggio naturale, per definizione estremamente ambiguo.

E, soprattutto, la statistica rileva le quantità, ma, nelle c.d. scienze sociali non è affatto detto che la ricorrenza statisticamente cospicua di uno stilema linguistico corrisponda alla sua qualità (logica e sostanziale).

Una cosa ripetuta tante volte nelle relazioni sociali non è detto sia quella corretta, può, anzi, spesso è, essere un errore, facile, ripetuto: in questa materia la statistica è il Reparto Frodi della Matematica.

Molto spesso la qualità della scrittura giuridica è elitaria, non intercettabile a peso.

Ciò a differenza che nella fisica: dalla ripetizione di una osservazione obiettiva dei fenomeni induco una legge naturale, dagli errori diffusissimi desumo solo che la mamma degli stupidi è spesso in stato interessante.

Dalla ripetizione di un discorso giuridico, quindi, non desumo normalmente la sua esattezza o giustezza, anzi, molto spesso è l'esatto contrario, come si è visto sperimentalmente appena sopra quanto alle società a ristretta base. Giusto a proposito, Frank Zappa sbeffeggiava la statistica usando l'argomento scatologico della dieta delle mosche: “mangiate cacca, le mosche la mangiano e sono miliardi, non possono sbagliare!”.

Nelle scienze naturali o fisico matematiche è tutto un altro discorso: la ricorrenza di un certo risultato - oggettivabile - di un esperimento espresso in linguaggio non naturale (ad esempio fisico/matematico) lo rafforza.

C'è, insomma, mi pare, una barriera difficilmente valicabile tra le scienze “dure” e il loro giudizio di verità/probabilità, da un lato, e le scienze umane, che sono un altro mondo.

Non è lo stesso *Lògos*, né come discorso, né come pensiero.

6. La seconda profilassi concerne, invece, la linguistica umana.

Può essere utile affidarsi, allora, a dei preziosi medicamenti suggeriti da Italo Calvino, di cui si è di recente celebrato il centenario della nascita.

Intanto, ricordando che, nel 1981, richiesto di individuare delle scialuppe di salvataggio per gli intellettuali del 2000, ammonì era bene che sapessero far le pulizie, cucinare e cucire, ma non perché sarebbe mancata la relativa professionalità, ma per non dimenticare che le basi di qualsiasi cultura sono sempre materiali. Combattere l'astrattezza, come grande pericolo del Terzo Millennio.

I giuristi, che manovrano parole e concetti, sono, in fondo, degli umili operai intellettuali e se ne potrebbero giovare.

Ma, poi, di Calvino si devono – ovviamente - considerare le 5 più una, citatissime, Lezioni americane.

Il diritto ha, infatti, estremo bisogno di quei sei talismani.

La **leggerezza**: poiché il diritto serve a tutti, deve essere portato da tutti, e si porta meglio se è leggero. Un linguaggio semplice ma non semplicistico, lieve ma non banale.

La semplicità è, però, difficile (si raggiunge con l'esercizio e la piena comprensione). Non a caso gli attori comici sono, se vogliono, eccellenti attori drammatici, ma non viceversa (qualcuno ricorda Jerry Lewis in *Re per una Notte?*).

La **rapidità**: un racconto è sempre una operazione sulla durata. Anche una memoria o una sentenza: usano e abusano del tempo del lettore. Assistiamo quasi a un paradosso: i giornali, la letteratura, il cinema si evolvono verso la brevità (addirittura indicando la durata della lettura degli articoli, on line), la scrittura giuridica verso la prolissità.

Il disprezzo della lunghezza in quanto tale è un male, ma anche la brodosità è un gravissimo difetto.

La regola dovrebbe essere quella della musica: è questione di RITMO e di DINAMICA, non di lunghezza. Ci vuole una cadenza e uno sviluppo gradevole. Poi, certo, c'è il Wagner della Tetralogia (lunghissima) o quello della Elegia (che dura poco più di un minuto): ma con ritmo e dinamica sempre di capolavori si tratta.

Anche la rapidità nasconde lo stesso paradosso della leggerezza: essa si raggiunge... lentamente (costa tempo capire e solo chi ha capito sa esser veloce nel dire).

L'**esattezza**. Precisione del lessico e immagini incisive e memorabili. La puntuale corrispondenza di parole a concetti delimitati e nitidi è, evidentemente il sale del buon diritto e null'altro occorre aggiungere.

La **visibilità**. Cioè la capacità di visualizzare i concetti, riuscire a rappresentarli diversamente, e più efficacemente. Il linguaggio giuridico si può giovare, a piene mani, della potenza delle metafore (e ne abbiamo fatto un uso indegno poco fa, parlando di rigori nel calcio, invece che di evasione del socio).

La **molteplicità**. Il buon giurista è allievo di Guglielmo di Ockham: coglie le differenze, ma non le moltiplica. È il senso profondo dell'art. 3 della Costituzione: disciplina uguale di casi uguali, e diversa di casi diversi. Dove "uguale" non significa identico, ma equivalente.

Il cattivo giurista pensa che il diritto sia fare distinguo, compresi quelli capziosi. È la tecnica di Azzeccagarbugli. *Eh*, no, significa cogliere uguaglianza e differenze delle forme e delle strutture portanti. Quella che gli psicologi chiamano intelligenza della Gestalt.

E poi, per ultima, la dote più preziosa, la **consistency**, che Calvino non poté descrivere, perché morì prima.

La consistenza è il riassunto, in una parola, di come deve essere il buon diritto: solido, compatto, robusto, denso, stabile, equilibrato, coeso, concreto.

Per chiudere la riflessione con un gioco di parole e uno slogan, insomma, possiamo dire: "il diritto consiste di consistenza, che è la base essenziale del ben vivere sociale".

Difendiamolo dall'assalto delle ... allegre scimmie armate di bisturi.

## La presunzione di onestà in materia tributaria (\*)

*Presumption of honesty in tax matters*

PAOLO PIANTAVIGNA

### Abstract

Il presente contributo mira ad analizzare la presunzione di onestà in materia tributaria, individuandone i limiti, al fine di prospettare una valutazione in ordine alle possibili conseguenze della sua eventuale implementazione nel sistema fiscale italiano.

**Parole chiave:** presunzione onestà, diritti contribuenti, onere della prova

### Abstract

*The present paper aims to analyse the presumption of honesty in tax matters, identifying its limits, in order to evaluate the possible consequences of its potential implementation in the Italian tax system.*

**Keywords:** *presumption of honesty, taxpayers' rights, burden of proof*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** Analisi della presunzione di onestà. - **3.** I limiti della formulazione della presunzione di onestà. - **4.** Gli effetti della presunzione di onestà nel nostro sistema fiscale.

**1.** Fra gli “Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente” pubblicati dalla Commissione europea il 24 novembre 2016 è stata introdotta nell’ambito dei principi generali una presunzione di onestà (al par. 3.1.3), del seguente tenore:

«I contribuenti possono attendersi:

- di essere considerati onesti,
- a meno che sussistano validi motivi per ritenere diversamente;
- anche se le amministrazioni fiscali possono controllare le questioni fiscali dei contribuenti, effettuare accertamenti o procedere a verifiche.

Le amministrazioni fiscali si attendono:

- che i contribuenti adempiano onestamente le proprie responsabilità fiscali;
- che i contribuenti siano onesti e sinceri nei rapporti con le amministrazioni stesse;
- che i contribuenti forniscano informazioni veritiere, complete e affidabili quando esse vengono loro richieste in base alla legge;
- che i contribuenti comunichino loro spontaneamente e senza indugio eventuali variazioni di circostanze rilevanti che possono avere effetti sugli obblighi fiscali;
- che i contribuenti paghino quanto dovuto e rivendichino soltanto ciò cui hanno diritto».

(\*) Relazione tenuta al Convegno dell’Associazione Nazionale Tributaristi Italiani (ANTI) “Un Codice Europeo dei diritti del contribuente”, tenutosi a Bruxelles-Milano, 12-14 ottobre 2022, già pubblicata in *NEQTEPA*, 2023, 1, 110-114.

Di seguito, dopo una breve analisi della presunzione (*sub 2*), verranno individuati i limiti della sua formulazione (*sub 3*), per prospettare, infine, una valutazione in ordine alle possibili conseguenze della sua eventuale implementazione nel nostro sistema fiscale (*sub 4*).

2. La codificazione della presunzione di onestà solleva (almeno) due questioni: la prima attiene al significato da attribuire al termine “onestà”; la seconda riguarda l’espressione “*possono attendersi di*”.

Essendo la presunzione di onestà nelle democrazie liberali il presupposto logico e, in un certo senso, la sintesi di tutte le garanzie poste a tutela dell’individuo nei confronti della Pubblica Autorità, la sua codificazione può considerarsi ultronea. Tuttavia, riconoscimenti espliciti dell’onestà (presunta) del contribuente/cittadino si rinvencono nell’esperienza giuridica del Regno Unito (ove la presunzione acquista la dimensione del *diritto* del contribuente ad essere considerato onesto) e di Paesi come Australia, Canada, Corea e Stati Uniti (ove al contribuente è attribuito il diritto di agire in giudizio se viene trattato come se fosse presuntivamente disonesto).

Con riguardo al termine “onestà”, a parere di chi scrive, il riferimento in un testo giuridico ad una qualità morale suscita perplessità: l’onestà è un attributo dell’*essenza* dell’individuo (e, in quanto tale, riferibile solo alle persone fisiche), di colui che è convinto di agire correttamente, secondo le regole.

Tuttavia, dalla lettura integrale degli Orientamenti per un modello di Codice europeo emerge come l’“onestà” debba essere riferita non tanto all’essenza, quanto alla *condotta* del soggetto, perché in modo esplicito si afferma che le «*[l]e amministrazioni fiscali si attendono che i contribuenti adempiamo onestamente le proprie responsabilità fiscali*» [enfasi aggiunta] e che «*i contribuenti siano onesti e sinceri nei rapporti con le amministrazioni stesse*», che reso in modo più perspicuo dovrebbe essere: “che i contribuenti *si comportino* nei confronti delle amministrazioni in modo onesto e sincero”.

Il contribuente, quindi, è degno di fiducia, in quanto si presume che si comporti in conformità ad un canone morale ritenuto universalmente valido e agisca in modo schietto e diretto nell’affermare ciò che pensa e osserva. Con questo significato, si può intendere il riferimento all’“onestà” contenuto nelle disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti fra Fisco e contribuente, che ha introdotto fra i doveri dei contribuenti che aderiscono al regime di *cooperative compliance* l’impegno di promuovere «*una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria*» (art. 5, comma 2, lett. *d*), D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128).

La presunzione di fonte unionale non esprime il giudizio conclusivo di una ricognizione della realtà: non afferma che tutti i contribuenti “sono onesti, fino a prova contraria”, ma formalizza una prescrizione, secondo cui i contribuenti “possono attendersi” di essere considerati “onesti”. La presunzione, più che un diritto, un interesse o un potere, delinea un *canone* di comportamento per i soggetti pubblici che hanno a che fare coi contribuenti.

La portata di tale canone emerge dal diverso tenore delle due diverse espressioni utilizzate negli Orientamenti per un modello di Codice: da un lato, «*[i] contribuenti possono attendersi [“can expect”] di essere considerati onesti*» [enfasi aggiunta], dall’altro lato, «*[l]e amministrazioni fiscali si attendono [“will expect”]: *che i contribuenti adempiamo onestamente le proprie responsabilità fiscali; che i contribuenti siano onesti e sinceri nei rapporti con le amministrazioni stesse*» [enfasi aggiunta]. La presunzione, pertanto, introduce una regola di gestione dei dati trasmessi: l’Amministrazione finanziaria deve trattare come attendibile e presumere (fino a prova contraria) come corretto ciò che viene comunicato dal contribuente.*

3. La regola di gestione dei dati trasmessi sarebbe stata più precettiva se gli Orientamenti per un modello di Codice, anziché una presunzione in positivo, avessero introdotto un divieto di presunzione contraria, del tipo “i contribuenti *non* possono essere considerati disonesti o evasori”, analogamente a quanto prevede la presunzione di non colpevolezza (che non è presunzione di innocenza) codificata nella nostra Costituzione, all’art. 27, a mente del quale «*[l]’imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva*» [enfasi aggiunta]. Tale presunzione contraria riflette una concezione prettamente

normativa: la presunzione va considerata alla stregua di un divieto che il potere pubblico pone a se stesso di trattare come meritevole di pena un soggetto imputato, pur gravato da prove evidenti.

La presunzione di onestà di fonte unionale non è stata formulata come divieto di presunzione contraria perché – a ben vedere – non si è inteso codificare un principio universale (diversamente da quanto avvenuto nella Costituzione). Infatti, la stesura degli Orientamenti per un modello di Codice non nasce dalla stessa esigenza che ha portato all'introduzione del nostro Statuto dei diritti del contribuente: se la L. 27 luglio 2000, n. 212, è una legge generale che, nel ribadire i principi di logica e certezza giuridica del sistema tributario, è stata emanata con l'obiettivo di guidare la produzione legislativa in materia fiscale e di ridurre le aree di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nel procedimento amministrativo di imposizione, l'idea del Codice europeo nasce nell'ambito del Piano d'azione europeo del 2012 (COM(2012) 722 final del 6 dicembre 2012), «*per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale*» (par. 2.2), con l'esplicito fine di raccogliere le buone pratiche amministrative degli Stati membri per «*migliorare l'adempimento degli obblighi fiscali*» (par. 3). È in questa prospettiva funzionale che va letta la presunzione di onestà.

Infatti, negli Orientamenti per un modello di Codice vengono sempre contrapposte le posizioni dei contribuenti, da un lato, e delle Amministrazioni finanziarie, dall'altro (i.e. «*[i] contribuenti possono attendersi*», mente «*[l]e amministrazioni fiscali si attendono*»). Questa visione contrapposta assume, invece, nello Statuto la connotazione - più moderna - di un "rapporto": secondo l'art. 10 dello Statuto, «*[i] rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*» [enfasi aggiunta].

La buona fede codificata nello Statuto dei diritti del contribuente ha una valenza biunivoca, poiché deve ispirare sia la condotta del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria, proprio perché informa il loro *rapporto*, mentre la presunzione di onestà riguarda passivamente l'*aspettativa* pretensiva del contribuente di "essere considerato" onesto dall'Amministrazione finanziaria.

Tale aspettativa, a parere di chi scrive, è propria di una concezione paternalistica, assimilabile all'aspettativa del contribuente "affidabile" di accedere al premio che il nostro sistema riserva ai contribuenti che si mostrano come più onesti di altri in ragione degli indici sintetici di affidabilità fiscale. La buona fede è, invece, una regola di *fair play*, di correttezza, che implica un atteggiamento attivo anche da parte del contribuente, che è nel patto di fiducia reciproca con la Pubblica Amministrazione della propria Comunità di appartenenza.

Per tali ragioni, la presunzione di onestà di matrice unionale non è assimilabile alla clausola di buona fede introdotta nel nostro ordinamento con 16 anni di anticipo rispetto al tentativo di codificazione europeo.

L'idea stessa della "presunzione di onestà" risulta sviante: se si deve presumere l'onestà del contribuente, chiede il buon senso, perché dovrebbe essere oggetto di accertamento la sua posizione fiscale? Se il contribuente è considerato onesto, la Pubblica Autorità dovrebbe disinteressarsi della sua situazione, esattamente come si disinteressa dei soggetti che non hanno commesso alcun reato e a carico dei quali non esiste alcun elemento che giustifichi la formulazione di ipotesi accusatorie.

Qualora, pertanto, l'"onestà" venisse intesa nel suo contenuto pieno, la presunzione precluderebbe forme di controllo previste, invece, sempre come obbligatorie (anche) nel nostro ordinamento (e.g., il controllo *ex art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*).

Questo tema è avvertito anche nel Codice europeo, laddove si precisa che «*[i] contribuenti possono attendersi di essere considerati onesti [...] anche se le amministrazioni fiscali possono controllare le questioni fiscali dei contribuenti, effettuare accertamenti o procedere a verifiche*» [enfasi aggiunta]. Evidentemente, la presunzione non interferisce col diritto dell'Ente impositore di tassare, né col potere dell'Amministrazione finanziaria di effettuare controlli sulla posizione fiscale dei contribuenti.

Occorre, allora, verificare l'applicazione della categoria dell'onestà nell'ambito del procedimento di accertamento.

Innanzitutto, l'onestà non si rivela applicabile *durante* la fase del controllo: nel corso del procedimento di accertamento non è nota la condizione del contribuente (se onesto o disonesto), poiché

l'infedeltà (o inesattezza) dei dati trasmessi con la dichiarazione emerge solo al termine dell'attività di controllo.

Inoltre, va osservato che molte (se non tutte) le operazioni che il contribuente è chiamato a compiere per qualificare e quantificare il reddito prodotto, ai fini dell'autoliquidazione del tributo, sono l'effetto di una valutazione. Certamente, ci possono essere approcci valutativi (e interpretativi) più spinti di altri, ma se il contribuente non si conforma all'approccio prospettato come corretto dall'Amministrazione finanziaria (o dalla giurisprudenza), difficilmente si può ritenere che egli abbia agito in modo disonesto.

Inoltre, la logica onestà/disonestà non si rivela applicabile con riferimento ai tanti istituti deflattivi sulla base dei quali l'applicazione del tributo non riposa sull'accertamento della responsabilità fiscale, ma sulla volontà conforme espressa dalle parti, ossia non su di un *sapere* dell'Amministrazione finanziaria, bensì su di un *potere* esercitato (anche) dal contribuente al quale, pur avendo agito in modo disonesto, è riconosciuta dall'ordinamento la possibilità di co-determinare la pretesa tributaria.

Si potrebbe considerare la *definitività* dell'accertamento la condizione al cui verificarsi si sostituisce alla presunzione di onestà quella di disonestà, poiché è solo in tale momento che si forma la certezza giuridica in merito al comportamento non onesto tenuto dal destinatario dell'atto impositivo. In tale scenario, se in una prospettiva ontologica la qualifica del contribuente può essere duplice (*i.e.* il contribuente onesto e il contribuente disonesto), in una prospettiva epistemologica si determina la seguente triplice situazione:

- (i) il *presunto onesto*, ossia il contribuente a carico della quale nulla è stato acquisito dall'Amministrazione accertatrice (onesto o disonesto che egli sia);
- (ii) il *presunto disonesto*, ossia il contribuente destinatario di un accertamento divenuto definitivo (onesto o disonesto che egli sia) e
- (iii) la persona la cui disonestà è ignota, il *presunto non disonesto*, ossia il soggetto passivo a carico del quale qualcosa è stato acquisito, ma la cui responsabilità fiscale non è stata ancora accertata con un avviso di accertamento divenuto definitivo.

A prescindere da queste classificazioni che si possono concepire sulla base della categoria morale accolta negli Orientamenti per un modello di Codice, a parere di chi scrive la presunzione di onestà, così formulata, resta una formula di principio poco significativa, poiché non centra quello che dovrebbe essere il *noyau dur* dell'esigenza di fondo dei rapporti fra Amministrazione finanziaria (garante della tutela dell'interesse fiscale) e contribuenti (titolari di diritti proprietari), di cui si dovrebbe occupare un Codice, ossia la delimitazione garantista dei poteri e dei mezzi di accertamento.

Parafrasando Kelsen, la formulazione corretta della regola di diritto non è "se un soggetto ha evaso, l'Autorità deve applicare una sanzione", ma dovrebbe essere: "se l'Autorità competente ha accertato nelle dovute forme che un soggetto ha evaso, l'Autorità deve applicare una sanzione nei confronti di tale soggetto". Solamente in quest'ultima proposizione è enucleata una tutela per i contribuenti. Una tutela per la quale non appare necessaria la presunzione di onestà, poiché è sufficiente la regola di riparto dell'onere della prova, che in giudizio vede sempre l'Amministrazione finanziaria nella veste di attore in senso sostanziale.

L'Amministrazione finanziaria può (anzi, deve) controllare tutti i contribuenti (presunti onesti o meno) e, se ha indizi di evasione, canalizzare le sue risorse per corroborare l'indizio raccolto o smentirlo, dovendo sempre giustificare l'esercizio del suo potere e provare "in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato", come ribadisce la regola introdotta dall'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Valorizzando la regola di riparto dell'onere della prova, si potrebbe inoltre ipotizzare un'ulteriore tutela, in base alla quale, fino a quando l'accertamento è non divenuto definitivo, in assenza di specifiche esigenze cautelari (di salvaguardia del credito tributario), è esclusa la riscossione frazionata (perlomeno delle sanzioni). Infatti, l'anticipazione delle conseguenze della riscossione degli atti impositivi non definitivi non deriva da una mancata valorizzazione della presunzione di onestà, quanto dalla *presunzione di legittimità* degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria che, nonostante gli interventi della Corte di Cassazione a partire dal 1979, non risulta ancora pienamente superata nel nostro sistema.

4. Poiché, come sosteneva Dewey, il criterio di valutazione del diritto si trova nelle conseguenze e nella funzione che esso esplica nella società, è necessario interrogarsi sull'impatto che la presunzione di onestà dovrebbe spiegare nel nostro sistema, a prescindere dalla natura non giuridicamente vincolante degli Orientamenti per un modello di Codice europeo.

Evidentemente, la presunzione di onestà dovrebbe confliggere con le presunzioni di segno contrario disseminate nel nostro sistema.

La verifica, tuttavia, deve essere più approfondita.

La presunzione di matrice unionale non è idonea ad incidere sulle presunzioni legali, che - come eccezione - invertono l'ordinaria regola di riparto dell'onere probatorio, addossandolo sul contribuente e che - in quanto tali - indirettamente confermano il principio secondo cui l'onere di prova grava di regola sull'Amministrazione finanziaria.

Le presunzioni legali, sulla base delle quali il contribuente è fisiologicamente considerato come evasore o disonesto dal sistema, pur essendo (tendenzialmente) relative, implicano spesso un contenuto di prova contraria particolarmente difficile da soddisfare per il soggetto passivo. Ad esempio, nel caso della presunzione di residenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR, i cittadini che hanno trasferito la residenza fiscale in Paesi a fiscalità privilegiata sono tenuti a dimostrare - in negativo e in modo quasi diabolico - di non aver più alcun collegamento rilevante con il territorio dello Stato italiano (finanche provando l'assenza di affari economici e interessi morali in Italia).

Poiché la presunzione di onestà di matrice unionale non costituisce un principio di valore o una regola di giudizio, ma riguarda solamente la considerazione che il contribuente riceve dall'Amministrazione finanziaria, nessun effetto può spiegare rispetto alle presunzioni di fonte legale.

Del resto, l'introduzione delle presunzioni legali non può essere fatta discendere da una supposta presunzione di disonestà che il nostro legislatore coltiverebbe nei confronti dei consociati, quanto - piuttosto - dall'esigenza di fronteggiare particolari situazioni di asimmetria informativa (a danno del Fisco) in ordine ai fatti indice di capacità contributiva imputabili al contribuente. Riprendendo l'esempio appena proposto, il nostro ordinamento non considera certamente come disonesto il cittadino che sposta la sua residenza fiscale in un Paese a bassa fiscalità: è solamente (e banalmente) più difficile per l'Amministrazione finanziaria accertarsi che quel trasferimento non sia fittizio.

La presunzione di onestà non può spiegare alcun effetto neppure rispetto alle presunzioni semplici. Le presunzioni semplici sono, infatti, dei meri mezzi di prova, ossia degli strumenti di convincimento rimessi al prudente apprezzamento, caso per caso, del giudice.

Il fatto che tali strumenti siano in Diritto tributario talora espressamente ammessi, consentendo all'Amministrazione finanziaria (e al giudice) di convincersi attraverso ragionamenti induttivi, non impone ovviamente di ritenere sussistenti i fatti presunti. Pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria ponga a fondamento della sua pretesa impositiva una prova presuntiva, sul contribuente non scatta alcun onere di prova contraria. La difesa del destinatario dell'avviso di accertamento può, infatti, validamente appuntarsi sull'inattendibilità, illogicità o implausibilità del ragionamento inferenziale fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria, senza la necessità di fornire prove contrarie.

Se, quindi, non si confondono le presunzioni semplici con il meccanismo di inversione dell'onere della prova (tipico delle presunzioni legali), non serve ricorrere alla presunzione di onestà per contestare la pretesa accertativa, poiché basta difendersi dalla presunzione semplice.

Infine, vi è un terzo tipo di presunzioni da considerare, ossia le presunzioni di fonte giurisprudenziale, che riguardano i casi in cui il contribuente è considerato come evasore e disonesto non dal legislatore (mediante presunzioni legali), né dall'Amministrazione finanziaria (attraverso presunzioni semplici), bensì sulla base della prassi di fonte pretoria. Ci si riferisce a quegli orientamenti della Corte di Cassazione che, a causa di massimazioni improprie di sentenze su temi di fatto, hanno finito con l'introdurre nel nostro sistema delle regole sostanziali che non trovano appiglio nel diritto positivo.

Un primo esempio è rappresentato dalla nota fattispecie della distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria. Invece che appurare, caso per caso, se il socio abbia effettivamente

beneficiario di una distribuzione occulta di utili, decisioni relative a specifici temi di prova vengono assunte come astratte formulazioni di principio. La *ricorrenza* diventa *regola*, introducendo un regime di trasparenza degli utili delle società di capitali privo di fondamento normativo.

Un secondo esempio è quello che riguarda l'accertamento della buona fede dell'acquirente ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione IVA, nei casi di operazioni inesistenti. In tali ipotesi, l'accertamento dell'esistenza di una frode carosello a monte della catena di acquisti e cessioni dei fornitori di un'impresa comporta per quest'ultima l'automatico coinvolgimento nell'illecito. Viene così ribaltato sull'imprenditore incauto in un acquisto incauto la dimostrazione di essere estraneo alla frode.

Un terzo esempio è rappresentato dalle contestazioni di antieconomicità: l'Amministrazione finanziaria, considerando illegittime determinate scelte imprenditoriali in quanto non in linea al parametro delle c.d. "normali logiche di mercato" (inopinatamente introdotto nella disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, dall'art. 10-*bis*, comma 2, lett. *a*) dello Statuto dei diritti del contribuente), provvede a rettificare la dichiarazione dei redditi, in base all'assunto secondo cui chiunque svolge un'attività economica è indotto a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi, a parità di tutte le altre condizioni.

A parere di chi scrive, anche in tali ipotesi è sufficiente una gestione sorvegliata della regola di riparto dell'onere della prova per superare la pretesa tributaria fondata sulla presunzione (di matrice giurisprudenziale) di disonestà.

Innanzitutto, le presunzioni sono - a rigore - solamente legali (ossia inversioni dell'onere della prova previste dalla legge) o semplici (cioè argomentazioni logiche, attraverso cui si induce da un fatto già provato l'esistenza o il modo di essere di un fatto ignoto). Ne discende che la legittimità stessa delle presunzioni giurisprudenziali va revocata in dubbio: nella prassi il giudice è chiamato ad una valutazione sempre nuova e diversa (come diverso è l'atto autonomamente impugnabile e la fattispecie concreta che riguarda il singolo contribuente).

Qualora l'Amministrazione finanziaria per confezionare il suo accertamento utilizzi una presunzione di fonte giurisprudenziale, irrigidendo il giudizio sul fatto ricorrendo a principi di diritto infondati, più che invocare la presunzione di onestà del contribuente appare opportuno reagire in giudizio sulla base della regola generale di riparto dell'onere probatorio.

In particolare, con riferimento al primo esempio, si dovrebbe contestare l'operato dell'Amministrazione finanziaria per mancanza di prove concrete e certe e di presunzioni aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza in merito all'avvenuta distribuzione degli utili extracontabili. Si potrebbe, inoltre, eccepire la violazione del divieto di doppia presunzione, in quanto l'Amministrazione finanziaria, partendo da un accertamento (di norma induttivo) a carico della società per utili conseguiti e non contabilizzati, perviene alla determinazione della distribuzione di quegli stessi utili a vantaggio del socio.

Con riferimento al secondo esempio, come chiarito in numerose pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il soggetto che invoca la detrazione IVA può vedersi disconosciuto il suo diritto di credito solamente se l'Amministrazione finanziaria riesce a dimostrare la sua partecipazione consapevole alla frode. Spetta a quest'ultima dare dimostrazione dell'esistenza di un accordo simulatorio o - perlomeno - di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto in merito all'esistenza di un illecito. Solo ove si raggiunga tale prova, quest'ultimo, ai fini della spettanza del diritto di detrazione, dovrà dimostrare la propria buona fede, che pertanto va presunta in assenza di elementi contrari forniti dalla Pubblica Autorità.

Infine, il contribuente dovrebbe contestare il ricorso al parametro delle "normali logiche di mercato": spetta all'Amministrazione finanziaria nella motivazione del provvedimento di accertamento chiarire cosa intende per "normale", cosa è conforme a "logica" e a quale "mercato" fa riferimento.

In conclusione, ai fini della delimitazione garantista dei poteri e dei mezzi di accertamento, che resta il nucleo centrale delle tutele dei contribuenti di cui un Codice dovrebbe occuparsi, non si ritiene necessaria l'introduzione nel nostro ordinamento di una presunzione di onestà, che costituirebbe, peraltro, un doppione (scadente) del principio di buona fede enunciato nello Statuto dei diritti del contribuente. Appare sufficiente, invece, un'applicazione rigorosa della regola di riparto dell'onere della prova, spesso pretermessa nella prassi giudiziale.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BAKER P. - PISTONE P., *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights, General Report*, IFA-Report, 2015 Basel Congress, vol. 100 B, The Hague, 2015, 17-68
- BENTLEY D., *Taxpayers' rights: Theory, origin and implementation*, Alphen aan den Rijn, 2007
- EVANS C. - FREEDMAN J. - KREVER R.E., *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam, 2011
- KIRCHLER E., *The Economic Psychology of Tax Behavior*, Cambridge, 2007
- KOFLER G. - POIARES MADURO M. - PISTONE P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, 2011
- PEETERS B., *Towards a More Coordinated Approach of the Relation Between the Taxpayer and Tax Administrations: The European Taxpayers' Code*, in *EC Tax Review*, 2017, 26, 178-181
- THIMMESCH A., *Taxing Honesty*, in *West Virginia Law Review*, 2015, 118, 147-196, consultabile in <http://digitalcommons.unl.edu>

## PRINCIPI GENERALI

# Riordino della disciplina di contrasto dell'evasione di IVA e accise sulla cessione di carburanti (\*)

*Reorganising the discipline of combating VAT and excise duty evasion on fuel supplies*

ANTONIO FELICE URICCHIO

### Abstract

Contributo dell'Autore, mediante Audizione svolta in data 20 febbraio 2024, all'indagine conoscitiva avviata dalla Commissione VI-Finanze della Camera dei Deputati sui fenomeni di evasione dell'IVA e delle accise nel settore della distribuzione dei carburanti.

**Parole chiave:** IVA, accise, cessione di carburanti, prodotti energetici, evasione

### Abstract

*Author's contribution, through a hearing held on 20 February 2024, to the fact-finding investigation launched by the VI-Finance Commission of the Chamber of Deputies on the phenomena of VAT and excise duty evasion in the fuel distribution sector.*

**Keywords:** VAT, excise duty, fuel supplies, energy products, tax evasion

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione sulla natura delle componenti fiscali dei prodotti energetici, storia ed evoluzione del "peso fiscale" in Italia in rapporto al sistema regolamentare e alla disciplina erounitaria. - **2.** *Tax gap* e *tax expenditures*, analisi dei fenomeni tra gettito teorico e gettito reale nella prospettiva di una transizione energetica sostenibile, rischi e opportunità. - **3.** I reati e le condotte illecite nel settore del commercio. Analisi, incidenza, prospettive e rimedi (normativi e fiscali) alla luce dello sviluppo tecnologico e della I.A., anche in considerazione del possibile ruolo dei supercalcolatori nel contrasto e nella lotta alle criminalità organizzate e alle condotte illecite. - **4.** Effettività dei processi di digitalizzazione nel controllo della filiera a garanzia del gettito nonché a vantaggio della trasparenza verso i consumatori con l'introduzione dello scontrino fiscale parlante. - **5.** La delega per la riforma fiscale contenuta nella L. 9 agosto 2023, n. 111: l'art. 12 come opportunità da non perdere, per la riforma strutturale del prelievo sui prodotti energetici (tutti) anche in funzione di una transizione ecologica economicamente sostenibile, proposte, rischi, opportunità: ridisegnare le regole. - **6.** Ulteriori necessità di approfondimento in materia fiscale e tributaria per comprendere i punti di criticità della normativa vigente, il ruolo delle Autorità di controllo e finanziarie, del sistema bancario, la garanzia della leale collaborazione con gli ordini professionali.

(\*) Audizione dell'Autore dinanzi alla Commissione VI - Finanze della Camera dei Deputati (20 febbraio 2024).

1. Le accise costituiscono un prelievo armonizzato volto a colpire beni e servizi di larghissimo consumo e di forte indotto quali l'energia elettrica, il gas o i trasporti.

Nel processo di armonizzazione europea le accise scontano, tuttavia, una contraddizione connessa alla loro stessa natura essendo al contempo oggetto di armonizzazione a livello unionale ma anche strumento fondamentale della fiscalità interna di ogni Stato membro e di entrata nel bilancio di ogni Paese.

Per l'Italia, esse rappresentano il terzo grande prelievo in termini di gettito dopo le imposte dirette e l'IVA (pari ad oltre 35 miliardi di euro per i soli prodotti energetici).

L'assetto normativo è stato delineato da una serie di Direttive di riorganizzazione e razionalizzazione dell'intera materia stratificatesi nel tempo fino all'emanazione, prima, della Direttiva 2003/96/CE(1), recepita in Italia con D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26(2).

La prima delle due Direttive dianzi citate ha ampliato il campo dei "prodotti sottoposti" ad accisa, sostituendo categoria degli "oli minerali" con quella più ampia costituita dai "prodotti energetici" (oli vegetali, alcol metilico, carbone, lignite, *coke* e gas naturale) per i quali sono stati fissati, per la prima volta, livelli minimi comunitari di imposizione, al fine di consentire di ridurre anche le attuali differenze esistenti fra livelli nazionali di tassazione.

La Direttiva armonizza a livello europeo anche la tassazione dell'energia elettrica e così anche quella del carbone e del *coke* di petrolio; ciò significa che tali prodotti, già previsti in Italia come prodotti soggetti ad accisa non armonizzata diventano soggetti ad accisa armonizzata; viene, inoltre, prevista dalla medesima Direttiva la sostituzione della precedente denominazione di "Gas metano" con quella di "Gas naturale"; oltre a ciò, viene espressamente indicata l'esclusione dal campo di applicazione del tributo per alcuni impieghi (processi elettrolitici, metallurgici, mineralogici) di prodotti energetici (c.d. "fuori campo"), sebbene destinati a carburazione o combustione, facendo salvo però per tali prodotti l'applicazione delle disposizioni relative alla circolazione degli stessi.

Anche la Direttiva n. 2008/118/CE ha portato grandi cambiamenti nel regime della circolazione intracomunitaria di prodotti sottoposti ad accisa e nell'individuazione di nuovi soggetti obbligati al pagamento dell'imposta (ed alla prestazione della relativa garanzia), i quali si affiancano alla figura già

- 
- (1) La Direttiva 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE, c.d. "*energy taxation*", introduce importanti principi in materia di tassazione dell'energia, ampliando il novero dei prodotti, diversi dagli oli minerali, da sottoporre al regime armonizzato delle accise, tra cui, in aggiunta ai derivati del petrolio, sono stati annoverati anche il carbon fossile ed il *coke* di carbone e di petrolio, nonché gli oli di origine vegetale: Finalità della Direttiva è la riduzione delle emissioni di anidride carbonica allo scopo di ottenere positivi effetti ambiente, incentivare un uso più efficiente dell'energia, in modo da ridurre la dipendenza derivante dalla sua importazioni. Per perseguire tali obiettivi si ritiene incidere ulteriormente sulla divergenza delle aliquote applicate dagli Stati membri sui prodotti in questione, ricalibrando i livelli minimi, in maniera da attenuare i conseguenti effetti distorsivi sulla concorrenza, estendendo la tassazione armonizzata ai prodotti energetici diversi dagli oli minerali ed all'energia elettrica e di fissare livelli minimi comunitari di imposizione più appropriati. Tra le principali novità, vi è l'ampliamento del campo di applicazione della citata Direttiva 92/12/CEE e l'abrogazione delle Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, con la sostituzione, nell'ambito dei prodotti sottoposti ad accisa, della categoria degli "oli minerali" con una ben più estesa categoria costituita dai "prodotti energetici", legata alla capacità di produrre calore o movimento in relazione al suo contenuto energetico piuttosto che alle sue caratteristiche merceologiche. Inoltre, a tale categoria viene aggiunta l'elettricità per la quale si applica oggi l'accisa in sostituzione della previgente imposta erariale di consumo (non armonizzata).
- (2) Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, nel recepire la Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, dando attuazione alla delega di cui alla L. 18 aprile 2005, n. 62, c.d. "Legge comunitaria 2004", con l'art. 21 D.Lgs. n. 504/1995, amplia il novero dei "*Prodotti sottoposti ad accisa*", facendo riferimento alla categoria dei prodotti energetici, nei quali sono inclusi gli oli vegetali, l'alcole metilico, i prodotti di cui al codice 3824 90 99 (di cui fa parte il biodiesel), il carbone, la lignite, il *coke*, il gas naturale. In attuazione della facoltà di sottoporre a tassazione i citati prodotti per motivi di politica ambientale, il comma 9 del nuovo art. 21 del TUA stabilisce che, in linea generale, tutti i prodotti energetici di cui al comma 1 del medesimo articolo destinati alla produzione di energia elettrica siano sottoposti ad accisa con l'applicazione delle aliquote previste nella tabella A allegata al TUA.

prevista del titolare del deposito fiscale, essi sono: il depositario autorizzato e lo speditore<sup>(3)</sup>. Recepita in Italia dal D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48(4).

Essa è stata trasfusa in una nuova Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019 in G.U. UE L 58 del 27 febbraio 2020, con efficacia al 13 febbraio 2023. L'emanazione di una nuova Direttiva (di rifusione e riordino del testo) corrisponde, da un lato, a motivi di chiarezza dovuti alle modifiche intervenute nel tempo e, dall'altro, ad esigenze di consentire alla Commissione UE competenze delegate e di esecuzione conformemente agli artt. 290 e 291 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) introdotte a seguito della Conferenza intergovernativa di Lisbona.

Come chiarito, *«le condizioni per la riscossione delle accise su prodotti contemplati dalla direttiva 2008/118/CE devono rimanere armonizzate al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno»*. Inoltre, la Direttiva reputa *«opportuno specificare i prodotti sottoposti ad accisa ai quali si applica la stessa direttiva e fare riferimento a tal fine alle direttive del Consiglio 92/83/Cee, 92/84/Cee, 2003/96/CE e 2011/64/UE»*.

Essa precisa, altresì, che *«i prodotti sottoposti ad accisa possono essere oggetto di altre imposte indirette aventi finalità specifiche»*, ma in tali casi *«al fine di non compromettere l'utile effetto delle norme dell'Unione relative alle imposte indirette, gli Stati membri dovrebbero rispettare taluni elementi essenziali di tali norme»*. Nel dare attuazione alla Direttiva citata è stato adottato il D.Lgs. 5 novembre 2021, n. 180 che reca per la prima volta una definizione di *“evento imponibile”*, del tutto assente in passato. Esso poi segna l'allineamento delle accise alle procedure doganali, con riguardo alle quali il Parlamento UE con decisione 15 gennaio 2020, n. 2020/262, ha sancito nuove regole per garantire l'efficacia dei controlli informatici sulla circolazione e tempi più ridotti in dogana per i prodotti sottoposti ad accisa.

La disciplina interna, contenuta nel *«Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui Consumi»* (TUA), emanato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (G.U. 29 novembre, n. 279, S.O. n. 143) ha riordinato una serie di disposizioni normative, non coordinate tra loro, che si erano andate fino ad allora stratificando nel tempo, realizzando così l'obiettivo di coordinamento e di armonizzazione in materia di accise a seguito della realizzazione del mercato unico interno. Il TUA nel corso degli anni è stato più volte modificato per rispondere alle necessarie esigenze dettate dal processo di integrazione europeo ed alle nuove regole emerse dal nuovo mercato. Si pensi, infatti, all'ampliamento dei soggetti obbligati, alle proroghe sulle agevolazioni degli oli minerali e del Gas di Petrolio Liquefatto, meglio noto con l'acronimo di GPL, alle modifiche apportate ai termini di pagamento, nonché all'introduzione di un contributo ecologico ed ambientale.

2. Come è noto, il livello di tassazione dei prodotti energetici è tra le più elevate d'Europa (siamo il paese con la tassazione sulla benzina più elevata tra i 27 membri dell'Unione Europea, e il secondo per quanto riguarda il gasolio dopo i Paesi Bassi). Oltre agli effetti economici su produzione e consumo,

---

(3) La Direttiva 2018/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva 2012/27/UE *«stabilisce un quadro comune di misure per promuovere l'efficienza energetica nell'Unione al fine di garantire il conseguimento degli obiettivi principali dell'Unione in materia di efficienza energetica del 20% per il 2020 e il conseguimento dell'obiettivo principale in materia di efficienza energetica di almeno il 32,5% per il 2030»*. La protezione della qualità dell'ambiente è anche oggetto della COM (2018) 773 final, intitolata *“Un pianeta pulito per tutti. Visione strategica europea a lungo termine per un'economia prospera, moderna, competitiva e climaticamente neutra”*, in cui si denota come *l'energia assume un'importanza capitale nella transizione verso un'economia a zero emissioni nette di gas serra* e che, nella prospettiva di operare tale transizione, *si dovrebbero sfruttare al massimo i benefici provenienti dall'efficienza energetica, che dovrebbe assumere un ruolo primario nell'azzeramento delle emissioni entro il 2050, si dovrebbero diffondere al massimo le energie rinnovabili*, nell'ottica di avere un sistema energetico in cui si dovrà ricavare l'energia primaria soprattutto da fonti rinnovabili.

(4) Il decreto attuativo della Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, emanato in forza della delega conferita dalla L. 7 luglio 2009, n. 88, c.d. *“Legge comunitaria 2008”*, semplifica le procedure e accresce la trasparenza negli scambi intracomunitari, introducendo per la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo il sistema informatizzato per i movimenti ed i controlli dei prodotti soggetti ad accisa (*“EMCS”*).

appare evidente come l'alta tassazione rende particolarmente conveniente l'evasione, il contrabbando ed altre pratiche illecite che consentano di offrire al consumatore finale condizioni alla pompa più convenienti.

In questo contesto, accanto a interventi sulla misura del prelievo, particolare rilievo assume la proposta di Direttiva 14 luglio 2021, n. 563 *final* che ridefinisce il quadro normativo dell'Unione in materia di tassazione dei prodotti energetici, la quale segna un cambio di prospettiva<sup>(5)</sup> in aderenza con il quadro clima energia<sup>(6)</sup> e con il programma "FIT 55", adottando una scala di aliquote in base alle prestazioni ambientali dei diversi prodotti energetici. La riforma muove dalla profonda evoluzione delle tecnologie nella produzione, stoccaggio e erogazione di energia e conseguente della profonda trasformazione dei mercati dell'energia. La proposta di Direttiva abbandona, quindi, l'apparente neutralità dei meccanismi di tassazione (di fatto incentivanti il consumo di combustibili fossili), sostituendo il modello di prelievo in base al volume con quello del contenuto energetico. Proprio la modulazione delle aliquote, da disporre con gradualità in modo da evitare effetti devastanti nella economia, rappresenta la strada maestra per perseguire l'obiettivo di emissioni zero, apprezzando la stretta compenetrazione tra transizione energetica e politiche ambientali. Ciò darà luogo a una profonda semplificazione della struttura fiscale, raggruppando i prodotti energetici, adoperati come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento, e classificandoli secondo le loro prestazioni ambientali, peraltro definite in relazione a quanto stabilito nel documento sul *Green deal* europeo e le proposte "FIT 55". Secondo tale modulazione, le aliquote più elevate potranno applicarsi ai combustibili su base fossile convenzionali (trasporti) e per famiglie, mentre aliquote minori (2/3 di quelle massime) per combustibili meno dannosi (GPL e idrogeno di origine fossile) e ancora per biocarburanti tradizionali. Le aliquote più ridotte possono trovare applicazione per biocarburanti avanzati, a bioliquidi, ai biogas e all'idrogeno da fonti rinnovabili. Fondamentale in questa modifica di prospettiva è il concetto di "prestazioni ambientali", definito avendo riguardo alle caratteristiche specifiche dei diversi prodotti anche alla luce dell'evoluzione tecnologia e coerentemente con le altre proposte del pacchetto "Fit for 55" (revisione dell'EU ETS e nuova Direttiva sulle energie rinnovabili II).

**A tale manovra sulle aliquote dovrà accompagnarsi un insieme di incentivi per le produzioni di energia a emissioni zero che dovrà consentire di rendere conveniente per imprese e persino per singoli consumatori, la scelta di energie pulite anche al fine di tenere conto di esigenze specifiche.**

In questo senso, viene chiarito che "livelli minimi diversi di tassazione" dovrebbero essere stabiliti per i carburanti per motori per il trasporto<sup>(7)</sup>, per i carburanti per motori utilizzati per finalità meritorie

- 
- (5) Come chiarito nel preambolo della Direttiva, «la nuova riforma punta a riallineare la tassazione energetica agli obiettivi di politica verde della Ue, con incentivi per l'efficienza energetica, le fonti energetiche meno inquinanti e le tecnologie più pulite. Inoltre, come già nella direttiva attuale, a monte della revisione viene mantenuto l'obiettivo di garantire un'equa concorrenza fiscale tra gli operatori nel mercato dell'energia. Lo scopo è inoltre quello di incoraggiare gli Stati membri ad aumentare le proprie entrate da imposte di tipo ecologico, che la Commissione valuta meno dannose per la crescita rispetto all'imposizione sul lavoro. Secondo il *Taxation Trends in the European Union 2021*, pubblicato lo scorso giugno e che riporta i dati relativi al 2018, le entrate derivanti dalla tassazione ambientale rappresentano il 5,8% del gettito fiscale riscosso complessivamente nell'Ue». In ambito nazionale si veda il D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, che ha recepito la Direttiva 2001/77/CE, e in seguito con il D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, che ha recepito la Direttiva del 2009, come legge quadro in tema di fonti energetiche. Cfr. SANTI R., *Energia e ambiente*, in CARAVITA B. - CASSETTI L. - MORRONE A. (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Bologna 2016, 245.
- (6) Essa fissa tre principali obiettivi da raggiungere entro il 2030: la diminuzione di almeno il 40% delle emissioni di gas serra rispetto ai livelli del 1990, la quota almeno del 27% di energia rinnovabile, il miglioramento almeno del 27% dell'efficienza energetica.
- (7) Cfr. Relazione alla proposta di Direttiva, secondo cui «fatti salvi gli accordi internazionali relativi all'aviazione, si dovrebbero tassare i prodotti energetici e l'elettricità forniti per la navigazione aerea intra-UE (ad eccezione di quelli forniti per i voli esclusivamente cargo) e per la navigazione intra-UE per via d'acqua, compresa la pesca (cfr. articoli 14 e 15). Un livello diverso di tassazione sarebbe applicabile all'uso dei prodotti energetici e dell'elettricità per l'aviazione non d'affari e per i voli non da diporto intra-UE. I prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per l'aviazione d'affari e i voli da diporto intra-UE dovrebbero essere soggetti ai livelli standard di tassazione applicabili ai carburanti per motori e all'elettricità negli Stati membri. Al fine di assicurare un'attuazione agevole delle disposizioni concernenti

(ad esempio nel settore primario), per i combustibili per riscaldamento e per l'elettricità ovvero per famiglie in condizione di difficoltà economica (il tutto secondo una definizione armonizzata dell'UE di vulnerabilità che potrebbe consentire anche l'esenzione di 10 anni dalla data di entrata in vigore della Direttiva ex art. 17, lett. c). Per quanto riguarda determinati settori (lavori agricoli, orticoli o di acquacoltura nonché silvicoltura), sarebbero applicabili riduzioni del livello di tassazione non inferiori ai valori minimi per i prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento e per l'elettricità (cfr. art. 17, lett. d). Conformemente agli obiettivi della proposta, non dovrebbe essere operata, invece, alcuna distinzione tra l'uso commerciale e non commerciale del gasolio come carburante per motori e l'uso commerciale e non commerciale di combustibili per riscaldamento ed elettricità. In questo senso, la nuova Direttiva valorizza la natura ambientale delle accise, non a caso definite verdi, a cui dovranno aggiungersi *green premium*, vale dire *bonus* per l'utilizzo diretto di mini-impianti di produzione e stoccaggio di energie verdi nel luogo stesso di utilizzo (si pensi al geotermico a bassa entalpia, al minieolico, a mono impianti di energia solare e di idrogeno). Allo stesso tempo, i *green premium* potrebbero essere concessi anche per infrastrutture e strumenti diffusi di stoccaggio delle energie pulite (tendenzialmente intermittenti) quali batterie di flusso di nuova generazione, sistemi di accumulo termico, stoccando il calore generato di giorno o durante i periodi di irraggiamento per convertirlo in energia quando occorre, ecc.

Dosando strumenti fiscali impositivi su combustibili fossili e incentivi *green*, le politiche fiscali possono rivelarsi efficaci se opportunamente inserite e coordinate a una pianificazione energetica di carattere strategico che assuma con consapevolezza una finalizzazione ambientale e valoriale.

3. Come si evince dalle esperienze applicative, il settore della distribuzione di carburanti, risulta essere caratterizzato da diffusi fenomeni di non assolvimento delle imposte (IVA e accise)(8), come anche risulta dalla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, oltre che sulla base delle attività di indagini di Guardia di Finanza e diverse Procure. Diverse sono le pratiche illecite messe in atto da operatori interni e esteri; oltre a contrabbando, false fatturazioni e coinvolgimento o interposizione di soggetti che operano a nero o che agiscono come cartiere, sono diffusi acquisto di prodotti ad aliquota agevolata o esenti immessi o lavorati in modo illecito, miscele fraudolente di prodotti petroliferi diversi. L'utilizzo di nuove tecnologie di controllo (satellitare, droni, microchip o altri strumenti installati sui mezzi di trasporto) e soprattutto di incrocio dei dati anche tramite intelligenze artificiali appaiono particolarmente preziosi. Efficaci si sono rivelati alcuni interventi come l'eliminazione delle lettere di intento e l'introduzione del meccanismo dell'IVA anticipata (L. n. 205/2017) e soprattutto la dematerializzazione e telematizzazione dei libretti agricoli, la fatturazione elettronica la tracciabilità dei movimenti ecc.

---

*l'aviazione non d'affari e i voli non da diporto intra-UE, i livelli minimi di tassazione per l'uso del carburante per motori verrebbero raggiunti nel corso di un periodo transitorio di dieci anni, mentre i carburanti alternativi sostenibili (compresi i biocarburanti e i biogas sostenibili, i carburanti a basse emissioni di carbonio, i biocarburanti e i biogas sostenibili avanzati, nonché i carburanti rinnovabili di origine non biologica) e l'elettricità sostenibile avrebbero un'aliquota minima pari a zero per dieci anni. I prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per la navigazione aerea intra-UE per il trasporto di sole merci dovrebbero essere esenti con la possibilità per uno Stato membro di tassare tali carburanti per i voli nazionali esclusivamente cargo o in virtù di accordi bilaterali o multilaterali conclusi con altri Stati membri. Per la navigazione aerea extra-UE, fatti salvi gli obblighi internazionali, gli Stati membri possono esentare o applicare gli stessi livelli di tassazione della navigazione aerea intra-UE, a seconda del tipo di volo. Per quanto riguarda la navigazione per via d'acqua, considerando il rischio del rifornimento di carburante al di fuori dell'UE, un diverso livello di tassazione sarebbe applicabile all'uso dei prodotti energetici e dell'elettricità per i servizi regolari di navigazione marittima e per vie navigabili interne intra-UE (da un porto UE a un altro porto UE), la pesca e il trasporto di merci. I prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per la restante navigazione per via d'acqua intra-UE (compresa tra l'altro la navigazione con imbarcazioni private da diporto) dovrebbero essere soggetti ai livelli standard di tassazione applicabili ai carburanti per motori e all'elettricità negli Stati membri».*

- (8) Tra tutte si veda la memoria di Unione energie per la mobilità – UNEM, del 25 ottobre 2023, che elenca i fenomeni di evasione delle imposte (IVA e accise) in risposta alla domanda «1.1) In base alla Vostra esperienza, come si configurano tali condotte illecite?».

Tali strumenti possono essere potenziati sia attraverso l'intelligenza artificiale sia attraverso la tracciabilità dei pagamenti (**da incrociare anche con fatture e scontrini elettronici**) e possono rivelarsi in grado di contrastare soprattutto l'introduzione clandestina di prodotti energetici e le frodi.

*Al riguardo si ritiene che il potenziamento degli strumenti di controllo lungo tutta la filiera, dall'origine al consumatore, come peraltro richiesto dai Soggetti ascoltati nelle precedenti audizioni di questa Commissione, sia oggi una prospettiva tecnologicamente percorribile e di facile attuazione, al fine di prevenire le condotte illecite, In tal senso potrebbe rivelarsi utile alla Commissione Finanze l'ascolto di quei centri nazionali dotati di elevata potenza di calcolo nonché dei centri di ricerca e sviluppo dei sistemi misurazione e controllo.*

4. Come sopra detto, gli strumenti adoperati negli ultimi anni hanno dimostrato l'efficacia dei più recenti obblighi introdotti dal legislatore in materia di immissione in consumo di carburanti e *inducono a proseguire nel percorso avviato e a, **ulteriormente, potenziare le attività di verifica e gli strumenti di tracciabilità***(9).

*Sulla possibile introduzione dello scontrino fiscale parlante, come peraltro auspicata da taluni degli auditi a vantaggio della trasparenza verso i consumatori, che esponga nel dettaglio quanto corrisposto all'Erario per gli acquisti di prodotti energetici presso i punti vendita della filiera di distribuzione al dettaglio, si ritiene che i sistemi di pagamento elettronico, verso i quali dovrebbe migrare l'intero settore, già consentano tale opportunità che contribuirebbe in maniera positiva al contrasto dei fenomeni illeciti.*

In particolare l'E-das ha contribuito al contenimento dei flussi illeciti e impropri e delle frodi mentre lo speciale regime abilitativo per i *traders* previsto dalla Legge finanziaria del 2018 ha consentito di controllare l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato al versamento dell'IVA.

5. Tra gli interventi in corso di adozione, particolare rilievo assume l'art. 12 della legge delega n. 111/2023 che rende più concreta la prospettiva della transizione energetica dando attuazione alla Direttiva 2018/2002, recante «*un quadro comune di misure per promuovere l'efficienza energetica nell'Unione al fine di garantire il conseguimento degli obiettivi principali dell'Unione in materia di efficienza energetica del 20% per il 2020 e il conseguimento dell'obiettivo principale in materia di efficienza energetica di almeno il 32,5% per il 2030*» (art. 1, par. 1).

Sembra avvicinarsi una più ampia armonizzazione delle accise verdi e degli strumenti di fiscalità ambientali, magari estendendo esperienze virtuose come quelle dei Paesi scandinavi (Svezia e Finlandia) ovvero di Francia e Irlanda. In questo senso, si veda il documento della Commissione europea dell'11 dicembre 2019, n. 640 (*European Green Deal*), nel quale viene ribadito il ruolo cruciale delle accise nella transizione verso una crescita europea più verde e più sostenibile ed il rispetto degli obiettivi climatici da assumere fino al 2050.

L'art. 12, valorizzando l'efficacia ambientale, pone le basi per un parziale riordino di aliquote e agevolazioni (soprattutto sugli incentivi ambientalmente dannosi, ovviamente tenendo conto dell'impatto economico), graduando il prelievo e riducendo il *tax gap*. In questa prospettiva, si potrebbe assumere a modello l'ordinamento francese, ove si è affermato un peculiare modello di cc.dd. accise mobili le quali consentono di ridurre il prelievo sui prodotti energetici, anche in chiave di tutela del potere di acquisto del consumatore, qualora vi sia un incremento dei prezzi che consenta al gettito IVA di controbilanciare un'eventuale riduzione delle accise tenendo conto anche di effetti incentivanti verso prodotti energetici più ambientalmente sostenibili.

(9) Al riguardo si vedano domande nello schema sottoposto dalla Commissione agli auditi e le loro risposte, con particolare riguardo alla memoria resa dal Consiglio nazionale dei consumatori e degli utenti - Assoutenti nella Seduta della Commissione del 6 febbraio 2024.

La legge delega non prende posizione in merito ad un profilo tradizionalmente dibattuto, ma non prescritto a livello unionale: l'inclusione delle accise nella base imponibile IVA. Tale elemento non è previsto da tutti gli Stati membri in relazione ai prodotti energetici: al riguardo si potrebbe ipotizzare una combinazione di istituti di fiscalità agevolativa che non passi solamente dalla riduzione delle aliquote delle accise, ma sia sinergico con l'esclusione di talune accise dalla correlativa base imponibile ai fini IVA.

Ad oggi, detta esclusione è rimessa ad un'interpretazione giurisprudenziale che distingue in base all'obbligatorietà o meno della rivalsa, di fatto disinnescando l'effetto incentivante (o deterrente), collegato evidentemente all'intero carico fiscale sostenuto dal soggetto inciso.

6. Come evidenziato, la transizione energetica può esser efficacemente perseguita non solo adoperando con particolare attenzione lo strumento delle accise ma anche pensando a modelli di prelievo da sperimentare sempre nell'ottica funzionale già chiarita.

In questa prospettiva, il confronto con le esperienze straniere può offrire spunti interessanti arricchendo lo strumentario fiscale al fine rendere il sistema impositivo più ricco e meglio rispondente al modello della transizione energetica valorizzando ed ai principi di responsabilità individuale e sociale. Tra le varie esperienze, va ricordata quella tedesca che conosce una rigogliosa congerie di tributi ambientali: “tassa ecologica” tedesca (*Ökosteu*er), che assoggetta a tassazione il consumo di energia da fonte non rinnovabile (c.d. *Stromsteuer*), l'imposta sul petrolio (*Mineralölsteuer*), quella sulle acque reflue e sugli scarichi delle acque, e (in alcuni Länder) un contributo per l'utilizzo dell'acqua (c.d. *Wasserentnahmeentgelt* o anche *Wasserpennig*), contributi per rifiuti e acque di scarico di natura comunale (*Abfall - und l*) e il tributo compensativo sull'impatto sulla natura (*naturschutzrechtlichen Ausgleichsabgaben*). I Paesi scandinavi hanno poi maturato una ricca esperienza in materia: la Svezia, dove da tempo si applica una *carbon tax*, utilizza un tributo sulla congestione urbana, per ridurre le emissioni nocive provocate dal traffico veicolare a benzina o diesel; la Danimarca fa ricorso alla tassa sull'elettricità, sul carburante calcolata attraverso i chilometri percorsi, i diritti di utenza stradale per le strade più trafficate, il tributo sulle emissioni di gas serra; la Finlandia che per prima ha introdotto in Europa la *carbon tax*.

Invero, proprio l'Unione Europea, a più riprese, ha sollecitato i Paesi membri a dotarsi di c.d. *carbon tax*, da applicare sul consumo di combustibili fossili in base alle emissioni di anidride carbonica immaginata nel libro bianco di Delors del 1993, intitolato “*Growth, Competitiveness, Employment: the Challenges and Ways Forward, into the 21 st Century*”, dove si evidenzia la capacità della tassazione ambientale sull'energia di tutelare l'ambiente, nella prospettiva di disincentivare il ricorso alle risorse fossili per la combustione e incentivare le fonti energetiche alternative. La mancata adesione di alcuni Paesi membri ha bloccato il processo, rimettendo i singoli Stati la scelta di dotarsi di tale strumento di prelievo. Nel sistema italiano la *carbon tax* è stata istituita con L. n. 448/1998, al fine di ridurre le emissioni di gas serra, poi essa è stata abrogata dal D.Lgs. n. 26/2007, nell'angolazione di dar luce al processo di armonizzazione europea intrapreso dalla Direttiva 2003/96/CE.

La L. 23 dicembre 1998, n. 448 coerentemente con gli obiettivi indicati dal Protocollo di Kyoto, tassava i prodotti energetici in relazione alla quantità di anidride carbonica da essi generata, nell'intento promuovere l'uso di prodotti a minore impatto ambientale, destinando parte delle maggiori entrate provenienti dalla tassazione al finanziamento delle attività volte all'efficienza energetica e al consolidamento delle fonti rinnovabili. L'assorbimento della *carbon tax* nel più generale modello delle accise appartiene tuttavia all'esperienza di alcuni Paesi, come il nostro, mentre altri hanno continuato ad adoperare tale strumento di prelievo, sia pure ciclicamente. La preoccupazione di un aumento dei costi su taluni consumi, soprattutto di carburante fossile, in assenza di una solida politica energetica orientata al potenziamento delle energie alternative, potesse produrre effetti dannosi sull'economia, ha indotto a rinunciare a tale modello di prelievo. Anzi, a seguito delle recenti vicende belliche e delle conseguenti speculazioni, con i vari “*decreti aiuti*”, è stata disposta una riduzione delle accise su benzina e diesel anche per contenere spinte inflazionistiche.

Le esperienze largamente positive di alcuni Paesi, quali Finlandia, Svezia, Danimarca, in cui l'introduzione della *carbon tax* è stata accompagnata da riduzione di altre imposte e soprattutto da politiche per la mobilità sostenibile e per stimolare l'utilizzo di energie pulite, dimostra come lo strumento possa essere utile. La mancata attuazione dell'art. 15 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha precluso la reintroduzione della *carbon tax*, il cui gettito avrebbe dovuto «essere destinato prioritariamente alla revisione del sistema di finanziamento delle fonti rinnovabili».

Evidente è che la eventuale istituzione introduzione di una *carbon tax* dovrebbe differenziarsi dal sistema delle accise, anche per evitare duplicazione di prelievo, anche soprattutto per la declinazione ambientale impressa dalle ultime Direttive citate.

Invero, una rinnovata *carbon tax* potrebbe generare opportune sinergie tra investimenti pubblici e investimenti privati e manifestando la sua capacità di innestare un circolo virtuoso tra sostenibilità e decarbonizzazione. Si pensi ad esempio alla possibilità di tassare imprese che ricorrono ancora al carbone, lasciando esenti quelle che transitano verso altre energie pulite ovvero quelle che si dotano di impianti di cattura “sul posto” dell'anidride carbonica prodotta anche attraverso una più diffusa e consapevole simbiosi industriale.

Nella sperimentazione di nuovi modelli di prelievo, particolare rilievo assume la recente approvazione della proposta da parte del Parlamento e del Consiglio del Regolamento europeo COM (2021) 564 final, del 14 luglio del 2021 in materia di *Carbon Border Adjustment Mechanism* (in sigla CBAM)(10). Come chiarito dalla relazione di accompagnamento, la disciplina proposta intende contrastare il fenomeno del c.d. *carbon leakage*, vale a dire la rilocalizzazione al di fuori del territorio europeo delle emissioni di carbonio altrimenti gravate dal meccanismo di riduzione di emissioni adottato dall'Unione Europea nel 2005 e denominato *Emission Trading System* (ETS).

Invero, nella prospettiva della decarbonizzazione, *l'esercizio della potestà impositiva va riconsiderato in modo più coraggioso e ciò richiede politiche unionali e nazionali protese alla transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio nonché politiche nazionali a sostegno delle fonti rinnovabili elettriche*, con precipuo riguardo al settore industriale, fulcro della decarbonizzazione. In questo senso si esprime anche il Piano per la transizione ecologica secondo cui «*le tappe della decarbonizzazione italiana sono scandite dagli impegni europei: “net zero” al 2050 e riduzione del 55% al 2030 delle emissioni di CO2 (rispetto al 1990), con obiettivi nazionali per il 2030 che verranno proposti dalla Commissione europea nel luglio 2021 nell'ambito del pacchetto di proposte “Fit for 55” [...] Se si considera la tappa intermedia del 2030 diventa quindi necessario rivedere gli obiettivi stabiliti nel Piano Nazionale Integrato Energia e Clima (PNIEC) solo alla fine del 2019. Sulla base dei modelli raccomandati dalla Commissione europea, il precedente obiettivo di diminuzione delle emissioni di CO2 si era tradotto nel PNIEC in una riduzione del 37% per l'Italia, che andava già oltre il -31% assegnato dall'Ue, con un passaggio da 520 milioni di tonnellate emesse nel 1990 a 328 milioni fissati per il 2030 (di cui 216 dai settori ETS e 109 da quelli non ETS). Ora, in attesa delle revisioni delle direttive comunitarie, dal nuovo obiettivo europeo del 55% deriva una riduzione delle emissioni nazionali del 51%, che porta il target 2030 intorno a quota 256 milioni di tonnellate di CO2 equivalente. Anche con queste ipotesi preliminari*

(10) Come chiarito nel preambolo della Direttiva, «*pur non essendo una misura di natura fiscale, ma di tipo commerciale, lo Cbam, acronimo di carbon border adjustment mechanism, è una novità del pacchetto Fit for 55 che attraverso una disciplina di carattere ambientale andrà a inserire una nuova voce di risorse proprie nel bilancio dell'Ue. Il sistema si traduce in italiano come meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera e punta a pareggiare il prezzo del carbonio dei prodotti fabbricati all'interno dell'Ue e quelli importati. Il meccanismo applicherà lo stesso costo del carbonio a cui sono soggette le produzioni europee per la loro quota di gas serra emessi alle importazioni di determinati prodotti (al momento acciaio, cemento, fertilizzanti, alluminio ed energia elettrica, ma con la prospettiva di un futuro allargamento ad altri beni) provenienti da Paesi extra Ue che non impongono costi ambientali sulle emissioni analoghi a quelli europei. Lo scopo è ristabilire una parità di costi tra le produzioni extra Ue e quelle interne e neutralizzare la convenienza a delocalizzare le produzioni inquinanti verso Paesi con normative ambientali meno rigorose. Il meccanismo si affiancherà e si coordinerà col sistema europeo dello scambio delle emissioni, anch'esso interessato da una revisione nell'ambito del pacchetto Fit for 55».*

*ne risulta uno scenario molto sfidante per l'Italia: i consumi energetici dovranno scendere ancora, con una riduzione dell'8% rispetto al precedente PNIEC (la riduzione di energia primaria passerà dal 43 al 45%, così come calcolata rispetto allo scenario energetico base europeo Primes 2007) da ottenere nei comparti a maggior potenziale di risparmio energetico come residenziale e trasporti, grazie anche alle misure avviate con il PNRR. Uno sforzo significativo è richiesto sul versante delle energie rinnovabili, con un incremento della capacità installata almeno del 15% rispetto al PNIEC (pari a un aumento del 60% nel paragone con la situazione degli anni dal 2015 al 2018). In parallelo si assisterà a una contrazione ulteriore del peso delle fonti fossili. All'interno di questo nuovo quadro al 2030, e comprendendo gli sviluppi della produzione di idrogeno verde prevista dal PNRR e dall'avvio della Strategia Nazionale sull'Idrogeno, l'apporto delle energie rinnovabili al mix di energia elettrica dovrà salire sopra quota 70% rispetto al 55% previsto dal precedente PNIEC.<sup>88</sup> Va considerato inoltre che gli obiettivi comunitari saranno incorporati nel corso del 2021 in una Legge Europea sul Clima, che dovrà contenere anche gli strumenti per poterne misurare il rispetto e i progressi sulla base di dati condivisi».*

In considerazione di quanto sopra, nel ribadire alla Commissione la mia personale disponibilità ad ogni ulteriore approfondimento, anche in ragione dell'attuazione dell'articolo 12 della delega fiscale, ritengo sarebbe auspicabile aprire il positivo ascolto da parte di questa Commissione, avviato con questa indagine conoscitiva, anche ai rappresentanti di quelle professioni maggiormente coinvolte nei processi fiscali e tributari con specifico riferimento al commercio dei carburanti e dei prodotti energetici.

## Considerazioni (dubbiose) sul nuovo contributo per gli interpelli

GIUSEPPE ZIZZO

I. In tema di interpelli, la legge delega n. 111/2023, alla lett. c) dell'art. 4, ha fissato al Governo l'obiettivo di ridimensionare i numeri di questo strumento. L'impulso al suo utilizzo, peraltro alimentato negli ultimi decenni dallo stesso legislatore, mediante l'ampliamento delle ipotesi che lo richiedono o lo consentono, ne ha infatti progressivamente deteriorato la compatibilità con le risorse che l'Agenzia delle Entrate può dedicargli, con inevitabili ricadute sulla capacità delle risposte ad esprimere posizioni chiare ed uniformi.

Tra le misure da adottare la legge delega annovera quella di «*subordinare l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza...*». In attuazione di questo criterio direttivo, l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, per come riformulato dal D.Lgs. n. 219/2023, al comma 3, subordina la presentazione dell'interpello «*al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza*».

Non pochi sono i profili di dubbio associati a questa previsione. Tre, in particolare, sono dotati di carattere generale, ed è di essi che intendo, sia pure per grandi linee, esprimere alcune prime considerazioni.

\*\*\*

II. Il primo profilo di dubbio riguarda la sua aderenza al principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione. Costringere il contribuente a versare un contributo per risolvere una situazione di incertezza normativa, ascrivibile ad una imperfetta, o comunque inadeguata, formulazione della pertinente legislazione, alla quale l'Amministrazione non ha saputo, o avuto occasione di, sopperire fornendo i necessari chiarimenti mediante un documento di prassi o una risoluzione, non solo è sicuramente inopportuno, persino odioso, in quanto funzionale a guidare lo stesso fuori da una condizione che non gli permette di adempiere correttamente l'obbligazione tributaria, ma anche di dubbia compatibilità con detto principio.

Si consideri al riguardo che nessun onere grava, ovviamente, sul contribuente che affronta una incertezza normativa sulla quale l'Amministrazione è intervenuta preventivamente con detti strumenti, e può dunque avvalersi, per superare detto stato, delle indicazioni offerte in materia da quest'ultima. Ne consegue che l'incertezza normativa comporta (può comportare, se il contribuente si rivolge all'Amministrazione finanziaria per risolverla) un concorso alle pubbliche spese per il contribuente che nella suddetta documentazione non trova una soluzione al dubbio interpretativo e non per quello che invece la trova, con una differenziazione che difficilmente può essere giudicata ragionevole, nella misura in cui dipende esclusivamente dall'attività dell'Amministrazione, e precisamente dall'ampiezza raggiunta dall'area delle fattispecie coperte dalle soluzioni interpretative offerte, di iniziativa o su sollecitazione dei contribuenti, da quest'ultima nell'esercizio della funzione di indirizzo.

\*\*\*

**III.** Posto che il contributo, stante la sua fonte, è certamente da ascrivere alla categoria delle prestazioni patrimoniali imposte, il secondo profilo di dubbio attiene all'osservanza del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione. In effetti, né la destinazione assegnata alle risorse da acquisire per il suo tramite («*finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali*») né i criteri di graduazione indicati («*in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza*») hanno la capacità di fissare un preciso limite al potere attribuito al Ministro dell'Economia e delle Finanze di determinarne la misura.

Tuttavia, poiché per la Corte costituzionale l'art. 23 richiede (soltanto) che la legge contenga criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere attribuitogli, e riconosce che questi ultimi possano essere (tra l'altro) desumibili dalla semplice destinazione delle entrate conseguite (tra le altre, Corte cost., 10 giugno 1994, n. 236), è assai probabile che, nonostante quanto osservato, gli elementi richiamati (ossia la specificazione delle spese pubbliche alla cui copertura è devoluto il gettito del contributo e i criteri di graduazione dello stesso) siano considerati sufficienti dalla Corte a salvaguardare la base legislativa richiesta dalla disposizione.

\*\*\*

**IV.** Il terzo profilo di dubbio investe la natura del contributo. Se è vero che si tratta di una prestazione di fonte legislativa, funzionale al concorso alle spese pubbliche, il suo versamento dipende dalla scelta, liberamente compiuta dal contribuente, di «*interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali*», di richiedere, quindi, a quest'ultima la fornitura a suo favore un servizio. Non solo, posto che il versamento deve precedere la richiesta, e ne condiziona l'efficacia («*La presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo*»), l'omessa effettuazione dello stesso non prelude alla riscossione coattiva e alla irrogazione di sanzioni, ma semplicemente impedisce la realizzazione del presupposto del dovere dell'Amministrazione di provvedere.

Questo meccanismo richiama lo schema dell'onere. Il contribuente effettua la prestazione pecuniaria per mettere in moto l'Amministrazione finanziaria, ed ottenere dalla stessa un parere sulla questione dubbia prospettata. Correlativamente, la prestazione non è strutturata per, né intesa a, coprire il costo del servizio (anche se la «*particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza*» incide sulla sua graduazione). Di più, a ben vedere, neppure attribuisce al contribuente il diritto a pretendere dall'Amministrazione il suo espletamento, tanto da essere previsto (al comma 5 dell'art. 11) che, scaduto il termine a disposizione dell'Amministrazione per rispondere, «*il silenzio equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente*».

Insomma, la normativa considerata associa al contributo, non una controprestazione, ma l'accesso ad un modulo procedurale idoneo ad assicurare al contribuente il conseguimento dell'utilità cercata, con o senza il concorso attivo dell'Amministrazione. Ne consegue che, nonostante le peculiarità rilevate, se, insieme alla doverosità e alla funzione finanziaria, è la mancanza di sinallagmaticità a segnare il confine tra concorso realizzato attraverso strumenti tributari e quello realizzato mediante meccanismi privatistici (in questo senso, tra le altre, Corte cost., 4 maggio 2009, n. 141), il contributo deve essere collocato nel campo dei primi anziché dei secondi.

## Nuovi presupposti d'imposta e nuovi criteri di determinazione delle basi imponibili: riflessioni de iure condito e de iure condendo (\*)

*New tax conditions and new tax bases: reflections de iure condito and de iure condendo*

LOREDANA CARPENTIERI

### Abstract

Negli ultimi decenni gli ordinamenti tributari stanno percorrendo traiettorie evolutive finalizzate a individuare nuovi presupposti di imposta maggiormente adeguati a colpire le manifestazioni di ricchezza collegate al mutato contesto economico e di *business* o nuove basi imponibili per tributi straordinari legati a situazioni emergenziali: nel nostro ordinamento ne sono un esempio i recenti esperimenti normativi del contributo straordinario contro il caro bollette e del contributo di solidarietà per il 2023. Al contempo, la crisi finanziaria globale porta a interrogarsi sull'efficacia delle tecniche tradizionalmente utilizzate per assoggettare a tassazione i redditi di impresa: l'attenzione internazionale si concentra, in particolare, sulla possibile introduzione di forme di tassazione dei flussi di cassa delle imprese. Su queste due direttrici si sviluppano le considerazioni trattate in questo *paper*.

**Parole chiave:** sistemi fiscali, tassazione degli extraprofiti, tassazione del reddito d'impresa sulla base dei flussi di cassa

### Abstract

*In recent decades, tax systems have been following evolutionary trajectories aimed at identifying new tax conditions more appropriate to hit the manifestations of wealth linked to the changed economic and business environment or new tax bases for extraordinary contributions related to emergency situations: examples of this in Italian tax system are the recent regulatory experiments of the extraordinary contribution on extra-profits and the solidarity contribution for 2023. At the same time, the global financial crisis raises the question of the effectiveness of the techniques traditionally used to tax corporate income: international attention is focused, in particular on the possible introduction of forms of taxation of corporate cash flows. The considerations discussed in this paper develop along these two lines.*

**Keywords:** tax systems, taxation of extra profits, cash flow tax

**SOMMARIO:** **1.** Il contesto economico e normativo e le direttrici della ricerca. - **2.** Il tema dell'individuazione di nuovi presupposti impositivi. - **3.** I recenti "esperimenti" normativi del contributo straordinario contro il caro bollette e del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023. - **4.** Il tema della tassazione degli "extraprofiti". - **5.** Nuovi criteri di determinazione di imponibili per

(\*) Testo, con l'aggiunta delle note, 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"», svoltosi l'Università degli Studi di Napoli Parthenope, Dipartimento di Studi Economici e Giuridici, in data 5 ottobre 2022.

imposte già presenti nel nostro ordinamento: dalla tassazione del reddito d'impresa per cassa alla tassazione del *cash flow*. - **6.** La tassazione delle imprese con la *Cash Flow Tax*: potenzialità e limiti dei diversi modelli impositivi teorizzati. - **7.** La proposta di tassare il reddito "liquido": la prospettiva LITS - *Liquid Income Taxation System*.

**1.** Nell'ambito di questo PRIN sulla digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria, e dunque anche sulle potenzialità e sui limiti dell'utilizzo dei dati nelle diverse fasi in cui si sviluppa l'obbligazione tributaria, le mie prime riflessioni si concentrano sull'impatto che i "dati" possono avere nella definizione sostanziale dell'obbligazione tributaria e, più specificamente, nella definizione di nuovi presupposti di imposta o nella diversa modalità di determinazione di imponibili ricollegati a presupposti di imposta già conosciuti nel nostro sistema tributario.

La suggestione per questa tematica nasce da alcune riflessioni sia sulle traiettorie evolutive che gli ordinamenti tributari – non solo quello italiano – stanno percorrendo negli ultimi decenni sia su alcuni recenti interventi normativi volti ad individuare nuove basi imponibili per tributi "straordinari" legati a situazioni emergenziali.

Sotto un profilo generale, è facile osservare che gli ordinamenti tributari, tuttora prevalentemente basati su tributi tradizionali, quali quelli sul reddito e sul patrimonio, stanno "collassando" e vagano alla ricerca di un nuovo punto di equilibrio in un contesto economico profondamente modificato, nel quale è diventato sempre più difficile intercettare alcune basi imponibili, come la ricchezza legata agli *intangibles* o alle cryptoattività e nel quale emergono indici di ricchezza nuovi, talvolta "involontariamente" ricollegabili proprio ai dati messi a disposizione dagli utenti di Internet. La situazione è diventata particolarmente fluida per i profitti delle imprese: negli ultimi decenni, l'espansione del digitale ha indotto una profonda modifica delle modalità di *business* dei soggetti d'impresa che operano a livello internazionale e ha condotto all'emersione di nuovi supercontribuenti in grado di operare, spesso in posizioni oligopolistiche, in uno spazio virtuale al di sopra dei territori<sup>(1)</sup>. Per tassare in modo efficace questi nuovi supercontribuenti e distribuire il gettito tra i diversi ordinamenti nei quali si produce il loro reddito si parla oggi della necessità di individuare le "catene di produzione del valore": un nuovo concetto, strumentale non tanto a definire il valore quale misura del risultato dell'attività produttiva, quanto ad assicurare la corretta ripartizione delle basi imponibili – e dunque del gettito – tra i diversi ordinamenti sulle quali questi supercontribuenti si trovano ad operare.

Più in generale, la crisi economica determinata prima dalla pandemia, e poi dalla guerra di aggressione contro l'Ucraina, ha spinto ancor di più gli ordinamenti tributari ad evolversi secondo due direttrici che per la verità si stavano delineando "carsicamente" già da tempo: da un lato l'introduzione di nuovi tributi – come le recenti forme di imposizione emergenziale su non meglio definiti "extraprofiti" d'impresa (forme di imposizione sulle quali mi soffermerò nei successivi paragrafi) o i tributi ambientali, caratterizzati da basi imponibili decisamente più lontane dalla classica nozione di capacità contributiva, fino a legittimarne una ricostruzione teorica che li esclude dalla categoria dei tributi per sottolinearne la diversa natura indennitaria –; dall'altro, nell'ambito delle tradizionali imposte sui redditi e particolarmente per i redditi di impresa – tipicamente meno "stabili" e più reattivi all'evoluzione del contesto economico e alla competizione fiscale tra gli ordinamenti – la riflessione sul possibile passaggio a nuove forme di determinazione degli imponibili in grado di fotografare più efficacemente, anche sotto il profilo temporale, i risultati delle attività economiche.

(1) Sul tema sia consentito rinviare a CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, I, 351 ss.; ID., *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in CARPENTIERI L. (a cura di) *Profili fiscali dell'economia digitale*, Collana del Dipartimento di Studi Economici e Giuridici dell'Università degli Studi di Napoli Parthenope, sezione giuridica, vol. XIII, Torino, 2020.

In effetti, per quel che riguarda la tassazione delle imprese il contesto normativo attuale appare segnato da molte criticità. I tanti interventi normativi succedutisi negli ultimi decenni hanno reso il sistema impositivo opaco e instabile; e il clima di incertezza dovuto a questo sistema di norme in continua trasformazione certo non favorisce le decisioni di investimento a medio e lungo termine delle imprese; imprese che, proprio perché esercitano un'attività produttiva essa stessa di profitti instabili, avrebbero particolarmente bisogno di muoversi in contesti normativi certi e stabili.

Sotto quest'ultimo profilo, in particolare, si segnalano sia la rinnovata attenzione degli studiosi sia i recenti esperimenti normativi in ordine al possibile passaggio a forme di imposizione del reddito d'impresa basate su criteri di cassa variamente delineati; modalità impositive che privilegiano dunque, in luogo del tradizionale principio di competenza quale regola per l'imputazione a periodo dei singoli componenti reddituali, il momento della disponibilità liquida dei proventi e, specularmente, dell'effettivo sostenimento dei costi o prefigurano addirittura innovative forme di tassazione del *cash flow* (sulle quali vedi il successivo par. 5).

2. Il tema dell'individuazione di nuovi presupposti di imposta maggiormente adeguati a colpire le manifestazioni di ricchezza collegate al mutato contesto economico e di *business* e/o volti a colpire basi imponibili non più rispondenti a forme tradizionali di ricchezza riapre un tema molto dibattuto: se e quanto questi nuovi tributi rispondano o debbano rispondere al principio di capacità contributiva(2).

La risposta alla domanda dipende, con tutta evidenza, dal significato e dal peso che si attribuisce al principio di capacità contributiva delineato nell'art. 53 della Costituzione: se tale principio viene letto come mero criterio di equo riparto dei carichi pubblici, è possibile ritenere costituzionalmente legittime anche forme di imposizione che la dottrina(3) definisce prive di un'autosufficienza patrimoniale della fattispecie imponibile (come, ad esempio, i tributi ambientali); se, viceversa, si ritiene che il principio di capacità contributiva imponga la necessaria autosufficienza delle fattispecie imponibili allora torniamo a chiuderci nell'ambito delle più tradizionali imposte sul reddito e sul patrimonio.

Forse su questo tema l'attuale contesto ci impone di provare a fare un passo avanti, sganciandoci dalla tradizionale impostazione dei limiti costituzionali all'imposizione. Come già da anni sottolineato(4), se continuiamo a leggere il tributo come una limitazione dei diritti proprietari accettata e accettabile solo in funzione del finanziamento di servizi pubblici di cui il contribuente si avvale, se cioè leggiamo la capacità contributiva come *ability to pay* – come possibilità di adempiere all'obbligazione tributaria programmando la costituzione di disponibilità liquide – non possiamo sganciarci dai tradizionali tributi sul reddito o sul patrimonio; se invece inquadrano il tema dei limiti costituzionali all'imposizione nell'attuale contesto economico e sociale e ricollegiamo il principio di capacità contributiva al principio di eguaglianza sostanziale diventa possibile aprire a nuove prospettive: possiamo leggere, cioè, il principio di capacità contributiva come criterio di ragionevole riparto della contribuzione alle spese pubbliche e, in quest'ottica, legittimare anche tributi correlati a posizioni di vantaggio economicamente valutabili e a presupposti non necessariamente patrimonialmente autosufficienti(5).

(2) Sulla direttrice dell'impatto dei dati su nuove forme di tributo resta del tutto aperta una prospettiva che non è possibile approfondire in questa sede: quella dei tributi ambientali, ancorati a dati – quelli dell'inquinamento futuro – non necessariamente economici ed espressivi di capacità contributiva; circostanza, questa, che fa dubitare del loro inquadramento come indennizzi piuttosto che come tributi. Certamente, la loro mancata qualificazione come tributi semplificherebbe di molto la loro introduzione a livello comunitario, perché eviterebbe il ricorso all'unanimità; ma è dubbio che rappresentino realmente un indennizzo, giacché manca un criterio di predeterminazione quantitativa del pregiudizio recato alla collettività e/o ai singoli.

(3) Cfr., FEDELE A., *Intervento sulla rilevanza dei dati nella determinazione degli imponibili nell'era digitale*, in questa *Rivista*, 19 settembre 2023.

(4) Cfr., GALLO F., *Il dovere tributario nella Costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 759 ss.

(5) Sul tema, recentemente, v. per tutti FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, 1 ss., in partic. 7 ss.

A ben guardare, già da tempo sono presenti nel nostro ordinamento forme di prelievo su fattispecie di questo tipo, nelle quali non si può escludere che il contribuente chiamato ad adempiere non disponga dei mezzi necessari per soddisfare la sua obbligazione tributaria: basti pensare, nelle imposte sui redditi, alla tassazione dei redditi in natura o alle fattispecie di rilevanza reddituale delle destinazioni a finalità estranee all'impresa<sup>(6)</sup> o, più in generale, a tutte le ipotesi di tassazione "sul maturato" (sia nei redditi di impresa che, in parte, nei redditi di natura finanziaria). Queste fattispecie impositive, pur se circoscritte a determinate frazioni della base imponibile delle imposte sui redditi, non hanno mai sollevato particolari contestazioni teoriche in punto di rispetto del principio di capacità contributiva e sono state considerate ragionevoli, sia se valutate alla luce del criterio della «*congruità funzionale alla ratio*»<sup>(7)</sup> sia se valutate alla luce del principio che, con le lenti interpretative della Corte di Giustizia e del diritto dell'Unione, chiameremmo di proporzionalità.

In questa prospettiva, la valutazione dell'*ability to pay* cambia dunque contorni; per verificare il rispetto del principio di capacità contributiva non occorre più accertarsi che l'*ability to pay* sia sempre presente, ma è sufficiente che tale presenza assuma contorni di ragionevole possibilità. Del resto, tutto il tema degli acconti – cioè dei tributi il cui pagamento risulta dovuto, sia pur parzialmente, prima del perfezionarsi del loro presupposto – svilisce il tema dell'*ability to pay*, riducendolo a mera possibilità di programmare il suddetto pagamento; e la stessa cosa, a ben guardare, può accadere nell'IVA, imposta nella quale il fatturato, come noto, non necessariamente coincide con l'incassato.

Traccia di questa evoluzione nel valutare la legittimità costituzionale di forme di prelievo tributario nelle quali la definizione della fattispecie imponibile non ne garantisce l'autosufficienza patrimoniale emerge, a ben guardare, anche nelle sentenze della Corte costituzionale, se le leggiamo nel loro sviluppo diacronico. Nonostante la Corte abbia sempre identificato nell'"assoluta irragionevolezza" l'unico limite alla discrezionalità del legislatore nell'individuazione dei nuovi presupposti di imposta<sup>(8)</sup>, in tempi meno recenti era evidente nei giudici della Suprema Corte un atteggiamento più difensivo sul tema dell'*ability to pay*<sup>(9)</sup> e che potremmo definire "di sospetto" nei confronti di tributi che provavano a sganciarsi dagli indici classici di capacità contributiva e, *in primis*, dal reddito. L'atteggiamento era quello dell'*hic sunt leones*; il reddito e il patrimonio (anche se una vera imposta patrimoniale "generale" nel nostro ordinamento non è mai stata introdotta) erano le colonne d'Ercole oltre le quali si entrava in una zona "minata" sotto il profilo della possibile lesione del principio di capacità contributiva. In questo senso, si può dire che il limite dell'*ability to pay* è stato a lungo presente nella giurisprudenza costituzionale sulla declinazione positiva dell'art. 53 Cost.; fino all'inizio degli anni '80 nella giurisprudenza della Corte costituzionale era frequente l'affermazione secondo la quale la capacità contributiva doveva tradursi nella presenza di elementi patrimoniali concretamente rivelatori di ricchezza e tali da consentire di assolvere l'imposta senza dover ricorrere all'indebitamento. Più di recente però la stessa Corte costituzionale sembra aver sviluppato una diversa interpretazione del principio di capacità contributiva, attribuendo maggior peso ad argomenti legati al controllo di congruità funzionale e di proporzionalità, combinando il principio di capacità contributiva con il principio di uguaglianza per valutare la conformità a Costituzione di tributi anche decisamente dissimili da quelli tradizionali. In questa nuova prospettiva, possono considerarsi espressivi di capacità contributiva anche le fattispecie comunque in grado

(6) Sia consentito, sul tema, rinviare a CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997.

(7) Cfr. ancora FEDELE A., *Intervento sulla rilevanza dei dati nella determinazione degli imponibili nell'era digitale*, op. cit.

(8) Con l'arbitrarietà sottolineata ancora da FEDELE A., cit., visto che l'interesse fiscale finiva per paralizzare il controllo di ragionevolezza della norma impositrice.

(9) Nella sentenza n. 45/1964, la Corte costituzionale sostenne, ad esempio, che «*Per capacità contributiva si deve intendere l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta*».

di esprimere forza o potenzialità economica<sup>(10)</sup>, anche se non garantiscono in concreto i mezzi per far fronte al pagamento dell'imposta<sup>(11)</sup>.

Questa oscillazione tra tributi tradizionali e nuovi presupposti di imposta, basati su indici di ricchezza diversi da quelli tipici, è evidente anche nella legislazione più recente e il tema della compatibilità costituzionale di nuove forme impositive appare destinato ad imporsi all'attenzione degli studiosi; sono tuttora accese, sotto questo profilo, le contestazioni in ordine alla legittimità costituzionale dei due contributi straordinari di solidarietà introdotti nel nostro ordinamento, rispettivamente per gli anni 2022 e 2023, a carico delle imprese operanti nel settore energetico e petrolifero in relazione ai presunti extra-profitti che tali imprese avrebbero realizzato in esito all'aumento delle materie prime determinatosi in conseguenza della guerra di aggressione della Russia contro l'Ucraina. Il primo di questi contributi – il c.d. contributo straordinario contro il caro bollette<sup>(12)</sup> – è stato ancorato, con molte contestazioni, ai dati delle liquidazioni periodiche IVA (c.d. LIPE); il secondo contributo – denominato contributo straordinario di solidarietà<sup>(13)</sup> – volendosi adeguare alle sopravvenute indicazioni del legislatore europeo è invece tornato ad ancorarsi al reddito, quasi a testimonianza del fatto che il reddito è e resta tuttora il più sicuro indice di capacità contributiva cui collegare un tributo per garantirne la tenuta sotto il profilo del rispetto dei principi costituzionali e forse anche unionali. Ad una breve analisi critica su questi prelievi è dedicato il successivo par. 3.

3. L'introduzione del contributo straordinario contro il caro bollette si ricollega idealmente alla Comunicazione<sup>(14)</sup> con la quale la Commissione europea indicava, tra le misure emergenziali che gli Stati membri avrebbero potuto introdurre, a favore di imprese e consumatori, anche misure temporanee di carattere fiscale sui proventi straordinari e, in particolare sugli “*utili inframarginali*” maturati dagli operatori del settore energetico. In assenza di una precisa definizione di tali utili, nella Comunicazione in questione si affermava che i «*rendimenti eccessivi*» di matrice speculativa avrebbero dovuto essere «*chiaramente specificati e giustificati*» dai legislatori degli Stati membri tramite «*criteri ed eventi oggettivi e verificabili, come ad esempio la deviazione dalla media dei prezzi mondiali del gas su un periodo di tempo prolungato e il numero di ore in cui il gas fissa il prezzo nel sistema elettrico*»; questo perché «*una parte dell'aumento dei prezzi mondiali del gas presenta una componente strutturale (che potrebbe essere definita sulla base dei prezzi medi nel tempo). L'imposta non dovrebbe considerare gli effetti di questa componente strutturale*».

(10) Per la verità, anche in alcune più risalenti pronunce la Corte costituzionale aveva mostrato di individuare una capacità contributiva anche in assenza di redditi; si ricorda la sentenza n. 16/1965, nella quale era stata riconosciuta la legittimità costituzionale del sistema di determinazione catastale dei redditi fondiari, proprio attribuendo rilevanza alla potenzialità del cespite alla produzione del reddito, pure in assenza dell'effettiva percezione dello stesso.

(11) La questione, come noto, vede ancor oggi divisi gli studiosi che l'hanno affrontata. Per una impostazione più garantista del principio costituzionale di capacità contributiva e, dunque, contraria a ridurre tale principio a mero criterio di ragionevolezza delle scelte legislative, posto che ciò significherebbe «*addirittura estirpare la specifica norma dal tessuto costituzionale (e) ignorare un'intera filosofia generale dei rapporti sociali (di cui era ed è espressione), che forma la nervatura di tutta la parte prima della Carta*» (così MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE L. - BERLIRI C., a cura di, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 50) v. ancora MOSCHETTI F., “*Interesse fiscale*” e “*ragioni del fisco*” nel prisma della capacità contributiva, in *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova 2012, 157 ss. e FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 2014. Per la diversa tesi sia consentito rinviare, per tutti, a FEDELE A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 11, I, 1035 ss. e GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, II ed., 2011, 79 ss.; ID., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 499 ss.

(12) Istituito con l'art. 37 D.L. 21 marzo 2022, n. 21 (recante “*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*”), convertito con la successiva L. 20 maggio 2022, n. 51.

(13) Introdotto con l'art. 1, commi da 115 a 122, L. n. 197/2022 (Legge di Bilancio per il 2023).

(14) COM(2022) 108 final dell'8 marzo 2022 dal titolo «*RePowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili*».

È questo il contesto nel quale si inserisce l'istituzione, per l'anno 2022, del nostro «contributo straordinario contro il caro bollette» finalizzato ad assoggettare a un prelievo straordinario i *market players* del settore energetico, cioè «i produttori, importatori e rivenditori di energia elettrica, di gas nonché di prodotti petroliferi che hanno beneficiato di extraprofiti, a causa dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore». Che fosse una sorta di “esperimento” dettato dall'urgenza della crisi economica è dimostrato dal particolarissimo *iter* normativo di questo contributo; *iter* che testimonia efficacemente le difficoltà sistematiche legate all'introduzione e alla gestione di tale prelievo. Il D.L. n. 21/2022, con il quale il contributo contro il caro bollette è stato introdotto, è stato infatti modificato, nelle more della sua stessa conversione, da un ulteriore provvedimento<sup>(15)</sup>, il cui art. 55 ha rivisto aliquota, periodo temporale di riferimento e termini di versamento del contributo straordinario previsto dall'originaria formulazione dell'art. 37 D.L. n. 21/2022. Successivamente, sulla disciplina del contributo contro il caro bollette hanno ulteriormente inciso le modifiche recate dall'art. 1 L. 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio per il 2023), finalizzate a porre rimedio ad alcune importanti criticità dell'originaria formulazione del prelievo.

Non è questa la sede per analizzare in modo completo i molti dubbi di costituzionalità sollevati in ordine al contributo contro il caro bollette<sup>(16)</sup>; per quel che qui rileva, si osserva però che molte delle criticità legate al contributo in questione si riconnettono all'originale scelta normativa di individuarne la base imponibile in relazione proprio in relazione ai “dati”; in particolare ai dati delle liquidazioni periodiche IVA (c.d. LIPE).

Ai sensi del citato art. 37, nella sua formulazione definitiva, la base imponibile del contributo contro il caro bollette «è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021<sup>(17)</sup>. In caso di saldo negativo del periodo dal 1° ottobre al 2020 al 31 marzo 2021, ai fini del calcolo della base imponibile per tale periodo è assunto un valore di riferimento pari a zero<sup>(18)</sup>. Il contributo si applica nella misura del 25 per cento nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a euro 5.000.000. Il contributo non è dovuto se l'incremento è inferiore al 10 per cento».

Il successivo comma 3 dell'art. 37 precisa che, ai fini del calcolo del suddetto saldo, «si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (c.d. LIPE, n.d.r.) presentate, ai sensi dell'art. 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi indicati al comma 2»<sup>(19)</sup>.

L'aggancio normativo ai dati IVA per l'individuazione e la misurazione dei presunti extraprofiti che si volevano assoggettare a tassazione ha una spiegazione poco sistematica, ma assai facile da im-

(15) Il D.L. 17 maggio 2022, n. 50 c.d. decreto Aiuti, recante «Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina».

(16) Sia consentito rinviare sul tema alla circolare ASSONIME n. 8/2023.

(17) I periodi di riferimento sono stati più volte modificati: il testo originario dell'art. 37 poneva a raffronto i dati delle comunicazioni del periodo compreso tra il 1° ottobre 2021 e il 31 marzo 2022, con quelli del periodo compreso tra il 1° ottobre 2020 e il 31 marzo 2021. Per effetto delle modifiche recate dall'art. 55, comma 1, lett. b), D.L. n. 50/2022, i periodi considerati sono divenuti quello compreso tra il 1° ottobre 2021 e il 31 marzo 2022 in raffronto con quello compreso tra il 1° ottobre 2020 e il 30 aprile 2021; infine, in sede di conversione del citato D.L. n. 50/2022, con la L. n. 91/2022, i periodi considerati sono diventati quello compreso tra il 1° ottobre 2021 e il 30 aprile 2022 in raffronto con quello compreso tra il 1° ottobre 2020 e il 30 aprile 2021.

(18) Il secondo periodo del comma 2 dell'art. 37 è stato introdotto in sede di conversione in legge del D.L. n. 21/2022. In tale secondo periodo, il riferimento è rimasto quello alla data del 31 marzo 2021 (anziché a quella del 30 aprile 2021); si tratta, evidentemente, di un mero errore materiale determinato dal complesso *iter* normativo della misura.

(19) In base al comma 4 dell'art. 37, i soggetti tenuti al pagamento del contributo che fanno parte di un gruppo IVA devono avere riguardo ai dati delle fatture emesse e ricevute dal gruppo IVA che riportano il codice fiscale dei singoli partecipanti al gruppo e, al fine di dare rilevanza anche alle operazioni infragruppo (che, in base all'art. 70-*quinquies* D.P.R. n. 633/1972 «non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3»), devono includere anche i dati relativi a tali operazioni, come risultanti dalle scritture contabili.

maginare: l'aggancio ai saldi delle liquidazioni IVA periodiche, dati già sostanzialmente disponibili per gli Uffici, rendeva molto più semplice effettuare le stime di gettito legate all'introduzione del nuovo contributo, oltre a rendere più velocemente determinabile e dunque "incassabile" il contributo stesso. D'altro canto, è altrettanto certo che i dati delle liquidazioni IVA – o, più precisamente, l'incremento di tali saldi – non misurano un sovrareddito (nozione che già presuppone la difficile configurazione di un reddito "normale"), per non dire che, più in generale, i dati del fatturato IVA non necessariamente rispondono ai dati dell'incassato.

In sostanza, l'incremento dei saldi IVA che, nell'ottica del legislatore del contributo contro il caro bollette, avrebbe dovuto considerarsi espressivo dei presunti extraprofiti realizzati dalle imprese del settore energetico in virtù del generalizzato aumento dei prezzi dei loro prodotti, non intercetta affatto gli effettivi sovraprofiti dei soggetti passivi del contributo. Essendo calcolato sui saldi tra operazioni attive e operazioni passive risultanti dalle liquidazioni periodiche IVA, da un lato non prende in considerazione alcune poste pienamente rilevanti, e inversamente proporzionali al prezzo dell'energia (quali, ad esempio, il valore di mercato dei derivati finanziari utilizzati per coprirsi dal rischio prezzo e l'andamento degli *ex* certificati verdi); dall'altro, include in modo randomico i possibili effetti di operazioni di natura straordinaria che nulla hanno a che vedere con la volontà della norma di colpire presunti extraprofiti.

È del tutto evidente che il contributo contro il caro bollette, per come è stato disegnato dal legislatore dell'emergenza, è un ircocervo: non è un'imposta sul reddito ma al tempo stesso è indeducibile dall'IRRES e questa indeducibilità si combina anche con una rivalsa a carico di altri soggetti definita "indebita" (ma priva di sanzione). Neanche si presta ad essere assimilato ad un'imposta sul consumo o ad una maggiorazione dell'IVA, posto che, a tacer d'altro, nell'IVA la capacità contributiva che si intende colpire è quella dei consumatori finali e che, proprio in quest'ottica, nella prospettiva comunitaria la rivalsa sul contribuente è configurata come doverosa; mentre il contributo contro il caro bollette dovrebbe rimanere a carico delle imprese del settore energetico che dovrebbero esserne gli effettivi soggetti passivi (anche se nella sua struttura normativa non vi è modo di sanzionarne la traslazione nei confronti dei consumatori finali).

Proprio sotto il profilo del perimetro soggettivo, potrebbero sollevarsi diverse criticità, tali da rendere il prelievo confliggente sia con il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. che con il principio della libertà di iniziativa economica privata sancito dall'art. 41 Cost.: basti pensare che i soggetti interessati dall'applicazione del contributo hanno spesso fatto ricorso ai derivati di copertura, come ricordato, per tutelarsi dalle oscillazioni dei prezzi dell'energia e che, in questi casi, gli eventuali extraprofiti possono essere stati potenzialmente trasferiti in capo alle controparti dei relativi contratti finanziari. La conseguenza è che, in questi casi, gli extraprofiti sono stati tassati in capo al soggetto sbagliato, escludendo invece da imposizione i soggetti finanziari che ne hanno beneficiato(20).

Di fronte alle rilevate criticità sistematiche, tali da minare la legittimità costituzionale del prelievo(21), non a caso la Legge di Bilancio per il 2023 è nuovamente intervenuta sul tema della tassazione

(20) Sempre sotto il profilo soggettivo, altra situazione critica è legata alla ricomprensione, nel perimetro applicativo del contributo, degli operatori economici già colpiti dalle misure previste dall'art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022 (c.d. decreto Sostegni), il quale ha introdotto a decorrere dal 1° febbraio 2022 fino al 31 dicembre dello stesso anno, un meccanismo di compensazione a due vie del prezzo dell'energia prodotta dagli impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 KW che beneficiano di premi fissi, non legati al mercato, mediante il Conto energia e dagli impianti di potenza superiore alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio prima del 1° gennaio 2010. In base a questo meccanismo di compensazione, i produttori hanno dovuto retrocedere al gestore dei servizi energetici (GSE) la differenza tra i ricavi ottenuti ai prezzi applicati da febbraio a dicembre 2022 e i ricavi che avrebbero altrimenti conseguito applicando un prezzo di riferimento pari al prezzo medio dell'energia registrato tra il 2010 e il 2020 nelle diverse zone di mercato; dunque, questo meccanismo di compensazione si è sovrapposto al contributo e ha duplicato il sacrificio solidaristico richiesto ai soggetti in questione sui medesimi extraprofiti, soprattutto ove si consideri che le retrocessioni al GSE potrebbero essere considerate movimentazioni finanziarie non rilevanti ai fini IVA per assenza di sinallagma e, come tali, ininfluenti per la base imponibile del contributo.

(21) V. IALÀ R., *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. 'caro bollette'*, in *Riv. tel. dir. trib.*,

degli extraprofitto sotto un duplice profilo: da un lato apportando modifiche alla disciplina del contributo contro il caro bollette per eliminarne alcune incongruenze (anche se non le più rilevanti<sup>(22)</sup>); dall'altro, istituendo per il 2023 un nuovo prelievo, denominato “*contributo di solidarietà temporaneo*”, con lo stesso perimetro soggettivo di applicazione del precedente prelievo, ma con una base imponibile del tutto diversa e nuovamente “appoggiata” sul reddito. Abbandonando i dati delle liquidazioni periodiche IVA, a ragione ritenuti scarsamente espressivi della reale capacità contributiva delle imprese o degli extraprofitto delle stesse, il contributo di solidarietà per il 2023 ha assunto quale base imponibile la quota parte del reddito determinato ai fini IRES per il 2022 eccedente per almeno il 10% la media dei redditi complessivi IRES conseguiti nei quattro esercizi precedenti (quadriennio 2018-2021). Anche la disciplina di questo secondo contributo straordinario presenta, in realtà, importanti criticità sistematiche: basti pensare che la base imponibile del contributo, ancorché commisurata al reddito complessivo IRES e non più ai saldi delle comunicazioni periodiche IVA, è misurata con riferimento ai dati del 2022, e cioè ai dati dello stesso periodo cui faceva riferimento la base imponibile del contributo contro il caro bollette, che si applicava sulla differenza dei dati emergenti dalle liquidazioni periodiche IVA. In sostanza, sui dati dello stesso periodo d'imposta sono così venuti a insistere due diversi prelievi sostanzialmente rispondenti alla medesima funzione; si realizza il cumulo di due contributi straordinari sulla stessa annualità. Anche qui una forzatura normativa legata ai dati disponibili al momento dell'introduzione del contributo per effettuare delle ragionevoli valutazioni di gettito: la scelta di legare il contributo del 2023 all'imponibile IRES del 2022 risponde con tutta evidenza all'esigenza di conseguire entro giugno 2023 un gettito già stimato in modo sufficientemente attendibile; tuttavia, sembra evidente che in tal modo i contributi – quello contro il caro bollette 2022 e quello di solidarietà temporaneo del 2023 – vengono a sovrapporsi realizzando in sostanza una duplicazione di prelievo su un medesimo arco temporale<sup>(23)</sup>.

Inoltre, ancora una volta la base imponibile del contributo straordinario per il 2023 non distingue la natura dei profitti, cioè non colpisce solo gli extraprofitto d'impresa effettivamente ricollegabili al rincaro dei prezzi dei prodotti energetici ma anche i profitti derivanti, ad esempio, da investimenti nel frattempo effettuati dagli operatori. Per non parlare dell'ulteriore profilo critico legato alla mancata previsione, per il reddito IRES 2022, di una franchigia destinata a salvaguardare la redditività normale dell'attività anche nei casi in cui l'impresa abbia conseguito nei quattro periodi d'imposta antecedenti il 2022 perdite o utili molto contenuti.

4. Il tema della tassazione degli extraprofitto di impresa resta un tema complesso, con un discusso precedente normativo che il legislatore dei contributi straordinari per il 2022 e il 2023 ha dimostrato di avere ben presente. Il precedente normativo è quello della c.d. Robin Hood Tax, introdotta nel 2008; prelievo che aveva però una struttura più semplice, poiché si configurava come una maggiorazione dell'imposizione reddituale sui sovraprofitto eccezionali e temporanei realizzati dalle imprese del settore petrolifero in regime di oligopolio che avevano goduto ingiustificatamente dei rialzi di prezzo del greggio durante una grave crisi economica.

Chiamata a valutare la legittimità della Robin Hood Tax, la Corte costituzionale non aveva mostrato di nutrire particolari dubbi, in linea di principio, sulla possibilità di introdurre una maggiorazione dell'imposizione sul reddito a carico di settori produttivi in regime di oligopolio e, in grado, per dimensioni e attività internazionale, di sfruttare al meglio tutte le possibilità di allocazione consentite dall'attuale disciplina e dagli attuali contesti di competizione fiscale. Tuttavia, nel caso di specie aveva stigmatizzato il fatto che il legislatore aveva «*previsto una maggiorazione d'aliquota di una imposizione,*

---

2022, 1, I, 9 ss.; MARINI F.S. - MARINI G., *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofitto energetici, ne il fisco*, 2022, 39, 3745 ss.

(22) V. ancora circolare ASSONIME n. 8/2023.

(23) Duplicazione aggravata dalla sostenuta competenza 2022 di questo contributo, ad avviso dell'Assirevi; ma n senso contrario v. circolare Assonime n. 8/2023.

quale è l'IRES, che colpisce l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura»(24).

Come più volte rilevato dai giudici costituzionali(25), l'art. 53 della Costituzione deve essere letto come una specificazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.; ne consegue che la tassazione ben può essere differenziata per settori produttivi, ma «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione». In questa prospettiva, la possibilità di imposizioni differenziate per settori economici o categorie di contribuenti deve essere ragionevole e giustificata; «affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice»(26) e il sindacato della Corte costituzionale è appunto volto a verificare «l'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione»(27). Con particolare riferimento al settore petrolifero ed energetico, la Corte costituzionale – intervenendo sulla legittimità della Robin Hood Tax con la sentenza n. 10/2015(28) – aveva ribadito che si tratta sì di un settore caratterizzato da scarsa competizione, di stampo oligopolistico e anelasticità della domanda e quindi da redditività congiunturali maggiori rispetto a quelle di altri settori «così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale ad hoc», fermo restando però che qualsiasi astratta «giustificazione obiettiva ... deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta».

Furono soprattutto altri, però, gli aspetti per i quali la Robin Hood Tax venne dichiarata costituzionalmente illegittima (e solo *pro futuro*) e fu ritenuta “irragionevole” per incongruenza rispetto allo scopo perseguito: la sua stabilità (in quanto si rilevava che un tributo che deve colpire sovraprofiti eccezionali e temporanei non può essere un tributo “a sistema”, ma deve avere precisi limiti temporali di vigenza) e l'impossibilità di dare concreta attuazione al divieto di traslazione dell'imposta.

Il più recente legislatore del contributo contro il caro bollette e del contributo di solidarietà temporaneo ha evidentemente fatto tesoro delle indicazioni della Corte costituzionale, perché, pur senza affrontare il secondo profilo sul quale era caduta la Robin Hood Tax (cioè il controllo sulla mancata effettuazione della rivalsa) ha espressamente previsto la durata transitoria dei nuovi contributi sugli extraprofiti d'impresa, qualificandoli come prelievi straordinari(29).

La realtà è che il reale punto debole del primo contributo – quello contro il caro bollette – è proprio nella definizione della base imponibile: per facilitarne calcolo e determinazione, per la base imponibile di questo contributo si è fatto riferimento, come detto, ai dati dei saldi delle liquidazioni periodiche IVA fotografati tra due periodi diversi ed è evidente che, così ricostruito, il contributo non ha colpito

(24) Cfr., Corte cost., sent. n. 10/2015.

(25) Cfr., Corte cost., nn. 155/1963, 341/2000, 258/2002, 10/2005.

(26) Così sentenza n. 10/2015.

(27) Sul tema sia consentito rinviare a CARPENTIERI L., *Un sistema fiscale in bilico tra tassazioni punitive per settori economici e categorie di contribuenti e nuovi tentativi di discriminazione qualitativa: la navigazione a vista della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Collana *L'ordinamento tributario italiano*, Pisa, 2020, 292 ss.

(28) Sia consentito rinviare al commento di CARPENTIERI L., *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi: l'autogoverno degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 3, I, 223 ss.

(29) Anche se, in più occasioni (cfr.: sentenze nn. 288/2019 e 262/2020) la Corte costituzionale ha affermato che «la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali».

un sovrareddito, ma un mero incremento del saldo tra importi di operazioni IVA a valle e a monte; dati che non rappresentano un sovrareddito e che, paradossalmente, potrebbero non rappresentare nemmeno un reddito. Non è un caso che il regolamento europeo sulla tassazione degli extraprofitti del settore energetico intervenuto a fine 2022 abbia indicato una rotta diversa, indirizzando il nuovo prelievo per il 2023 verso l'incremento "qualificato" del reddito imponibile, sia pure con i difetti che si sono segnalati.

Eppure, il tema della ricerca degli "extraprofitti" o, più in generale, degli "extraredditi" resta attuale e ben presente nella testa del decisore politico<sup>(30)</sup>, come dimostra la tassazione degli extraprofitti delle banche della quale si discute in queste settimane. Non si vuole qui entrare nel merito di questa nuova forma di tassazione che in realtà intende, più propriamente, colpire i profitti che le banche realizzano sui conti correnti dei loro clienti; conti che hanno costi di gestione piuttosto elevati per i risparmiatori pur rappresentando il primo strumento di attività delle banche, le quali dovrebbero pertanto remunerare in modo congruo i depositanti. In effetti, il deposito bancario è un deposito irregolare *ex art. 1782 c.c.*, cioè un rapporto contrattuale nel quale, a differenza che nel deposito ordinario, il depositario acquista la proprietà dei beni depositati e può disporne nello svolgimento della propria attività, salvo l'obbligo di restituire alla scadenza la somma ricevuta; proprio per questo ai correntisti le banche dovrebbero corrispondere – cosa che non avviene – un equo compenso sotto forma di interesse. È questo il fenomeno che verosimilmente il nuovo prelievo vuole colpire, anche se si tratta di un prelievo destinato a ripercuotersi come un *boomerang* nei confronti dei correntisti. Resta in ogni caso aperta la "narrazione" degli extraprofitti, cioè l'idea che qualunque impresa in grado di fare bene il proprio mestiere – cioè di realizzare profitti considerevoli – possa entrare nel mirino di nuove forme di tassazione quasi "punitive", perché legate all'idea che utili superiori a determinate soglie (soglie peraltro arbitrariamente determinate) possano considerarsi extraprofitti, quasi guadagni "ingiusti" o illeciti meritevoli, proprio per tale ragione, di tassazioni ulteriori rispetto a quella ordinaria, mentre la verità è che in un'economia di mercato non esistono extraprofitti, ma solo profitti; profitti tutt'al più derivanti da posizioni di monopolio o di oligopolio sulle quali, visto che la concorrenza non può agire come nell'ambito di un mercato competitivo, dovrebbe essere il governo a intervenire con strumenti diversi dalla tassazione, per indurre gli istituti a remunerare i depositanti in modo congruo, senza aumentare eccessivamente i tassi di interesse sui prestiti.

5. Altro profilo di indagine, dal quale è possibile esaminare il potenziale impatto dei "dati" ai fini della determinazione dell'obbligazione tributaria, riguarda la possibile definizione di nuovi criteri di determinazione degli imponibili per imposte tradizionalmente già presenti nel nostro ordinamento.

La crisi finanziaria globale ha portato a interrogarsi sull'efficacia delle tecniche tradizionalmente utilizzate per assoggettare a tassazione i redditi di impresa: diversi sono gli studi recentemente dedicati, a livello internazionale e non solo, a possibili cambiamenti radicali del sistema di tassazione delle imprese per tenere nella dovuta considerazione il nuovo contesto caratterizzato dall'internazionalizzazione, dalla digitalizzazione e dalla prevalenza dei beni immateriali nell'attivo delle imprese stesse.

Sotto questo profilo, l'attenzione si è concentrata sulla possibile introduzione di forme di tassazione dei flussi di cassa delle imprese, privilegiando così il momento dell'incasso e dell'esborso che testimoniano la disponibilità liquida dei proventi e l'effettivo sostenimento della spesa; una forma di tassazione che, rispetto all'attuale sistema di tassazione del reddito d'impresa secondo il criterio della competenza, avrebbe forse il pregio, soprattutto in periodi di crisi, di intercettare più correttamente la capacità contributiva effettiva, l'*ability to pay* delle imprese. Non è un caso che l'interesse per forme di

---

(30) E non solo; si pensi al recente *revirement* con cui la Cassazione, smentendo il proprio precedente orientamento, ha "esteso", ai manager delle holding industriali, l'applicazione dell'addizionale del 10% sui *bonus* e sulle *stock option*. Sulla vicenda sia consentito rinviare a CARPENTIERI L., *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 questa *Rivista*, 2023, 2, VIII, 866 ss.

tassazione delle imprese per cassa, anziché per competenza, riemerge in periodi di crisi economica che rendono più evidente lo scollamento tra il reddito rilevato nelle scritture contabili e misurato in base a criteri di competenza e la presenza, nella disponibilità dell'impresa, dei flussi di denaro necessari per adempiere all'obbligazione tributaria. Nei suddetti periodi, infatti, è più frequente riscontrare, a fronte di componenti attive maturate per competenza, l'assenza di corrispondenti disponibilità di cassa, spesso determinate da altrui inadempimenti contrattuali; e sono proprio questi i casi nei quali, soprattutto per i soggetti passivi dell'imposizione che scontano un'aliquota progressiva (cioè per le imprese gestite in forma individuale o di società di persone), il rispetto dell'effettiva capacità contributiva prescritto dall'art. 53 Cost. dovrebbe far prevalere l'effettività dei "dati" di cassa sulla precisione del principio di competenza<sup>(31)</sup>. Nei periodi di instabilità economica, l'applicazione del principio di competenza nell'imputazione a periodo delle componenti del reddito d'impresa rischia infatti di condurre l'impresa a doversi indebitare per poter assolvere l'obbligazione tributaria; e ciò non a causa di una mancata o scorretta pianificazione finanziaria, ma a causa di un ciclo economico sfavorevole, sottratto alla programmazione dell'impresa<sup>(32)</sup>.

In questa prospettiva, a fini di semplificazione e di incentivo allo sviluppo economico, un'alternativa allo studio riguarda dunque la possibilità di spostare l'oggetto della tassazione dai redditi d'impresa, tradizionalmente determinati sulla base dei principi contabili, ai flussi di cassa netti, verosimilmente desunti, sia pure con qualche approssimazione, dai dati bancari. Sono stati così ipotizzati sistemi di tassazione che non colpirebbero più il reddito d'impresa come tradizionalmente determinato – con tutte le complessità legate alla determinazione dei costi deducibili, all'analisi delle possibili fattispecie elusive e al controllo dell'eventuale *profit shifting* verso paradisi fiscali – ma che, più semplicemente, individuerrebbero la base imponibile nella differenza tra proventi effettivamente incassati e costi effettivamente sostenuti.

Posto che l'attuale sistema di tassazione del reddito d'impresa risulta permeabile alle strategie di elusione fiscale offerte dall'internazionalizzazione e dalla digitalizzazione dell'economia e che uno dei principali problemi dei sistemi fiscali nazionali nasce dalla possibilità che le imprese allochino strumentalmente i loro profitti in giurisdizioni a bassa fiscalità (*profit shifting* e conseguente *base erosion*), per le Amministrazioni fiscali la soluzione più semplice ed efficiente potrebbe essere non quella di "rincorrere" l'allocatione del reddito tra le diverse giurisdizioni, bensì quella di tassare più semplicemente i flussi di cassa.

6. I primi studi internazionali sulla *Cash Flow Tax* risalgono al secolo scorso: il primo studio anglosassone del 1948 venne poi ripreso dal Prof. Meade (premio Nobel per l'economia nel 1977), il quale, alla guida di un comitato costituito allo scopo di studiare possibili riforme fiscali da attuare nel Regno Unito, propose tre diversi modelli di *Cash Flow Tax*<sup>(33)</sup>, ciascuno caratterizzato dalla particolare tipologia di flussi di cassa considerati<sup>(34)</sup>. Ma anche nel nostro ordinamento<sup>(35)</sup> è stata recentemente studiata e prospettata in diversi lavori la c.d. tassazione del reddito liquido, inteso come tassazione della diffe-

(31) Cfr., LUPI R. - VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido' e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 4, 407 ss.

(32) Situazioni che hanno indotto (cfr., VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido come attuale indice di effettiva capacità contributiva*, in *Innovazione e diritto*, 2014, 2, 144) a prospettare una «illegittimità costituzionale eticamente sopravvenuta dell'art. 109 del TUIR».

(33) Cfr., Committee chaired by Prof. MEADE J.E., *The Structure and Reform of Direct Taxation*, *The Institute of Fiscal Studies*, Allen and Unwin, London, 1978.

(34) Non esiste dunque un'unica *Cash Flow Tax*, ma diversi modelli impositivi legati alla diversa selezione dei flussi di cassa (reali, finanziari o entrambi) considerati ai fini della tassazione. Sul tema cfr.: MINZ J.M. - SEADE J., *Cash flow or income? The choice of base for company taxation*, Oxford University Press, JStore, 1991.

(35) Cfr., VERSIGLIONI M., *Il "reddito liquido": lineamenti, argomento, esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 741 ss.; ID., *The "Liquid Income Taxation System" - A Proposal for Creating "Economic Energy"*, in *Bulletin for International Taxation*, 2019, vol. 73, no. 9.

renza tra le disponibilità liquide dell'impresa al termine del periodo d'imposta e le disponibilità liquide della medesima impresa all'inizio dello stesso periodo, a prescindere dalla fonte di tali disponibilità e con l'unica esclusione dell'apporto di capitale proprio.

Se il minimo comune denominatore di questi studi è rappresentato dall'applicazione del principio di cassa in luogo di quello della competenza quale criterio per la rilevazione delle componenti che concorrono a formare il reddito d'impresa dell'esercizio, occorre tuttavia fin da subito sottolineare la sostanziale differenza che corre tra la semplice applicazione del principio di cassa alle manifestazioni giuridico-economiche degli atti d'impresa e la tassazione delle imprese con la *Cash Flow Tax*(36). Se si decidesse di tassare il reddito d'impresa e le attuali manifestazioni giuridico-economiche delle sue componenti reddituali in ragione del semplice principio di cassa sarebbe sufficiente eliminare la rilevanza della competenza economica per le ipotesi oggi espressamente previste, rimuovendo tutte le poste valutative(37). In questo modo si potrebbero superare le criticità legate alla tradizionale modalità di determinazione del reddito d'impresa in base al principio della competenza economica, caratterizzato da un complesso sistema di regole che alimenta sia costi di adempimento per le imprese sia possibili controversie di natura interpretativa con l'Amministrazione tributaria. Se invece individuassimo come presupposto d'imposta non più il reddito d'impresa, sia pure determinato per cassa, ma la liquidità, creeremmo un tributo nuovo(38), che peraltro dovrebbe anche fare i conti con il fatto che esiste già nel nostro ordinamento una forma di tassazione sulle disponibilità bancarie. Inoltre, un sistema di tassazione del *cash flow* dovrebbe essere necessariamente integrato con alcune previsioni; posto che non tutti i costi e non tutti i ricavi sono necessariamente erogati o percepiti in denaro (pensiamo alle retribuzioni in natura o alle obbligazioni estinte per compensazione) occorrerebbe trovare il modo per dare rilevanza anche a tali fattispecie.

Certo, i flussi di cassa potrebbero essere più facili da rintracciare e più difficili da manipolare degli utili e una tassazione basata su tali flussi potrebbe alleggerire anche gli oneri amministrativi legati alla classica determinazione del reddito d'impresa. Ma in ogni caso, la *Cash Flow Tax*, nei diversi modelli elaborati prescinde dal "reddito economico" e non è più un'imposta sul "reddito": e questo è un aspetto che va ben compreso, soprattutto se si vuole effettuare una comparazione nei contesti internazionali. Dunque, un conto è riferire al periodo d'imposta le attuali manifestazioni giuridico-economiche in ragione degli incassi effettivi e delle spese effettivamente sostenute (determinare cioè il "reddito per cassa"), un'altra è prospettare una tassazione in ragione dei (puri) flussi di cassa.

Nel nostro ordinamento qualche limitata forma di sperimentazione verso forme di tassazione per cassa è già stata fatta per alcune tipologie di imprese (in particolare per le imprese di minori dimensioni, quelle assoggettate ad IRPEF), ma la si è fatta agganciandosi ancora una volta ai dati IVA (dunque ad un fatturato che, come noto, può non coincidere con l'incassato); quel che dovremmo chiederci è se sia ancora opportuno continuare a tassare il reddito d'impresa in base al principio di competenza o se sia meglio passare al principio di cassa o se, ancor più innovativamente, possa ritenersi conforme ai nostri principi costituzionali anche la tassazione del *cash flow*: tutto ciò tenendo sempre conto della ricordata differenza tra applicare il "principio di cassa" alle manifestazioni giuridico-economiche delle imprese o tassarle con la *Cash Flow Tax*.

La prima opzione è certamente quella meno audace: si tratterebbe di tassare il reddito d'impresa come già lo conosciamo, sganciandoci però dai criteri di predisposizione del bilancio ed eliminando le componenti valutative; modalità che consentirebbe, tra l'altro, l'immediata deduzione della spesa per

(36) *Cash Flow Tax* che al momento resta peraltro un modello teorico, non essendo stata implementata in modo completo in alcun ordinamento, per i profili di criticità sistematica a cui si farà riferimento in seguito.

(37) Segnaliamo peraltro che, in senso opposto, è orientata la nuova legge delega per la riforma tributaria; legge delega che fissa, tra i principi direttivi cui il legislatore delegato dovrà ispirarsi (art. 9) «il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici».

(38) Sul tema, cfr., CARTON B. - CORUGEDO E.F. - HUNT B., *Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes*, IMF Working Paper, no. 2019/013.

investimenti nell'esercizio in cui i relativi costi vengono sostenuti, in luogo dell'attuale procedura di ammortamento. L'abbandono del criterio di competenza e la transizione verso la cassa potrebbe essere considerata un'efficiente risposta alla crisi di liquidità delle imprese innescata dalle emergenze economiche: si assicurerebbe al soggetto passivo impresa la possibilità di corrispondere l'imposta in base alle reali risorse a sua disposizione; in secondo luogo, rispetto al sistema attuale, per gli *asset* materiali ma soprattutto immateriali, l'adozione di un regime di cassa puro rappresenterebbe un forte incentivo agli investimenti (l'esatto contrario degli attuali ammortamenti, che ripartiscono l'abbattimento del costo dei beni di investimento ad utilità pluriennale sulle diverse annualità di vita utile dei suddetti beni). Naturalmente il passaggio alla rilevazione per cassa potrebbe anche indurre le imprese a distorsioni strumentali nella rappresentazione degli imponibili (posto che, ad esempio, il pagamento al 30 dicembre del costo di un bene ad utilità pluriennale porterebbe alla completa deduzione del costo stesso); in altri termini, la deducibilità immediata dell'investimento recherebbe con sé un indiretto incentivo alla pianificazione fiscale dell'investimento, più forte rispetto a un sistema di determinazione del reddito che concede la deducibilità del costo dei beni ad utilità pluriennale per quote di ammortamento. Inoltre, mentre nell'attuale regime di tassazione dei redditi d'impresa, il possesso del bene di investimento è vincolante per tutta la durata dell'ammortamento fiscale, non sarebbe più così in un regime di tassazione per cassa, nel quale eventuali acquisti di beni potrebbero anche essere strumentalmente determinati dall'immediata e integrale deduzione del costo, per poi preludere a un'immediata dismissione degli stessi beni; si tratta di comportamenti strumentali che andrebbero opportunamente disincentivati introducendo, ad esempio, periodi minimi di detenzione del bene quale condizione per poter godere interamente della deducibilità della spesa.

Sotto il profilo del gettito, il passaggio a una rilevazione per cassa con la conseguente immediata deducibilità degli investimenti porterebbe, almeno nei primi anni d'avvio di una eventuale riforma, alla contrazione del gettito (contrazione che potrebbe essere graduata prevedendo un periodo di transizione più o meno lungo) e all'emersione di perdite fiscalmente riconosciute, che potrebbero essere consistenti. Occorrerebbe riconoscere il rimborso del credito fiscale corrispondente o prevedere un meccanismo di riporto delle perdite indicizzato con un appropriato tasso di interesse (ma gli ordinamenti sono generalmente riluttanti a concedere una tale forma di sovvenzione, che si presta a potenziali abusi).

Se invece individuassimo quale presupposto d'imposta non il reddito d'impresa determinato per cassa, ma la liquidità, creeremmo – come si è detto - un tributo nuovo, che nei diversi modelli elaborati prescinde dal “reddito economico” e non è più un'imposta sul “reddito”(39).

Il citato rapporto Meade del 1978 distingueva, come già accennato, tre possibili modelli di *Cash Flow Tax*: una *Cash Flow Tax* basata sui flussi di cassa reali, una *Cash Flow Tax* basata sull'insieme dei flussi reali e finanziari e infine una *Cash Flow Tax* basata sui flussi in uscita dal circuito dell'impresa (in sostanza basata sui dividendi pagati ai soci).

Il primo modello (viene definito *Cash Flow Tax R*) prevede una base imponibile calcolata per differenza tra incassi dalle vendite di beni e dalle prestazioni di servizi da un lato e costi sostenuti per materie prime, immobilizzazioni, consumi d'impresa (ad esempio, i costi per l'energia necessaria al funzionamento degli impianti) e salari dall'altro. In questo modello non rilevano le modalità di finanziamento dell'impresa e dunque la base imponibile si rivela neutra rispetto alle scelte effettuate in tale ambito, nel senso che gli interessi passivi sono in deducibili (mentre l'attuale sistema di tassazione del reddito d'impresa deve preoccuparsi di contrastare l'eccessivo indebitamento delle nostre imprese attraverso norme che contengano entro limiti fisiologici la deducibilità degli interessi passivi). La *Cash Flow Tax* sui flussi reali è, tra quelli prospettati, il modello meno rivoluzionario: in pratica, la principale differenza con l'attuale modello di tassazione del reddito d'impresa consisterebbe nell'immediata deduzione degli

---

(39) Cfr., BOND S.R. - DEVEREUX M.P., *Cash Flow Taxes in an Open Economy*, 2002, *Centre for Economic Policy Research*, Discussion Paper 3401.

investimenti e nell'ineducibilità degli interessi passivi<sup>(40)</sup> (dunque l'eventuale transizione dall'attuale sistema impositivo alla *Cash Flow Tax R* colpirebbe le imprese fortemente indebitate).

Con la *Cash Flow Tax R* il Fisco diventerebbe in sostanza una sorta di socio dell'impresa, nel senso che parteciperebbe sia ai ricavi che ai costi dell'attività<sup>(41)</sup>. Il punto debole di questo modello di *Cash Flow Tax* è che non risulta applicabile nei confronti delle imprese – come le banche – che non presentano flussi di cassa derivanti dalla vendita di beni e servizi “reali” e il cui utile è sostanzialmente rappresentato dalla differenza positiva tra interessi attivi sui denari concessi a prestito e interessi passivi pagati ai propri correntisti. Tali imprese, seguendo il modello di *Cash Flow Tax R* risulterebbero sostanzialmente detassate in quanto sistematicamente in perdita, non avendo flussi di cassa reali attivi e mostrando viceversa flussi di cassa reali negativi per i costi del personale e quelli legati alle strutture dell'impresa.

Proprio da queste riflessioni nasce l'elaborazione del secondo modello, la *Cash Flow Tax R+F*, che assoggetta a tassazione una base imponibile rappresentata dalla somma dei flussi di cassa legati alle operazioni reali e dei flussi di cassa finanziari (interessi percepiti meno interessi corrisposti). Questa base imponibile, più simile a quella attuale dato che prende in considerazione le medesime componenti reddituali che oggi rilevano ai fini delle imposte sui redditi (pur determinandole in modo differente), evidentemente non è più neutra rispetto alle scelte di finanziamento dell'impresa, posto che consente la deduzione degli interessi pagati sui capitali presi a prestito.

Il terzo modello di *Cash Flow Tax*, la *Cash Flow Tax S*, tassa infatti i flussi di cassa in uscita dal circuito societario e quindi sostanzialmente i dividendi pagati agli azionisti (ma anche gli acquisti di azioni di terzi). Evidentemente si tratta di un modello “semplificato” di tassazione, visto che prende in considerazione un numero limitato di operazioni, ma disincentiva fortemente la distribuzione di dividendi ai soci. Proprio per bypassare l'effetto negativo di tali distribuzioni, l'impresa potrebbe ricorrere all'*escamotage* di farsi finanziare dai soci (finanziamenti che non contribuirebbero alla formazione del reddito imponibile in capo all'impresa), remunerando poi tali finanziamenti con interessi più elevati di quelli di mercato.

Gli studi della Commissione Meade sulla *Cash Flow Tax* per le imprese societarie sono stati ripresi nel 2016 negli Stati Uniti da un disegno di legge volto a introdurre una *Cash Flow Tax Destination Based*. Nell'originaria formulazione del Rapporto Meade, in un'economia ancora non così aperta alla competizione internazionale, la *Cash Flow Tax* era stata concepita come un'imposta sui flussi di cassa dei produttori nazionali (un'imposta “basata sull'origine”) con piena e immediata deducibilità degli investimenti e assenza di distorsioni sulle scelte di finanziamento delle imprese (posto che la tassazione avviene sulle transazioni reali ignorando quelle finanziarie). In un contesto di più spiccata internazionalizzazione delle imprese, questo tipo di *Cash Flow Tax* si rivela però distorsiva delle decisioni imprenditoriali, perché incentiva le imprese ad allocare la produzione o la residenza fiscale in Paesi a bassa fiscalità. Proprio questa criticità ha indotto, in tempi più recenti, a ripensare l'imposta sui flussi di cassa, basandola non più sull'allocazione della produzione o sulla residenza dell'impresa (elementi facilmente “manipolabili”) ma sulla destinazione, cioè sulla localizzazione dei consumatori (fattore molto meno manipolabile). La *Destination Based Cash Flow Tax (DBCFT)* deriva dall'integrazione di due componenti: la *Cash flow tax* come sopra descritta e il *Border Adjustment*, ovvero le regole che si applicano sui beni che entrano o escono da un Paese: analogamente all'IVA, il *cash flow* realizzato sulle esportazioni non sarebbe assoggettato ad imposta, mentre verrebbero tassate le importazioni. Si tratta di un'elaborazione della *Cash Flow Tax* che mixa elementi dell'imposta sul reddito con elementi dell'imposta sul

---

(40) Il Comitato MEADE metteva peraltro in guardia sulla possibilità di arbitraggi tra le imprese volti ad azzerare gli imponibili: il caso prospettato era quello dell'impresa che si accorda con un'altra (avente diverso esercizio sociale) per acquistare, verso la fine del proprio esercizio, una grande quantità di beni così da azzerare il proprio imponibile per effetto dell'immediata deduzione dell'investimento, salvo cederli alla medesima impresa alla fine dell'esercizio di quest'ultima per neutralizzare anche il suo imponibile, e così via.

(41) Cfr., Committee chaired by Prof. MEADE J.E., *The structure and Reform of Direct Taxation*, cit., 233.

valore aggiunto: il punto di partenza è sempre la tassazione dei flussi di cassa<sup>(42)</sup>, con il corollario però del c.d. *Border Adjustment*, cioè della tassazione delle importazioni (senza consentire alcuna deduzione per le spese sostenute all'estero), prevedendo al contempo la completa detassazione dei prodotti e dei servizi fruiti al di fuori dei confini nazionali. Per effetto del *Border Adjustment*, cioè delle regole applicabili sui beni che entrano o escono da un Paese, il *cash flow* realizzato sulle esportazioni non sarebbe assoggettato a imposta – in sostanza, la vendita all'estero sarebbe *tax free* – mentre verrebbero tassate le importazioni; la *Cash Flow Tax* si rivelerebbe così un volano per il rilancio delle esportazioni, e contemporaneamente un “dissuasore” alle importazioni (e alla delocalizzazione strumentale delle produzioni all'estero) e limiterebbe i fenomeni di *transfer pricing*, posto che le esportazioni diverrebbero irrilevanti mentre per le importazioni non si terrebbe conto dei costi sostenuti nel Paese terzo.

I vantaggi di una Cash Flow “*destination based*” potrebbero essere diversi: oltre a quelli già accennati, anche l'eliminazione della residenza dell'impresa quale fattore determinante dell'imponibilità fiscale, con la conseguente eliminazione dell'incentivo agli spostamenti di residenza strumentali ai fini fiscali. Dal punto di vista economico, pertanto, la DBCFT sembrerebbe rappresentare un'imposizione più efficiente sia rispetto al sistema attuale sia rispetto alla *Cash Flow Tax* all'origine in quanto meno distorsiva rispetto alle scelte di localizzazione e di finanziamento.

D'altro canto, è indiscutibile che l'adozione della DBCFT presenterebbe significativi problemi applicativi<sup>(43)</sup> sia dal punto di vista amministrativo che legale, dovuti *in primis* al mutamento radicale rispetto al sistema attualmente in vigore. Tutti gli accordi fiscali contro la doppia imposizione internazionale e tutti gli accordi di cooperazione fiscale anti-evasione siglati negli ultimi decenni condividono gli stessi principi fondamentali, tra cui l'omogeneità del sistema di tassazione (a prescindere dalle aliquote, che ogni Stato fissa secondo criteri e scelte propri)<sup>(44)</sup>. In questo contesto, per lo Stato che adottasse la *Cash Flow Tax* tutti questi accordi, bilaterali e multilaterali, diventerebbero inapplicabili e dovrebbero essere rinegoziati. Dunque, ove si prospettasse l'adozione di una DBCFT diverrebbe assolutamente cruciale la questione di un'adozione “universale” della nuova imposta rispetto all'adozione in un numero limitato di paesi (o addirittura in uno solo); e finora ci sono stati solo timidi tentativi di implementazione<sup>(45)</sup>.

Ma c'è anche un altro *vulnus* da considerare: secondo le previsioni dell'Organizzazione Mondiale del Commercio, un'imposta può essere *border adjustable* solo se indiretta; ove si trattasse di un'imposta sui redditi essa rappresenterebbe, infatti, un illecito sussidio all'esportazione<sup>(46)</sup>.

7. Come già accennato, anche nel nostro ordinamento sono stati portati avanti studi scientifici su un sistema semplificato di tassazione del reddito di impresa denominato LITS – *Liquid Income Taxation System*<sup>(47)</sup>, applicabile a tutte le imprese, a prescindere dalla loro dimensione e dal loro settore di attività. La differenza principale della LITS rispetto alla *Cash Flow Tax* di Meade è individuabile nella circostanza-

(42) Cfr., DE LA FERIA R. - DEVEREUX M.P., *Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 2014/07; AUERBACH A. - DEVEREUX M.P. - KEEN M. - VELLA J., *Destination Based Cash Flow Taxation*, Said Business School Research Paper, Feb. 2017; DEVEREUX M.P. - VELLA J., *Gaming Destination-based Cash Flow Taxes*, 2018c, *Tax Law Review* 71.3, 477-514.

(43) Tra questi anche la facilità di traslare l'imposta sui consumatori finali per le imprese importatrici; cfr., INSTITUTE OF TAXATION AND ECONOMIC POLICY, *Regressive and loophole-ridden: issues with the House GOP Border Adjustment Tax Proposal*, 2017.

(44) Sul tema AUERBACH A. - DEVEREUX M.P., *Cash-Flow Taxes in an International Setting*, in *American Economic Journal: Economic Policy*, 2018, 10 (3): 69-94.

(45) ERNST & YOUNG, *Experiences with Cash-flow Taxation and Prospects*, European Commission Taxation Papers, Working Paper, 55-2015. Sul tema cfr. peraltro SCHON W., *Destination-Based Income Taxation and WTO Law: A Note*, in JOCHUM H. - ESSERS P. - LANG M. - WINKELJOHANN N. - WIMAN B., eds., *Practical Problems in European and International Tax Law - Essays in Honour of Manfred Mössner*, 2016, Amsterdam: IBFD, 429 -51; GRINBERG I., *A Destination-Based Cash Flow Tax Can Be Structured to Comply with World Trade Organization Rules*, 2017, *National Tax Journal* 70.4, 803 - 18.

(46) WORLD TRADE ORGANIZATION, *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, <https://www.wto.org>, 1869.

(47) Cfr. VERSIGLIONI M., *Il “reddito liquido”: lineamenti, argomento, esperimenti*, cit., 748 ss.; più compiutamente ID., *The “Liquid Income Taxation System” - A Proposal for Creating Economic Energy*, cit.

za che nella LITS il reddito sarebbe determinato dalla differenza tra le disponibilità liquide dell'impresa al tempo T(1) e le disponibilità liquide della stessa impresa al tempo T(2), a prescindere dalla tipologia dei flussi di cassa e dalla circostanza che essi siano generati da operazioni reali o finanziarie. La suddetta differenza, se positiva, darebbe luogo ad un reddito imponibile; se negativa, potrebbe essere riportata a nuovo come avviene oggi per le perdite di esercizio.

In questa prospettiva, utile di bilancio e reddito imponibile si muoverebbero lungo due binari paralleli: il bilancio continuerebbe ad essere redatto secondo i suoi criteri e per le sue finalità, mentre il reddito imponibile si determinerebbe sui flussi di cassa, escludendo ogni rilevanza delle componenti valutative. Il criterio di inerenza quale stella polare per l'individuazione dei costi deducibili dal reddito d'impresa manterrebbe il proprio valore, ma i costi diverrebbero deducibili all'atto del loro sostenimento effettivo, a prescindere dal momento della loro maturazione giuridica; dunque, gli ammortamenti scomparirebbero e le spese di investimento sarebbero interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento, innescando un circolo virtuoso di creazione di energia economica(48).

Per evitare fenomeni evasivi, anche in considerazione delle preoccupazioni di minor gettito che hanno da sempre accompagnato le proposte di adozione della *Cash Flow Tax*, l'Autore dello studio sulla LITS propone l'introduzione di un obbligo generalizzato di effettuazione di ritenute d'acconto (ritenute che sarebbero d'imposta per i beneficiari residenti all'estero) a carico di tutti i soggetti professionalmente abilitati a trasferire valori nei confronti dell'impresa(49); una tassazione in acconto di quanto dovuto sui flussi di cassa positivi che avrebbe la funzione di stabilizzare le entrate per l'erario, soprattutto nella prima fase di operatività della LITS.

Peraltro, lo stesso Autore ipotizza la possibilità della LITS come soluzione transitoria per la tassazione delle imprese in una situazione di crisi finanziaria, senza che ciò impedisca il ritorno alla tassazione ordinaria in base al principio di competenza nel caso in cui l'impresa recuperi il dominio sui fattori della produzione e la funzione finanziaria: in questa prospettiva si muove la seguente equivalenza: "la fisiologia della componente finanziaria di impresa: al reddito economico = la crisi della componente finanziaria di impresa: al reddito liquido". Naturalmente, la transizione da un regime di tassazione all'altro necessiterebbe di una non semplice disciplina *ad hoc*.

Si tratta di una proposta davvero innovativa che cumulerebbe all'effetto volano sugli investimenti privati delle imprese (investimenti che diverrebbero immediatamente deducibili) anche una possibile riduzione degli investimenti pubblici a sostegno delle stesse; dunque, l'effetto complessivo sarebbe quello del cennato circolo virtuoso, che ha indotto l'Autore a parlare della LITS come di una fonte di energia rinnovabile.

Certo, si tratta di un sistema di tassazione che dovrebbe fondarsi, anche a fini accertativi, su metodi informatizzati per l'acquisizione dei dati di cassa e, sotto questo profilo, sembra aver anticipato l'indirizzo di quel "*fisco in tempo reale*" che emerge abbastanza chiaramente dalla legislazione degli ultimi anni e anche dalla recentissima Legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, circolare 30 marzo 2023, n. 8, *Contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022. Contributo di solidarietà straordinario per il 2023*

AUERBACH A. - DEVEREUX M.P. - KEEN M. - VELLA J., *Destination Based Cash Flow Taxation*, Said Business School Research Paper, Feb. 2017

AUERBACH A. - DEVEREUX M.P., *Cash-Flow Taxes in an International Setting*, in *American Economic Journal: Economic Policy*, 2018, 10 (3): 69-94

(48) Cfr., VERSIGLIONI M., *The "Liquid Income Taxation System"*, cit.

(49) Cfr., LUPI R. - VERSIGLIONI M., *Il "reddito liquido" e la relativizzazione del principio di competenza*, cit.

- BOND S.R. - DEVEREUX M.P., *Cash Flow Taxes in an Open Economy*, 2002, Centre for Economic Policy Research, Discussion Paper 3401
- CARPENTIERI L., *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 Riv. tel. dir. trib., 2023, 2, VIII, 866 ss.
- CARPENTIERI L., *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Collana del Dipartimento di Studi Economici e Giuridici dell'Università degli Studi di Napoli Parthenope, sezione giuridica, vol. XIII, Torino, 2020
- CARPENTIERI L., *Un sistema fiscale in bilico tra tassazioni punitive per settori economici e categorie di contribuenti e nuovi tentativi di discriminazione qualitativa: la navigazione a vista della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Collana L'ordinamento tributario italiano, Pisa, 2020, 292 ss.
- CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in Riv. dir. trib., 2018, 4, I, 351 ss.
- CARPENTIERI L., *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi; l'autogoverno degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in Riv. dir. trib., 2017, 3, I, 223 ss.
- CARPENTIERI L., *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997
- CARTON B. - CORUGEDO E.F. - HUNT B., *Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes*, IMF Working Paper, no. 2019/013
- DE LA FERIA R. - DEVEREUX M.P., *Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, 2014/07
- DEVEREUX M.P. - VELLA J., *Gaming Destination-based Cash Flow Taxes*, 2018c, *Tax Law Review* 71.3, 477-514
- ERNST & YOUNG, *Experiences with Cash-flow Taxation and Prospects*, European Commission Taxation Papers, Working Paper, 55-2015
- FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 2014
- FEDELE A., *Intervento sulla rilevanza dei dati nella determinazione degli imponibili nell'era digitale*, in Riv. tel. dir. trib., 19 settembre 2023
- FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in Riv. dir. trib., 2023, I, 1 ss., in partic. 7 ss.
- FEDELE A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in Riv. dir. trib., 2013, 11, I, 1035 ss.
- GALLO F., *Il dovere tributario nella Costituzione*, in Riv. trim. dir. trib., 2022, 4, 759 ss.
- GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, II ed., 2011, 79 ss.
- GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in Rass. trib., 2013, 3, 499 ss.
- GRINBERG I., *A Destination-Based Cash Flow Tax Can Be Structured to Comply with World Trade Organization Rules*, 2017, *National Tax Journal* 70.4, 803 - 18.
- IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. 'caro bollette'*, in Riv. tel. dir. trib., 2022, 1, I, 9 ss.
- INSTITUTE OF TAXATION AND ECONOMIC POLICY, *Regressive and loophole-ridden: issues with the House GOP Border Adjustment Tax Proposal*, 2017
- LUPI R. - VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido' e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 4, 407 ss.
- MARINI F.S. - MARINI G., *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofiti energetici*, in *il fisco*, 2022, 39, 3745 ss.
- MEADE J.E., *The Structure and Reform of Direct Taxation*, The Institute of Fiscal Studies, Allen and Unwin, London, 1978
- MINZ J.M. - SEADE J., *Cash flow or income? The choice of base for company taxation*, Oxford University Press, JStore, 1991
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 50 ss.

- MOSCHETTI F., *“Interesse fiscale” e “ragioni del fisco” nel prisma della capacità contributiva*, in *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova 2012, 157 ss.
- SCHON W., *Destination-Based Income Taxation and WTO Law: A Note*, in JOCHUM H. - ESSERS P. - LANG M. - WINKELJOHANN N. - WIMAN B., eds., *Practical Problems in European and International Tax Law - Essays in Honour of Manfred Mössner*, 2016, Amsterdam: IBFD, 429 -51
- VERSIGLIONI M., *The “Liquid Income Taxation System” - A Proposal for Creating “Economic Energy”*, in *Bulletin for International Taxation*, 2019, vol. 73, no. 9
- VERSIGLIONI M., *Il “reddito liquido”: lineamenti, argomento, esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 741 ss.
- VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido come attuale indice di effettiva capacità contributiva*, in *Innovazione e diritto*, 2014, 2, 139 ss.
- WORLD TRADE ORGANIZATION, *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, in [www.wto.org](http://www.wto.org)

## L'appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi (\*)

*The procurement of services, between tax issues and possible remedies*

SIMONE FRANCESCO COCIANI

### Abstract

L'Autore esamina le principali questioni tributarie sostanziali che si pongono a seguito della riqualificazione del contratto di appalto di servizi, pur in presenza di prestazioni effettivamente svolte e di imposte regolarmente versate.

**Parole chiave:** contratto di appalto di servizi, frode fiscale, operazioni inesistenti, IVA, imposte sui redditi, onere della prova, *ne bis in idem*

### Abstract

*The Author examines the main tax issues which arise following the requalification of the service procurement contract, despite the presence of services actually carried out and taxes regularly paid.*

**Keywords:** *service procurement contract, tax fraud, non-existent operations, VAT, income taxes, burden of proof, ne bis in idem*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** Sull'indeducibilità dei corrispettivi del contratto di appalto ai fini delle imposte sui redditi. - **3.** Sull'indetraibilità dell'IVA, pagata in via di rivalsa, sui corrispettivi del contratto di appalto. - **4.** Sull'onere della prova in relazione alla contestata indetraibilità dell'IVA.

**1.** Il frequente ricorso all'appalto di servizi, quale modalità di organizzazione del lavoro, ha favorito l'emergere di alcune criticità.

L'impiego di tale contratto, infatti, talvolta dà luogo a censure, tanto nella dimensione giuslavoristica, quanto nella dimensione tributaria, con ciò che ne consegue in termini di sanzioni, sia amministrative che penali.

Più in particolare, quanto alle conseguenze dell'improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, è possibile osservare che la relativa condotta può dar luogo, sotto il profilo del diritto del lavoro, all'inquadramento del rapporto contrattuale alle dipendenze del datore di lavoro c.d. "sostanziale" (di recente, Cass., sez. lav., 22 novembre 2023, n. 32412, in *Mass. Giust. civ.*, 2024), mentre, sotto il profilo tributario, non di rado si assiste alla contestazione di illeciti fiscali – per lo più in termini di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti – in ragione della ritenuta inconsistenza giuridica del rapporto contrattuale stipulato (di recente, Cass., sez. III, 5 ottobre 2021,

(\*) Il presente contributo è dedicato al ricordo di Ivo Caraccioli.

n. 40560, in *Giur. comm.*, 2022, 4, 836, con nota di D'ALTILIA L., *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni "soggettivamente" inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile*).

Ciò premesso, si ritiene opportuno dar conto dei principali risvolti tributari sostanziali derivanti dal ritenuto improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, ancorché le relative prestazioni risultino effettivamente svolte e le relative imposte regolarmente versate (per una più approfondita disamina, anche nella dimensione processuale, sia consentito rinviare a COCIANI S.F., *Profili tributari della riqualificazione dell'appalto di servizi*, in *www.ambientediritto.it*, 2024, 1, 1-29, ove riferimenti).

Tuttavia, prima di entrare *in medias res*, è necessario osservare che la giurisprudenza penale-tributaria ricostruisce l'accennata fattispecie, tendenzialmente, alla stregua di operazioni soggettivamente inesistenti (Cass., sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *Guida dir.*, 2022, 20; Cass., sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633, in *CED Cass. pen.*, 2022) ovvero, più di recente, in termini di operazioni – sotto il profilo giuridico – oggettivamente inesistenti (Cass., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, 1714), in ogni caso, in entrambe le ipotesi configurando il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (al riguardo, senza pretesa di esaustività, si vedano: MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, IV ed., Bologna, 2021, 135 ss.; BASSO E.D. - VIGLIONE A., *Diritto penale tributario*, Torino, 2021, 39 ss.; ALDROVANDI P., *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 2012, 2, 229 ss.; SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, 97 ss.; LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 187 ss.; RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in BRICCHETTI R. - VENEZIANI P., a cura di, *I reati tributari*, in PALAZZO F. - PALIERO C.E. [dir.], *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2017, 183 ss.; DI VETTA G., *I reati di dichiarazione fraudolenta*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, I, *Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, 524 ss.; IMPERATO L., *I delitti in materia di dichiarazione. Commento agli artt. 1 e 2 d. lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2025*, in CARACCIOLI I., a cura di, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 55 ss.; CORUCCI E., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in GIARDA A. - PERINI A. - VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 189 ss.).

Nella prospettiva tributaria, tali differenti ricostruzioni danno luogo a conseguenze diverse fra loro.

Difatti, come noto, la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, presupponendo l'effettiva realizzazione del negozio, dà luogo, in capo al committente, alla (sola) indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai corrispettivi (effettivamente pagati), sebbene in relazione ad operazioni (ritenute) poste in essere da altro soggetto, diverso da quello che ha emesso la fattura (Cass., sez. V, 30 ottobre 2013, n. 2446; Cass., sez. V, 18 giugno 2014, n. 13800, in *Mass. Giust. civ.*, 2014; Cass., sez. V, 5 aprile 2022, n. 11020, in *Mass. Giust. civ.*, 2022; Cass., sez. III, 1° giugno 2016, n. 53907, in *Cass. pen.*, 2017, 2419).

Diversamente, la contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti, ancorché limitatamente alla sola dimensione giuridica, nella misura in cui nega l'effettiva realizzazione dell'operazione, dà luogo, in capo all'appaltante, non solo all'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativamente ai corrispettivi ma, anche, all'indeducibilità, ai fini delle imposte sui redditi (e dell'IRAP), dei relativi componenti reddituali, stante il ritenuto difetto del requisito della certezza quanto all'esistenza della spesa (Cass., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, 1714).

Più in particolare, secondo quest'ultima ricostruzione, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, in quanto "mascherato" da contratto di appalto di servizi, non potrebbe che essere ritenuto giuridicamente inesistente, potendo il lavoratore impiegato sulla base del contratto vietato agire in giudizio per vedersi riconosciuto il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo (il committente), con la conseguenza che – sotto il profilo tributario – verrebbero così a mancare i requisiti di "certezza", "determinatezza", ovvero "determinabilità" dei costi e da ciò, in definitiva, deriverebbe l'irrelevanza degli stessi costi ai fini delle imposte sui redditi (e dell'IRAP).

In altri termini, la descritta (ri)qualificazione del rapporto negoziale, in sede penale-tributaria attuata facendo leva sui criteri di valutazione del contratto di appalto propri della disciplina giuslavoristica, consentirebbe di ritenere oggettivamente inesistente – ancorché solamente dal punto di vista giuridico – la prestazione documentata a cui le parti abbiano in precedenza dato effettivo seguito (in termini critici rispetto all'orientamento giurisprudenziale in discorso, di recente, ALDROVANDI P. - FLORA G., *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale "totale"?*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 9 ss.; DELL'OSSO A.M., *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 4, III, 67 ss.).

Circa le conseguenze di tale (ri)qualificazione, è appena il caso di osservare che, fermi restando gli effetti sopra richiamati in relazione alle dimensioni giuslavoristica e amministrativo-tributaria, in sede penale, ben possono verificarsi effetti patrimoniali ulteriori, derivanti dall'applicazione delle norme che prevedono la responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001 (di recente, SEVERINO P., *Sistema sanzionatorio tributario e responsabilità degli enti*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, III, 139 ss.), nonché la misura dell'obbligatoria confisca (COCIANI S.F., *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 4, I, 803 ss.), con tutto quanto discende in termini di proporzionalità della complessiva risposta dell'ordinamento (per tutti, VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili penali e costituzionali*, Torino, 2021). E, difatti, il complessivo carico sanzionatorio, a determinate condizioni rilevante anche in termini di violazione del principio del *ne bis in idem*, pare senz'altro sproporzionato (al riguardo, di recente, TRIPODI A.F., *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi. Profili di sostenibilità del cumulo sanzionatorio nel quadro dell'ordinamento multilivello*, Torino, 2023), tanto è vero che ciò ha in passato indotto la Procura della Repubblica di Milano a disporre l'archiviazione della posizione dell'ente (cfr. Procura della Repubblica di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022, su cui SCOLETTA M., *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sist. pen.*, 28 novembre 2022).

2. In ogni caso, enucleate le principali criticità tributarie - di carattere sostanziale - derivanti dalla (ri)qualificazione del contratto di appalto di servizi, è ora possibile prospettare il superamento nei termini di seguito descritti.

Anzitutto, quanto alla (in)deducibilità dei corrispettivi ai fini delle imposte sui redditi, è possibile osservare che, sebbene il contratto di appalto di servizi possa essere dichiarato inesistente in una dimensione giuridica (*rectius*: giuslavoristica), ciò non significa che, in una dimensione storico-naturalistica, i costi relativi al contratto di somministrazione di manodopera debbano essere considerati relativi ad operazioni in tutto o in parte (oggettivamente, ovvero soggettivamente) inesistenti (DELL'OSSO A.M., *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria*, cit., 76 ss.); talché, per quanto in questa sede più interessa, ovvero sotto il profilo tributario, ciò non implica che i medesimi costi – ai fini delle imposte sui redditi – debbano essere considerati indeducibili perché non inerenti, indeterminati, ovvero indeterminabili. Difatti, quanto a quest'ultimo aspetto, tali costi potranno essere determinati sulla base delle previsioni contrattuali applicabili, specialmente ove i corrispettivi siano stati effettivamente versati, sebbene in favore dell'appaltatore.

Peraltro, è da escludere che le parti del contratto di appalto di servizi – specialmente in una prospettiva tributaria – volessero porre in essere un contratto civilisticamente inesistente (o anche solo inefficace) che, quindi, come tale, avrebbe determinato l'indeducibilità dei relativi corrispettivi che, al contrario, tralasciando il caso in cui il contratto non abbia avuto effettiva esecuzione, si assume essere stati effettivamente corrisposti.

Sicché, la (ri)qualificazione del contratto di appalto di servizi in contratto di somministrazione di manodopera, pregiudiziale per incardinare il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'effettivo utilizzatore della manodopera (ovvero l'appaltante che ha già sostenuto i corrispettivi delle prestazioni dedotte in tale contratto), non sembra impedire di giungere all'esatta determinazione degli oneri relativi alle prestazioni di lavoro svolte, con la conseguenza che tali oneri, sotto il profilo tributario, non possono

che risultare inerenti (Cass., sez. V, 20 gennaio 2020, n. 1290 e Cass., sez. V, 11 gennaio 2018, n. 450, in *Giur. comm.*, 2019, 333), nonché caratterizzati da quegli ulteriori requisiti di certezza e precisione necessari al riconoscimento della deducibilità in sede tributaria.

D'altro canto, poiché l'art. 109, comma 4, D.P.R. n. 917/1986, ammette espressamente la deducibilità del c.d. "costi neri" (purché risultanti da elementi certi e precisi, nonché correlati a ricavi imponibili), allora risulterebbe irragionevole che i costi (inerenti, certi, determinati e afferenti a ricavi imponibili) fossero considerati indeducibili solo perché derivanti da operazioni ritenute giuridicamente inesistenti (nella prospettiva del diritto del lavoro).

Ancora, pure in giurisprudenza, è ormai acclarato che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4-*bis*, L. n. 537/1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 16/2012, conv. in L. n. 44/2012, sono deducibili i costi e le spese delle operazioni inesistenti, per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi e spese siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero siano relativi a beni o servizi che risultino direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo accertato dall'A.G.O. (BAGAROTTO E.M., *La disciplina dei "costi da reato" e la deducibilità dei componenti reddituali derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N., a cura di, *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, tomo III, Padova, 2023, 159 ss.; BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, II, 207; TABET G., *In tema di indeducibilità del "costo-compenso" corrisposto a soggetto interposto*, in *Rass. trib.*, 2014, 1, 171; SELICATO P., *L'indeducibilità dei costi da reato: tra sanzione impropria e principio di inerenza*, in *Riv. guard. fin.*, 2013, 3, 667; FRANSONI G., *La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 447; TESAURO F., *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, 6, 429).

In altri termini, se anche i costi derivanti da reato risultano deducibili ai fini delle imposte sui redditi, *a fortiori*, i costi – effettivamente sostenuti – a fronte dei corrispettivi di cui al contratto di appalto di servizi (ancorché illegittimo sotto il profilo giuslavoristico), non dovrebbero essere considerati indeducibili una volta dimostrata l'inerenza, la competenza, la certezza e la determinatezza o la determinabilità dell'entità degli stessi.

Opinare diversamente significherebbe consentire una tassazione – ai fini delle imposte dirette – di un reddito lordo, dal quale si vorrebbe escludere il concorso alla relativa determinazione – nella dimensione tributaria – di costi inerenti, certi e determinati/determinabili, derivanti dalle prestazioni di lavoro svolte dal personale dipendente in tale attività d'impresa impiegato, in contrasto con il principio di capacità contributiva.

3. Quanto alla (in)detraibilità dell'IVA, pagata in via di rivalsa, sui corrispettivi del contratto di appalto di servizi, tanto nel caso di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, quanto nel caso di operazioni ritenute oggettivamente inesistenti sotto il solo profilo giuridico, al committente si nega il diritto alla detrazione dell'imposta sulla base della giurisprudenza unionale (per un recente esame, in chiave sistematica, si veda BABORO R., *La disciplina del recupero dell'IVA "non dovuta" nella prospettiva europea e nazionale*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, in partic. 526 ss., ove riferimenti alla giurisprudenza).

Al riguardo, però, nelle ipotesi in cui il corrispettivo sia stato effettivamente erogato (e dunque sia nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti che nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti sotto il profilo giuridico), il disconoscimento del diritto alla detrazione in parola non si fonda sul riscontro di una vera e propria finzione, né si fonda sulla circostanza che tutto o parte del corrispettivo sia stato retrocesso al committente, bensì si fonda (unicamente) sull'elemento soggettivo costituito dalla mancata diligenza del committente che, in ipotesi, avrebbe dovuto avvedersi della illegittimità dell'appalto e, dunque, non avrebbe dovuto detrarre l'IVA addebitata in rivalsa dal fornitore (appaltatore), perché riferita ad un'operazione soggettivamente, ovvero, sotto il solo profilo giuridico, oggettivamente inesistente.

Peraltro, nel caso di specie, sembra che l'“inesistenza” della veste giuridica utilizzata, e quindi (oltre all'esistenza del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) la conseguente indetraibilità del tributo, venga a dipendere non già dal pagamento di una passività naturalisticamente inesistente ma, in ipotesi, da un *abuso della forma contrattuale* da cui conseguirebbe un qualche *risparmio contributivo e previdenziale*.

Inoltre, nella prospettiva penale che, invero, costituisce la premessa logica per l'affermazione dell'indetraibilità del tributo, è appena il caso di osservare che l'abuso del diritto è stato espressamente ritenuto irrilevante ai fini dello *ius terribile* a mente dell'art. 10-*bis*, comma 13, L. 27 luglio 2000, n. 212 (al riguardo, senza pretesa di esaustività, FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 4, 465 ss.; FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011, 4, 865 ss.; MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO G., a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 402 ss.; PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto” e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013, 3, 731 ss.; LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione*, AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, 489 ss.; CONSOLO G., *Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusivo 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.).

In altri termini, nell'ipotesi in considerazione, l'illecito non riguarda in alcun modo il bene o servizio acquistato, e nemmeno l'attività. L'illecito, semmai, riguarderebbe la dimensione interpretativa della norma fiscale e, prima ancora, di quella giuslavoristica, così presupponendo l'esistenza di una tutela penale del diritto del lavoro per il tramite del diritto tributario (in termini generali, CARACCIOLI I., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992).

Pertanto, non sembra consentito applicare il principio sull'indetraibilità dell'IVA, ovvero la norma sull'ineducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, del costo costituito dall'IVA affermata indetraibile, in relazione alle attività illecite allorquando l'illecito – sotto il profilo logico – segua l'attività (effettivamente) posta in essere dalle parti, nel senso che l'illecito è contestato sulla base di una qualificazione giuridica (avente ad oggetto un'attività di per sé lecita) elaborata – per giunta nella sola prospettiva giuslavoristica – in un momento logicamente successivo rispetto all'effettivo compimento – dal punto di vista storico-naturalistico – dell'attività stessa.

Cionondimeno, secondo la prospettiva giurisprudenziale in questa sede scrutinata, il committente (appaltante) non potrebbe detrarre l'imposta indicata in fattura, anche quando il fornitore (appaltatore) abbia regolarmente versato l'IVA dovuta sui corrispettivi incassati e, dunque, pure quando quest'ultimo non si sarebbe in alcun modo appropriato dell'imposta perché, come già osservato, anche a considerare l'operazione inesistente (e dunque anche a considerare l'imposta non esigibile in capo all'appaltatore “fittizio”), a mente dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1973, l'IVA è comunque dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura.

Conseguentemente, a ben vedere, tale risultato porta a negare il diritto alla detrazione dell'IVA rispetto ad un'imposta effettivamente corrisposta, solamente in ragione della soggettiva (e spesso presunta) negligenza del committente che – secondo una certa giurisprudenza – non poteva non sapere che il contratto di appalto sottostante costituiva strumento per ottenere un (abusivo) risparmio in termini (non già d'imposte, ma) di retribuzioni e contributi previdenziali e assistenziali (cfr. PERUZZA D., *L'indetraibilità dell'IVA per il committente che “sapeva o avrebbe dovuto sapere”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 769 ss.; MENTI F., *La perdita del diritto di detrarre l'IVA da parte di chi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, 289 ss.; SCRIMIEMI F., *Onere della prova “complesso” nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 317 ss.; MARCHESELLI A., *Grande la confusione sotto il cielo. Provocazioni - scandalose - sul dilagare del concetto di “frode” nel diritto penale tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2 settembre 2023, in partic. 6-7).

Ancora, quanto all'inesistenza soggettiva, ovvero alla oggettiva inesistenza giuridica, entrambe le fattispecie, per definizione, presuppongono che l'operazione – sotto il profilo storico-naturalistico – sia effettivamente avvenuta tra le parti, di cui almeno una sia meramente apparente (sebbene ritenuta tale solo all'esito di un giudizio di diritto fondato su moduli propri del diritto del lavoro), talché è possibile

osservare che l'emittente la fattura (ovvero l'appaltatore) dovrebbe nascondere il reale prestatore del servizio che, per parte sua, dovrebbe porre in essere il comportamento evasivo, ma, in tal caso, ove il reale prestatore del servizio sia l'insieme dei singoli lavoratori persone fisiche (che soggetti IVA non sono), è possibile convenire che questi non evadono alcunché.

Inoltre, nel caso di reale prestatore del servizio qualificabile come soggetto IVA (ad esempio, cooperativa di lavoro), nemmeno quest'ultimo risulterebbe aver introitato ed evaso il tributo perché l'imposta è comunque fatturata e addebitata in rivalsa solo dal fornitore apparente, ovvero l'appaltatore (ad esempio, società consortile cui partecipano le singole cooperative di lavoro).

Infine, nel caso in cui la falsità (di cui all'inesistenza dell'operazione) riguardi il solo prestatore il servizio (appaltatore), il committente (appaltante), che è reale, evaderebbe l'imposta solo nel caso in cui dalla persona del prestatore del servizio (appaltatore) dipenda il diritto di dedurre o detrarre, ovvero solo se l'aliquota dell'imposta o la percentuale di deduzione dipendano dal medesimo prestatore (come peraltro riconosciuto dalla stessa giurisprudenza in caso di prestazioni esenti, anche perché assoggettate al regime dell'inversione contabile). Tuttavia, qualora il prestatore (supposto) fittizio (ad esempio, appaltatore società consortile), schermi dei soggetti societari (ad esempio, cooperative di lavoro) che, in quanto soggetti IVA, avrebbero comunque addebitato ad imposta – con aliquota ordinaria – la relativa prestazione, l'evasione non parrebbe sussistere.

Pertanto, se non ricorrono le condizioni patologiche poco sopra richiamate (diritto alla detrazione, aliquota, ovvero percentuale di detrazione, tutte dipendenti dalle caratteristiche soggettive del prestatore), ovvero nel caso di imposta addebitata e riscossa ma non anche regolarmente versata, come in effetti non sembrano ricorrere nelle ipotesi di cui al presente contributo, il committente che acquista il servizio dalla parte fittizia (appaltatore) non agisce per evadere i tributi.

Sicché, non parrebbe sussistere il reato di cui all'art. 2 più volte richiamato, fondamentalmente perché difetta l'elemento soggettivo, necessario alla configurazione della struttura della fattispecie. Ciononostante, si nega il diritto alla detrazione in capo al committente (appaltante) solo perché – sulla base della normativa giuslavoristica – è possibile ricostruire come il rapporto di lavoro sia intercorso direttamente con i lavoratori persone fisiche, senza il tramite della società appaltatrice.

In definitiva, sul punto, pare che la natura dell'illecito sia frutto di una logica autoreferenziale, nel senso che l'illecito viene ritenuto sussistente sulla base di una qualificazione elaborata nella dimensione giuslavoristica che, a sua volta, viene ritenuta capace di costituire il presupposto per la contestazione di un reato penale-tributario, invero, come si è già osservato, andando oltre i confini della relativa fattispecie legale a suo tempo prevista dal legislatore penale-tributario (in tal senso MARCHESELLI A., *op. cit.*, 7-8 ma, anche, specie per quanto concerne il difetto dell'elemento soggettivo, ALDROVANDI P. - FLORA G., *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale "totale"?*, cit., 9 ss.).

4. Volendo ora approfondire il tema, più propriamente tributario, relativo alla contestazione dell'indetraibilità dell'IVA sul presupposto della (ritenuta) soggettiva inesistenza dell'appaltatore, ovvero della oggettiva inesistenza giuridica del contratto di appalto di servizi, e ciò anche a prescindere dalla questione della proporzionalità della complessiva reazione dell'ordinamento nell'ipotesi in cui non sia configurabile un effettivo danno erariale (su cui, di recente, MANCA M., *Operazioni inesistenti: detrazione IVA, rilevanza del danno erariale e proporzionalità del regime sanzionatorio attuale [ricostruzione alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria]*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, X, 389 ss.), è possibile svolgere le seguenti brevi considerazioni in tema di onere della prova.

Anzitutto, nelle ipotesi in esame, ove non si discute dell'effettività delle operazioni e dell'inerenza delle stesse, ma, piuttosto, della provenienza (solo formale) della fattura da parte di soggetto passivo ai fini IVA del tutto reale (e non fittizio) che – solo in una dimensione giuridica – non avrebbe svolto la relativa prestazione, invece, posta in essere da altro soggetto, effettivo fornitore, non si può far a meno di osservare che il diniego della detrazione ha l'effetto di alterare il normale funzionamento del tributo, a sua volta fondato sul principio di neutralità dell'imposta.

In ogni caso, la richiesta del pagamento del tributo (supposto indetraibile), non può che fondarsi su di una prova che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire (in questi termini, anche di recente, Corte Giust., 11 gennaio 2024, causa C-537/22, *Global Ink Trade Kft e contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*), superando così la prospettazione dal contribuente fornita sulla base della fattura emessa (in tema, TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, 5, 1213) e, ciò, tanto più oggi, anche sulla base della previsione di cui al comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 (su cui, da ultimo, FICARI V., *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, I, 603 ss.).

Pertanto, se da una parte è vero che la mera regolarità formale della fattura e delle scritture non è sufficiente per il contribuente a dimostrare l'esistenza delle operazioni, è altrettanto vero che la regolarità della fattura lascia presumere la verità di quanto in essa rappresentato e, dunque, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA che, peraltro, rappresenta un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA (COLANTONIO A., *Operazioni soggettivamente inesistenti, indebita detrazione iva ed onere della prova: l'Amministrazione finanziaria deve provare anche la "malafede" del soggetto*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2, 838 ss.).

Sicché, in presenza di regolari fatture, l'amministrazione deve provare il difetto delle condizioni oggettive e soggettive per la detrazione, ovvero l'inesistenza soggettiva (ovvero oggettiva) dell'operazione e la malafede del contribuente che sapeva, o avrebbe dovuto sapere, di aver preso parte ad un'operazione fraudolenta (in argomento, GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, 10 ss.).

Al riguardo, se pure la prova della fittizietà del prestatore del servizio (appaltatore) può anche essere data attraverso il ricorso a presunzioni semplici, valorizzando, ad esempio, l'inesistenza di una struttura operativa adeguata – anche se, nel caso di specie, l'appaltatore risulta effettivamente dotato del personale che costituisce l'elemento principale del contratto di appalto (RANDAZZO F., *Solidarietà del cessionario nel pagamento dell'IVA [art. 60-bis, D.P.R. n. 633/1972] ed il principio di neutralità del tributo negli scritti del prof. Tesaurò*, in *Studi in memoria di Francesco Tesaurò*, cit., 539 ss.) – occorre altresì che sia data la prova dell'elemento soggettivo, ovvero della consapevolezza, in capo al committente il servizio (appaltante), della fittizietà del fornitore.

A tal fine, non pare sufficiente affermare che il committente, quanto meno, avrebbe dovuto sapere che l'operazione posta in essere poteva costituire una frode, specie allorché il prestatore abbia comunque provveduto al versamento dell'IVA (MARZIALI V., *Limiti al diritto di detrazione dell'IVA. Spunti di riflessioni sulla base di recenti pronunce giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 3, 784 ss.). Difatti, criteri di ragionevolezza e proporzionalità rispetto alle circostanze del caso concreto – beninteso per la tipologia di operazioni oggetto del presente contributo – privano di rilevanza elementi (talvolta valorizzati in giurisprudenza) quali, ad esempio: *i*) l'insussistenza di una concreta organizzazione; *ii*) l'assenza di una adeguata dotazione di personale; *iii*) l'irregolarità della contabilità e dei pagamenti anche quanto alle loro inusuali modalità; *iv*) la presenza di benefici dalla rivendita dei servizi; *v*) la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali.

D'altra parte, come pure osservato in giurisprudenza, se si ritenessero sufficienti anche pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti, perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli operatori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale (così Cass., sez. VI, 12 ottobre 2021, n. 27745).

Sicché il criterio di giudizio fondato sul presupposto "non poteva non sapere" appare inservibile allo scopo prima richiamato. Difatti, anche un operatore particolarmente accorto non avrebbe potuto avvedersi (beninteso solamente in una dimensione giuridica) della soggettiva inesistenza dell'appaltatore che, nei casi che in questa sede rilevano, non avrebbe potuto svolgere alcuna attività senza la necessaria dotazione di mezzi e, soprattutto, di personale.

Sotto quest'ultimo profilo, è poi appena il caso di osservare che la Corte di Giustizia afferma che il grado di consapevolezza e di diligenza del soggetto deve essere apprezzato assumendo come criterio guida quello della ragionevolezza, attraverso una valutazione delle circostanze oggettive presenti nella

fattispecie concreta e che, in ogni caso, non si può esigere che il soggetto coinvolto ponga in essere controlli di natura fiscale e non fiscale sulla controparte dell'operazione. La Corte di Lussemburgo, quindi, richiede un grado di diligenza legato alle circostanze del caso concreto, insistendo molto, per salvaguardare il principio di neutralità che governa la materia, sul legittimo affidamento delle parti in ordine alla correttezza e legittimità dell'operazione (BUONOCORE A. - GRATTERI T., *Le operazioni soggettivamente inesistenti: giurisprudenza sui profili fiscali e dialogo tra Corti*, in *MEF - Tax Justice DF*, luglio 2021, 33).

Pertanto, in mancanza della prova dell'assenza di buona fede, al committente incolpevole (appaltante) non potrà essere negato il diritto alla detrazione dell'imposta (Cass., sez. I, 23 marzo 2018, n. 28298; Cass., sez. V, 11 marzo 2015, n. 28683; Cass., sez. V, 10 giugno 2011, n. 12802, in *Mass. Giust. civ.*, 2011, 887).

In ogni caso, nell'ipotesi di affermata indetraibilità dell'IVA in capo al committente (appaltante), il tributo indetraibile finirebbe per assumere la veste di "onere accessorio" rispetto al servizio acquistato e, come tale, risulterebbe deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALDROVANDI P., *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 2012, 2, 217 ss.
- ALDROVANDI P. - FLORA G., *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale "totale"?*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 9 ss.
- BABORO R., *La disciplina del recupero dell'IVA "non dovuta" nella prospettiva europea e nazionale*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 523 ss.
- BAGAROTTO E.M., *La disciplina dei "costi da reato" e la deducibilità dei componenti reddituali derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, tomo III, Padova, 2023, 159 ss.
- BASSO E.D. - VIGLIONE A., *Diritto penale tributario*, Torino, 2021, 39 ss.
- BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, II, 207 ss.
- BUONOCORE A. - GRATTERI T., *Le operazioni soggettivamente inesistenti: giurisprudenza sui profili fiscali e dialogo tra Corti*, in *MEF - Tax Justice DF*, luglio 2021, 33 ss.
- CARACCIOLI I., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992
- COCIANI S.F., *Profili tributari della riqualificazione dell'appalto di servizi*, in *www.ambientediritto.it*, 2024, 1, 1-29
- COCIANI S.F., *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 4, I, 803 ss.
- COLANTONIO A., *Operazioni soggettivamente inesistenti, indebita detrazione iva ed onere della prova: l'Amministrazione finanziaria deve provare anche la "malafede" del soggetto*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2, 838 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.
- CORUCCI E., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in GIARDA A. - PERINI A. - VARRASO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Vicenza, 2016, 189 ss.
- D'ALTILIA L., *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni "soggettivamente" inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile*, in *Giur. comm.*, 2022, 4, 836 ss.
- DELL'OSSO A.M., *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 4, III, 67 ss.
- DI VETTA G., *I reati di dichiarazione fraudolenta*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario, I, Diritto penale e processuale*, Milano, 2016, 524 ss.
- FIGARI V., *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, I, 603 ss.
- FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 4, 465 ss.

- FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011, 4, 865 ss.
- FRANSONI G., *La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 447 ss.
- GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, 10 ss.
- IMPERATO L., *I delitti in materia di dichiarazione. Commento agli artt. 1 e 2 d. lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2025*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 55 ss.
- LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione*, AA.Vv., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, 489 ss.
- LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 187 ss.
- M. MANCA, *Operazioni inesistenti: detrazione IVA, rilevanza del danno erariale e proporzionalità del regime sanzionatorio attuale (ricostruzione alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, X, 389 ss.
- MARCHESELLI A., *Grande la confusione sotto il cielo. Provocazioni - scandalose - sul dilagare del concetto di "frode" nel diritto penale tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2 settembre 2023
- MARZIALI V., *Limiti al diritto di detrazione dell'IVA. Spunti di riflessioni sulla base di recenti pronunce giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 3, 775 ss.
- MENTI F., *La perdita del diritto di detrarre l'IVA da parte di chi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, 289 ss.
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 402 ss.
- MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, IV ed., Bologna, 2021, 135 ss.
- PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013, 3, 731 ss.
- PERUZZA D., *L'indetraibilità dell'IVA per il committente che "sapeva o avrebbe dovuto sapere"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 769 ss.
- RANDAZZO F., *Solidarietà del cessionario nel pagamento dell'IVA (art. 60-bis, D.P.R. n. 633/1972) ed il principio di neutralità del tributo negli scritti del prof. Tesauro*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, tomo III, 537 ss.
- RUTA G., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in BRICCHETTI R. - VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, in PALAZZO F. - PALIERO C.E. (dir.), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2017, 183 ss.
- SCOLETTA M., *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sist. pen.*, 28 novembre 2022
- SCRIMIERI F., *Onere della prova "complesso" nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 317 ss.
- SELICATO P., *L'indeducibilità dei costi da reato: tra sanzione impropria e principio di inerenza*, in *Riv. Guard. Fin.*, 2013, 3, 667 ss.
- SEVERINO P., *Sistema sanzionatorio tributario e responsabilità degli enti*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, III, 139 ss.
- SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, 97 ss.
- TABET G., *In tema di ineducibilità del "costo-compenso" corrisposto a soggetto interposto*, in *Rass. trib.*, 2014, 1, 171 ss.
- TESAURO F., *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, 6, 426 ss.
- TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, 5, 1213 ss.
- TRIPODI A.F., *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi. Profili di sostenibilità del cumulo sanzionatorio nel quadro dell'ordinamento multilivello*, Torino, 2023
- VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili penali e costituzionali*, Torino, 2021

## II – L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA



## OBLIGAZIONE TRIBUTARIA

### Revisione della L. n. 212/2000 ed effetti degli atti dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei coobbligati in solido

*Revision of Law no. 212/2000 and effects of the acts of the tax Administration towards jointly and severally liable parties*

ANDREA FEDELE

#### Abstract

Nel saggio si analizzano gli effetti dell'inserimento dell'art. 7-sexies, comma 3, nello Statuto del Contribuente (in attuazione della legge delega di riforma fiscale) in tema di coobbligati in solido alla luce anche del conflitto esistente nella giurisprudenza di legittimità.

**Parole chiave:** riforma fiscale, Statuto del contribuente, coobbligati in solido, notificazione, atti impositivi, decadenza, prescrizione

#### Abstract

*The essay analyzes the effects of the new art. 7-sexies, paragraph 3, (implementing the tax reform enabling law) on the subject of jointly and severally liable parties also in light of the conflict existing in the legitimacy jurisprudence.*

**Keywords:** tax reform, taxpayers' statute, jointly and severally liable parties, notification, tax deeds, lapse, prescription

**SOMMARIO: 1.** I punti fermi e le progressive incertezze in tema di coobbligazione solidale in materia tributaria, dopo la dichiarazione di incostituzionalità della c.d. supersolidarietà. - **2.** Sulle ragioni che portano a escludere ogni efficacia interpretativa al comma 3 del nuovo art. 7-sexies dello Statuto. - **3.** Il potenziale innovativo della disposizione: l'inapplicabilità della regola di cui all'art. 1310 c.c. alla coobbligazione solidale fra i soggetti tenuti al pagamento del tributo. - **4.** Si esclude che, nell'intento del legislatore, ma anche in ragione della formulazione testuale, la disposizione costituisca principio generale e abbia valenza sistematica o, tanto meno, interpretativa. - **5.** Sulle conseguenze del nuovo assetto per gli atti impositivi notificati prima e dopo l'entrata in vigore della novella: il permanere per i primi del conflitto interpretativo in ordine all'estensibilità dell'art. 1310 c.c. all'impedimento della decadenza.

1. Fra le modifiche apportate, in attuazione della legge delega n. 111/2023, allo Statuto dei diritti del contribuente si segnala una disposizione di notevole interesse: il comma 3 del nuovo art. 7-sexies, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 219/2023, dispone: «A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi compresi i coobbligati».

Come è noto, dopo la dichiarazione di incostituzionalità della costruzione giurisprudenziale che considerava ciascun coobbligato in solido rappresentante *ex lege* degli altri (Corte cost. nn. 48/1968 e 139/1968), la giurisprudenza si è orientata a conformare la disciplina dei rapporti fra ente impositore e coobbligati in solido al pagamento del tributo a quella dettata, nel codice civile, dagli artt. 1292 e seguenti (cfr., ad esempio, Cass., Sez. Un., n. 2580/1973).

In particolare, sulla base di un suggerimento, originariamente assai cauto, della stessa Corte costituzionale, si ritenne di applicare alle obbligazioni tributarie l'art. 1310 c.c., che estende a tutti gli obbligati in solido gli effetti dell'interruzione della prescrizione conseguente ad un atto posto in essere nei confronti di uno solo di essi. Seguendo un'interpretazione assai discutibile (e contestata dalla maggioranza della dottrina), la Cassazione affermò che l'art. 1310 c.c. opera non solo con riguardo all'interruzione della prescrizione ma anche rispetto all'impedimento della decadenza – e, come è noto, a termini di decadenza è soggetta l'emanazione della maggior parte degli atti dell'Amministrazione finanziaria (per la conferma della legittimità della soluzione cfr. Corte cost. nn. 118/1969, 214/1974, 8/1975). Ai sensi dell'art. 2967 c.c., impedita la decadenza con la notifica ad uno dei coobbligati, si ritenne iniziasse a decorrere per tutti gli altri il termine ordinario di prescrizione di cui all'art. 2946 c.c. (ferma restando l'operatività dell'art. 2945 c.c.).

In sostanza, questo orientamento giurisprudenziale forniva all'Amministrazione finanziaria, in luogo degli indubbi vantaggi a lei riconosciuti, in violazione dell'art. 24 Cost., dalla teoria della “supersolidarietà”, termini assai lunghi, dopo la notifica al primo, per reperire e compulsare gli altri coobbligati; era però evidente il pregiudizio così arrecato sia all'interesse dei contribuenti all'osservanza di termini certi, sia a quello, ordinamentale, alla rapidità ed efficienza dell'attività dell'Amministrazione, con compromissione di principi come la certezza del diritto, l'imparzialità ed il buon andamento dell'attività amministrativa (per una sintesi della vicenda giurisprudenziale cfr., da ultimo, FEDELE A., *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in AA.VV. *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 3 ss.).

La giurisprudenza è rimasta ferma sulla soluzione così consolidata sino a quando, con due sentenze in materia di responsabilità del costruttore *ex art.* 1669 c.c., la Cassazione (sez. II, nn. 8288/2000 e 16945/2008) ha riconosciuto, con congrua motivazione, l'inesistenza alla decadenza della regola di cui all'art. 1310 c.c. In materia tributaria, la stessa Cassazione ha però mantenuto il precedente orientamento (cfr., ad esempio, sez. V, n. 1463/2016) sino al dicembre 2017, quando la stessa sez. V (n. 29045/2017) ha aderito al nuovo orientamento della sez. II; immediatamente (con ordinanza n. 2545/2018 – pronunciata appena otto giorni dopo la già citata sentenza n. 29845/2017) la sez. VI è però andata in contrario avviso, argomentando dalla “specialità della materia tributaria” (per una chiara esposizione della vicenda cfr. il contributo di FARRI F., *Decadenza dell'Amministrazione finanziaria e residui di supersolidarietà tributaria* in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, cit., 49 ss.). Sul conflitto così instaurato (per quanto problematico nelle motivazioni, giacché dalla “specialità” della materia dovrebbe a rigore desumersi l'inapplicabilità dell'art. 1310 c.c.) non sono intervenute le Sezioni Unite; era quindi prevedibile, se non auspicabile, un intervento legislativo di natura interpretativa.

2. La disposizione sopra riportata appare invece orientata, sia per la collocazione che per il contenuto testuale, ad escludere ogni efficacia interpretativa.

L'inserimento nel comma 3 del nuovo art. 7-sexies dello Statuto, intitolato «*Vizi delle notificazioni*», non trova, in realtà, una razionale giustificazione: l'effettuazione della notifica ad un coobbligato e non agli altri (“terzi” rispetto alla notifica), non implica alcun vizio della notificazione stessa, per sua natura rivolta ad un destinatario. Piuttosto, un profilo di non conformità al paradigma legale, potrebbe essere rilevato nei confronti dell'atto oggetto di notifica, del quale risulta carente una condizione di efficacia (che la carenza della notifica importi inefficacia di questi atti recettizi è comunque pacifico e risulta oggi testualmente dal comma 2 del medesimo articolo dello Statuto, relativo alla sua inesistenza, qui assunta come “vizio”).

Se però si intendesse valorizzare in questo senso la collocazione del testo in esame, si dovrebbe accettare una premessa, non esplicitata in giurisprudenza, ma di cui sono personalmente convinto: in

virtù dei principi che regolano l'azione amministrativa, quando il concorso alle pubbliche spese è dovuto da più soggetti, in solido, in ragione di un unico presupposto del tributo, l'Amministrazione deve determinare contestualmente e nei confronti di ciascuno di essi, secondo la relazione con l'unico fatto, il contenuto della prestazione dovuta. In pratica, l'attività di controllo ed accertamento va svolta unitariamente nei confronti di tutti i coobbligati e deve concludersi con un unico atto che di ciascuno stabilisca il rapporto con la fattispecie imponibile in virtù del quale è tenuto in solido (questo modello di atto plurimo è già delineato in previsioni testuali: cfr. l'art. 35, comma 2, D.Lgs. n. 346/1990). La necessaria unicità dell'atto ha evidenti implicazioni in termini di diritto di accesso agli atti e di partecipazione (artt. 1, comma 3-bis, e 6-bis Statuto), non incide sulla struttura della sua notificazione, per sua natura rivolta ad un unico soggetto, ma comporta l'integrazione dell'efficacia dell'atto stesso, in quanto recettizio, nei confronti dei singoli coobbligati via via che si perfezionano (a mio avviso nell'unico termine di decadenza) le procedure delle notifiche nei loro confronti. In tal modo (e rinviando a più approfondite considerazioni il più complesso tema della rilevanza della mancata considerazione di alcuno dei coobbligati in quanto "vizio" dell'atto) potrebbero dirsi soddisfatte le esigenze e tutelati i principi regolatori dell'attività amministrativa evocati sia dalla stessa Amministrazione (circ. 30 novembre 1968, n. 55/211778) sia dalla Corte costituzionale nelle numerose sentenze in argomento.

3. A questo punto, tornando al testo del comma 3 dell'art. 7-sexies dello Statuto, potrebbe dirsi che "gli effetti della notificazione" sono in realtà gli effetti dell'atto notificato, la cui efficacia è integrata dalla notificazione (utilizzando lo schema della fattispecie complessa a formazione soggettiva, l'atto è la componente che specifica l'effetto), e che i "terzi", cui gli effetti non si "estendono", sono tutti coloro (inclusi, ovviamente, i coobbligati) ai quali la notifica non è stata effettuata (si tratterebbe qui di totale carenza, non di mero "vizio" della stessa). Si precisa poi che «*si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono*» ad altri «*ivi inclusi i coobbligati*» tutti gli effetti (come si è detto, dell'atto notificato) «*ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi od impeditivi*».

Il potenziale innovativo della disposizione in termini di efficacia normativa è soprattutto in quest'ultima precisazione: mentre è conforme ai principi (in particolare all'art. 24 Cost.) che gli effetti degli atti recettizi dell'Amministrazione si verifichino solo nei confronti dei soggetti cui sono notificati, l'art. 1310 c.c. prevede espressamente che gli atti interruttivi della prescrizione compiuti dal creditore nei confronti di uno dei creditori in solido "hanno effetto" riguardo agli altri ed appunto in ordine a tale previsione è nata la vicenda giurisprudenziale addietro accennata. Dunque, l'entrata in vigore del comma 3 del nuovo art. 7-sexies dello Statuto esclude totalmente l'applicazione della regola di cui all'art. 1310 c.c. alla coobbligazione solidale fra i soggetti tenuti al pagamento del tributo, innovando rispetto al "diritto vivente" che tale applicazione riteneva sistematicamente certa, essendo discussa solo l'operatività della regola anche rispetto alla decadenza.

4. Il legislatore era evidentemente interessato a sottolineare la natura innovativa e non interpretativa del suo intervento, così da evitare le conseguenze negative per l'Amministrazione finanziaria in relazione agli atti in precedenza già notificati attinenti a rapporti non ancora definiti e, in particolare, ai giudizi in corso. Si spiega così la scelta di non intervenire sul solo tema controverso dell'impedimento della decadenza, ma di precludere l'operatività stessa dell'unica norma del codice civile che prevede l'estensione ai coobbligati di effetti pregiudizievoli dell'atto compiuto dal creditore nei confronti di uno dei condebitori. L'espressa menzione della natura non retroattiva si prospetta come indice decisivo ed insieme conseguenza naturale dell'efficacia innovativa dell'intervento.

Piuttosto anomalo è invece l'inserimento della relativa formula «*A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione*» nel testo del comma 3 dell'art. 7-sexies dello Statuto invece che nel comma 1 dell'art. 2 D.Lgs. n. 219/2023, ove sarebbe la sua collocazione naturale (e sono state inserite previsioni circa il momento dell'entrata in vigore di altre disposizioni del D.Lgs. medesimo).

Si è così creata una disposizione dello Statuto che include nel testo l'indicazione di un momento iniziale dell'efficacia, e ciò non si attaglia all'enunciazione di un "principio generale" dell'ordinamento tributario, attuativo delle norme costituzionali, dei principi unionali e della CEDU.

In effetti è proprio l'inserimento nello Statuto dei diritti del contribuente che risulta incongruo per questa disposizione, che sicuramente il legislatore non intendeva, per le ragioni già esposte, far assicurare a «*criterio interpretativo della legislazione tributaria*» (art. 1, comma 1, Statuto), in quanto tale tendenzialmente operativo anche per il passato.

Si deve quindi concludere che, nell'intento del legislatore ma anche in ragione della formulazione testuale, la disposizione stessa (come probabilmente altre nello Statuto) non costituisce principio generale e non ha valenza sistematica o, tanto meno, interpretativa. Di ciò si dovrà tener conto nel valutarne le implicazioni rispetto a temi più generali, come, ad esempio, l'applicabilità, in via diretta od analogica, delle norme del codice civile ai rapporti tributari o la pretesa "specialità" della relativa disciplina.

5. Dunque, a decorrere dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 219/2023 (18 gennaio 2024) atti dell'accertamento o della riscossione dopo tale data notificati ad uno dei coobbligati in solido non impediscono la decadenza dell'Agenzia delle Entrate dal potere di emanare analoghi atti nei confronti degli altri e neppure interrompono termini di prescrizione eventualmente decorrenti nei rapporti con gli stessi; ciò anche se l'atto notificato è stato formato dall'Ufficio in data anteriore alla già indicata data di entrata in vigore.

Per gli atti notificati in precedenza la nuova disposizione non modifica in alcun modo il precedente assetto normativo, né può incidere sulla scelta tra i contrapposti orientamenti interpretativi. Infatti l'esplicita limitazione dell'efficacia normativa al futuro esclude, come si è detto, la valenza della norma come criterio interpretativo (criterio che risulterebbe comunque favorevole al contribuente, in quanto escluderebbe totalmente l'operatività dell'art. 1310 c.c.). Ma non può neppure ammettersi un ragionamento *a contrario*, che dalla nuova regola deduca la precedente vigenza della regola opposta, poiché in tal modo si attribuirebbe alla modifica dello Statuto una valenza interpretativa implicita, in violazione (o forse con elusione) del principio ribadito all'art. 1, comma 2, dello stesso Statuto, principio che sicuramente vale come criterio interpretativo, ancor più vincolante se riferito a porzione del medesimo atto normativo.

Resta pertanto ferma, a mio avviso, sulla base di un orientamento giurisprudenziale consolidato da mezzo secolo e confermato dalla prevalente dottrina, l'operatività, per gli atti in precedenza notificati, dell'art. 1310 c.c. e risulta tuttora irrisolto il conflitto interpretativo in ordine all'estensibilità di tale norma all'impedimento della decadenza. Spetta alla Cassazione, delle cui Sezioni Unite è auspicabile un prossimo intervento, risolvere tale conflitto, senza che l'intervento legislativo qui considerato possa in alcun modo pregiudicare la soluzione.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CASTALDI L., *Sul processo tributario litisconsortile, Lineamenti storico ricostruttivi*, Pisa, 2013, 39 ss.  
 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2015, 273 ss.  
 FANTOZZI A., Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino 1968  
 FARRI F., *Decadenza dell'Amministrazione finanziaria e residui di supersolidarietà tributaria* in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 49 ss.  
 FEDELE A., *La solidarietà tra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, Milano 1986, vol. III, 506 ss.  
 FEDELE A., *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in AA.VV. *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 3 ss.  
 MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino 1997, 455 ss.  
 PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Padova, 2021, 159 ss.  
 RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 180 ss.  
 TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino, 2011, 120 ss.

# RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

## Riconoscibilità dell'errore e correzione delle opzioni nella dichiarazione tributaria Cass., sez. trib., ord. 5 aprile 2024, n. 9073

ALESSANDRO ZUCCARELLO

### La massima della Suprema Corte

L'errore relativo alle opzioni effettuate nella dichiarazione, che emerge dalla presenza di elementi contraddittori all'interno della stessa dichiarazione, può ritenersi riconoscibile e, dunque, legittima la correzione dell'opzione.

### Il (tentativo di) dialogo

Con l'ordinanza che si commenta, la Corte di Cassazione ha ammesso, entro certi limiti, la correzione delle opzioni effettuate dal contribuente nella dichiarazione tributaria.

Non si tratta certo di una pronunzia rivoluzionaria, posto che si allinea a un orientamento datato, ma è comunque d'interesse poiché consente di mettere in luce alcuni problemi.

Il caso vagliato trae origine dalla notificazione di una cartella di pagamento per omesso versamento IVA da parte di una società. All'interno della dichiarazione tributaria era stato compilato il rigo VA42 «dedicato al riconoscimento di maggiori corrispettivi per adeguamento agli studi di settore» (così nel testo dell'ordinanza), ma a tale scelta non era seguito il versamento degli importi corrispondenti, di qui la notificazione di una cartella di pagamento all'esito della liquidazione automatizzata della dichiarazione.

Senonché, la contribuente impugnava la cartella di pagamento sostenendo di aver commesso un errore in sede di redazione della dichiarazione. In particolare, unitamente alla menzionata compilazione del rigo VA42, la contribuente aveva indicato al rigo RF1, col. 2, una causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore: era, dunque, evidente il disallineamento fra i dati interni alla dichiarazione.

Le doglianze della contribuente sono state rigettate sia in primo sia in secondo grado ma hanno trovato accoglimento in sede di legittimità.

\*\*\*

La Cassazione ha anzitutto ribadito l'orientamento secondo cui «qualora la legge subordini la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi attraverso la compilazione di un modulo, detta dichiarazione assume il valore di atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, in quanto recante indicazioni volte a mutare la base imponibile e come tali inidonee a costituire oggetto di un mero errore formale, salvo che il contribuente dimostri che lo stesso fosse conosciuto o conoscibile da parte dell'Amministrazione». E precisa, poi, che nel caso di specie fosse indiscutibile che «le modalità di compilazione della dichiarazione contenessero elementi contraddittori, ossia la compilazione del rigo VA42, ai fini dell'adeguamento agli studi di settore, ma

(\*) 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.

*anche l'inserimento, nella medesima dichiarazione, al rigo RFI, col. 2, una causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore».*

Poste queste premesse, la Cassazione rileva che *«a fronte di tali dati, descrittivi della vicenda e incontestati, non emerge una loro ponderazione complessiva da parte dell'organo giudicante. Risulta infatti palese come il giudice dell'appello, nel decidere e nel non vagliare se l'ipotesi potesse ricondursi nella fattispecie dell'errore riconoscibile, non abbia tenuto conto dei principi di diritto enunciati in materia dalla giurisprudenza di legittimità».*

Di qui la Cassazione con rinvio della sentenza di secondo grado.

\*\*\*

Per cogliere appieno la portata della pronunzia è bene delineare le cornici normativa ed ermeneutica in materia di opzioni.

In via generale, il tema delle opzioni ha quale importante referente normativo il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, che all'art. 1 prevede quanto segue: *«l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. È comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative».* Si tratta di una previsione rilevante ma che si riferisce testualmente ai *«regimi di determinazione dell'imposta o regimi contabili».*

Alcuni Autori richiamano anche l'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, nella parte in cui prevede che *«resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito».* Tale disposizione consentirebbe al contribuente di rimeditare *non* le opzioni effettuate, ma – tra le altre cose – gli errori materiali che abbiano comunque alla base una volontà espressa in modo chiaro, per il che non sarebbe necessaria la presenza dei requisiti della essenzialità e della riconoscibilità (cfr. SALVATI A., *Errori dichiarativi ed emendabilità della dichiarazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, II, 100 ss.).

Passando alla giurisprudenza, in tema delle opzioni non sussiste un orientamento unitario.

Le previsioni del D.P.R. n. 442/1997 sono state spesso invocate dalla giurisprudenza rispetto a fattispecie eterogenee, si pensi, ad esempio, alla possibilità di optare per *facta concludentia* per il regime ordinario IVA (cfr. Cass., 21 aprile 2001, n. 5931; Id., 21 maggio 2001, n. 6886). Ma gli esempi potrebbero essere molteplici (cfr. *ex multis* Cass., 8 luglio 2002, n. 9885; Id., 4 luglio 2003, n. 10599; Id., 11 febbraio 2005, n. 2810; Id., 25 novembre 2011, n. 24944; Id., 20 giugno 2018, n. 16242; Id., 13 aprile 2021, n. 9615; Id., 22 settembre 2021, n. 25630). Vi sono, tuttavia, posizioni diverse che ripropongono argomentazioni precedenti al D.P.R. n. 442/1997, per le quali sarebbe da escludere che l'opzione fosse *«legittimamente individuabile in comportamenti concludenti»* (in tal senso si vedano ad esempio, Cass., 25 novembre 1994, n. 9998; Id., 19 agosto 1995, n. 8960).

In particolare, in alcune pronunzie, considerando l'opzione quale manifestazione di volontà, la Cassazione ha ritenuto che per evitare che una opzione già effettuata dal contribuente potesse produrre effetti giuridici sarebbe stato necessario dimostrare *«l'esistenza di un errore che in base all'art. 1428 del codice civile avesse i requisiti della essenzialità e della riconoscibilità da parte dell'Amministrazione e ciò in base all'art. 1324 c.c. per cui le norme che regolano i contratti si applicano, in quanto compatibili, agli atti unilaterali tra vivi aventi contenuto patrimoniale»* (cfr. *ex multis* Cass., 27 marzo 1997, n. 2732; Id., 19 settembre 1997, n. 910).

Vero è che in alcune pronunzie la Cassazione ha sostenuto esplicitamente che questo secondo orientamento deve intendersi superato alla luce delle disposizioni del D.P.R. n. 442/1997 (cfr., ad esempio, Cass. n. 10599/2003 cit.; Id., n. 9615/2021 cit.), ma resta il fatto che esso è sopravvissuto al D.P.R. n. 442/1997 ed è stato riproposto anche di recente (si vedano ad esempio Cass., 11 maggio 2012, n. 7294; Id., 22 gennaio 2013, n. 1427; ma si vedano anche le più recenti Cass., 2 marzo 2020, n. 5647; Id., 26

novembre 2020, n. 27043; Id., 22 febbraio 2022, n. 6043; Id., 31 maggio 2022, n. 17500). E ciò ha innegabilmente condizionato l'applicazione delle previsioni del D.P.R. n. 442/1997 che, nonostante la duttilità del tenore letterale, non sono state sempre valorizzate.

\*\*\*

L'ordinanza in esame si ascrive al secondo dei filoni giurisprudenziali sinteticamente illustrati citati: essa, infatti, considera l'opzione irretrattabile anche in caso di errore salvo il caso in cui il contribuente dimostri che l'errore fosse «*conosciuto o conoscibile*» da parte dell'Amministrazione.

Non è certo questa – per evidenti ragioni – la sede per analizzare diffusamente il tema delle opzioni tributarie, ma l'applicazione della disciplina civilistica nel diritto tributario dovrebbe essere debitamente adeguata alle peculiarità di quest'ultima materia.

Si potrebbe, ad esempio, pensare al requisito riconoscibilità dell'errore, che, come emerge dall'art. 1431 c.c., ha lo scopo di tutelare l'affidamento della controparte. In passato la dottrina (valga, per tutti, il riferimento a Betti), ha escluso, con riguardo a ipotesi specifiche, che l'errore dovesse essere riconoscibile in assenza di una esigenza di affidamento della controparte.

Si tratterebbe di verificare se, dinanzi a una attività vincolata di controllo della regolarità degli adempimenti tributari posta in essere dall'Amministrazione, nell'ambito delle opzioni tributarie si possa configurare effettivamente una esigenza di tutela dell'affidamento che richiede l'integrale applicazione della disciplina civilistica ovvero se, date le peculiarità della materia, siano necessari adeguamenti (vi sono anche Autori che ritengono la disciplina civilistica inapplicabile: cfr. di recente RANDAZZO F., *Le opzioni nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, 277 ss.).

\*\*\*

Nel caso vagliato, la Suprema Corte ha ritenuto che la presenza di due diverse scelte, interne alla dichiarazione e fra di loro contrastanti, non sarebbe stata adeguatamente valutata dai giudici di merito ai fini della riconoscibilità dell'errore.

Dalla prospettiva da cui muove la Cassazione tale conclusione risulta senz'altro ragionevole, posto che la scelta operata dal contribuente veniva contraddetta da una scelta di segno opposto contenuta nel medesimo atto.

Ma vi sono anche casi diversi.

Ci si riferisce innanzitutto agli errori formali che, pur non immediatamente evincibili dalla dichiarazione, dovessero comunque emergere dalle riliquidazioni delle dichiarazioni.

Si pensi, ad esempio, al caso di cartelle di pagamento emesse in seguito alla liquidazione delle dichiarazioni che originano da disallineamenti fra i dati contenuti nella dichiarazione e i modelli F24, i quali potrebbero ben essere il risultato di errori materiali nell'effettuazione di opzioni. Probabilmente in questi casi occorrerebbe dare rilievo al comportamento tenuto dal contribuente in contrasto con l'opzione.

Con riferimento al campo degli errori materiali sulle opzioni, si potrebbe poi porre il problema dei disallineamenti fra dichiarazione originaria e dichiarazione integrativa.

Al riguardo, ci si limita a citare un precedente della Cassazione, che riguarda un caso affine.

Il riferimento è all'ordinanza della Suprema Corte 4 marzo 2020, n. 6046, ove il «*sistema informatico utilizzato per la compilazione della dichiarazione*» aveva richiesto l'adeguamento alla disciplina degli studi di settore, cosa che il contribuente aveva invece inteso evitare, tanto da non effettuare i versamenti corrispondenti; inoltre, per porre rimedio all'errore, il contribuente aveva presentato una dichiarazione integrativa.

È evidente che qui non si aveva contrasto interno tra i dati contenuti nella dichiarazione originaria, ma per la Cassazione era corretta la ricostruzione del giudice di merito che aveva annullato l'iscrizione a ruolo: si trattava, infatti, di un errore materiale accertato dal giudice di secondo grado, e, «*pertanto, indipendentemente da ogni considerazione in ordine al rispetto del termine previsto [...] per l'emenda di errori od omissioni contenuti nella dichiarazione in danno del contribuente [...] deve darsi atto dell'errore contenuto nella dichiarazione e del fatto che il suo contenuto debba essere individuato, in parte qua, in quello riprodotto nella dichiarazione integrativa*».

## Il “Tax credit musica”: aspetti controversi e zone d’ombra a seguito delle recenti modifiche

*“Music tax credit”: controversial aspects and grey areas as a result of recent legislative adjustments*

MARIO TENORE - ANDREA PEROTTI

### Abstract

Il *Tax credit* per la produzione musicale si configura come un vantaggioso incentivo fiscale, offrendo una riduzione del 30% sui costi associati ad alcune attività in ambito artistico. Si tratta di una misura agevolativa istituita con l’esplicito scopo di sostenere e promuovere l’intera filiera dell’industria musicale, dall’atto creativo alla fase di promozione. Originariamente introdotto nel 2013, la misura agevolativa ha subito significativi aggiornamenti (con il decreto interministeriale n. 312/2021, emesso in attuazione del D.L. 8 agosto 2013, n. 91) e successivi adeguamenti (con il decreto interministeriale n. 147/2023). Nonostante le modifiche susseguite negli anni, volte a migliorarne l’applicazione, permane tuttora un certo grado di incertezza che contraddistingue la misura e che giustifica la necessità di approfondimenti e chiarimenti.

Il presente contributo mira a condurre un’analisi tecnica approfondita del *Tax credit*, focalizzandosi sugli aspetti controversi e sulle zone d’ombra ancora presenti, al fine di fornire una chiara e precisa interpretazione delle normative vigenti, con l’obiettivo ultimo di favorire una corretta applicazione delle disposizioni normative, nel contesto dinamico e complesso dell’industria musicale.

**Parole chiave:** *Tax credit* musica, credito di imposta, musica, incentivi

### Abstract

*The Tax credit for music production qualifies as an advantageous tax incentive, offering a 30% reduction on costs associated with certain activities in the artistic area. The tax benefit aims at supporting and promoting the entire music industry, from the creative till the promotion phase. Originally introduced in 2013, this mechanism has undergone significant updates through Interministerial Decree No. 312 of 2021, issued in implementation of Decree-Law No. 91 of 8 August 2013, and subsequent adjustments with Interministerial Decree No. 147 of 2023. Despite the enforcement of these regulatory interventions, a certain level of uncertainty remains, raising the need for further study and clarification.*

*This contribution aims at conducting an in-depth technical analysis of the Tax credit, focusing on the existing controversial aspects, in order to provide a clear interpretation of the regulations in force, with the ultimate goal of favoring a correct application of the regulatory provisions within the dynamic and complex context of the music industry.*

**Keywords:** *Tax credit* music, tax credit, music, incentives

**SOMMARIO:** **1.** *Tax credit* musica. Introduzione. - **2.** Soglia massima e obbligo di reinvestimento del credito di imposta. - **3.** Definizione di “opera” musicale agevolabile. - **4.** Perimetro soggettivo. - **5.** Spese agevolabili. - **6.** Ammissibilità dei costi e obblighi di certificazione. - **7.** Procedura di accesso al credito di imposta e successivo utilizzo. - **8.** Considerazioni finali.

1. Il *Tax credit* per la produzione musicale si colloca in un più ampio novero di agevolazioni rivolte al settore culturale e artistico. L'agevolazione consiste nella concessione di un credito d'imposta pari al 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche e videografiche musicali, fruibile dalle imprese produttrici di fonogrammi e videogrammi musicali e da quelle produttrici di spettacoli di musica dal vivo. L'agevolazione in commento, introdotta dall'art. 7 D.L. 8 agosto 2013, n. 91 (d'ora in avanti "D.L. n. 91/2013"), ha subito negli anni plurime modifiche.

La disciplina di attuazione è istituita dal decreto interministeriale 13 agosto 2021, n. 312 recante "*Disposizioni applicative del credito d'imposta per la promozione della musica, nonché degli eventi di spettacolo dal vivo di portata minore di cui all'articolo 7 del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, convertito con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2013, n. 112*" (d'ora in avanti "D.I. n. 312/2021"). Il D.I. n. 312/2021 è stato recentemente modificato ad opera del decreto interministeriale adottato dal Ministero della Cultura in concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze 30 marzo 2023, n. 147 (d'ora in avanti "D.I. n. 147/2023").

Le recenti modifiche hanno ampliato l'ambito di applicazione della misura agevolativa al fine di accrescerne ulteriormente l'attrattività. Permangono, tuttavia, alcuni elementi di incertezza che, a parere di chi scrive, risultano ancora di ostacolo alla fruizione del beneficio fiscale.

2. L'art. 7, comma 1, D.L. n. 91/2013 prevede che l'agevolazione sia concessa fino ad un importo massimo di 2 milioni di euro nei tre anni d'imposta, limite da ultimo previsto con le modifiche apportate dall'art. 13-bis, comma 1, D.L. 18 ottobre 2023, n. 145 (precedentemente, il limite era pari a 1.200.000 euro). La disciplina tace in merito alla decorrenza temporale delle sopra citate modifiche. Tuttavia, il Ministero della Cultura, con un avviso del 29 dicembre 2023, ha chiarito che l'innalzamento del limite triennale ha rilevanza per le domande di accesso all'agevolazione con riferimento ai costi sostenuti per la produzione di opere commercializzate nel corso dell'anno 2023.

Permane, tuttavia, qualche dubbio in ordine al significato del termine «*costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali*» e, in particolare, se esso debba, comunque, essere riferito ai costi sostenuti di competenza dell'esercizio di sostenimento. In proposito, va osservato che l'art. 4, comma 4, D.I. n. 312/2021 stabilisce che le spese si considerano effettivamente sostenute secondo quanto previsto dall'art. 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti "TUIR"). Sebbene la disposizione evochi solo il requisito dell'effettivo sostenimento dei componenti negativi di reddito, si ritiene – a parere di chi scrive – che, in virtù del generico richiamo all'art. 109 TUIR, i costi debbano essere intesi quali costi non solo effettivamente sostenuti ma anche di competenza dell'esercizio ed inerenti all'attività di produzione musicale. Tale conclusione è stata indirettamente confermata dall'Agenzia delle Entrate con la Consulenza giuridica n. 14 del 8 aprile 2019, seppur con riferimento al solo principio di competenza, ritenuto rilevante anche per le imprese minori (imprese in contabilità semplificata).

Ulteriori dubbi sorgono con riferimento all'art. 7, comma 3, D.L. n. 91/2013 il quale stabilisce che, per accedere al credito d'imposta, le imprese hanno l'obbligo di reinvestire nel territorio nazionale un importo corrispondente all'80% del beneficio concesso, privilegiando la formazione e l'apprendistato in tutti i settori tecnici coinvolti.

Tale disposizione solleva tre considerazioni.

In primo luogo, la disposizione crea incertezza in quanto collega l'accesso al beneficio («[...] per accedere al beneficio [...]») alla verifica di una condizione che potrà essere verificata solo *a posteriori*, ovvero solo dopo che il beneficio sia stato concesso («[...] l'obbligo di spendere un importo corrispondente all'ottanta per cento del beneficio concesso [...]»).

In secondo luogo, la disposizione non indica un limite temporale massimo entro il quale l'impresa beneficiaria dell'agevolazione dovrà effettuare il reinvestimento. Tale riferimento temporale è invece presente nella normativa di riferimento per il credito di imposta spettante alle imprese di produzione cinematografica (ex art. 15 L. 14 novembre 2016, n. 220), per il quale le disposizioni attuative indicano

un termine per l'effettuazione del reinvestimento del beneficio di cinque anni. Non è chiaro, inoltre, quali siano gli effetti del mancato reinvestimento, posto che la verifica di tale requisito è successiva alla fruizione dell'agevolazione. Né, tantomeno, sono chiare le modalità di reinvestimento, posto il generico riferimento a «[...] *tutti i settori tecnici coinvolti*» e alle non meglio precisate attività di “*formazione*” e “*apprendistato*” rivolte a tali settori.

In terzo luogo, l'obbligo di reinvestimento nel territorio nazionale desta dubbi di compatibilità con il diritto dell'Unione Europea. Segnatamente, i dubbi verterebbero sulla compatibilità della misura (ed in particolare del suddetto vincolo al reinvestimento del beneficio nel territorio italiano) con la libera prestazione dei servizi, oggi prevista dall'art. 56 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (d'ora in avanti “TFUE”). A tal riguardo, la Corte di Giustizia Europea con la sentenza C-39/04 si è espressa in merito all'interpretazione del suddetto art. 56 (all'epoca art. 49 del Trattato della Comunità Europea) in rapporto ad una normativa nazionale istitutiva di un meccanismo di credito di imposta avente ad oggetto le sole attività di ricerca svolte sul territorio nazionale francese. In tale pronuncia, la Corte ha rilevato che la normativa dello Stato membro assoggetta le prestazioni di servizi ad un regime fiscale diverso a seconda che l'attività di ricerca venga svolta in altri Stati membri o nello Stato membro interessato (la Francia), determinando una disparità di trattamento basata sul luogo di esecuzione della prestazione del servizio contraria all'art. 56 TFUE (all'epoca art. 49 del Trattato della Comunità Europea). Vani, in tale sede, sono stati i tentativi del governo francese di giustificare la disparità di trattamento alla luce della coerenza del regime fiscale (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 28 gennaio 1992, C-204/90, *Bachmann*).

Tale arresto sembrerebbe, quindi, suffragare i dubbi di compatibilità dell'art. 7, comma 3, D.L. n. 91/2013 con la libera prestazione di servizi di cui art. 56 TFUE, specialmente qualora dal mancato rispetto della condizione di reinvestimento sul territorio italiano consegua la decadenza dall'agevolazione e, quindi, la necessaria restituzione del beneficio utilizzato. In tal senso, sarebbe opportuno che la disposizione summenzionata venisse modificata e il riferimento al “*territorio nazionale*” fosse sostituito dal riferimento “*a territori di Stati membri dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo*”.

**3.** L'art. 2 D.I. n. 312/2021 detta la definizione di “*opera*” musicale agevolabile, identificandola con la registrazione fonografica o videografica musicale, su supporto fisico o digitale, composta da un insieme di almeno otto brani non già pubblicati diversi tra loro, ovvero da uno o più brani non già pubblicati di durata complessiva non inferiore a 35 minuti. È previsto, inoltre, che il numero di brani già pubblicati rielaborati (“*cover*”) non possa eccedere il 20% del numero complessivo dei brani o del minutaggio complessivo dell'opera. Non è chiarissima la nozione di “*brani già pubblicati rielaborati*” che non sembrerebbe comprendere le c.d. “*opere derivate*” (i *remix*) ex art. 4 L. 22 aprile 1941, n. 633 (Legge sul diritto d'autore o in seguito anche “L.D.A.”), le quali, essendo oggetto di autonoma tutela, sarebbero da ricomprendere tra i brani a carattere innovativo e come tali non rilevanti al fine della determinazione dei limiti sopra richiamati (ossia il numero di brani e il minutaggio complessivo).

Da ultimo, la definizione di opera fornita dall'art. 2 D.I. n. 312/2021 è stata modificata con l'aggiunta, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. c), D.I. n. 147/2023, del requisito costituito dal codice ISRC - *International Standard Recording Code*. Si tratta di un codice alfanumerico che, in linea astratta, dovrebbe esser assegnato ad ogni registrazione, o componente di essa, passibile di esser sfruttata in modo a sé stante. Come meglio definito dal Manuale per l'*International Standard Recording Code*, edito dall'*International ISRC Registration Authority* e rinvenibile sul sito web della Federazione Industria Musicale Italiana (FIMI), l'ISRC «[...] è un sistema di identificazione univoco delle registrazioni audio e video musicali in base al quale uno, e solo uno, codice identificativo viene assegnato a ogni singola versione di una registrazione sonora da parte o per conto di un ‘*Richiedente*’ che richiede l'assegnazione». La modifica nasce dall'esigenza rappresentata, soprattutto dalle piccole etichette discografiche, di consentire l'identificazione in modo univoco e permanente, ai fini della misura agevolativa, delle registrazioni audio e video musicali anche se innovatrici di repertori già esistenti. Si tratta, certamente, di una modifica che identifica in maniera certa l'opera agevolabile e che, pertanto, deve essere accolta

favorevolmente eliminando i dubbi di agevolabilità in caso di opere comprensive di brani già pubblicati rielaborati (“cover”).

4. L’art. 3, comma 2, D.I. n. 312/2021 estende l’ambito soggettivo di applicazione del *Tax credit* alle imprese esistenti da almeno un anno dalla richiesta di accesso alla misura, aventi il codice ATECO 5920, il cui oggetto sociale include la produzione, in forma continuativa e strutturale, di fonogrammi, di cui all’art. 78 della L.D.A., o di videogrammi musicali oppure la produzione e l’organizzazione di spettacoli musicali dal vivo.

Analizzando il tenore letterale della norma, nella sua versione più recente ed in quelle *ratione temporis* applicabili nel corso degli anni, appare evidente come il Legislatore identifichi il soggetto fruitore dell’agevolazione nel “produttore”. Non è richiesto che il produttore sia, altresì, il soggetto che commercializza l’opera sul mercato musicale. L’agevolazione dovrebbe spettare anche al commissionario in ipotesi di “*produzione commissionata*” mutuando, sul punto, i chiarimenti offerti dall’Agenzia delle Entrate con il Principio di Diritto n. 15 del 11 dicembre 2018 in merito alla spettanza del credito di imposta per le spese sostenute in investimenti in ricerca e sviluppo per l’attività di ricerca commissionata (nel caso di specie la ricerca era commissionata ad una società residente in Italia da una società statunitense che ne deteneva il controllo integrale e alla quale la società commissionaria addebitava i costi sostenuti per l’attività di ricerca).

Non è escluso neppure che la medesima opera possa esser oggetto di domanda del credito di imposta da parte di due soggetti differenti (come, ad esempio, produttore ed editore dell’opera). Si immagini, a titolo esemplificativo, che i costi per la promozione di un’opera siano sostenuti in parte dal soggetto produttore ed in parte dall’editore che commercializza l’opera e che entrambi soddisfino i requisiti soggettivi di applicazione dell’agevolazione. Ragionevolmente, l’agevolazione dovrebbe spettare ad entrambi i soggetti ancorché per la medesima opera; tuttavia, ciò comporterebbe una serie di complicazioni pratiche, tra le quali la valutazione del non superamento dei 250.000 euro di spesa agevolabili per singola opera del quale si dirà successivamente.

5. L’art. 4, comma 2, D.I. n. 312/2021, nella forma attualmente in vigore, prevede le seguenti spese quali agevolabili:

- i. compensi afferenti allo sviluppo dell’opera, ovvero quelli spettanti agli artisti-interpreti o esecutori, al produttore artistico, all’ingegnere del suono e ai tecnici utilizzati dall’impresa per la sua realizzazione, nonché spese per la formazione e l’apprendistato effettuate nelle varie fasi di detto sviluppo;
- ii. spese relative all’utilizzo e nolo di studi di registrazione, noleggio e trasporto di materiali e strumenti;
- iii. spese di post-produzione, ovvero montaggio, missaggio, masterizzazione, digitalizzazione e codifica dell’opera, nonché spese di progettazione e realizzazione grafica;
- iv. spese di promozione e pubblicità dell’opera;
- v. costi per l’acquisizione di diritto d’autore.

I costi indicati *sub* (v) sono stati aggiunti per effetto della modifica apportata dalla lett. e) del primo comma dell’art. 1 D.I. n. 147 /2023. Non è chiaro se in tali costi rientrino le spese sostenute per l’acquisto del diritto di sfruttamento dell’immagine dell’artista, riconducibile ai diritti connessi al diritto d’autore. Tali spese potrebbero ricondursi alla voce delle “*spese di promozione e pubblicità dell’opera*”; presente nella domanda di accesso disponibile sulla piattaforma DGCOL. Tuttavia, la voce include le sole “*Spese di acquisizione di diritti per l’utilizzo delle immagini*” riferibili alla sola “*Produzione di video musicali*”; sembrerebbero, pertanto, escluse le spese sostenute per l’utilizzo dei diritti di immagine allorquando le immagini non siano riferibili alla produzione di detti video musicali. Parimenti dovrebbero essere escluse le spese sostenute per l’utilizzo, ad esempio, di altri elementi grafici volti alla promozione dell’opera o degli artisti coinvolti.

L’art. 4, comma 3, D.I. n. 312/2021 individua un limite pari a 250.000 euro relativo ai costi agevolabili per singola opera, la quale, di conseguenza, potrà beneficiare di un credito d’imposta massimo pari

a 75.000 euro (pari al 30% del limite massimo di costi agevolabili per singola opera). La previsione di un limite ai costi agevolabili per ciascuna opera impone qualche ragionamento in ordine all'allocazione degli stessi, rispettivamente tra: *i*) costi di produzione direttamente riferibili all'opera; e *ii*) costi generali solo indirettamente riferibili all'opera.

La prima voce (costi di produzione direttamente riferibili all'opera) indubbiamente ricomprenderebbe tutte le spese sostenute per la produzione dell'opera e ad essa riferite non per effetto di una chiave di imputazione volta a definire quale componente di tale spesa abbia concorso alla definizione del totale dei costi dell'opera. Tra queste rientrano, certamente, i compensi spettanti ad artisti/interpreti o esecutori, i compensi spettanti al produttore artistico, le spese sostenute per l'eventuale noleggio degli studi di registrazione ecc. Tali spese concorrono al cumulo di costi agevolabili per il loro integrale valore (se riferibili ad una sola opera).

La seconda voce (costi generali solo indirettamente riferibili all'opera) includerebbe, invece, tutti i costi non direttamente riconducibili ad una singola opera quali ad esempio l'utilizzo di studi, locali, ed altre immobilizzazioni strumentali della stessa impresa produttrice o il personale dipendente da questa stabilmente assunto che partecipa alla produzione dell'opera. Questi costi includerebbero, altresì, le spese di comunicazione e marketing volte alla promozione dell'artista e non della singola opera (come tour e campagne di comunicazione), le quali, indubbiamente, comportano un effetto diffuso sul repertorio complessivo dell'artista. Non sono chiare, tuttavia, le modalità di riparto, ossia quali chiavi di allocazione potrebbero, seppur con un certo grado di approssimazione, rispecchiare l'effettiva utilità di un costo nel processo di produzione dell'opera. Tale valutazione non può che esser operata caso per caso a seconda della natura delle voci di costo.

Riguardo, invece, alle spese sostenute per l'organizzazione di tour e concerti, posta la loro principale finalità promozionale, sembrerebbe ragionevole presupporre che, seppur non strettamente riferiti alla promozione di una particolare opera, possano comunque essere inserite nel cumulo di costi agevolabili. Tale assunzione si basa sul tenore letterale di quanto riportato sulla domanda di accesso all'incentivo presente sulla piattaforma DGCOL, ove è prevista, tra le voci di spesa agevolabili, quella afferente alla "Promozione – Produzione di concerti dell'artista e *tour supporting*". La specifica indicazione all'attività dell'artista e non all'opera in sé confermerebbe l'interpretazione sopra esposta. Rimarrebbe tuttavia da comprendere quale debba essere la quota di costi agevolabile, fermo restando la necessità di individuare anche in questo caso una chiave di allocazione nel caso in cui più opere siano oggetto di agevolazione.

Riguardo alle spese sostenute per attività promozionali in genere, direttamente o indirettamente riconducibili ad un'opera, non appare chiaro come ed entro quali limiti le nuove forme tecnologiche (eg. NFT) di pubblicazione e promozione musicale possano conciliarsi con la misura oggetto di disamina. Ipotizzando ad esempio la pubblicazione di opere tokenizzate attraverso NFT, posta la probabile ma non certa considerazione di tale formato quale "*supporto digitale*" ai fini dell'agevolazione, si porrebbero ulteriori dubbi laddove il token fosse "*redeemable*" (si veda a titolo esemplificativo "*Premessa della Premessa*", l'Opera inedita di Morgan in NFT venduta all'asta sulla piattaforma *Opensea*, il cui aggiudicatario, oltre a diventarne proprietario e titolare esclusivo, ha ottenuto il diritto di incontrare l'artista di persona ricevendo dalle sue mani le stampe uniche e originali autografate con i testi del brano), ossia rappresentativo di un diritto che conferisce al titolare la possibilità di chiederne il riscatto e ottenere un determinato bene (ad esempio, il gadget) o una determinata prestazione consistente nell'obbligo di fare (ad esempio, la possibilità di incontrare l'artista dal vivo). Indubbiamente, tali strumenti rispondono maggiormente alle logiche di un'operazione commerciale rispetto a quelle della mera produzione artistica. Si tratta infatti di nuove forme di merchandising e promozione dell'artista e delle sue opere, che mal si conciliano con la finalità normativa di incentivo allo "*sviluppo, produzione, digitalizzazione*" delle opere musicali. Tuttavia, come evidenziato poc'anzi, anche i costi per attività di merchandising ed acquisto di materiali promozionali possono in taluni casi considerarsi agevolabili, ma, secondo l'attuale elencazione di costi della domanda di accesso all'incentivo sulla piattaforma DGCOL, tale possibilità è ammessa solamente per quelle spese sostenute ai fini dell'allestimento dei punti vendita presso i quali

è venduta l'opera, attività che può ritenersi accessoria rispetto alla principale agevolata dal Legislatore fiscale (ossia la produzione artistica).

6. L'art. 4, comma 5, D.I. n. 312/2021 prevede che l'ammissibilità dei costi ai fini dell'ottenimento del credito di imposta deve essere certificata da un'apposita attestazione rilasciata dal presidente del collegio sindacale, da un revisore legale iscritto nel registro dei revisori legali, da un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o nell'albo dei periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, o anche da un responsabile del centro di assistenza fiscale (CAF). Come su anticipato, il precedente comma 4 prevede che le spese si considerano effettivamente sostenute secondo quanto previsto dall'art. 109 TUIR. Sul punto l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Consulenza giuridica n. 14 del 8 aprile 2019, già richiamata in precedenza al paragrafo 2.

Resta dubbio se gli obblighi di certificazione in capo ai professionisti debbano estendersi sino alla verifica del requisito di inerenza dei costi. Sul punto, si osserva che la disciplina in materia di *Tax credit* cinema (art. 13, comma 1, lett. c), D.I. 4 febbraio 2021, n. 70) prevede che la certificazione del professionista è rivolta all'«attestazione di effettività di tale costo e stretta inerenza all'opera delle spese sostenute». Con riguardo al *Tax credit* cinema, il Legislatore fa ricadere sul professionista l'onere di verificare l'esistenza dei presupposti di inerenza delle spese all'opera oggetto di agevolazione. Diversamente, la formulazione dell'art. 4, comma 5, D.I. n. 312/2021 non si estende alla verifica del requisito di inerenza che dunque deve considerarsi escluso dall'obbligo di certificazione. Qualora il Legislatore avesse voluto estendere l'attività di verifica del professionista anche al presupposto di inerenza dei costi rispetto alla singola opera, è ragionevole ritenere che ne avrebbe dato precisa indicazione nel testo normativo.

La questione è rilevante in quanto delimita il perimetro della successiva attività accertativa. Non è chiaro, infatti, in quale misura la valutazione *ex ante*, operata dal Ministero della Cultura, limiti la successiva attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Secondo quanto descritto dall'art. 8, comma 1, D.I. n. 312/2021, il Ministero della Cultura risulta esser responsabile dei controlli relativi all'indebita fruizione, anche parziale, del credito di imposta concesso avvalendosi tuttavia del supporto dell'Agenzia delle Entrate; supporto che, secondo quanto descritto dal successivo comma 2, si sostanzierebbe nella comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'eventuale indebita fruizione, totale o parziale, del credito d'imposta, accertata nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo. Il medesimo comma, tuttavia, precisa che, qualora siano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine alla ammissibilità di specifiche attività, ovvero alla pertinenza e congruità dei costi, i controlli possono essere effettuati con la collaborazione del Ministero della Cultura.

Per effetto del combinato disposto dell'art. 8, commi 1 e 2, D.I. n. 312/2021, sembrerebbe che l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate non possa spingersi nel merito delle valutazioni di merito in ordine alla ammissibilità di specifiche attività (all'agevolabilità dei relativi costi) che resta, quindi, di competenza del Ministero della Cultura. Tale conclusione sembra, inoltre, supportata dal tenore letterale del comma 2 del citato articolo 8, ove si afferma che l'Agenzia delle Entrate è tenuta alla comunicazione al Ministero della Cultura dell'indebita fruizione del credito di imposta accertata nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo. Diversamente, non si comprenderebbe quale valenza dovrebbe essere attribuita all'attività di filtro preventiva svolta dal Ministero della Cultura in fase di presentazione della domanda (e quindi al momento della concessione del credito di imposta), posto che quest'ultimo è tenuto in quella sede a valutare l'effettiva esistenza dei presupposti sostanziali di accesso alla misura agevolativa (ad esempio, la natura delle attività svolte e l'agevolabilità dei costi ad esse riferiti). Resterebbe, invece, di competenza dell'Agenzia delle Entrate l'attività di verifica volte ad appurare la corretta fruizione del credito (ad esempio, le modalità di fruizione e l'utilizzo in compensazione del credito, il rispetto del vincolo di reinvestimento).

7. L'accesso al credito di imposta è subordinato alla compilazione di una domanda di accesso sul portale DGCOL del Ministero della Cultura presentabile dal 1° gennaio al 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui l'opera agevolabile è stata commercializzata. Il momento di rilevanza per la pubblicazio-

ne dell'opera è inteso come la data di prima messa in distribuzione e commercio del supporto fisico relativo all'opera o, in caso di distribuzione digitale, la data di prima pubblicazione della stessa. Tale data è da intendersi riferita all'opera nella sua interezza, sono, pertanto, ammesse ai fini dell'istanza anche le distribuzioni e commercializzazioni parziali dell'opera purché avvenute entro 60 giorni antecedenti alla data di commercializzazione integrale.

A seguito dell'emanazione di un apposito decreto del Ministero della Cultura nel quale quest'ultimo attribuisce i crediti ottenuti, il beneficio è utilizzabile, esclusivamente, in compensazione *ex art.* 17 D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241, decorsi almeno 10 giorni dalla comunicazione all'impresa del riconoscimento dell'agevolazione. Il credito riconosciuto non è cumulabile con altre forme di agevolazione fiscale previste per i videogrammi musicali ai sensi della L. n. 220/2016. La compensazione deve effettuarsi mediante modello F24 indicando il codice "6849" denominato "*Tax credit musica - art. 7, dl n. 91/2013*" indicando come anno di riferimento l'anno di concessione del credito come indicato dalla ris. n. 4/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate.

Non si rinvergono più precise indicazioni sull'eventuale cedibilità o sulla possibilità di impiego in regime di consolidato fiscale di detto credito di imposta. Tuttavia, con la Risposta ad interpello n. 191/2019 l'Agenzia delle Entrate ha accordato all'istante la legittimazione a cedere il credito d'imposta previsto dagli artt. 17 e 18 L. n. 220/2016 (*Tax credit* cinema) nell'ambito del consolidato fiscale cui partecipava, affinché la consolidante potesse utilizzarlo in compensazione con l'IRES di gruppo. Tuttavia, tale risposta poggiava sul comma 4 dell'art. 21 L. n. 220/2016 che prevede espressamente la cedibilità del credito. Tale interpretazione è stata anche ripresa dalla più recente Risposta ad interpello n. 543 del 3 novembre 2022, ove in merito ad un credito di imposta per investimenti afferenti al Piano nazionale Impresa 4.0, l'Agenzia delle Entrate, richiamando quanto affermato nella Risposta ad interpello n. 508 del 23 luglio 2021, ha definito che non essendo previsto alcun espresso divieto di cessione o trasferimento del credito, la società avrebbe potuto utilizzare i suddetti crediti nell'ambito del consolidato nazionale nei limiti della quota utilizzabile e dell'IRES di gruppo. Quanto al *Tax credit* musica, la disciplina nulla dispone in tema di cedibilità del credito di imposta che non dovrebbe pertanto ritenersi esclusa.

8. Certamente, la misura oggetto di disamina è da accogliere con favore, soprattutto in quanto si pone come strumento di incentivo a supporto del rischio di impresa in un settore che per sua natura necessita di alti investimenti a fronte di risultati più delle volte difficilmente prevedibili *ex ante*. La necessaria formalizzazione dei processi di rendicontazione ed il coinvolgimento dei professionisti nella procedura di istruttoria, svolgono un'ulteriore funzione di incentivo alla strutturazione di adeguati assetti organizzativi e contabili in un settore spesso caratterizzato da strutture poco formalizzate. Tale bassa formalizzazione, soprattutto per i *player* di minori dimensioni, spesso comporta una maggiore difficoltà nella valutazione dell'economicità d'impresa e nell'accesso a misure di incentivo similari a quella in oggetto.

Tuttavia, come rilevato nel corso dell'articolo rimangono ancora aperte diverse questioni in merito all'interpretazione del dettato normativo, il che potrebbe comportare un effetto deterrente all'impiego della misura. Tale effetto sarebbe dovuto in particolare all'incertezza derivante da un'attività accertativa postuma alla fruizione del credito attivata dall'Agenzia delle Entrate. A tal proposito, vista la valutazione preventiva dei presupposti sostanziali da parte del Ministero della Cultura, l'attività di accertamento dovrebbe essere preclusa e resterebbe al più circoscritta alle modalità di fruizione ed utilizzo del credito di imposta o al rispetto della condizione di reinvestimento. Qualora l'Agenzia delle Entrate avesse invece il potere di accertamento in ordine all'*an* del beneficio fiscale, le imprese fruitrici verserebbero in una situazione di incertezza che non favorirebbe certamente il pieno sviluppo dell'agevolazione. Si auspica, da ultimo, che il Legislatore intervenga in maniera mirata sulle criticità evidenziate nel presente contributo.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANNUNZIATA F. - CONSO A., *NFT in Musica*, Milano, 2022
- COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2016
- CROVATO F., *La deduzione dei costi per "attività di ricerca" nel reddito di impresa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IX, 355 ss.
- DAGNINO A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008
- FALSITTA G. - MOSCHETTI F., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, Milano, 1988
- FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, 1, I, 84 ss.
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992
- GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, Torino, 2020
- LEONE F., *La fiscalità di vantaggio tramite il regime del credito d'imposta per ricerca e sviluppo*, in CROVATO F. (a cura di), *La fiscalità del food and beverage*, Rimini, 2021, 289 ss.
- MARINO G., *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, I, 393 ss.
- QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020

## IL PUNTO SU ...

### Vantaggi (pochi) vs complicazioni (molte) del “nuovo” bonus assunzioni [Il punto su ...] (\*)

STEFANO TRETTEL

**A.** L'*impasse* nella quale è precipitata la principale misura prevista dal modulo IRES della riforma fiscale (da attuarsi sulla base dei principi di cui all'art. 6 L. 9 agosto 2023, n. 111, in G.U. n. 189 del 14 agosto scorso), ovvero la riduzione condizionata dell'aliquota ordinaria d'imposta, ha sollecitato l'Esecutivo a introdurre una norma di transitorio sollievo in favore dei titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, in qualsivoglia forma organizzati, a valere per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (che, per comodità, verrà definito nel prosieguo come “periodo agevolato”; quello in corso al 31 dicembre 2023, invece, verrà per comodità definito “periodo di monitoraggio”).

Per fare questo ha rispolverato un vecchio provvedimento (introdotto dalla Legge di Bilancio per il 2001, ed esattamente dal suo art. 7), modificandone però l'effetto: sicché in luogo di un credito d'imposta, come previsto allora, è concessa oggi una maggiore deduzione ai fini IRES o IRPEF(1) pari al 20% del costo legato all'incremento occupazionale “qualificato”(2), in quanto riferito a lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

- B.** Per poter accedere al beneficio, però, è necessario che il contribuente soddisfi alcune condizioni:
- la prima è che abbia svolto attività nel periodo di monitoraggio per almeno 365 giorni; la disposizione è volta ad assicurare che l'impresa o il lavoratore autonomo evidenzii nel biennio coinvolto dall'agevolazione in rassegna una condizione di ordinaria operatività, circostanza corroborata dall'ulteriore previsione secondo cui la stessa non spetta ai soggetti in liquidazione (volontaria o meno) ovvero a quelli che abbiano fatto ricorso ad istituti previsti dal codice della crisi d'impresa aventi finalità estintiva(3). Permangono dubbi se, in considerazioni di siffatte premesse logiche, sia sufficiente che il contribuente abbia comunicato che l'attività ha avuto inizio prima del 31 dicembre 2022, oppure se le disposizioni attuative imporranno che tale condizione formale si accompagni con altre, più di sostanza(4);
  - determini il proprio reddito d'impresa o di lavoro autonomo con modalità analitiche, non avendo altrimenti possibilità di fruire della maggiore deduzione ai fini dell'imposta sul reddito alla quale è assoggettato(5).

(\*) Testo della relazione svolta dall'Autore al Convegno “La riforma tributaria verso l'attuazione”, organizzato dall'ODCEC di Varese, il 24 novembre 2023.

(1) Per mere esigenze di semplificazione, nel prosieguo si privilegerà l'ipotesi che interessata fruire del *bonus* sia una società di capitali residente.

(2) Riferito cioè a lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

(3) Pur in assenza di esplicite previsioni al riguardo, la *ratio* della norma induce a ritenere che detto *status* sia impeditivo alla fruizione del beneficio sia che ricorra nel periodo di monitoraggio, sia che intervenga in quello agevolato.

(4) Per esempio: presenza nel periodo di monitoraggio di almeno un lavoratore dipendente.

(5) L'esclusione dei contribuenti forfetari dall'ambito soggettivo di applicazione della disposizione è ribadita dalla relazione tecnica.

Una volta superato questo primo ostacolo, è necessario che il contribuente abbia rilevato un incremento occupazionale “qualificato”, nel senso che il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato rilevato alla fine del periodo agevolato deve essere superiore a quello medio rilevato nel periodo di monitoraggio. Ai fini della quantificazione di questa seconda grandezza, si ritiene si possa ricorrere alle medesime indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate con circ. 18 giugno 2001, n. 57/E; inoltre, ai fini della determinazione dell’una e dell’altra, sempre sulla scorta delle istruzioni impartite con riguardo alla disposizione dell’art. 7 L. n. 388/2000 (riguardo alle quali non si hanno ragioni per ritenerle superate), è plausibile che i titolari di rapporto a tempo parziale concorrano previo ragguaglio proporzionale alla riduzione dell’orario prevista dal rispettivo contratto di lavoro rispetto a quello ordinario.

**C.** Con evidente intento anti-elusivo, il legislatore impone che l’incremento occupazionale, come sopra individuato, debba essere decurtato delle diminuzioni «*verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile o facenti capo(6), anche per interposta persona, allo stesso soggetto*»; si tratta di una previsione presente, con analoga formula, nel precedente del 2000: non ci si può non dispiacere del fatto che sia stata riproposta una definizione di gruppo piuttosto approssimativa, al punto che solo in via amministrativa si precisò che il riferimento ad attività economiche facenti capo al medesimo soggetto avesse la finalità di ricomprendere nel perimetro d’osservazione anche società sottoposte a comune controllo(7). Piuttosto non si può non osservare come la formula rischi di imporre plurime rettifiche nell’ipotesi di gruppi a sviluppo verticale(8) oppure nel caso in cui la medesima società sia partecipata da entità - anche riconducibili a soggetti economici diversi - con quote di partecipazione che siano di controllo per una, di collegamento per altre(9); sicché equità imporrebbe che, quanto meno in sede di disposizioni attuative, venga inequivocabilmente stabilito che la decurtazione rilevata neutralizzi una e una volta soltanto gli incrementi rilevati presso le società appartenenti al medesimo gruppo, eventualmente fornendo indicazioni su quale sia la sterilizzazione prioritariamente gradita al legislatore.

**D.** Verificatasi questa condizione, il beneficio accordato è pari al 20% del costo riferito ai nuovi assunti “qualificati” (nell’accezione di cui si è detto), pari al minore fra:

- il loro costo specifico, a carico del datore di lavoro(10);
- la differenza fra i costi per il personale complessivamente rilevati nell’esercizio agevolato rispetto a quelli contabilizzati nell’esercizio di monitoraggio, l’uno e l’altro quantificati assumendo le componenti di cui alla voce B), n. 9 del conto economico previsto dall’art. 2425 c.c., a prescindere dallo schema di bilancio adottato dal contribuente oppure dai principi contabili adottati per la sua redazione. Detto altrimenti: società finanziarie ed assicurative nonché i soggetti *IAS adopter* dovranno procedere ad una rilevazione *ad hoc* di detti costi, sicché anche per loro rivestiranno un ruolo di primo piano le indicazioni impartite dall’OIC con il Principio contabile n. 12(11). Il confronto imposto

---

(6) Il rinvio, benché sottinteso, al termine “società”, determinerebbe un ambito soggettivo ben più ristretto di quello fatto proprio dall’Agenzia in interpretazioni passate (di cui *infra*).

(7) Così la circ. 3 gennaio 2001, n. 1/E, par. 1.5.3; trattandosi, lo si ricorda, di agevolazione spettante anche ad operatori in forma individuale, tale previsione è valsa a dare risposta anche all’ipotesi di attività di lavoro autonomo e d’impresa riconducibili alla medesima persona fisica (ris. 31 maggio 2002, 164/E).

(8) È il caso della società A che controlli direttamente la società B e, per il tramite di questa, indirettamente la società C. Nel caso in cui quest’ultima registri una diminuzione occupazionale, essa letteralmente sterilizzerebbe l’eventuale incremento registrato nell’una come nell’altra controllante.

(9) Si pensi al caso della società X partecipata al 51% dalla società A, al 29% è dalla società B ed al 20% dalla società B, queste tre riconducibili a soggetti economici distinti.

(10) In questo caso il beneficio ammonta ad una riduzione del 4,8% del corrispondente costo del lavoro per una società di capitali residente.

(11) La norma (comma 3, ultimo periodo) precisa come ai soli fini dell’imputazione temporale i costi del personale rilevano «*in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente*»: «*per cui, ad esempio, per i*

dalla normativa, induce a ritenere che debbano essere adottati dei correttivi nell'eventualità in cui l'uno o l'altro dei due periodi d'imposta rilevanti sia (stato) interessato da operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni o conferimenti di compendi aziendali comprensivi di lavoratori, così da rendere le due grandezze omogenee<sup>(12)</sup>.

Una particolare attenzione è riservata dal legislatore a talune categorie di soggetti, giudicati "svantaggiati" dal punto di vista lavorativo<sup>(13)</sup>, sicché con riguardo ad esse è accordata una deduzione ancora maggiore allo scopo di incentivarne l'impiego stabile: il comma 5 della norma introduttiva del beneficio dispone infatti che «*il costo di cui al comma 3 [quello riferibile all'incremento occupazionale; n.d.r.] riferibile a ciascun nuovo assunto, anche ai fini della determinazione dell'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ... è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione laddove il nuovo assunto rientr[i] in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggior tutela*», fermo restando che detti coefficienti devono essere determinati dall'emanando decreto interministeriale d'attuazione «*in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10 per cento del costo del lavoro sostenuto per dette categorie*» (così il comma 6).

Diversamente da altri commentatori (cfr. GAIANI L., *Super deduzione del 120 per cento solo per le assunzioni dal 2024*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 novembre 2023), chi scrive è convinto che detta previsione si traduca non in una lievitazione *sic et simpliciter* della percentuale della maggiore deduzione spettante ma in un'ulteriore complicazione a carico del contribuente che aspiri a vedersela riconosciuta: costoro non potranno limitarsi ad assumere i costi specifici oppure quelli destinati a confluire nella voce B), n. 9 del conto economico così come confluiti nelle scritture contabili, ma dovranno preventivamente rettificarli, applicando il corrispondente coefficiente di maggiorazione. Con buona pace, per una volta ancora, degli intenti semplificatori ai quali l'intera riforma dovrebbe ispirarsi.

**E.** Per evitare che il *bonus* venga accordato in presenza di mere stabilizzazioni (ovverosia di conversioni di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato), è previsto che quand'anche si sia verificato un incremento occupazionale rilevante ai fini della misura, nessun costo può ad esso essere riferito qualora alla fine del periodo agevolato il numero complessivo dei lavoratori, a tempo determinato e indeterminato, sia inferiore o pari a quello medio rilevato in relazione al periodo di monitoraggio<sup>(14)</sup>.

Secondo taluni commentatori (cfr. PICA A. - BECCARI G., *La deduzione 'maggiorata' per le nuove assunzioni: prime considerazioni*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2023, 5, 82 ss.), tale previsione non esclude il riconoscimento del beneficio nell'ipotesi in cui nel periodo agevolato ad una stabilizzazione si accompagni l'assunzione di un nuovo lavoratore a tempo determinato presso la medesima impresa, cosicché il numero degli impiegati a tempo indeterminato e complessivamente parlando, sebbene in via indiretta, aumenta; il tenore letterale della norma porta chi scrive ad essere molto meno possibilista. Anche in questo caso non si può non stigmatizzare la banalità della disposizione che, volta - come detto - a non rendere rilevanti eventuali stabilizzazioni, non introduce alcun correttivo a seconda

---

*soggetti in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, detti costi rileveranno secondo il principio di cassa»* (così la relazione illustrativa); per competenza, ovviamente, in relazione alle società di capitali.

(12) È evidente, infatti, come l'effettuazione di una fusione per incorporazione nel corso del periodo agevolato, con approdo di lavoratori a tempo determinato e indeterminato presso l'incorporante, possa dare l'impressione che un incremento occupazionale si sia realizzato, portando per di più ad una lievitazione dei costi del personale nel bilancio riferito al corrispondente esercizio. Si auspica che indicazioni dettagliate in tal senso vengano fornite dal provvedimento di attuazione.

(13) Individuate nell'elenco costituente l'allegato 1 all'Atto governativo in rassegna.

(14) Vale la pena osservare come in questo caso la verifica vada condotta in relazione al solo contribuente che aspiri a fruire del beneficio, senza alcun riguardo alle società controllate, collegate o riconducibili, anche per interposta persona al medesimo soggetto.

della ragione che ha comportato una riduzione degli occupati, fra quelle frutto di possibili arbitraggi del datore di lavoro rispetto a quelle fisiologiche(15).

Da ultimo, va considerato il momento di effettiva fruizione del beneficio, una volta determinato: esso può essere fatto valere soltanto in sede di versamento a saldo delle imposte sui redditi liquidate in relazione al periodo d'imposta agevolato. Specifiche indicazioni, infatti, ne inibiscono la fruibilità sia in relazione al versamento d'acconto riferito al medesimo periodo d'imposta, quando venga opzionato il metodo previsionale, sia in relazione al versamento d'acconto per il periodo d'imposta successivo (di norma, il 2025), quando invece si intenda fare ricorso al metodo storico.

**F.** Volendo trarre qualche conclusione, è indubitabile che si tratti di una disposizione ambiziosa(16), piuttosto complessa nella sua materiale applicazione(17), specie ove coinvolga società partecipanti a gruppi articolati, ed anche esposta al rischio di innescare un “effetto domino” sull'applicazione di altri istituti(18).

- 
- (15) Si pensi al caso dei pensionamenti per maturazione delle connesse condizioni, quand'anche legati a provvedimenti in deroga rispetto all'applicazione della disciplina ordinaria nota come “legge Fornero”.
- (16) Assumendo quale retribuzione quella media rilevata dal “Rapporto annuale 2023” presentato dall'ISTAT il 7 luglio scorso (pari a 27 mila euro annui), l'esaurimento della dotazione finanziaria accordata alla misura, pari a poco più di 1,3 mld., verrebbe ottenuto impiegando stabilmente per l'intero 2024 oltre 770 mila nuovi lavoratori!
- (17) Abbastanza curiosamente il parere formulato dalla VI Commissione della Camera dei Deputati focalizza i timori riferiti alle complicazioni applicative sul solo regime riservato ai versamenti d'acconto, tralasciando le altre criticità delle quali si è dato conto.
- (18) È stato giustamente fatto osservare come la maggiore deduzione accordata a fronte dei costi di lavoro sostenuti possa incidere negativamente sulla quantificazione del ROL ai sensi e per gli effetti dell'art. 96, comma 4, TUIR (Confindustria, *Position paper* su “Attuazione della Legge delega fiscale”, 23 novembre 2023); da valutare, invece, la compatibilità dell'agevolazione con la contemporanea applicazione delle norme sulle società non operative (art. 30 L. n. 724/1994).



# III – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI



## FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

### Bianco, Rosso e Verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma fiscale: contraddittorio, motivazione e onere della prova

ALBERTO MARCHESELLI

#### Abstract

L'intervento tenta un primo provvisorio bilancio della prima parte di attuazione della riforma fiscale, concentrandosi principalmente su accertamento e processo tributario.

**Parole chiave:** riforma fiscale, contraddittorio, diritto di accesso, motivazione, oggetto del processo tributario, onere della prova

#### Abstract

*Some critical observations on the first part of implementation of tax reform, mainly focusing on tax assessment and trial before the judge.*

**Keywords:** *tax reform, right to be heard, discovery of evidence, motivation, subject of the tax process, burden of proof*

**SOMMARIO:** **1.** Il *bianco*: la apparente alternativa tra accesso e osservazioni nel contraddittorio. - **2.** Il *rosso*: la deroga al contraddittorio per il caso di urgenza. - **3.** Il *verdone*: il divieto di motivazione postuma e il raccordo con la regola dell'onere della prova e l'oggetto del processo tributario.

**1.** L'ottava puntata della *Farmacia dei Sani* sarà scandita a *tre colori*: con una citazione altamente cinefila, infatti, essa avrà i colori *bianco, rosso e ...verdone*. Si tratteranno, infatti, quanto alla attuazione fin qui della riforma fiscale, alcuni passaggi a luci e ombre, né carne né pesce (il *bianco*); alcuni passaggi, eufemisticamente... criticabili (il *rosso*); e alcuni passaggi decisamente apprezzabili (il *verdone*).

Meritano, a mio avviso, il colore *bianco* le scelte che il legislatore ha adottato quanto alle modalità di attuazione del contraddittorio. Nel nuovo art. 6-bis dello Statuto, dopo un primo comma che, in maniera chiara e limpida, stabilisce che il contraddittorio, di applicazione generalizzata, deve essere *effettivo e informato*, si prevede, in modo alquanto sibillino, che il contribuente ha il diritto di formulare le proprie osservazioni *ovvero* di chiedere accesso al fascicolo istruttorio.

In effetti, la scelta della congiunzione "*ovvero*" non è delle più felici, in un paese caudico e amante delle complicazioni come l'Italia. Speriamo di essere cattivi profeti, e probabilmente lo siamo ma temiamo la possibile attestazione delle fasce più retrive della Pubblica Amministrazione verso una interpretazione *disgiuntiva* di quella parolina. Un'interpretazione, capziosa, secondo la quale il contribuente avrebbe, alternativamente, il diritto di scegliere se formulare le proprie osservazioni, oppure accedere alle informazioni contenute nel fascicolo.

Che è una interpretazione assurda, contraddittoria e disallineata rispetto alla legge delega, ma ha il seducente pregio, per chi voglia mettersi di traverso rispetto alla realizzazione di un diritto tributario

moderno civile, di limitare l'impatto della riforma e comunque di favorire la *velocità*, che è una delle divinità in voga.

Che si tratti di interpretazione contraddittoria risulta evidentemente, per il fatto che il primo comma prevede che il contraddittorio debba essere effettivo e informato. L'accesso al fascicolo istruttorio è lo strumento attraverso il quale il contraddittorio è informato e, per via logica, se quest'ultimo è un contenuto indefettibile del contraddittorio, come stabilisce il primo comma dell'art. 6-*bis*, il diritto di accesso, sempre che sia richiesto (ecco il perché di quell'ovvero, non è detto che sia chiesto perché non è detto che sia necessario) va fatto, e poi le osservazioni.

Detto altrimenti, ciò che è *congiunto* nel primo comma non può essere *disgiunto* nella disposizione che stiamo esaminando.

Ma l'interpretazione è anche, quasi comicamente, assurda: al contribuente sarebbe data la scelta tra *poter parlare senza sapere* oppure *poter sapere senza parlare*: non sembra necessario nessun altro commento.

Un poco più di attenzione e precisione linguistica avrebbe insomma, verosimilmente, evitato la possibile insorgenza di interpretazioni capziose. Esse sono molto gradite ai difensori perché creano motivi di impugnazione, ma non fanno bene alla efficienza e coerenza del sistema.

2. Merita invece, decisamente, il color *rosso*, un bel color rosso sangue, la malauguratissima scelta di limitare il contraddittorio nel caso di *fondato pericolo per la riscossione*.

Qui si tratta di un errore concettuale che a mio umile avviso non dovrebbe consentire di superare il secondo anno nel corso di laurea in giurisprudenza. Una delle prime nozioni che si imparano nel corso di procedura civile è - almeno credo - che, nel caso in cui, nelle more di un procedimento e in attesa della decisione a cognizione piena, vi sia un apprezzabile pericolo, possono soccorrere provvedimenti cautelari. Sempre nel corso del secondo anno di giurisprudenza gli studenti apprendono che, cosa ben diversa dalla decisione cautelare, è il procedimento sommario. E cosa ancora diversa il procedimento lesivo dei diritti fondamentali.

Fuori di metafora, se vi è un pericolo durante un procedimento, non si decide affrettatamente e sacrificando le regole di procedura, ma si adottano provvedimenti cautelari, che impediscano il concretizzarsi del pericolo, e, così, assicurato il risultato del procedimento, si decide in modo ordinario, rispettando i diritti fondamentali.

La scelta del - qui balbettante - legislatore delegato equivale a quella di chi, nel processo penale, ammesso che esista il rischio che il sospettato assassino fugga, dica che sarebbe giusto condannarlo facendo soltanto un mezzo processo, ad esempio non facendolo assistere da un difensore, perché si perde tempo.

Intanto, questa soluzione è del tutto illogica e, lasciatemelo dire, *asina*, visto che *tutto* nel processo serve ad accertare se l'imputato è colpevole, mentre chi ha scritto questa aberrante norma dà per scontato che l'imputato sia colpevole e il processo e le sue garanzie siano un ostacolo alla ricerca della verità. Cioè si dà per scontato all'inizio del ragionamento quello che si dovrebbe dimostrare: un errore di logica che farà rivoltare nella tomba la mia prof. Matematica del Liceo, la compianta professoressa Cusi.

E, poi, sta il fatto che non è che, perché si ha fretta, si possano calpestare i diritti fondamentali. O il contraddittorio è *fuffa*, e allora non deve essere attuato *mai*, né se si ha fretta, né se si può andare comodi. Oppure è un diritto fondamentale e, allora, si deve rispettare *sempre*. Il legislatore delegato, per dirlo in un altro modo, è come quel vigile che seguisse la strampalata e sanguinaria regola che, nelle ore di punta, si possono investire i pedoni, anche se passano sulle strisce e con il verde, perché *abbiamo fretta*.

Questa disposizione è, per me, manifestamente, incostituzionale.

3. Meritano, invece un bel color *verdone*, quello dei ramarri e degli smeraldi, la legge delega il legislatore delegato, quanto alla motivazione dei provvedimenti di accertamento.

Innanzitutto, nella parte in cui si prevede che la motivazione del provvedimento di accertamento debba contenere l'indicazione dei mezzi di prova, ciò che implica indicazione delle *fonti* di prova e delle ragioni per i quali essi si reputano idonee a fondare il *convincimento*.

Taluno è apparso terrorizzato da questa disposizione, fraintendendola: essa non richiede affatto che, nel corpo del provvedimento siano ricopiate tutte le fonti di prova (ad esempio, tutte le mille fatture), ma solo che le fonti di prova siano identificate, siano conosciute o comunque disponibili per chi si deve difendere e sia spiegato perché si reputano rilevanti e convincenti.

Ancora più interessante - e importante - è poi la disposizione che esclude che i fatti e le prove poste a fondamento del provvedimento possano essere *modificate sostituite o integrate successivamente* alla sua confezione, che, cioè, la motivazione non possa essere integrata quanto a fatti e prove. Si tratta di una disciplina che, intanto, non fa che prendere atto degli orientamenti più illuminati della giurisprudenza da Corte di Cassazione. Ma, soprattutto, si tratta di una norma che coglie un dato sistematico e di coerenza di eccezionale importanza.

L'evoluzione del diritto procedimentale amministrativo ha, ormai, creato un sistema nel quale gli enti impositori e, in particolare, le Agenzie fiscali si trovano dotate, opportunamente, di pieni poteri di indagine, finalizzati all'adozione di un provvedimento autoritativo provvisoriamente esecutivo. È evidente che tali poteri sono *funzioni*, cioè *doveri*. Non si può provvedere, se non dopo aver condotto e completato una perfetta indagine e una perfetta valutazione del materiale istruttorio scaturitone: è il principio costituzionale di imparzialità, Bellezza.

Ciò è, del resto, coerente con l'affermazione del diritto al contraddittorio al termine della fase amministrativa. Si attribuisce il diritto di difendersi quando il procedimento è completato è perfetto anche quanto alla istruttoria, altrimenti sarebbe quasi una presa in giro

Mi sembra, allora, umilmente ma convintamente, che taluno abbia frainteso la portata di questa regola.

C'è chi trova difficoltoso, ad esempio, individuare cosa significhi il potere dell'Amministrazione di integrare l'istruttoria solo attraverso l'emanazione di ulteriori provvedimenti, se possibili e non decaduti, e grida a un intervento di compressione delle libertà del contribuente. La cosa mi appare un falso allarme come chi grida all'incendio guardando una lampadina: dovrebbe trattarsi del banale riferimento alla possibilità di adottare accertamenti integrativi, esattamente come prima.

C'è chi ravvisa una contraddizione tra questa disciplina e quella della L. n. 130/2022, laddove essa prevedeva che l'Amministrazione dovesse *provare in giudizio* il fondamento delle sue pretese.

Contraddizione che non esiste affatto.

Quella norma non prevedeva che la prova si formasse per la prima volta o solo in giudizio, come qualche lettura frettolosa ha ipotizzato, ma solo che, ovviamente, il giudice può decidere soltanto sulla base delle prove che sono portate in giudizio. Quella disposizione ribadiva l'illegittimità dei giudizi fondati su "atti di fede": su prove rimaste ignote e segrete (ad esempio, i verbali Olaf, le indagini, non prodotte, di altre Amministrazioni, ecc.).

Che quella norma non prevedesse la possibilità di provare per la prima volta in giudizio i fatti è, del resto, evidente sul piano della logica della disposizione, visto che, se la prova manca, essa prevede che l'atto debba essere *annullato*. Se le prove non dovessero essere necessariamente già presenti nella motivazione dell'atto o comunque a quella data, per logica invincibile, quando, alla fine del processo, le prove manchino, non dovrebbe essere annullato l'atto, ma dichiarata infondata la pretesa (l'atto sarebbe stato comunque legittimo anche senza prove)!

C'è poi chi non coglie, mi sembra, che la riforma nel 2024, invece, è perfettamente coerente con quella del 2022, anche in punto *onere della prova*.

Le due riforme chiariscono che l'onere della prova ha un significato *dinamico*, e cioè stabiliscono che *qualcuno deve fare qualcosa* solo nel procedimento di accertamento: si impone che gli enti impositori debbano cercare e ostendere già lì le fonti di prova e dimostrare che esse sono convincenti.

Nel giudizio, l'onere della prova è solo la regola che interviene quando la prova *manchi* (se manca la prova della evasione, anche nel caso di inesistenza di costi, operazioni IVA, crediti, ecc., vince il contribuente, se manca la prova del rimborso, vince l'Agenzia).

Le due riforme chiariscono che, dopo decenni di confusione, deve finalmente andare in pensione un radicato, pervicace e perniciosissimo errore: confondere il significato dell'espressione "*Tizio ha assolto il suo onere della prova*" con una applicazione della regola sull'onere della prova.

Dire che Tizio ha assolto il suo onere della prova significa solo fare un'affermazione del giudizio di fatto: c'è la prova convincente che una certa cosa è successa. La regola sull'onere della prova non è "chi deve provare cosa", né, tantomeno – ORRORE! - stabilire cosa serve perché ci sia la prova. Quella dell'onere della prova in giudizio è, invece, una questione di diritto e non di fatto, e viene dopo, e che, tra l'altro è rarissima, a rigore: capita solo se il giudice, impazzendo, in mancanza di prova, avesse dato ragione alla parte ... sbagliata (ad esempio, concedesse il rimborso dopo aver ritenuto non raggiunta la prova che esso spetti): si parla di onere della prova solo se la prova non c'è, se questa c'è non c'è spazio per applicare la regola sull'onere.

*È appena il caso di notare che su questa confusione, mi pare, si fondano decine di migliaia di errori e di processi erroneamente giunti in Cassazione e di giurisprudenza ondivaga e iatrogena (chi è causa del suo mal pianga sé stesso, verrebbe da dire).*

Magari queste due riforme funzioneranno da opportuna vaccinazione, come si conviene a una Farmacia.

## IL CONTRADDITTORIO

### Contraddittorio e imposte indirette sui trasferimenti nel decreto 24 aprile 2024

*Cross-examination and indirect taxes on transfers in the decree of 24 april 2024*

GUIDO SALANITRO

#### Abstract

Il D.M. 24 aprile 2024, in attuazione dell'art. 6-bis L. 27 luglio 2000, n. 212, ha individuato gli atti esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo. Nell'individuare il perimetro di applicazione della norma, sono esclusi, attraverso il riferimento ai vari tipi di avvisi di liquidazione, buona parte degli atti autonomamente impugnabili in materia di imposta di registro, successione e donazione. La soluzione accolta dal decreto non convince, trattandosi quasi sempre di atti con i quali l'Amministrazione non si limita a correggere errori di calcolo o ad applicare valori matematici come quelli catastali, ma procede a valutazioni sostanziali per le quali risulta, invece, opportuno un momento di confronto con il contribuente.

**Parole chiave:** contraddittorio, avviso di liquidazione, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni

#### Abstract

*The Decree of the Ministry of Economy and Finance of 24 April 2024, implementing article 6-bis of law 27 July 2000, n. 212, identifies the acts excluded from the obligation of preventive cross-examination. In identifying the scope of application of the law, a good part of the autonomously contestable acts relating to registration fee, inheritance and donation tax are excluded, through reference to the various types of settlement notices. The solution adopted by the decree is not convincing, as it is almost always an act with which the administration does not simply correct calculation errors or apply mathematical values such as cadastral values, but proceeds with substantial assessments for which, instead, a moment of discussion with the taxpayer is appropriate.*

**Keywords:** right to be heard, settlement notice, registration fee, inheritance and donation tax

**SOMMARIO:** **1.** La disciplina. - **2.** Gli atti automatizzati. - **3.** Gli atti di pronta liquidazione. - **4.** Cosa resta? - **5.** Post scriptum.

**1.** La L. 9 agosto 2023, n. 111 ha delegato il governo, con la lett. f) dell'art. 4, ad introdurre una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; con l'art. 17, lett. b), (nell'ambito dei procedimenti accertativi) ad applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato (e con la lett. g) dello stesso art. 17 il contraddittorio viene previsto anche nell'ambito dell'adempimento collaborativo e del concordato biennale).

La norma è stata attuata con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che ha introdotto l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente per il quale «1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità,

da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo. 2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione».

Una prima difficoltà sembra emergere dal confronto tra le norme, in quanto il riferimento alla liquidazione e pronta liquidazione (e al controllo formale) non è contenuto nella legge delega. Ma le perplessità aumentano con riferimento al decreto che ha individuato i casi di esclusione, soprattutto se si guarda alle imposte indirette sui trasferimenti.

È stato, infatti, emanato il D.M. 24 aprile 2024, intitolato “*Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*”.

Nel decreto, in attuazione delle norme dello Statuto e come anche preannunciato nell'atto di indirizzo del Dipartimento delle finanze del 29 febbraio 2024, vi è un elenco di atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati (definiti come ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione) tra i quali sono compresi, per quanto qui interessa, alla lett. f), gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; e alla lett. g), gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica ai sensi dell'art. 12 D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 maggio 1988, n. 154.

Vi è, inoltre, un elenco degli atti di pronta liquidazione (definiti come ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa Amministrazione) tra i quali sono compresi alla lett. c), gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni, dei seguenti tributi: *i*) imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; *ii*) imposte ipotecaria e catastale e tasse ipotecarie di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; *iii*) imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Già le definizioni contenute nel decreto suscitano qualche perplessità, perché gli atti automatizzati dovrebbero implicare non solo un incrocio tra le banche dati ma anche un'assenza di valutazione sostanziale, tale da escludere l'utilità del contraddittorio. Quanto alla pronta liquidazione, essa sembra presupporre, oltre ad un'assenza di valutazione sostanziale, una condizione nella quale l'Ufficio possa operare velocemente, e per la quale quindi non sarebbero richiesti (e consentiti) termini particolarmente lunghi.

2. Guardando agli atti che qui interessano, l'unico atto che per il quale, anche alla luce della legge delega, appare corretto non richiedere un contraddittorio è l'avviso di liquidazione dei tributi a seguito di determinazione della rendita definitiva in luogo di quella proposta (o in mancanza di rendita) (la summenzionata lett. g) del decreto). La determinazione del valore catastale, ai vari fini delle imposte di registro e successioni e donazioni, avviene sulla base delle rendite attribuite; in mancanza, per evitare un'ingiustificata diversità di trattamenti, il contribuente nell'atto o nella dichiarazione di successione può chiedere l'attribuzione della rendita (definitiva); gli Uffici procedono celermente alla determinazione della rendita (con apposito avviso di classamento) e alla liquidazione del maggior tributo in base alla rendita assegnata. Si tratta, quindi, di un mero calcolo matematico, rispetto al quale non vi è luogo per il contraddittorio.

Sorgono invece dubbi sugli altri casi di esclusione.

Lascia, innanzitutto, perplessi il riferimento, tra gli atti automatizzati, agli avvisi di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Pur essendo pacifico che in generale si dovrebbe discorrere di ipotesi di decadenza per decorso del termine o del compimento di atti non consentiti, basta richiamare alla mente la giurisprudenza in materia per capire come possa essere utile un previo contraddittorio. Certamente l'Ufficio si basa sull'incrocio tra le ban-

che dati, e quindi vi è una certa coerenza con la definizione contenuta nel decreto, ma preoccupa scoprire che per l'Agenzia si tratta di attività automatizzata dove ci si limita ad un mero controllo formale fatto dal software, senza una verifica sostanziale. L'unica consolazione si trae dalla considerazione che nello stesso elenco vi sono gli accertamenti parziali e gli atti di recupero, forse non troppo dissimili dagli avvisi di liquidazione in esame, e per i quali in questa Rivista altra dottrina aveva già evidenziato l'opportunità di consentire il contraddittorio (VIOTTO A., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, III, 578 ss.). Mal comune, mezzo gaudio.

Non sono contemplati, peraltro, gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali in materia di imposte sulle successioni e donazioni. L'omessa menzione è, forse, dovuta non ad una svista, ma al fatto che, nella generalità dei casi, le agevolazioni riguardano i tributi ipotecari e catastali, non quello donativo o successorio, anche in relazione a successioni e donazioni. Ma a parte sempre possibili modifiche legislative, non si possono escludere ipotesi attualmente vigenti, come quella contemplata dall'art. 4-ter D.Lgs. n. 346/1990 (in tema di trasferimenti di aziende o di rami di esse e la relativa decadenza in mancanza di prosecuzione dell'attività di impresa per un quinquennio).

3. Va peggio per gli avvisi di pronta liquidazione. Non è questa la sede per approfondire la differenza tra liquidazione e accertamento in generale. Sembra utile, piuttosto, guardare alle discipline concrete.

Nell'imposta di registro con l'attività di liquidazione, che a seguito della riforma attualmente in corso sarà in futuro normalmente una rettifica dell'autoliquidazione svolta dal contribuente, l'Amministrazione non si limita ai meri errori materiali e di calcolo ma procede alla qualificazione della fattispecie (l'atto oggetto della registrazione). Ai sensi dell'art. 20 D.P.R. n. 131/1986, l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo. È sufficiente questo riferimento (ma è utile leggere anche le norme successive) per capire l'opportunità di un confronto con il contribuente per evitare errori di applicazione del tributo. E il contraddittorio assumerebbe una rilevanza ancora maggiore nel caso di recupero presso il notaio, titolare di competenze particolari che renderebbero particolarmente proficuo un confronto. Si tratta, comunque di un controllo sostanziale, rinviandosi ad un momento successivo la sola valutazione del valore venale dei beni oggetto dell'atto.

Anche in questo caso, si potrebbe obiettare che vi è una certa coerenza tra la definizione di pronta liquidazione contenuta nel decreto e la normativa dell'imposta di registro, coincidendo il riferimento agli elementi desumibili dall'atto. Ma l'attività sostanziale esplicita contrasta con la nozione di pronta liquidazione (e i lunghi termini previsti dall'art. 76 D.P.R. n. 131/1986 ne sono ulteriore conferma).

Nelle imposte sulle successioni, con riguardo all'attuale disciplina, la delicatezza della funzione è tale che per lungo tempo è stata riservata all'Amministrazione, che ha tre anni di tempo per procedere. Anche in questo caso ci si muove sui dati disponibili, ma si trascura l'attività di delicata interpretazione dei dati e delle norme che ad essi danno rilevanza.

Peraltro, in un'ottica di semplificazione, digitalizzazione (e maggior maturità del contribuente), il legislatore sta per inserire l'autoliquidazione anche per questo tributo. Anche qui la norma, nella versione attualmente in circolazione, prevede che l'ufficio non procede solo alla correzione degli errori materiali e di calcolo ma anche a escludere: *i)* le passività esposte nella dichiarazione per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità di cui agli artt. 21 e 24 o eccedenti i limiti di deducibilità di cui agli artt. 22 e 24, nonché gli oneri non deducibili a norma dell'art. 8, comma 1; *ii)* le passività e gli oneri esposti nella dichiarazione che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione; *iii)* le riduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione non previste negli artt. 25 e 26 o non risultanti dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione. Con un termine biennale che contrasta anch'esso con la nozione di pronta liquidazione.

Si tratta, com'è evidente, di molteplici questioni rispetto alle quali il contraddittorio preventivo è senz'altro opportuno (anche se talvolta, chissà, controproducente per il contribuente).

Se si confronta poi le fattispecie in esame con le altre ipotesi di pronta liquidazione vi sono sostanzialmente solo gli esiti di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, dimenticando che si tratta proprio di antecedenti procedurali rispetto all'iscrizione a ruolo, che in qualche modo consentono di dar vita ad una sorta di contraddittorio.

4. A rendere ancora più curiosa la scelta del legislatore è la considerazione che così, nelle imposte indirette sui trasferimenti, si impone il contraddittorio sostanzialmente solo per gli accertamenti di maggior valore. In questo campo, però, il contraddittorio rischia di ridursi il più delle volte ad una transazione (nell'ambito dell'accertamento con adesione anch'esso ridisciplinato), trattandosi di determinare un valore venale dagli incerti confini. Le controdeduzioni del contribuente consisteranno nel difendere il valore dichiarato (nell'imposta di registro coincidente con il prezzo regolarmente tracciato) e nel contestare quello proposto dall'Amministrazione nello schema d'atto; nell'atto adottato, l'Amministrazione potrà tener conto delle osservazioni del contribuente e determinare un valore inferiore. In pratica, il contribuente dichiara 10, l'Ufficio indica nello schema d'atto 20, si chiude a 15 (sulla base, sia chiaro, degli elementi prodotti dal contribuente). Più una transazione, che un contraddittorio.

Nella liquidazione, invece, il contraddittorio verterebbe proprio sui presupposti per l'applicazione delle varie norme e aliquote, senza alcun spazio alla transazione, da un lato ottimizzando l'attività dell'Amministrazione, dall'altro consentendo al contribuente di far valere le proprie ragioni senza ricorrere al giudice. In altri termini, è proprio nelle attività che il decreto definisce automatizzate o di pronta liquidazione (eccettuate quelle di natura meramente matematica) che meglio emergerebbero i lati positivi del contraddittorio.

5. Nelle more della pubblicazione, nella dottrina notarile (e sui social) si sono diffuse almeno due letture che provano a mitigare gli effetti del D.M., proponendo una lettura restrittiva delle nozioni di “*omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni*”. Per una prima lettura, si dovrebbe guardare al contenuto degli avvisi, per verificare se contengono solo un mero errore materiale o di calcolo. Per una seconda lettura, andrebbero comunque esclusi dal perimetro del D.M. tutti gli avvisi di liquidazione della imposta principale postuma, dei quali oggi sono destinatari solo i Pubblici Ufficiali, ma che avranno ampia applicazione a seguito della prossima riforma. La prima tesi convince poco, perché lascia nell'incertezza il funzionario che dovrebbe decidere volta per volta. La seconda tesi è certamente più apprezzabile, conducendo addirittura al risultato che nella maggioranza dei casi avremo il contraddittorio necessario. Ma la lettera del D.M., che fa riferimento all'insufficiente versamento, non sembra lasciare spazio a questa interpretazione.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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.*, 2023, 1, III, 99 ss.

FANTI G., *Il contraddittorio preventivo e l'imposta di registro*, in [www.federnotizie.it](http://www.federnotizie.it), 24 maggio 2024

GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 1, 111 ss.

MARCHESELLI A., *Bianco, Rosso e Verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma fiscale: contraddittorio, motivazione e onere della prova*, in questo fascicolo (pubblicato online il 14 aprile 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it))

MARCHESELLI A., *Gurdulù alle piramidi: note critiche su contraddittorio e favor rei nella riforma fiscale*, in questa *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, III, 575 ss.

MASTROIACOVO V., *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. cost.*, 2023, 2, 604 ss.

MICELI R., *Il contraddittorio nei procedimenti automatizzati. Si consolidano interpretazioni svalutative della giurisprudenza di legittimità*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2024, 4, 324 ss.

VOTTO A., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, III, 578 ss.

ZUCCARELLO A., *Il difficile ruolo del contraddittorio nei controlli automatizzati delle dichiarazioni*, in SALANITRO G. (a cura di), *Scenari dell'Intelligenza artificiale. Uomo e Algoritmi nelle scienze sociali*, Pisa, 2024

## La “prova di resistenza” resiste?

*Is the “resistance test” holding up?*

(commento a/notes to Cass., sez. trib., ord. interlocutoria 22 marzo 2024, n. 7829)

ROBERTO SUCCIO

### Abstract

La Sezione tributaria della Corte di Cassazione propone alla Prima Presidente la remissione alle Sezioni Unite della questione riguardante il concreto contenuto della c.d. “prova di resistenza”, che ritiene non analiticamente sin qui descritto nelle giurisprudenza di legittimità - in materia di tributi armonizzati - atta a giustificare l’annullamento dell’avviso di accertamento notificato al contribuente senza previo contraddittorio in ordine alle riprese oggetto di contestazione da parte dell’Ufficio.

**Parole chiave:** contraddittorio, procedimento di accertamento, diritto di difesa, tributi armonizzati, prova di resistenza

### Abstract

*The tax Section of the Court of Cassation recommends to the First President the referral to the United Sections of the question concerning the concrete content of the Italian institution, the so-called “prova di resistenza” here freely and literally translated into “Resistance Test”. The Ordinance holds that the jurisprudence of the Court of Cassation has not yet described the content of this institution analytically in the field of harmonised taxes. Passing this “Resistance Test” justifies the nullification of the notice of assessment served on the taxpayer without prior discussion of the allegations by the Italian Revenue Agency.*

**Keywords:** joint consultation, tax audit, right of defense, harmonized taxes, resistance test

**SOMMARIO:** **1.** Il diritto di difesa nel merito e il diritto di mera doglianza nel contraddittorio tra contribuente e Ufficio. - **2.** Sintesi telegrafica delle indicazioni interpretative del giudice unionale sul tema. - **3.** L’auspicato ritorno - da parte dell’ordinanza di remissione - alla situazione ante 2015. - **4.** Il contenuto della prova di resistenza. - **5.** Considerazioni conclusive.

**1.** La Sezione tributaria della Corte di Cassazione rimette alla Prima Presidente della Corte stessa la decisione in ordine all’intervento delle Sezioni Unite con riguardo alla corretta applicazione delle regole che governano la c.d. prova di resistenza nel contraddittorio procedimentale tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Il tema dell’oggetto, prima, e della rilevanza processuale, poi del contraddittorio nella fase procedimentale che vede attori il contribuente e l’Ufficio finanziario è stato ampiamente esaminato dalla dottrina in ogni suo profilo (senza pretesa di completezza: MARCHESELLI A., *Il “giusto procedimento” tributario, principi e discipline*, in UCKMAR A. - UCKMAR V., coordinato da, *Il diritto tributario commentato*, Genova, 2012; MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016; LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 3, 763 ss.; GALLO F., *Verso un “giusto processo tributario”*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11

ss.; ID., *Quale modello processuale per il giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, 11 ss.; BODRITO A. - F. FIORENTIN F. - A. MARCHESELLI A. - VIGNERA G., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2008; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 11 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, 309 ss.).

Rileva qui il Collegio che secondo l'Agenzia ricorrente la CTR non avrebbe osservato tali regole non avendo proceduto alla «concreta» valutazione delle ragioni addotte dal contribuente.

Secondo la pronuncia in commento, la CTR non ha qui affrontato *ex professo* il profilo del contenuto della c.d. prova di resistenza e ha motivato in termini assai sintetici, limitandosi ad osservare che non si doveva «valutare la fondatezza» delle doglianze sollevate, le quali «avrebbero dovuto essere esaminate in sede di contraddittorio preventivo» perché quelle difese non erano «pretestuose», conclusione questa che non viene in alcun modo argomentata, come se fosse evidente la loro “non pretestuosità”, accolta, quindi, come criterio dirimente.

Da un lato quindi l'ordinanza in nota prende atto della ormai consolidata giurisprudenza secondo la quale in materia di IVA al contribuente spetta l'accesso a una fase di confronto con l'Ufficio, anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento, in difetto risultandone leso il diritto di difesa nel procedimento e derivandone quindi l'illegittimità dell'atto successivamente emesso; dall'altro essa sostiene la necessità di riempire di significato il contenuto di tale prova, risultando inidonea a chiarirne il contenuto la sua - ormai tratteggiata - definizione giurisprudenziale di “non pretestuosità”.

Nel ricostruire il contesto sistematico, l'ordinanza nota come al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto «è mancato un generale obbligo, in capo all'amministrazione finanziaria, di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, almeno sino al d.Lgs. n. 219 del 2023 che ha introdotto nello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) l'art. 6 bis rubricato “principio del contraddittorio”».

L'affermazione, fondata sull'esame del diritto legislativamente enunciato, va peraltro coordinata con il parallelo insegnamento della stessa Corte di Cassazione per il quale il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa (così Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638).

Essa è regola di civiltà giuridica che lo stesso Collegio ribadisce là dove scrive che «l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento ed è operante anche in difetto di una specifica ed espressa previsione normativa, a pena di nullità, dell'atto finale dal procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al provvedimento stesso (così Cass., sez. un. 18 settembre 2014, n. 19667)».

Certo risultano ampiamente significative dell'attenzione che il sistema attribuisce al contraddittorio in parola quelle «disposizioni specifiche che prescrivono l'interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti differentemente declinati: si veda l'art. 38, comma 7, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche; l'art. 10, comma 3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146 in tema di studi di settore; l'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 36-ter del medesimo decreto, letti alla luce dell'art. 6, comma 5, Statuto del contribuente; l'art. 10-bis, commi 6, 7 e 8, dello Statuto», come ancora sottolinea in modo analitico l'ordinanza in nota.

Il Collegio remittente prende atto poi di come nel diritto dell'Unione «l'obbligo generale di attivazione del contraddittorio in capo all'Amministrazione rappresenta un principio pienamente acquisito: dal diritto a una buona amministrazione sancito dall'art. 41, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, inteso come “il diritto a che le questioni [...] siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione”, deriva, al paragrafo 2, “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio” (da ultimo, Corte giust., 24 febbraio 2022, in causa C-582/20, SC Cridar Cons srl). Questo diritto “garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, la propria opinione durante il procedimento amministrativo prima

dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi" (ex multis, Corte giust., 4 giugno 2020, in causa C-430/19, SC C.F. srl; Corte giust., 16 ottobre 2019, in causa C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft.; Corte giust., 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

Ne deriva che l'obbligo del contraddittorio preventivo impone all'Amministrazione, osserva ancora la Corte, «ove adottati provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, di mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (Corte giust., 18 dicembre 2008, in C-349/07, Sopropé, punto 37; ex multis 22 ottobre 2013, in C276/12, Sabou, punto 38; Corte giust., 17 dicembre 2015, in C-419/14, WebMindlicenses, punto 84)».

Nel caso in cui l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, «la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 2019) - comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte giust., 10 ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware, in C-141/08, punto 94; Corte giust., 10 settembre 2013, M.G. e N.R., in C-383/13, punto 38; Corte giust., 26 settembre 2013, Texdata Software, in C-418/11, punto 84; Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 82)».

Così delineato il quadro generale, la Corte ricorda come la stessa con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, abbia precisato che il requisito in questione va inteso «nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali», aggiungendo che «non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato [...], e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto».

Secondo l'ordinanza in nota, le Sezioni Unite hanno quindi dimensionato la "prova di resistenza" facendo perno sulla "non pretestuosità" delle ragioni difensive, che «sembra attestarsi su un criterio minimale, quasi in termini di mera possibilità, superato il quale la prova può ritenersi comunque raggiunta; sotto altro verso, la formula adottata sposta l'attenzione più sulle ragioni difensive in sé considerate che sulla concreta vicenda processuale, alla luce della quale gli elementi adottati dal contribuente dovrebbero essere considerati».

E allora, venendo al cuore della perplessità espressa dal Collegio che lo induce a sollecitare un nuovo intervento della massima espressione nomofilattica della Corte, «questa soluzione non pare pienamente aderente alla "prova di resistenza" come intesa dalla giurisprudenza unionale che, invece, richiede un giudizio di prognosi postuma da condursi "caso per caso" (Cass. n. 22644 del 2019), attraverso la "concreta valutazione" delle ragioni addotte dal contribuente (Cass. n. 701 del 2019; Cass. n. 31997 del 2023), e richiama un criterio di valutazione essenzialmente probabilistico: infatti, dovendosi garantire la "piena efficacia" del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale può comportare "l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino, cit., punto 82, enfasi aggiunta)».

Pertanto, si ritiene che «la discrasia tra principio unionale e giurisprudenza nazionale su contenuto e limiti della "prova di resistenza" nonché la mancanza di precise indicazioni su quanto a fondo ci si

debba spingere nella valutazione delle difese addotte dal contribuente rendono assai incerta l'individuazione del corretto metro di giudizio, tanto da giustificare l'intervento delle Sezioni Unite».

Sintetizzando, pare a chi scrive che la Corte abbia inteso richiedere alle Sezioni Unite una tipizzazione della “prova di resistenza” che dovrebbe secondo l'ordinanza che si commenta essere descritta nel suo concreto contenuto per potere risultare conforme ai dettati del giudice dell'Unione.

In altri termini, il risultato auspicato della remissione consisterebbe nella indicazione di quali elementi vanno volta per volta sottoposti al concreto vaglio del giudice e del criterio da adottarsi nel loro apprezzamento, attuando così i risultati interpretativi cui è giunta la Corte di Giustizia.

2. Secondo la giurisprudenza della Corte dell'Unione, il rispetto dei diritti della difesa dev'essere garantito a favore del contribuente non solamente nella dimensione processuale, alla stregua dell'art. 47 della Carta, che garantisce il diritto ad un processo equo, ma anche nella fase logicamente e cronologicamente precedente; si tratta della fase nella quale il contribuente viene sottoposto a controllo dall'Ufficio prima e a prescindere dall'intervento giudiziale (LORUSSO F., *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, tra principi costituzionali e garanzie sovranazionali*, in *Innovazione e diritto*, 2018, 4, 46 ss.).

Centrale rilievo ha in materia – come dimostra anche il ripetuto riferirsi ad essa dell'ordinanza in nota – la sentenza *Kamino International* (CGUE, sent. 3 luglio 2014, nelle cause riunite C-129/13 e 130/13, *Kamino International Logistics*, pubblicata in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss., con nota di MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso* e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 11, 833 ss., con nota di IAIA R., *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, nella quale si afferma che il diritto al contraddittorio non è un elemento accessorio ma un profilo fondamentale).

Il diritto al contraddittorio va quindi considerato parte integrante del rispetto dei diritti della difesa e, dunque, si tratta di un principio generale del diritto dell'Unione.

L'Ufficio tributario allora, prima di adottare un provvedimento individuale lesivo degli interessi del contribuente che ne è destinatario, deve mettere in condizione questo soggetto di manifestare utilmente il suo punto di vista, con riferimento agli elementi sui quali l'Autorità ritiene di fondare la sua decisione, purché questa rientri nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione (CGUE, sentenza 22 ottobre 2013, nella causa C-276/12, *Sabou*, punto 38), come nel presente caso si verifica per le pretese dell'Ufficio quanto all'IVA, tributo armonizzato.

Si tratta, secondo questa pronuncia citata, di un diritto appartenente alla sfera del rispetto dei diritti della difesa, segnatamente al “diritto di essere sentiti” (CGUE, sentenza 9 novembre 2017, nella causa C-298/16, *Ispas*, punto 26, sulla quale v. il commento di DELLABARTOLA G., *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 6, 457 ss.) e mira ad «assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta» e questo diritto dev'essere garantito anche in assenza di un'espressa disposizione che lo preveda (CGUE, sentenza 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*, punto 38).

Il principio in esame consente all'Amministrazione finanziaria di prendere in esame ogni elemento che, in concreto, emerga dal confronto con il contribuente; permette all'Ufficio di correggere eventuali errori commessi e al contribuente di fornire elementi relativi alla sua situazione che siano ritenuti suscettibili di incidere in modo diretto o indiretto sul contenuto finale dell'atto come declinato dall'Amministrazione finanziaria.

Va ricordato che nella sentenza *Kamino International* si precisa con chiarezza come ove l'Amministrazione finanziaria violi il diritto di essere sentiti, questo vizio determina benvero l'annullamento del provvedimento adottato dalla stessa Autorità ma solo «se, in mancanza di tale irregolarità, tale provvedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso», vale a dire, l'esito e il risultato finale (cioè il provvedimento o l'atto) avrebbero potuto essere differenti (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.) in tutto o in parte.

Più in generale, la violazione dei diritti della difesa non dev'esser formulata in astratto, bensì implica una valutazione «*in funzione delle circostanze di ciascun caso di specie*» e, in modo particolare, «*della natura dell'atto in oggetto, del contesto in cui è stato adottato e delle norme giuridiche che disciplinano la materia in esame*» (così letteralmente CGUE, 5 novembre 2014, in causa C-166/13, *Sophie Mukarubega contro Préfet de police, Préfet de la Seine-Saint-Denis*, punto 54).

Per vero, la centralità del contraddittorio nel procedimento amministrativo di accertamento tributario viene riconosciuta, quale principio generale, ormai da tempo dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26638; in senso conforme, Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26636, 26637) le cui ragioni paiono sostanzialmente in linea con i principi euro unitari appena illustrati. Si è affermato, da parte della Corte di Cassazione, che il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale ed imprescindibile, anche in assenza di una espressa previsione normativa, del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa introducendo nell'ordinamento tributario italiano, un principio generale di diretta applicazione, che trova fondamento nel principio di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost. nonché nel principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (MONTANARI F., *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del "contraddittorio difensivo" nel procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, 2, 40 ss.; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 33).

Con particolare riguardo ai tributi armonizzati, la Corte di Giustizia (CGUE, sentenza 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sopropè*; 3 luglio 2014, C-129/13 e C-7130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*) ha più volte anche chiarito che in mancanza di una disciplina specifica del diritto unionale in materia di garanzie procedurali spetta all'ordinamento giuridico dello Stato membro stabilire le modalità per assicurare siffatte garanzie, primo tra tutti il diritto di difesa, nel rispetto del principio di equivalenza per il quale le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna, ed il principio di effettività per il quale la disciplina nazionale non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione e, tra questi, l'esercizio del contraddittorio (CGUE, sentenza 9 novembre 2017, causa C-298/16, *Ispas*).

3. Ciò chiarito e ricordato, mi pare che per l'irrinunciabile principio di uguaglianza e rispetto del principio di capacità contributiva ogni contribuente dovrebbe essere beneficiario di identica garanzia del contraddittorio endoprocedimentale quale primaria espressione proprio dei principi di uguaglianza, collaborazione e buona fede, immanenti nell'ordinamento giuridico integrato, interno ed europeo, per il più efficace e giusto esercizio della potestà di imposizione tributaria.

Esprimono con chiarezza questo principio due pronunce della Suprema Corte che assumono centralità nel dibattito; l'una traendo il rispetto di tale contraddittorio dalla normativa dello Statuto dei diritti del contribuente - norma generale di sistema, attuativa degli artt. 3, 23, 53, 87 Cost. - l'altra applicando i principi altrettanto sovrani, anzi sovranazionali, della Carta Europea.

La prima pronuncia (Cass., Sez. Un., sent. 29 luglio 2013, n. 18184) risalente al 2013 ha statuito che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero)

dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio.

La seconda (Cass., Sez. Un., sent. 18 settembre 2014, n. 19667) risalente al 2014, ha puntualizzato come l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 D.P.R. n. 600/1973 (nella formulazione vigente "*ratione temporis*"), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-*bis*, del medesimo D.P.R., come introdotto dal D.L. n. 70/2011 conv. con modif. dalla L. n. 106/2011), in 30 giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità.

Entrambe queste decisioni pongono alla base del decidere la considerazione di fondo secondo la quale la mancata attivazione del contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto finale che veicola la pretesa di maggiori tributi dovrebbe rendere, infatti, illegittimi gli atti impositivi originatisi "a valle", non soltanto nei casi in cui la nullità è prevista espressamente dalla legge quale nullità testuale o espressa ma in tutti i casi in cui risulti accertato che è stato impedito all'interessato di fornire ulteriori dati ed elementi rispetto a quelli in possesso dell'Ufficio finanziario; elementi che, se fossero stati valutati, avrebbero portato ad una rideterminazione o all'annullamento della pretesa manifestata nel provvedimento impugnato, quale conseguenza della violazione dell'obbligo, a carico di ogni Amministrazione procedente, di acquisire ogni ulteriore elemento di valutazione rispetto a quelli nella sua disponibilità prima di incidere negativamente sugli interessi del contribuente destinatario dell'atto in argomento.

Così solamente sarebbe infatti per davvero rispettato il dovere di "ben provvedere" cui ogni Amministrazione è tenuta in conformità dei principi di derivazione costituzionale (artt. 53 e 97 Cost.) e di quelli di rango comunitario (artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione), come più volte chiarito dalla Corte di Giustizia.

È di immediata evidenza come abbia luogo, a questo punto, una vera e propria biforcazione del percorso logico-giuridico seguito dalla giurisprudenza di Legittimità nel corso dell'evoluzione successiva.

Seguendo un primo sentiero argomentativo, il sistema ammetterebbe solo casi di nullità testuale in violazione dell'obbligo del contraddittorio nei casi di accertamenti dei tributi (armonizzati e non armonizzati) eseguiti dopo accessi, ispezioni e verifiche "in loco" laddove l'accertamento dovesse essere emanato prima dello scadere del termine di 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione in quanto in tale fattispecie la norma interna - vale a dire l'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, L. n. 212/2000 prevede espressamente la sanzione della nullità (così Cass. civ., sez. V, 15 gennaio 2019, n. 701 e n. 702).

Tale pronuncia si pone in sostanziale continuità con la sentenza del 2013 (Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184) poiché fonda la conclusione in ordine alla illegittimità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio quale conseguenza della necessaria valutazione "*ex ante*" del rispetto del contraddittorio che assorbe, pertanto, la "prova di resistenza" sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati.

Seguendo un secondo sentiero argomentativo, che traccia la sorte dei casi in cui l'accertamento ha luogo in assenza di accessi, ispezioni e verifiche, il mancato contraddittorio - salvo quelli in cui sia la stessa legge, o una esplicita interpretazione nomofilattica a stabilirne la nullità (come avviene per gli accertamenti elusivi, o fondati sugli studi di settore, ad esempio) - sarà necessario distinguere il metodo, il luogo e la natura dei tributi oggetto del controllo e soprattutto le ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere se fosse stato chiamato dagli Uffici, purché non pretestuose, prima di stabilire se ricorra o meno la "sanzione" della nullità dell'atto impugnato.

In questa seconda fattispecie, che pertanto è differente da quella precedentemente esaminata con riguardo agli accertamenti *ante tempus*, la Suprema Corte, dapprima ha introdotto una dicotomia tra

tributi armonizzati e non armonizzati; quindi, ha richiesto, solo per quelli armonizzati, sulla scia della giurisprudenza unionale, la prova di resistenza anche nelle verifiche “in loco”.

In seguito, quest'ultima prospettazione risulta ridimensionata dalla giurisprudenza seguente (Cass. civ., sez. VI, 17 gennaio 2017, n. 1007; Cass. civ., sez. VI, 5 dicembre 2017, n. 29143) quanto ai tributi armonizzati nelle verifiche in loco, *ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000*), giungendo a ridimensionare la prova di resistenza nel triplice caso dell'accesso, ispezione e verifica in loco, ferma restando l'illegittimità dell'atto di accertamento nei casi in cui, come si diceva, vi è previsione espressa di nullità e, quindi, unicamente ai casi in cui l'accertamento venga emanato prima dello scadere dei sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione.

Non vi sarebbe, pertanto, nullità nei casi della verifica “in loco” a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, allorché l'avviso di accertamento risulti emanato in violazione, per non essersi la parte (e non l'Ufficio) “attivata” presentando memorie difensive (*ex art. 12, comma 7*), ed ove l'accertamento risulti emanato nel rispetto (e, quindi, dopo) il termine di 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, salva l'eventuale valutazione *ex post* da parte del Giudice della prova di resistenza con onere di allegazione della stessa da parte del contribuente se non pretestuosa.

Come chiaramente affermato nelle sentenze “gemelle” del 2019, *«l'operatività della c.d. prova di resistenza affermata dalle Sezioni Unite 9 dicembre 2015 n. 24283 non può che essere circoscritta al caso di assenza di una specifica previsione del legislatore nazionale di nullità per violazione del contraddittorio. La predetta sentenza, pertanto, correttamente interpretata in rapporto di continuità e di complementarietà con la 18184/13 cit., non introduce (e non si basa su) un discrimine - una summa divisio - tra tributi non armonizzati e tributi armonizzati, in tema di disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, bensì distingue tra esistenza, o meno, di una normativa specifica sul punto; se questa esiste (v. art. 12 cit.), la stessa si applica a tutti i tributi, proprio nel pieno rispetto del principio di equivalenza, laddove, in mancanza e quindi in via residuale, subentra il principio generale unionale, ovviamente in tutta la sua portata e, dunque, anche con il limite della prova di resistenza»*.

Ne deriva che *«anche per i tributi armonizzati, scatta la prova di resistenza ai fini del contraddittorio endoprocedimentale nel solo caso in cui la normativa interna non commini espressamente la sanzione della nullità. Specularmente, ove il legislatore la preveda, non dev'essere applicata anche la prova di resistenza. Infatti, solo in assenza di una specifica previsione di nullità introdotta dal legislatore per sanzionare la violazione del contraddittorio vi può essere spazio per il giudice affinché possa operare una valutazione ex post, caso per caso, sull'intervenuto rispetto o meno del contraddittorio medesimo. In conclusione, ai fini delle imposte armonizzate, la prova di resistenza non si deve applicare nelle tre ipotesi in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino»*.

4. Le ultime evoluzioni della giurisprudenza di legittimità rendono evidente l'assenza di uniformi conclusioni in ordine al diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

E significativamente, il legislatore ha pensato di intervenire con l'art. 5-ter, del D.Lgs. n. 218/1997 di cui dall'art. 4-octies, comma 1, lett. b), D.L. n. 34/2019 il quale, rubricato “Invito obbligatorio”, introdotto nel corso della conversione in legge del già menzionato D.L. n. 34/2019, traspone in realtà una disposizione che costituiva il risultato di un iter parlamentare, relativo a un disegno di legge in materia di semplificazioni fiscali (in argomento TUNDO F., *Semplificazioni fiscali: diritto al contraddittorio, con limiti, nell'accertamento con adesione, in il fisco*, 2019, 22, 2107 ss.; anche il testo inizialmente proposto nel D.D.L. era stato criticato in dottrina, v. BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale, in il fisco*, 2018, 42, 4007 ss.; TUNDO F., *L'invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2018, 39, 2963 ss.).

Si prevede l'obbligo per gli Uffici di notificare, prima di emettere un avviso di accertamento, l'invito per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione, di cui all'art. 5 del medesimo D.Lgs.

n. 218/1997, al di fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

Allo stesso modo, come precisa il comma 2 dell'art. 5-ter, sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'invito obbligatorio gli accertamenti parziali di cui all'art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54 D.P.R. n. 633/1972. Il contenuto dell'invito in argomento appare alquanto essenziale: esso deve contenere soltanto gli elementi di cui all'art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997 e dunque «*i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte*».

Significativa è la considerazione svolta dal giudice delle leggi (Corte cost., sent. 21 marzo 2023, n. 47), secondo il quale «*in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, il comma 5 del citato art. 5-ter tipizza la cosiddetta prova di resistenza, prevedendo che “il mancato avvio del contraddittorio [...] comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”*».

L'Ufficio non è dunque tenuto a rammostrare al contribuente le prove della pretesa, venendosi a determinare un'evidente disparità di posizioni all'interno del procedimento di accertamento con adesione così instaurato, nel quale cioè il contribuente potrebbe trovarsi a contraddire “al buio” con l'Amministrazione.

Né sembra che a tale squilibrio possa sopperire quanto si legge nella circ. n. 17/E/2020, secondo la quale la collocazione dell'obbligo di contraddittorio nell'accertamento con adesione rafforzerebbe l'intero impianto del procedimento accertativo, atteso che esso consente «*al contribuente di partecipare [...] alla fase di analisi dei dati e delle informazioni raccolti dall'Ufficio nella fase istruttoria. Durante il confronto il materiale istruttorio raccolto dall'Ufficio si arricchisce, giacché il contribuente fornisce all'Amministrazione elementi utili alla relativa valutazione*».

Il comma 5 della disposizione sopra citata secondo il quale - al di fuori dei casi di motivata urgenza o di fondato pericolo per la riscossione - «*il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato*» pare indice dell'introduzione di una prova di resistenza “generalizzata”, tanto per i tributi armonizzati, che per quelli non armonizzati.

Viene onerato quindi il contribuente si rendere detta prova al fine di far assumere rilievo alla violazione dell'art. 5 citato. Significativo mi pare l'impiego di terminologia quasi sovrapponibile a quella utilizzata dalla pronuncia a Sezioni Unite del 2015.

Alla luce di ciò può quindi notarsi come la prova di resistenza abbia acquisito nella sentenza ridetta un ruolo di contrappeso al diritto al contraddittorio; essa viene qualificata in tale pronuncia come istituto analogo al canone di strumentalità delle forme proprio del diritto pubblico. Ne deriva che affinché la violazione di quest'ultimo possa condurre alla illegittimità dell'atto, il contribuente deve allegare in giudizio tutti gli elementi che, se interpellato adeguatamente, avrebbe potuto addurre in fase istruttoria, non potendosi questi limitare a un'opposizione pretestuosa e strumentale.

In questo senso, la prova di resistenza costituisce espressione del generale divieto di abuso del diritto, declinato nella forma dell'abuso del processo quale utilizzo del tutto strumentale delle facoltà di impugnazione degli atti tributari avente mero interesse dilatorio.

Resta peraltro da dire che se questa è una più precisa definizione della prova di resistenza, nondimeno il contenuto concreto della stessa resta suscettibile di declinazioni incerte.

Tale contenuto sembrerebbe sovrapporsi al merito della controversia, dovendo il contribuente dimostrare che il suo apporto avrebbe portato a un “risultato diverso” del procedimento, inteso come diversa determinazione della maggior pretesa per tributi, in questo ridimensionandosi la violazione del contraddittorio come rilevante in sé. Depone in questo senso quella giurisprudenza secondo la quale il contribuente è tenuto a provare «*in modo specifico e concreto che il rispetto del principio avrebbe condotto ad un risultato diverso*» (Cass. civ., 6 ottobre 2020, n. 21376; similmente, Cass. civ., 23 maggio 2018, n. 12832).

Altra ricostruzione può proporsi nel ricondurre la prova di resistenza all'abuso del processo, secondo quanto espresso dalle Sezioni Unite nel 2015. Poiché volta ed evitare un abuso del processo, la prova di resistenza andrebbe identificata operando per via di levare, quindi escludendo dalla stessa le eccezioni formalistiche, ovvero «*puramente pretestuose*», che porterebbero a contestare la violazione del contraddittorio «*a fini meramente strumentali*», per richiamare il *wording* della pronuncia citata (così Cass. civ., 6 aprile 2022, n. 11110; nello stesso senso Cass. civ., 15 luglio 2021, n. 20319; valorizza poi il comportamento dell'Ufficio, ai fini di determinare la serietà degli argomenti proposti in sede di deduzione della prova di resistenza, Cass. civ., 20 dicembre 2022, n. 37234).

La “non pretestuosità” di cui trattasi va comunque mantenuta autonoma, anche se collegata, all'esito del giudizio, in quanto non coincide con il merito della controversia per quanto possa essa colorarsi tenendo conto anche degli esiti *ex post* dello stesso.

5. A riprova della complessità del tema e della centralità che lo stesso assume, devono ricordarsi anche le indicazioni interpretative dell'Amministrazione finanziaria che nella circ. n. 17/E/2020 ha ribadito come la mancata attivazione del contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto impositivo «*qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato*», salvo i casi di particolare urgenza o di fondato pericolo per la riscossione e quelli di avvenuta partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento».

È stato anche precisato che in questi casi l'invalidità dell'avviso di accertamento emesso senza aver prima proceduto ad invitare il contribuente al contraddittorio obbligatorio è rimessa «*alla valutazione del giudice tributario a cui è demandato stabilire, in sede di impugnazione, se l'osservanza di tale obbligo avesse potuto comportare un risultato diverso*». Pertanto, il contribuente deve fornire la prova che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere elementi o circostanze puntuali e «*non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali, che avrebbero potuto indurre l'Ufficio, in concreto, a valutare diversamente gli elementi istruttori a sua disposizione*».

Le indicazioni appena citate paiono del tutto allineate con i principi precedentemente esposti.

Alla luce delle considerazioni formulate, mi pare non del tutto appropriata - e comunque ormai ampiamente superata - l'osservazione critica da tempo offerta da altra pronuncia della Corte di legittimità (ordinanza della stessa Corte n. 527/2015) secondo la quale si tratta di «*un criterio di individuazione labile e malcerto*», dovendo valutarsi la «*idoneità delle difese che il contribuente avrebbe spiegato in sede procedimentale a modificare l'esito del procedimento*».

La giurisprudenza di legittimità più recente, invero, al fine di valutare la non pretestuosità delle ragioni del contribuente, fa puntuale riferimento in particolare alla condizione che, in giudizio, il ricorrente dimostri che, qualora il contraddittorio fosse stato correttamente attivato, avrebbe potuto addurre elementi difensivi non puramente fittizi o strumentali e, quindi, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato in tutto o in parte diverso nei suoi confronti.

Un primo elemento della serietà - contrario logico della pretestuosità - di tali ragioni potrebbe ritrovarsi nella considerazione che il giudice di primo grado aveva accolto parzialmente il ricorso, proprio in virtù delle medesime ragioni. E ciò non in forza di mere interpretazioni della norma, ma in forza della valutazione di fatti: tali conseguenze sono derivate non dall'aver il contribuente - direbbe il Manzoni dei “promessi sposi” - “narrato il negozio a suo modo”, ma dall'aver il contribuente provato un fatto negato dall'Ufficio.

Un'applicazione della prova di resistenza che contempererà gli interessi del contribuente con quelli dell'Amministrazione potrebbe portare, allora, a ritenere non superata detta prova qualora il ricorso del contribuente si fondi esclusivamente sulla mancata esecuzione del contraddittorio, senza che siano fatti valere anche ulteriori motivi.

In tal caso, infatti, il contribuente dimostrerebbe che non aveva osservazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate che avrebbero potuto portarla ad emanare un atto di diverso contenuto o, addirittura, a non emanare l'atto medesimo.

Viceversa, nel caso di ricorso fondato sia sul mancato rispetto del contraddittorio sia su ulteriori motivi di merito, si rivelino essi fondati od infondati all'esito del giudizio, l'atto andrebbe annullato dovendosi il giudice limitare alla constatazione che è stato illegittimamente violato l'obbligo al contraddittorio anticipato.

Una diversa applicazione, che si spinga fino a valutare *ex post* la fondatezza o meno degli ulteriori motivi di merito, con riguardo all'esclusivo risultato processuale ottenuto in seguito, potrebbe ricondurre ad uno "svuotamento" di significato del principio del contraddittorio anticipato. Evidentemente ove il contribuente, al fine di far valere il vizio di contraddittorio in sede di giudizio, venisse onerato alla prova di avere ragione pure nel merito, in sostanza il contraddittorio non rileverebbe mai o quasi mai, o comunque sarebbe sostanzialmente inutile (in tema MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit.).

In dottrina, a tal proposito, coerentemente nella ricerca di una soluzione che contemperi gli interessi del contribuente con quelli dell'Amministrazione, è stato ritenuto che l'atto impositivo emanato in violazione del principio del contraddittorio procedimentale non sia annullabile per tale motivo, solo qualora il ricorso del contribuente si fondi esclusivamente su tale motivo, senza che siano fatti valere anche motivi di merito (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, 36 ss.)

La prova di resistenza realizza, dunque, una forma di invalidità "anomala", che potremmo definire condizionata, rilevante solo se casualmente orientata.

Va rammentata l'invalidità condizionata dei provvedimenti amministrativi prevista dal comma 2, dell'art. 21-octies L. n. 241/1990 che, testualmente recita: «*non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*».

Credo non vada dimenticato che l'introduzione dell'istituto ha assunto ormai, in concreto, una funzione di opportuno riequilibrio del sistema in quanto intesa a contenere entro limiti ragionevoli gli effetti dirompenti che la violazione del contraddittorio avrebbe determinato su un numero rilevante di provvedimenti impositivi (in tema Cass., 6 ottobre 2020, n. 21376).

Se infatti tale principio del contraddittorio endoprocedimentale è un principio generale dell'ordinamento, la cui obbligatorietà è desumibile dalle norme dello Statuto (in particolare dagli artt. 5, 6, 7, 10 e 12) e dai principi costituzionali del diritto di difesa (art. 24 Cost) e di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost), da ciò deriva che la mancata attuazione dello stesso determina l'invalidità del provvedimento impositivo. La pronuncia a Sezioni Unite del 2015, allora, esaminandone in concreto gli effetti sul sistema tributario, avrebbe la funzione di riequilibrare il contesto, rendendolo meno isostatico e richiedendo quindi la prova di resistenza in funzione di contemperamento degli effetti travolgenti derivanti dalla mancata esecuzione del prescritto contraddittorio.

Si è più volte detto che il ricorrente dovrebbe dimostrare che l'attivazione del contraddittorio preventivo, se si fosse realizzata, avrebbe condotto ad un risultato diverso. In sostanza, allora, il contribuente dovrebbe attivarsi per dar prova di un elemento ipotetico, rappresentato da un giudizio valutativo, che l'Amministrazione finanziaria avrebbe svolto se il contraddittorio si fosse realizzato.

Sotto questo profilo, mi pare che il dover dar prova di un giudizio che un soggetto terzo avrebbe potuto esprimere risulti non facilmente compatibile con l'oggetto della prova nel processo come tradizionalmente concepita, vale a dire la dimostrazione di un fatto ben delineato e allegato dalla parte a fondamento delle proprie domande od eccezioni e oggetto di valutazione da parte del giudice.

La collocazione di tale attività nel procedimento – non nel processo, prima e a prescindere dal processo – rende infatti assai più sdruciolevole tale affermazione.

Infatti, la prova di resistenza in argomento attribuisce ad un altro soggetto, vale a dire il giudice, la funzione di valutare elementi riguardanti la fase della verifica; ciò operando questi si sostituisce di fatto all'Amministrazione finanziaria, soggetto istituzionalmente competente a svolgere detta incombenza. Come è noto, la natura costitutiva del processo tributario attribuisce al giudice, investito dalla

tempestiva impugnazione dell'atto impositivo, il potere di porre nel nulla un atto illegittimo, potere che non potrà però mai comprendere l'esercizio della funzione di imposizione, con sostituzione del giudice all'Amministrazione finanziaria.

In tal senso la giurisprudenza formatasi con riguardo all'impugnabilità del diniego di autotutela: si rileva come il sindacato del giudice possa avere ad oggetto «*il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali*» (Cass., Sez. Un., 27 marzo 2007, n. 7388).

In questo contesto, allora, è ben possibile che le Sezioni Unite - nella pronuncia che ora si attende - rimandino ai principi già espressi dalla giurisprudenza della Corte di legittimità, magari puntualizzando ulteriormente come il contribuente dovrà, dunque, non limitarsi ad eccepire l'inosservanza dell'obbligo di contraddittorio, ma sarà tenuto a provare l'esistenza di dati fattuali a sé favorevoli, di chiara deduzione e di prova quantomeno plausibile sul piano logico e giuridico e la loro idoneità ad essere in grado di determinare un risultato accertativo differente.

Nella felice sintesi della Corte costituzionale sul tema, può allora enunciarsi l'esistenza di «*un generale obbligo dell'amministrazione di instaurare un'interlocuzione preventiva con il contribuente, la cui inosservanza può portare all'invalidità dell'atto impositivo, ma solo se questi assolve alla "prova di resistenza"*», allegando le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede procedimentale e il conseguente pregiudizio sostanziale subito (Cass., sent. n. 24823/2015; in senso conforme, *ex multis*, Cass., sez. V, ord. 1° aprile 2021, n. 9076; ord. n. 7690/2020; sez. V, ord. 3 ottobre 2019, n. 24699 e ord. n. 17897/2019; così anche Corte cost., sent. 21 marzo 2023, n. 47, punto 5.3, ultimo periodo).

La prova di resistenza determina dunque un evidente "depotenziamento" dei profili di natura formale, in funzione di una contestuale rilevanza di profili attinenti al merito della pretesa.

Vedremo se le Sezioni Unite riesamineranno - e con quale esito - tali profili, di così rilevante interesse scientifico e di altrettanto centrale rilevanza nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 2018, 42, 4007 ss.

BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 7, 479 ss.

BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012

BODRITO A. - FIORENTIN F. - MARCHESELLI A. - VIGNERA G., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2008

CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.

COCIANI S.F., *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, I, 89 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, 36 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 175 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 677 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento, alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Con-*

- senso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, Torino, 2012, 515, nota 48
- COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 509 ss.
- COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012
- DELLABARTOLA G., *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 6, 457 ss.
- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, I, 137 ss.
- GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 287 ss.
- GALLO F., *Quale modello processuale per il giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, 11 ss.
- GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, 2011, 3, 467 ss.
- GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, II ed., 2011
- GALLO F., *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11 ss.
- GIOVANNINI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 13 ss.
- GRASSOTTI A., *È sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell'ipoteca esattoriale*, in *Corr. trib.*, 2017, 3, 230 ss.
- IAIA R., *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 11, 838 ss.
- LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 3, 763 ss.
- LORUSSO F., *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, tra principi costituzionali e garanzie sovranazionali*, in *Innovazione e diritto*, 2018, 4, 46 ss.
- MARCHESELLI A., *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, 3, 176 ss.
- MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2536 ss.
- MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario, principi e discipline*, in UCKMAR A. - UCKMAR V. (coordinato da), *Il diritto tributario commentato*, Genova, 2012
- MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, 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
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.
- MONTANARI F., *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del "contraddittorio difensivo" nel procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, 2, 40 ss.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 43 ss.
- PURPURA A., *Obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento tra provocatio ad opponendum, diritto alla difesa e contraddittorio endoprocedimentale*, in *Innovazione e diritto*, 2019, 2, 1 ss.
- RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1217 ss.
- RAGUCCI G., *Il doppio vincolo sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento ante tempus*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 8/9, 661 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, I, 13 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1137 ss.
- TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, 309 ss.
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 11 ss.
- TUNDO F., *Semplificazioni fiscali: diritto al contraddittorio, con limiti, nell'accertamento con adesione, in il fisco*, 2019, 22, 2107 ss.
- TUNDO F., *Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la "riforma" in itinere*, in *Corr. trib.*, 2019, 7, 678 ss.

TUNDO F., *L'invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?* in *Corr. trib.*, 2018, 39, 2963 ss.

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 33 ss.

## IL CONTRADDITTORIO

### Contraddittorio statutario e Contraddittorio matematico<sup>-mv</sup> nel Diritto con verità

*The statutory legislation on the right to be heard and the Mathematical right<sup>-mv</sup> to be heard in the Law with truth*

MARCO VERSIGLIONI

#### Abstract

Sul piano teorico-dogmatico il saggio esamina la relazione corrente tra la recente legislazione statutaria sul contraddittorio procedimentale preventivo e il diritto matematico di contraddittorio nel diritto con verità; ciò, col fine precipuo di individuare e spiegare alcune tra le tante convergenze, carenze e divergenze. Sul piano pratico, il saggio tenta di simulare una legislazione sul contraddittorio preventivo che avesse forma e contenuto digitalizzabili e che fosse pensabile, realizzabile e comunicabile mediante una tabella di automazione, una articolazione e una relazione esplicativa, derivate dal diritto matematico del diritto con verità.

**Parole chiave:** contraddittorio preventivo, diritto matematico, diritto con verità, codificazione linguistica, automazione, digitazione, digitalizzazione

#### Abstract

*On a theoretical-dogmatic level, the essay examines the current relationship between the recent statutory legislation on the right to be heard and the mathematical law on the right to be heard in the law with truth; the main purpose of this is to identify and explain some of the many convergences, gaps and divergences. On a practical level, the essay attempts to simulate a legislation on the right to be heard that has a form and content that can be digitized and that is thinkable, achievable and communicable by means of an automation table, an articulation and an explanatory report derived from the mathematical law of the law with truth.*

**Keywords:** right to be heard, mathematical law, law with truth, language codification, automation, digitization, digitalization

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** Nuova disciplina del principio del contraddittorio e diritto matematico: alcune convergenze. - **3.** (Segue). Alcune carenze. - **4.** (Segue). Alcune divergenze - **5.** Conclusioni. - **6.** Appendice. Simulazione di una legge digitale tributaria con verità sul diritto al contraddittorio procedimentale preventivo (tabella, articolato e relazione).

**1.** L'art. 6-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, così come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, offre lo spunto per tornare, *de iure condito*, su un tema che alcuni anni or sono fu affrontato assumendo a riferimento importanti sentenze nazionali o europee che davano vita a un acceso dibattito dogmatico. Da tale contesto emergeva, infatti, la dominante convinzione che fosse necessario dare recepimento legislativo a un principio generale di contraddittorio preventivo, ritenuto naturale o immanente. In quella fase di ricerca, l'approccio poté basarsi soltanto sulla relazione logico-matematica che costituisce la cellula battente del Diritto matematico, ossia il Codice Versiglioni.

Alla luce di tale relazione si conclude che la legislazione tanto invocata non fosse affatto indispensabile perché in un Diritto con verità, e tale è il diritto tributario, il dovere di precedenza del contraddittorio trova già la sua disciplina nella Norma d'uso di sé stessa che ogni disposizione tributaria con verità ha in sé, qualunque sia la sua funzione primaria (liquidazione, accertamento o disposizione).

Il legislatore ha invece valutato di dover accogliere le forti istanze che provenivano dalla dogmatica, tenuto anche conto delle oscillazioni che si registravano in sede giurisdizionale. Così, la nuova disciplina, che peraltro richiederà altri approfondimenti, rende possibile svolgere un esame compiuto, ancorché preliminare e parziale (perché limitato ai primi due commi del citato art. 6-*bis*). Infatti, essa consente finalmente di combinare la relazione logico-matematica del codice del diritto matematico con la vigente relazione legislativa, dando vita, così, a un sistema ermeneutico auto-valutativo proteso a verificare se, almeno in superficie, la nuova disposizione implichi o no l'equilibrio, contestuale e bidirezionale, del dare e del ricevere; equilibrio, questo, che è tipico del diritto con verità nel quale anche essa dovrebbe trovare la sua corretta collocazione, a pena di invalidità.

2. In questa prospettiva, la nuova disciplina pare presentare numerose convergenze con le ipotesi formulate a partire dal 2015 e pubblicate dalla dottrina qualche anno dopo (VERSIGLIONI M., *Dirittomatemático.it L'algoritmo del dovere di contraddittorio preventivo*, in questa *Rivista*, 2019). Nell'economia di questa breve analisi, si illustrano soltanto le convergenze più evidenti. Innanzi tutto, la nuova legge pare convergere sulla conclusione logico-matematica che al principio in discorso non sia possibile coniugare in modo generico, ossia in via di assoluto, l'aggettivo qualificatorio "generale". In effetti, la legge non usa tale aggettivo. Così, pare aver ritenuto opportuno omettere ogni espressa qualificazione generica di tipo estensionale; ciò, forse al fine di evitare almeno il rischio di fare un uso improprio, se non arbitrario, del termine "generale". In effetti, il legislatore potrebbe aver condiviso la perplessità a suo tempo evidenziata riflettendo sull'uso, apparentemente erroneo, che del termine "generale" si faceva (e in parte ancora si fa) nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale (ora per affermare, ora per negare l'esistenza di un diritto-dovere generale di precedenza del contraddittorio procedimentale, che perciò sarebbe ovunque efficace). In altre parole, la disposizione appena introdotta pare aver aderito alla constatazione che un siffatto uso dell'aggettivo "generale" prescindeva dai canoni del Linguaggio con verità, canoni che, invece, implicano condizioni e/o specificazioni che la legge, così come la giurisprudenza o la dogmatica, deve in quest'ambito usare a pena di invalidità di qualsivoglia discorso<sup>(1)</sup>. Inoltre, la legge, avendo relativizzato l'ambito di operatività del principio a "tutti" gli atti impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, pare avere implicitamente assunto l'impugnabilità giurisdizionale dell'atto quale prima Ragione di divisibilità idonea a confinare la sub-generalità, ossia la parzialità dell'ambito dimensionale del principio. In questo modo, ossia relativizzando, la legge ha adottato una soluzione metodologicamente corretta perché rifiuta il generale (ossia l'espressione matematica *'In ogni'*). Anzi, con una seconda ragione di divisibilità (ossia con l'espressione-incipit *salvo quanto previsto dal comma 2*), la legge divide ulteriormente l'insieme sub-generale in un due ulteriori sottoinsiemi sub-sub-generalità, eppur costituenti ancora due distinti 'mucchi di elementi'<sup>(2)</sup>: uno, contenente gli elementi dai quali dipende funzionalmente la "non esistenza" del diritto-dovere di precedenza del contraddittorio e uno contenente *de residuo* tutti gli altri elementi dell'insieme sub-generale dai quali, invece, dipende funzionalmente la "esistenza" del diritto-dovere di precedenza del contraddittorio<sup>(3)</sup>. È vero che, come si dirà,

(1) Non va però sottaciuto che questo rischio pare riproposto dalla recentissima normativa secondaria (v. l'atto di indirizzo del MEF, Dipartimento Finanze, 29 febbraio 2024) che, invece, qualifica d'Autorità, peraltro senza apparente necessità, la disciplina portata dall'art. 6-*bis* come una «*sintetica disciplina d'ordine generale*». Ma, così facendo, essa pare usare un linguaggio Senza verità, ossia un linguaggio che, non condizionando l'essere della qualità "generale" ai suoi elementi caratterizzanti, si manifesta come arbitrario.

(2) Pare infatti che all'art. 6-*bis* possa essere applicata la logica del paradosso del mucchio.

(3) Manca, invece, come si dirà tra breve, la disciplina di ciò che non è parte di un tale artefatto insieme generale ma che è ad esso contiguo (in quanto parte di un naturale insieme che, anche laddove relazionato al pur artefatto confine degli atti

la legge erra nello scegliere (in modo innaturale) entrambe le ragioni di divisibilità, ossia la due distinte relazioni (apparentemente Senza verità) che, congiunte da un sistema, fanno dipendere l'esistenza del diritto da una implicazione che dovrebbe "pescare" il sì o il no in un codominio costituito dall'insieme degli atti impugnabili in sede giurisdizionale. Ma, se si prescinde da questi errori di merito, almeno nel metodo la legge non si discosta dalla conclusione cui si era giunti con approccio logico-matematico: *in un diritto con verità, non ogni precedenza a una decisione altrui (anche se autoritativa) implica dovere di previo contraddittorio*. D'altro canto, già da qualche tempo l'Amministrazione finanziaria aveva mostrato di condividere questo corollario metodologico (ancorché probabilmente per ragioni diverse da quelle qui esposte, essendo presumibile che possa averlo fatto per ragioni appartenenti all'insieme delle c.d. cautele organizzative). In terzo luogo, la legge, pur in un ambito dimensionale non corretto, sembra comunque aver adottato una soluzione di merito che, pur erronea nella sua formulazione e nella sua portata giuridica, è tuttavia, almeno nella sua *ratio*, identica o corrispondente a quella individuata con l'algoritmo logico-matematico del diritto matematico. In effetti, il comma 2 dell'art. 6-bis "riconosce" che per gli "atti automatizzati", "sostanzialmente automatizzati", "di pronta liquidazione" e "di controllo formale delle dichiarazioni" (individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze) non sussiste alcun dovere di precedente contraddittorio. Così se, preso atto di questo algoritmo legislativo, ancorché apparentemente ambiguo e vago, lo si confronta con l'algoritmo insito nella tabella di automazione tratta dal diritto matematico nel 2015 e qui riproposta nell'Appendice, appare comunque evidente la puntuale convergenza del senso sostanziale ricavabile dai commi 1 e 2 del citato art. 6-bis con il senso logico-matematico dato dalle celle di tale tabella, in specie di quelle poste nell'ultima colonna di destra. In definitiva, la legge, pur viziata in alcuni passaggi, da Non-verità o da Assenze di verità, fa comunque salva, almeno razionalmente, la logica matematica che in un diritto con verità implica il tema del contraddittorio ed è reciprocamente implicata dal tema del contraddittorio.

3. Ora, non essendo possibile in questa sede dar conto delle altre numerose convergenze, le quali comunque denotano una propensione del nuovo contraddittorio verso la soluzione logico-matematica prospettata ormai dieci anni or sono, occorre soffermarsi sulle lacune e le carenze, semantiche o pragmatiche che sembrano invece rendere defettiva la nuova disciplina. Vediamone alcune, anche in questo caso, le principali. In primo luogo, come si è già accennato, almeno in punto di metodo, pare ravvisabile la mancanza legislativa di termini e definizioni che, in casi come questo, nel quale si costruiscono insiemi e relazioni tra insiemi, sembrano invero indispensabili. Tale vuoto legislativo produce ambiguità e incertezze che rischiano di dar vita a ulteriore, inutile e diseconomico contenzioso. Così, ad esempio, come era stato sommessamente ipotizzato, la legge avrebbe forse dovuto nominare e definire almeno due necessarie premesse terminologiche e concettuali. In effetti, avrebbe dovuto nominare e definire in positivo la 'cosa' ('cosa-1') che l'articolo chiama informalmente e vagamente "contraddittorio informato ed effettivo" e avrebbe dovuto confinare in negativo tale 'cosa' (al netto dei due inutili se non erronei aggettivi) rispetto all'altra cosa ad essa analoga ('cosa-2'), alla quale avrebbe dovuto dar nome 'partecipazione'. In questo modo, si sarebbe potuto ridurre il rischio di confondere o di porre in dubbio le relazioni correnti tra gli insiemi di cui si è detto e che, in natura, ossia nella realtà della società odierna, sono per forza di cose intersecati. Più in dettaglio, e venendo ai contenuti, al termine 'partecipazione' avrebbe dovuto essere associata una definizione articolata da due distinte espressioni: una identificativa del suo senso ampio ed una identificativa del suo senso stretto. In senso ampio, partecipazione è qualunque forma del concorrere di chiunque nell'assunzione di una decisione altrui (unilaterale/autoritativa) o di una decisione congiunta (bilaterale/consensuale); in entrambi i casi, con funzione duale: meramente istruttoria (dovuta) o difensiva (non dovuta). In senso stretto, la partecipazione è identificata, mediante

---

impugnabili in sede giurisdizionale, è il solo in grado di spiegare anche la negazione e dunque validare la disciplina di tutte le possibili situazioni giuridiche rilevanti rispetto agli atti impugnabili in sede giurisdizionale, qualunque sia l'atto impugnabile in sede giurisdizionale).

sottrazione dalla partecipazione in senso ampio degli elementi che presentano i caratteri del contraddittorio (che, in senso lato, è pure esso una forma di partecipazione).

Altro, poi, la legge avrebbe dovuto dire rispetto al termine 'contraddittorio'; ciò, anche in considerazione dei ben differenti significati che quel termine può veicolare. Così, ad esempio, se si pongono nel focus la rilevanza e la funzione, allora sul piano logico, il contraddittorio è qualificabile come un nesso tipologico riconducibile alla tipologia cognitiva o al tipo deliberativo(4). La tipologia cognitiva include i tipi del '*contraddittorio ideale*' o del '*contraddittorio puntuale*', propri del metodo sillogistico basato sul «principio di non contraddizione» (o «del terzo escluso») la cui funzione è conseguire la verità intesa come negazione della contraddizione (ossia, se Decodificata mediante il codice del diritto matematico, rispettivamente, la 'verità=identità' o la 'verità=corrispondenza'), nonché del '*contraddittorio intervallare*', proprio del metodo («fuzzy») la cui funzione, previa analogica decodifica, è conseguire la 'verità=coerenza' o la 'verità=correttezza procedurale' (le quali possono considerarsi minacce o rivali del «principio di non contraddizione», come prima definito). Il '*contraddittorio impossibile in un ambiente e non impossibile in altro ambiente*', ossia il 'contraddittorio deliberativo', invece, in presenza di condizioni date (buona fede, correttezza etc.), e sempre *post* decodifica matematica, ha come funzione conseguire, direttamente o indirettamente, la 'verità=consenso' o, in caso di dissenso, la 'verità=equità'. Sul piano normativo generale (inclusivo delle norme tributarie), invece, il 'contraddittorio' è il principio la cui *ratio* è massimizzare (rispetto al fine ordinamentale di volta in volta perseguito) il risultato di una decisione o di un accordo sia quando la funzione di essi è accertativa (e allora il fine è la giustizia), sia quando la funzione di essi è compositiva (e allora il fine è la certezza). Nel già menzionato art. 6-*bis* paiono mancare poi, sempre in punto di metodo, sia un qualsiasi algoritmo con verità, vero (se, come sembra, il comando legislativo ivi contenuto è con verità, ma falso, se non, addirittura, senza verità), sia un qualsiasi ma esplicito riferimento legistico alla sua ragione di verità (da ciò il dubbio se tale comando sia con verità, ma falso, ovvero senza verità).

In effetti, dopo aver nominato e definito il tipo (astratto)  $[y]$  della partecipazione o del contraddittorio (che sarebbe suscettibile di realizzarsi nel concreto) e dopo aver assunto a base la struttura tipica del diritto con verità  $[y=f(x)]$ , alla luce di queste due premesse,  $[f(x)]$  può essere vera (ossia idonea a produrre un'implicazione almeno univoca tra  $[x]$  e  $[y]$ ) se e solo se, senza alcuna umana artificialità,  $[x]$  sia costituita dall'insieme naturale, ossia matematico, dei Tipi di verità ossia dei Codici della *quaestio* (*facti* o *iuris*) suscettibile di divenire nel concreto oggetto di esso, ossia in funzione del tipo della disposizione di legge che il fisco e il contribuente si trovino a dover applicare o del tema che si trovino a dover in concreto affrontare, stante l'umana debolezza, mediante partecipazione o contraddittorio. Solo in questo caso, può esistere la relazione  $[y=f(x)]$ .

Sembra dunque emergere la falsità logica della soluzione di merito adottata dai commi 1 e 2 dell'art. 6-*bis*: un atto impugnabile, per quanto breve o sintetico possa essere, non può infatti *a priori* costituire una sola Unità controvertibile e l'esistenza di una tale unità è condizione necessaria per l'esistenza di un vero contraddittorio con verità. Un qualunque "atto impugnabile" può contenere e contiene normalmente un numero indefinito di questioni di fatto o di diritto, o di questioni inscindibilmente di fatto e di

(4) Nella direzione positiva, altri elementi identificativi del 'contraddittorio' sono: essere la base indispensabile della concezione retorico-dialettico argomentativa della prova e della concezione tipologica dell'interpretazione, essere la fonte del criterio di ragionevolezza; essere l'espressione della spiritualità del diritto; essere l'ambiente in cui vive l'«*homo rhetoricus*» (nel senso indicato da A. Giuliani); essere ciò che accede ad una conoscenza 'intervallare', che procede dall'interno («*intellectus*») all'esterno («*res*»), mediante un percorso dialettico-argomentativo. Invece, nella direzione negativa, sono elementi identificativi del 'non-contraddittorio': essere un pilastro dell'ordine asimmetrico (autorità – contribuente); essere la base della concezione scientifico-probabilistica della prova e della concezione sussuntiva dell'interpretazione; essere la fonte della razionalità; essere l'espressione della scienza/intelligenza; essere l'ambiente in cui vive l'«*homo burocraticus*»; essere ciò che accede ad una conoscenza 'puntuale', essere ciò che procede dall'esterno («*res*») interno («*intellectus*»), mediante un percorso scientifico-probabilistico. Per approfondimenti, VERSIGLIONI M., 'Logiche', 'regole' e 'principi' del 'ragionamento giuridico', in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso*, Milano, 2007, 117 ss.

diritto, e dunque non può costituire la  $[x]$  di una qualsiasi pertinente  $[f(x)]$  perché variabile non idonea a consentire un'implicazione univoca rispetto alla altra variabile (ossia "esistenza del diritto al contraddittorio preventivo"  $[y]$ ).

La legge avrebbe potuto o, in mancanza d'altro, avrebbe dovuto usare il codice del diritto matematico, ossia l'algoritmo umano che in un '*diritto con verità*' (come il diritto tributario, il diritto penale, il diritto civile di fonte legale etc.) è presente in ogni vera disposizione giuridica con verità e che costituisce '*norma d'uso di sé stessa*'.

Questo codice, infatti, contiene in sé anche la disciplina con verità della partecipazione o del contraddittorio che sia presupposto di applicazione di ogni vera disposizione giuridica con verità, indicando esso, di volta in volta, quale sia il tipo di partecipazione o il tipo di contraddittorio che, nel concreto, rende lecita l'attività giuridica e/o valido l'atto giuridico alla luce delle soluzioni dei problemi connessi alle singole questioni.

Spetta al '*funzionario-matematico*', come al '*contribuente-matematico*', come al '*giudice-matematico*', ricavare dall'algoritmo, di volta in volta, quando è doveroso far prevalere l'indole razionale-scientifica ('*homo-burocraticus*', secondo l'antica concezione positiva di esso) o l'indole retorico-dialettico-argomentativa ('*homo-rhetoricus*', secondo la concezione positiva di esso rinvenibile in A. GIULIANI, *Il concetto classico di prova: la prova come argumentum*, in Jus, 1960, 430 ss.); indoli, queste, di cui, appunto, il codice del diritto matematico garantisce la 'convivenza' nell'*'homo'*(5). Se dunque il diritto tributario è un diritto con verità, e tale è il suo essere anche nella sua fase procedimentale, se la partecipazione o il contraddittorio sono funzioni di quel tipo di diritto perché giustificate esclusivamente da ragioni di verità (tant'è che nessun senso avrebbe parlare di contraddittorio in un diritto senza verità), allora da queste premesse conseguono logicamente norme giuridiche, prima matematiche e poi digitali, così come esposte in via esemplificativa nella simulazione proposta nell'Appendice al presente articolo.

In estrema sintesi, nei commi 1 e 2 dell'attuale art. 6-*bis* pare totalmente mancare un discorso uguale o almeno simile a quello che sarebbe indispensabile in vero diritto con verità, vero. Ossia.

La partecipazione in senso lato include il contraddittorio ma il procedimento partecipazione (in senso stretto) e il procedimento contraddittorio (tra loro equivalenti) sono alternativi; dunque:

- a) '*if* ( $\equiv$ ), *then*' 'partecipazione in senso stretto': tale tipo di partecipazione è implicata da disposizioni e questioni 'idealmente non controvertibili' (es. importo dedotto in dichiarazione maggiore del limite consentito) ed è perciò conseguenza della 'indisponibilità ideale' in cui viene a trovarsi il funzionario tenuto alla mera conoscenza (ad esempio, la liquidazione);
- b) '*if* ( $\cdot$ ), *then*' 'contraddittorio cognitivo'; tale tipo di contraddittorio è implicato da disposizioni e questioni 'in pratica non controvertibili' (ad esempio, il numero dei cavalli fiscali di un'autovettura o la superficie di un terreno), è perciò caratterizzato da 'indisponibilità puntuale' ed è funzionale ad un accertamento dichiarativo (ad esempio: l'autotutela, l'acquiescenza, il reclamo);
- c) '*if* ( $—$ ), *then*' 'contraddittorio cognitivo/deliberativo'; tale tipo di contraddittorio è implicato da disposizioni e questioni 'controvertibili entro limiti dati dal legislatore' (ad esempio, la determinazione di una sanzione pecuniaria, la stima delle rimanenze finali entro limiti dati dalla legge), è, perciò, caratterizzato da 'indisponibilità intervallare' ed è funzionale ad un accertamento con efficacia costitutiva (ad esempio, l'autotutela, l'acquiescenza, il reclamo, l'interpello, la cooperative compliance);
- d) '*if* ( $\emptyset$ ), *then*' 'contraddittorio deliberativo'; tale tipo di contraddittorio è implicato da disposizioni e questioni '*controvertibili all'infinito*' (valore venale, grave incongruenza, abitudine, abuso, prezzi di trasferimento) ed è perciò caratterizzato da 'indisponibilità rovesciata' (ad esempio l'accertamento con adesione, la conciliazione, la mediazione, la cooperative compliance) ed è funzionale a una

(5) Per approfondimenti, tra i tanti lavori sul tema, sia consentito rinviare almeno a VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, *passim*.

composizione ('eticamente consensuale' o 'eticamente equitativa') con efficacia costitutiva. Il tutto, come più analiticamente illustrato nella simulazione posta nell'Appendice che segue.

4. Se, dunque, il diritto rispetto al quale si pone il problema dell'obbligo di contraddittorio preventivo è un diritto con verità, se l'algoritmo di base dell'obbligo di contraddittorio preventivo è quello sopra esposto, allora l'obbligo di contraddittorio preventivo è principio generale (sempre vincolante, anche laddove non espressamente previsto) ma relativo (vincolante solo nei casi nei quali la *quaestio* è 'controvertibile entro limiti certi' o 'controvertibile all'infinito'). Dunque, anche l'obbligo di contraddittorio preventivo, almeno nel suo specifico seppur infinito dominio, è principio generale e non già eccezione.

Come tale, esso non può essere limitato a casi ammassati mediante una ragione di divisibilità artificiale (=innaturale) o frutto di un *diktat*: se una legge lo facesse, e se fosse una legge con verità, allora essa diverrebbe falsa; se invece fosse senza verità, sarebbe arbitraria. In entrambi i casi, una legge siffatta sarebbe comunque invalida.

Questa la ragione del dubbio che il nuovo art. 6-*bis* possa falsificare la relazione tra sé e suoi parametri di validità quando assume l'"atto" quale variabile indipendente della funzione (dare il diritto contraddittorio e ricevere il dovere di contraddittorio). Falsificazione di un diritto con verità che diviene ancor più evidente quando la funzione delimita l'insieme di possibile esistenza del diritto in ragione del valore sull'asse positivo dell'impugnabilità in sede giurisdizionale della variabile "atto"; e ancor di più quando la stessa funzione delimita l'insieme di possibile inesistenza del diritto in ragione di alcuni esaustivi valori collocati sull'asse negativo della variabile "atto", ossia "*automazione*", "*sostanziale automazione*" e "*formalità del controllo*", così come previsti dal comma 2. Se falsi appaiono questi valori, pare invece addirittura suscettibile di divenire senza verità, ossia un *diktat*, la disposizione, ossia il comando, che nega il diritto al contraddittorio (peraltro incomprensibilmente qualificato "informato" ed "effettivo") per gli atti individuati con decreto del MEF, posto che il MEF mai sarebbe in grado di assicurare che gli atti che andrà ad elencare in astratto saranno necessariamente dotati di una sola questione o di più questioni omogenee fondibili tra loro e/o tra loro inscindibili, dunque logicamente compatibili con la verità-identità o la verità-corrispondenza; sicché, il suo potere ancorché apparentemente legittimo, perché basato sulla legge, sfocerebbe nell'arbitrio se, come sembra, la legge fosse invalida.

Inoltre, pare una falsificazione del diritto con verità subordinare il diritto al contraddittorio alla "motivata fondatezza del pericolo di riscossione", posto che in qualunque discorso con verità in materia di contraddittorio, la cui funzione è appunto trovare o disporre la verità, la validità di quel discorso non può a priori dipendere da una siffatta variabile; in altre parole, se si assumesse la "motivata fondatezza del pericolo di riscossione" come variabile  $[x]$ , la nostra  $[f(x)]$  sarebbe certamente falsificata a priori se la variabile  $[y]$  è il "diritto al contraddittorio procedimentale preventivo".

Molte altre le considerazioni possibili, sia in senso adesivo, sia in senso critico, ma è giunto il momento di concludere, salvo a rinviare, almeno per coloro che possano nutrire curiosità e interesse, alla parte pratica di questa ricerca, dedicata a una simulazione legimitica che trovasi proposta in Appendice.

5. Probabilmente, il diritto matematico che è, così come quello che sarà, chiede all'essere umano o all'umanoide di essere decodificato o codificato logicamente. Il codice del diritto matematico si propone come uno dei possibili codici che consentono all'uno e all'altro la decodifica o la codifica del diritto matematico estraendo da o ponendo in ogni disposizione la 'norma d'uso di sé stessa' che le è propria. Questa norma d'uso dovrebbe essere da sé in grado di guidare vincolativamente l'essere umano o l'umanoide ora all'obbligo di partecipazione, ora all'obbligo di contraddittorio preventivo in base al tipo della disposizione o della questione che ricorre nel concreto. Se una legge riconoscesse questa realtà funzionale descrivendola correttamente, potrebbe così svolgere una mera funzione *ad adiuvandum*. Così come accade all'uomo (ed oggi anche per molti aspetti all'umanoide) quando, posto dinanzi a una vite, usa un cacciavite (e non già una chiave) e, se posto dinanzi a un dado, usa una chiave (e non già un cacciavite), se posto dinanzi a una questione intervallare, usa ragionevolmente la coerenza e se posto dinanzi a una questione impossibile, cerca una soluzione sostituiva ad essa equivalente. E come non c'è bisogno di

una legge che ci spieghi di dover far questo, così non c'è bisogno di una legge che ci spieghi che, se si intende trasmettere un messaggio con verità ricevibile come tale, solo in questi ultimi due casi, è logicamente necessario un contraddittorio preventivo tra chi trasmette e chi riceve. Se dunque, di null'altro c'è bisogno, perché chiedere al diritto di darci una narrazione artificiale di sé stesso? In specie se il diritto già dà a chiunque voglia riceverla la sua narrazione naturale di sé stesso.

D'altra parte, in presenza di una così ampia richiesta, il legislatore ha affidato comunque al citato art. 6-*bis* il compito di rendere chiaro e semplice ciò che, altrimenti, potrebbe apparire oscuro e complesso e, almeno in linea di principio, questa possibile ragione (divulgativa) di verità può trovare corretta attuazione e così dar vita a una legge con verità, vera. Tuttavia, per ottenere un tale risultato è necessario che il linguaggio legistico sia costruito, semanticamente e pragmaticamente, mediante un codice filosofico-matematico idoneo a comprendere e spiegare l'insieme universo (o meglio la Famiglia) che comunemente chiamiamo diritto, e il cui (sub)insieme Diritto con verità include, appunto, anche il diritto al contraddittorio preventivo in sede procedimentale tributaria. In mancanza di ciò, sorge per contro sia il rischio di aggiungere ulteriore complessità e oscurità alla forma apparente del diritto, sia il rischio di rendere più difficile decodificare l'interiore, profonda, matematicità del diritto, sia se con verità, sia se senza verità.

## 6. Appendice

*Simulazione pratica di una ipotetica legge digitale tributaria con verità sul diritto al contraddittorio costituita dalla tabella, dall'articolato e dalla relazione*

Legge \_\_\_\_, n. \_\_\_\_

Tabella 6 – *Indisponibilità tributaria...*

*Art. 6 - Indisponibilità tributaria.*

1. L'attuazione della norma tributaria soggiace al principio della fonte legale della prestazione tributaria e alla conseguente indisponibilità tributaria.
2. L'indisponibilità tributaria dipende in senso inversamente proporzionale dal codice di controvertibilità indicato dalla questione tributaria controversa. L'indisponibilità tributaria presenta codice ideale, puntuale, intervallare o rovesciato se il codice indicato dalla controvertibilità logico-giuridica della questione controversa è rispettivamente: inesistente, puntuale, intervallare o infinito.
3. L'indisponibilità tributaria ideale implica verità-identità, l'indisponibilità puntuale implica verità-corrispondenza, l'indisponibilità intervallare implica verità-coerenza, l'indisponibilità rovesciata implica verità-consenso.
4. La controvertibilità logica ideale, puntuale o intervallare implica accertabilità ideale, puntuale o intervallare. La controvertibilità logica infinita implica non accertabilità, ossia componibilità sul male minore reciproco.
5. Se la questione controversa è accertabile, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente hanno il dovere di accertare anche in caso di attuazione consensuale. Se la questione controversa non è accertabile, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente hanno il dovere rovesciato di fare quanto possibile per comporre sul male minore reciproco, senza tentare di accertare

Tabella 6-bis – *Partecipazione e contraddittorio*

'tipo di disposizione'	'tipo di tema'	'tipo di funzione'	'valenza confessoria'	diritto al contraddittorio procedimentale preventivo
( $\equiv$ ) 'puntuale ideale'	'idealmente non controvertibile'	'partecipazione meramente conoscitiva'	no	no
( $\cdot$ ) 'puntuale pratica'	'in pratica non controvertibile'	'contraddittorio accertativo'	si	no
( $\text{—}$ ) 'intervallare'	'controvertibile entro limiti certi'	'contraddittorio accertativo' (cognitivo-deliberativo)	si (cognitivo) no (deliberativo)	si
( $\emptyset$ ) 'impossibile'	'controvertibile all'infinito'	'contraddittorio compositivo' (deliberativo)	no	si

*Art. 6-bis - Partecipazione e contraddittorio*

1. La partecipazione in senso lato include il contraddittorio. La partecipazione in senso stretto non lo include.
2. La partecipazione in senso stretto è implicata da questioni idealmente non controvertibili, si fonda su mere conoscenze e non ha efficacia confessoria.
3. Il contraddittorio cognitivo è implicato da questioni in pratica non controvertibili, si fonda su prove scientifiche e ha efficacia confessoria.
4. Il contraddittorio cognitivo/deliberativo è implicato da questioni controvertibili entro limiti dati dal legislatore, si fonda in parte maggioritaria su prove scientifiche o prove etiche nonché, in parte minoritaria, su deliberazioni e, per la parte cognitiva, ha efficacia confessoria.
5. Il contraddittorio deliberativo è implicato da questioni controvertibili all'infinito, si fonda su non-prove, siano esse mere conoscenze, medie o altre logiche valide a prescindere dalla loro relazione con la realtà e non ha efficacia confessoria.
6. Se l'attuazione procedimentale della norma tributaria implica questioni controvertibili entro limiti dati dal legislatore o questioni controvertibili all'infinito, sussiste, a pena di invalidità dell'attuazione procedimentale, il diritto del contribuente, rispettivamente, al contraddittorio cognitivo deliberativo e al contraddittorio deliberativo.

*Relazione all'art. 6-bis - Partecipazione e contraddittorio*

Se l'Amministrazione finanziaria non attiva previamente il contraddittorio, l'atto successivo è: a)

invalido e inefficace se il tema controverso è tema controvertibile entro certi limiti (ad esempio, la fissazione di una sanzione tra un minimo e un massimo) o tema controvertibile all'infinito (ad esempio, il valore venale, il totale dei ricavi non derivato da una somma, il reddito sintetizzato); b) valido ed efficace se il tema controverso è idealmente non controvertibile (ad esempio, la somma o altro tema tipico della liquidazione) o è in pratica non controvertibile (ad esempio, il calcolo della superficie di un terreno).

Se la discriminante dell'algoritmo rispetto all'operatività o no del principio (che pone l'obbligo) è (solo) la natura della *quaestio* che ricorre nel concreto e se il contraddittorio endo-procedimentale non è obbligatorio solo laddove la *quaestio* sia non controvertibile, allora non è mai rilevante la variabile costituita dal nome o dalla natura dell'atto o dalla sede nella quale la verifica, la liquidazione, il controllo o l'accertamento sono realizzati.

Se la tipologia del procedimento di accertamento o del metodo di accertamento in concreto attivato è rilevante ai fini dell'innescamento dell'obbligo di contraddittorio preventivo sia quando sono previste norme espresse (es. accertamento con adesione o accertamento anti abuso del diritto), sia quando non sono previste norme espresse, allora, in questo secondo caso, la rilevanza è solo indiretta e sussidiaria (se non ultronea), in quanto il presupposto di applicazione dato dall'algoritmo del principio non muta (6).

Se, dunque, la variabile indipendente dell'algoritmo è il tipo del tema, allora l'oggetto di prova positiva (ai fini della dimostrazione della sussistenza del dovere di contraddittorio) è costituito o da un tema controvertibile entro limiti certi, e dunque accessibile, ossia conoscibile con logica *fuzzy* (intervallare) ragionevole, o da un tema controvertibile all'infinito, dunque privo di soluzione/i predeterminate dalla legge, ossia non accessibile con logica cognitiva perché non accertabile ma solo componibile. In via inversa, l'oggetto di prova negativa (ai fini della dimostrazione della non sussistenza del dovere di contraddittorio) è costituito da un tema non controvertibile perché non accessibile, ossia non conoscibile, con la logica cognitiva razionale del principio di non contraddizione (terzo escluso).

Se il contraddittorio concerne questioni in pratica non controvertibili o controvertibili entro certi limiti (= contraddittorio cognitivo o contraddittorio cognitivo-deliberativo), le dichiarazioni *contra se* espresse nel corso del contraddittorio procedimentale hanno rilevanza ed efficacia confes-

---

(6) Ad esempio, l'accertamento con adesione è esperibile solo in presenza di una '*quaestio* controvertibile all'infinito'. Perciò, nel caso concreto: se l'accertamento con adesione è stato correttamente attivato (ossia se è stato attivato dal contribuente rispetto a una '*quaestio* controvertibile all'infinito') allora sussiste in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di contraddittorio; se, però, l'accertamento con adesione non è stato correttamente avviato (ossia se l'istanza del contribuente verte su una '*quaestio* non controvertibile'), allora non sussiste alcun obbligo di contraddittorio preventivo. Infatti, pare corretto l'indirizzo giurisprudenziale che non pone a carico dell'Amministrazione finanziaria un obbligo assoluto di convenire sempre il contribuente per proporre l'adesione e, tantomeno, un obbligo assoluto di convocazione del contribuente che abbia proposto istanza di formulazione della proposta di adesione. In effetti, se la *quaestio* oggetto di questa istanza fosse non controvertibile, allora la mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio sarebbe non solo lecita, ma dovuta.

soria; se, invece, il contraddittorio concerne questioni controvertibili all'infinito (= contraddittorio deliberativo), allora tali dichiarazioni non hanno rilevanza o efficacia confessoria. Analogamente a quanto accade se, infine, il contraddittorio concerne questioni idealmente non controvertibili (mere conoscenze).

Se il contraddittorio concerne questioni in pratica non controvertibili o controvertibili entro certi limiti (= contraddittorio cognitivo o contraddittorio cognitivo-deliberativo), allora le dichiarazioni rese possono avere rilevanza ed efficacia ultra-soggettiva; se, invece, il contraddittorio concerne questioni controvertibili all'infinito (= contraddittorio deliberativo), allora tali dichiarazioni non hanno rilevanza o efficacia confessoria. Analogamente a quanto accade se, infine, il contraddittorio concerne questioni idealmente non controvertibili (mere conoscenze).

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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.

BISTARELLI F., *Obbligo di contraddittorio preventivo contingentato al tipo di accertamento*, in *Fiscooggi.it*, 7 luglio 2020

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.*, 2023, 1, III, 99 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

GIULIANI A., *Il concetto classico di prova: la prova come argumentum*, in *Jus*, 1960, 430 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., *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 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.

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 67 ss.

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.

VIOTTO A., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib. tel.*, 2023, 2 III, 578 ss.

VERSIGLIONI M., *'Logiche', 'regole' e 'principi' del 'ragionamento giuridico'*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso*, Milano, 2007, 117 ss.

VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007

VERSIGLIONI M., *Legistica, 'diritto digitale' e 'diritto matematico'* in *Innovazione e diritto*, 2015, 3, 189 ss.

VERSIGLIONI M., *Dirittomatematico.it L'algoritmo del dovere di contraddittorio preventivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 249 ss.

VERSIGLIONI M., *Diritto matematico-mv. Diritto con verità-mv e Diritto senza verità-mv*, Pisa, 2020

VERSIGLIONI M., *Accordo matematico e sentenza matematica tra complementarità, equivalenza e alternative*, in *Unità e pluralità del sapere giuridico*, 2022, 108 ss.

VERSIGLIONI M., *Dirittomatematico.it. La decisione amministrativa matematica-mv: il caso dell'autotutela della PA nei Diritti con verità-mv*, in GIGLIOTTI F. - CHIARELLA M.L. (a cura di), *Procedimento algoritmico e determinazione amministrativa*, Napoli, 2024



## **IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO**



## ATTO IMPOSITIVO

### Ancora incertezze sulla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti (anche) nella giurisprudenza di merito

*Still uncertainties on the distinction between non-existent credits and non-usable credits (even) in a recent judgment of the tax court of justice of Reggio Emilia*

FEDERICA CAMPANELLA

#### Abstract

La recente sentenza della Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia n. 6/2024 si è occupata della differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti; tema su cui si è registrata una recente evoluzione giurisprudenziale, seguita dalle novità normative introdotte in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111). In particolare, i giudici di merito hanno affrontato la questione concernente l'individuazione del termine decadenziale entro cui l'Ufficio è legittimato a svolgere l'azione finalizzata al disconoscimento della compensazione attuata dal contribuente, ritenendo, in modo assai discutibile, che lo stesso termine, nelle ipotesi in cui si riferisca alla notifica di un avviso di recupero di un credito di imposta non spettante, inizi a decorrere dal momento in cui il credito è stato esposto in dichiarazione e non già dal momento del relativo utilizzo.

**Parole chiave:** compensazione fiscale, crediti inesistenti, crediti non spettanti, decadenza, azione di recupero

#### Abstract

*The recent ruling of the Tax Court of Justice of Reggio Emilia n. 6/2024 dealt with the differentiation between "non-existent credits" and "not usable credits"; a topic on which there has been a recent jurisprudential evolution, followed by the regulatory changes introduced in the implementation of the enabling law for tax reform (Law 9 August 2023, n. 111). In particular, the judges tackled the issue concerning the identification of the limitation period within which the Office is entitled to carry out the action aimed at disavowing the compensation implemented by the taxpayer, stating, in a highly questionable way, that the same period, in the cases in which it refers to the notification of a notice of recovery of an undue tax credit, begins to run from the moment the credit was shown in the tax return and not from the moment of its use.*

**Keywords:** tax compensation, non-existent credits, not usable credits, term of lapse, debt collection notification

**SOMMARIO:** **1.** Il caso di specie. - **2.** La differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti nella recente giurisprudenza di legittimità: le sentenze Sez. Un., 11 dicembre 2023, nn. 34419 e 34452. - **3.** (Segue). Le novità normative introdotte in attuazione della legge delega per la riforma fiscale. - **4.** La decisione della Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia. - **5.** Considerazioni critiche sulla pronuncia. - **6.** Conclusioni.

1. Con la sentenza 8 gennaio 2024, n. 6, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia si è pronunciata sulla questione relativa alla differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti nella prospettiva di individuare il termine decadenziale entro cui l'Ufficio è legittimato a notificare l'atto di recupero del credito di imposta indebitamente o irregolarmente utilizzato in compensazione dal contribuente.

La vicenda riguarda una società per azioni, la quale ha proposto ricorso avverso l'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate in relazione al periodo di imposta 2017, concernente il recupero di un credito per "Investimenti in beni strumentali nuovi" ex art. 18 D.L. n. 91/2014, maturato per l'anno 2014, esposto dalla contribuente nel modello di dichiarazione "Unico 2015 - SC" e successivamente utilizzato in tre quote annuali di pari importo nei periodi di imposta 2016, 2017 e 2018.

Nell'atto impugnato, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che dalla documentazione prodotta emerge che gli oneri accessori, che hanno contribuito alla formazione del credito, sono stati in parte sostenuti anche mesi dopo la data del collaudo. Gli stessi, dunque, non avevano titolo a contribuire alla formazione del credito dichiarato, con la conseguenza che lo stesso andava rideterminato al netto dei suddetti oneri. Una volta quantificato correttamente il credito, la quota utilizzata per ciascun periodo d'imposta è stata, così, opportunamente ridotta e la differenza "recuperata" ai sensi dell'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004.

La società contribuente ha contestato la legittimità dell'atto impugnato, deducendo che il recupero del credito di imposta è intervenuto oltre il termine di decadenza di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, non potendo trovare applicazione, nella fattispecie, il maggior termine decadenziale di otto anni di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, in quanto quest'ultima disposizione è applicabile nei soli casi in cui siano contestati «*crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*».

La ricorrente ha chiesto, quindi, l'annullamento dell'atto, rilevando altresì, nel merito, che gli oneri accessori contestati dall'Agenzia rientrano, per loro natura e momento di sostenimento, a pieno titolo tra le spese eleggibili al credito investimenti.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, ha sostenuto la legittimità del proprio operato, ritenendo che nella fattispecie, trattandosi di crediti inesistenti, debba trovare applicazione il termine di decadenza di otto anni di cui al summenzionato art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, il quale inizierebbe a decorrere non già dall'anno in cui il credito è stato dichiarato, bensì dall'anno in cui lo stesso è stato utilizzato.

È evidente che la questione della differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti assume una rilevanza decisiva, in quanto dalla diversa qualificazione discendono conseguenze affatto diverse sul piano applicativo: laddove il credito utilizzato dalla società contribuente venisse considerato "non spettante", occorrerebbe verificare l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dall'azione di recupero in applicazione del termine decadenziale ordinario di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973; diversamente, nel caso in cui il credito venisse qualificato "inesistente", bisognerebbe applicare il termine decadenziale più ampio di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008.

Per affrontare correttamente la questione, è necessario definire preliminarmente la nozione di credito inesistente, differenziandola rispetto alla nozione di credito non spettante, nell'ottica di stabilire a quale delle due categorie concettuali ricondurre il credito vantato dalla contribuente nel caso in esame. In secondo luogo, al fine di verificare la legittimità dell'atto impugnato, occorre chiarire quale sia il regime procedimentale applicabile in relazione alle ipotesi di inesistenza ovvero non spettanza del credito, avendo particolare riguardo all'individuazione del *dies a quo* del termine previsto a pena di decadenza per l'esercizio dell'azione di recupero dell'Ufficio.

Svolte tali considerazioni sulla rilevanza della differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini procedimentali, sarà possibile analizzare e cogliere l'effettiva portata della decisione assunta dai giudici in relazione al caso in esame, da valutare anche alla luce della recente evoluzione della giurisprudenza di legittimità sul tema e delle novità normative introdotte, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111), dal D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13.

2. Come è noto, sulla differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti oggetto di compensazione fiscale sono emersi, negli ultimi anni, contrasti interpretativi nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, risolto dalle Sezioni Unite con due recenti sentenze dell'11 dicembre 2023, nn. 34419 e 34452, le quali, pur identiche nella risoluzione di detto contrasto (nel senso della esistenza di una netta differenziazione tra le due nozioni), si distinguono semplicemente per l'oggetto del giudizio, essendo stata la Corte investita, con il primo, della questione del termine di decadenza per l'accertamento, e, con il secondo, della questione delle sanzioni applicabili nell'una o nell'altra ipotesi.

Nelle predette sentenze, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, dopo aver dato conto degli orientamenti difformi esistenti presso la Sezione tributaria, hanno ritenuto che *«la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha, innanzitutto, carattere strutturale e trae il suo fondamento logico giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario»*.

Al riguardo, i giudici della Suprema Corte hanno ripercorso l'evoluzione della normativa sul tema, evidenziando come il progressivo ampliamento dello strumento della compensazione fiscale e il sempre maggiore utilizzo dell'istituto da parte dei contribuenti abbiano determinato l'esigenza per il legislatore di definire apposite misure – sia sul piano procedimentale che sul piano sanzionatorio – per consentire all'Amministrazione di contrastare efficacemente eventuali illeciti in materia.

Si è, così, delineata nel tempo una netta distinzione tra il regime giuridico dei crediti inesistenti e di quelli non spettanti oggetto di compensazione fiscale.

In particolare, per quanto concerne i profili procedurali, rileva la disposizione di cui all'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, con cui è stata introdotta la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di operare *«la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»* mediante un *«apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973»*.

Come osservato dai giudici, si tratta di una modalità idealmente più agile e di più lata applicazione, che si aggiunge all'ordinario avviso di accertamento e concorre con quelle del recupero attraverso l'accertamento automatizzato ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972.

Sebbene la suddetta disposizione non preveda una dicotomia tra crediti inesistenti e crediti non spettanti – essendo possibile procedere con il recupero ai sensi dell'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, a prescindere dalla qualificazione del credito come inesistente ovvero non spettante – la distinzione tra le due categorie concettuali assume rilevanza a seguito delle modifiche normative intervenute ad opera del D.L. n. 185/2008, il cui art. 27, comma 16, ha espressamente previsto che *«l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo»*.

Le Sezioni Unite hanno in proposito precisato che l'applicazione di questo ampio termine decadenziale *«non concerne qualsiasi indebita compensazione per crediti inesistenti ma solo quelle emergenti dal “controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato”, come esplicitamente prevede il comma 16, con espressione poi ripresa dal successivo comma 17»* dell'art. 27 D.L. n. 185/2008. Tale locuzione, in linea con quanto specificato dalla relazione illustrativa al provvedimento legislativo, si riferisce alle ipotesi in cui *«dai riscontri sui dati contenuti nei modelli di pagamento unificato relativi alle compensazioni esposte»* risultino *«crediti d'imposta non esposti, come obbligatoriamente previsto, nelle dichiarazioni presentate, nonché relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse, o nei quali l'attività economica esercitata dai contribuenti risulta essere cessata»*, ossia in esito a verifiche dalle quali emerga *«l'inesistenza dei crediti stessi, non essendo, nella maggior parte dei casi, riscontrabili partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali»*.

Come rilevato dai giudici, *«si tratta di ipotesi in cui il credito viene “creato” direttamente con il modello F24 pur in assenza di riscontro documentale od esposizione nella dichiarazione o, ancora, in*

*forza di attività artificiose mediante la creazione di crediti fittizi, ancorché, in questo caso, riportati nelle dichiarazioni. Le condotte rilevanti, dunque, sono quelle caratterizzate da profili abusivi, occulti o fraudolenti, che, in quanto tali, sono rilevabili solamente attraverso riscontri di coerenza contabile del modello di versamento e non meramente cartolari poiché non emergenti dalle dichiarazioni presentate (o da esse falsamente emergenti) o dal mero raffronto con i relativi modelli di versamento. In altri termini, il più severo regime giuridico previsto dall'art. 27, commi 16-20, ha riguardato solo la compensazione di crediti connotati da una condizione di inesistenza qualificata dalla non verificabilità in sede di controllo formale».*

Nei restanti casi (in cui, ad esempio, il recupero abbia ad oggetto crediti esistenti ma non spettanti, ovvero crediti inesistenti esposti in dichiarazione e facilmente "intercettabili" in sede di controllo formale) non trova, dunque, applicazione il termine decadenziale di otto anni di cui al citato art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, bensì il termine di decadenza ordinario previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, per la notifica del "comune" avviso di accertamento.

I giudici della Suprema Corte hanno, altresì, evidenziato che la differenziazione tra crediti inesistenti e non spettanti abbia nel tempo assunto rilevanza anche ai fini sanzionatori, avendo il legislatore previsto (dapprima nell'art. 27, comma 18, D.L. n. 185/2008, e successivamente nell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, nonché, in ambito penale, nell'art. 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000) l'irrogazione di una sanzione più grave per le ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti rispetto a quella irrogabile per le ipotesi di non spettanza del credito utilizzato in compensazione.

Dal complessivo quadro normativo su esposto, emerge con evidenza l'esistenza di una dicotomia tra credito inesistente e credito non spettante, rilevante ai fini procedurali e sanzionatori.

Di conseguenza, appare fondamentale definire esattamente le due nozioni, individuandone i caratteri distintivi.

Al riguardo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, richiamando espressamente la definizione di credito inesistente fornita dal legislatore nell'ambito dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, hanno precisato che la condizione di "inesistenza" del credito si realizza «*allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972*».

Secondo i giudici, la nozione di credito inesistente definita dal legislatore nell'ambito dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, difatti, non ha una rilevanza limitata ai fini della irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie in materia di compensazione fiscale. Essa, invero, assume una portata più generale, rilevando anche ai fini penalistici e procedurali: «*si tratta di esito che, oltre a discendere dal dato letterale delle norme, risponde a criteri di coerenza e di razionalità di sistema e alle finalità, obbiettive, perseguite dal legislatore*».

L'applicazione del più severo regime giuridico (sanzionatorio e procedimentale) si giustifica, infatti, solamente in relazione a quelle condotte poste in essere dal contribuente che oggettivamente risultino più gravi e insidiose, in quanto, oltre ad involgere crediti sostanzialmente inesistenti, siano più difficili da accertare.

In questa misura – osservano i giudici – non sarebbe ragionevole prevedere l'applicazione di un termine decadenziale lungo per l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni più gravi in relazione a violazioni dei contribuenti che, pur involgendo l'utilizzo di crediti sostanzialmente inesistenti (perché privi dei presupposti costitutivi), siano agevolmente accertabili dall'Ufficio nell'ambito di un controllo formale della dichiarazione.

Parimenti, non si potrebbe giustificare l'applicazione del più severo regime giuridico nelle ipotesi in cui la violazione del contribuente, pur non riscontrabile nell'ambito di un controllo automatizzato della dichiarazione, involga l'utilizzo di crediti esistenti ma non spettanti in virtù di specifiche limitazioni legislative, atteso che le conseguenze della condotta in termini di danno arrecato alle casse erariali non sarebbero paragonabili a quelle che si determinerebbero nel caso in cui venisse posta in essere una

compensazione indebita (mediante l'utilizzo di crediti del tutto inesistenti per mancanza dei presupposti costitutivi).

Sulla base di queste considerazioni, i giudici hanno, così, ritenuto che la definizione di credito inesistente di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, dovrebbe assumere rilevanza anche ai fini dell'individuazione del termine decadenziale per l'esercizio dell'azione di recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria e hanno, al riguardo, affermato il seguente principio di diritto: *«In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento».*

3. Sulla questione relativa all'individuazione del termine decadenziale entro cui l'Ufficio è legittimato a notificare l'atto di recupero del credito di imposta indebitamente o irregolarmente utilizzato in compensazione dal contribuente, si intendono segnalare, altresì, le recenti novità normative introdotte in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (L. n. 111/2023).

Nonostante l'art. 17 della legge delega – dedicato alla revisione del procedimento accertativo – non contenga un espresso criterio direttivo, l'art. 1 del decreto legislativo di attuazione relativo a tale procedimento (D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13) interviene con una nuova regolamentazione dell'avviso di recupero del credito d'imposta (sino ad oggi contemplato dall'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004), inserendo specificamente l'art. 38-bis nel D.P.R. n. 600/1973. Questa norma, oltre a tipizzare in modo compiuto le caratteristiche del provvedimento impositivo finalizzato al recupero dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, contiene una precisa indicazione con riguardo ai termini di decadenza da applicare.

Sul punto, si rileva che, prima della sua approvazione in via definitiva, lo schema di tale decreto legislativo prevedeva l'introduzione di un termine decadenziale unico, di otto anni, entro cui notificare al contribuente l'avviso di recupero per la riscossione dei crediti inesistenti o non spettanti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione nel modello di versamento F24.

Tale scelta, operata in sede di predisposizione dello schema di decreto legislativo in materia di procedimento accertativo, poteva essere apprezzata nella misura in cui avrebbe consentito di superare tutte quelle contestazioni in ordine alla intervenuta decadenza dell'Ufficio dall'azione di recupero che negli ultimi anni si sono verificate proprio basandosi sulla differenziazione tra le ipotesi di inesistenza ovvero non spettanza del credito.

Si ponevano, tuttavia, dubbi e perplessità con riferimento alla prevista indiscriminata estensione *pro fisco* del termine decadenziale di otto anni per l'esercizio dell'azione di recupero alla luce di quella che è la *ratio* dell'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, il quale, come detto, ha introdotto un termine di decadenza più ampio, rispetto a quello ordinario, per il recupero dei crediti inesistenti al fine di consentire all'Ufficio di contrastare più efficacemente quelle condotte del contribuente che risultano davvero più difficili da accertare proprio perché involgono l'utilizzo di crediti inesistenti e presuppongono una componente di frodolenzia.

Nella versione approvata in via definitiva dal Consiglio dei Ministri il 25 gennaio scorso, non viene più prevista un'equiparazione ai fini procedurali tra le due fattispecie di inesistenza e non spettanza del credito utilizzato in compensazione e, in conformità alle indicazioni fornite dalle Sezioni Unite nelle sentenze dell'11 dicembre 2023, n. 34419 e 33452, viene stabilito che l'atto *«emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti*

*non spettanti e inesistenti, di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, rispettivamente, entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo» (ciò è quanto disposto dal nuovo art. 38-bis D.P.R. n. 600/1973, introdotto ad opera dell'art. 1 D.Lgs. n. 13/2024).*

La differenziazione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, quindi, continuerà ad assumere rilevanza sia ai fini procedurali che sanzionatori.

In merito alla definizione normativa delle due nozioni occorre, invero, ricordare che si attende un ulteriore intervento del legislatore delegato, il quale, in virtù di quanto previsto dall'art. 20, comma 1, lett. a), punto 5, della legge delega per la riforma fiscale, è chiamato ad *«introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti»*.

In questo senso, sarebbe ragionevole aspettarsi l'introduzione di una definizione normativa di credito inesistente e di credito non spettante – rilevante sia ai fini procedurali, sia ai fini della irrogazione delle sanzioni amministrative e penali per le violazioni in materia di compensazione – che sostanzialmente corrisponda alle definizioni già previste nell'ambito dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, in conformità alle indicazioni recentemente fornite dalle Sezioni Unite.

Negli schemi dei decreti di attuazione della legge delega per la riforma fiscale in materia di sanzioni amministrative e penali, approvati in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 21 febbraio scorso, si rinviene, tuttavia, una definizione delle nozioni di “credito inesistente” e di “credito non spettante” del tutto nuova, la quale porrebbe ulteriori questioni interpretative da risolvere, proprio quando i dubbi emersi negli ultimi anni in merito alla individuazione dei confini tra le due categorie concettuali sembravano essersi risolti, anche alla luce delle recenti pronunce delle Sezioni Unite.

In particolare, viene definito “non spettante” il credito *«fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. È non spettante altresì il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista»*. Si considera, invece, “inesistente” *«il credito per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo»*.

Non sarebbe più necessario, così, verificare, ai fini della qualificazione del credito come inesistente, se, in concreto, sussista o meno la possibilità per l'Ufficio di riscontrare tale inesistenza nell'ambito delle procedure di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni, essendo sufficiente accertare la mancanza, in tutto in parte, dei presupposti costitutivi del credito individuati dalla legge.

È bene ribadire, comunque, che si tratta di un testo non ancora approvato in via definitiva ed è possibile che intervengano delle modifiche a seguito del parere rilasciato dalle Commissioni parlamentari competenti, come, del resto, già avvenuto con riferimento allo schema di decreto attuativo in materia di procedimento accertativo. Per il momento, dunque, si rinvia qualsiasi considerazione in merito alla nuova definizione delle nozioni di “credito inesistente” e “credito non spettante” prospettata negli schemi dei decreti di attuazione della riforma in materia di sanzioni e si prosegue l'analisi alla luce della normativa oggi vigente.

4. Ebbene, svolte tali considerazioni preliminari, è possibile analizzare e cogliere l'effettiva portata della decisione assunta dai giudici di merito in relazione alla fattispecie in esame.

Nella sentenza 8 gennaio 2024, n. 6, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha richiamato espressamente la decisione delle Sezioni Unite dell'11 dicembre 2023, n. 34419, e, applicando alla fattispecie concreta dedotta in giudizio il principio di diritto da esse affermato, è giunta alla conclusione per cui i crediti di imposta utilizzati in compensazione dalla società contribuente *«non possono essere qualificati come inesistenti ma al più non spettanti con l'applicazione del termine ordinario di decadenza»*.

Al riguardo, i giudici hanno osservato che *«l'Agenzia non ha dimostrato, come era suo onere, né l'esistenza di una artificiosa rappresentazione, né la carenza dei presupposti di legge, né l'estinzione*

*del credito; in particolare per quanto attiene il momento di sostenimento degli oneri accessori che, per loro natura, incontestabilmente fanno parte del “costo” agevolabile, essendo indispensabili alla messa in opera dell’impianto, va detto che non ha alcuna importanza se il momento del loro sostenimento sia dopo o prima del collaudo essendo unicamente necessaria la presenza, anche per loro, dei requisiti di certezza, competenza, oggettiva determinabilità, qualità non contestate dall’Agenzia». È stato evidenziato, inoltre, che «la supposta inesistenza non è stata riscontrata tramite i controlli formali».*

Sul punto, occorre, invero, precisare (come chiarito anche dalle Sezioni Unite) che la condizione del mancato riscontro formale, normativamente richiesta ai fini della qualificazione del credito come “inesistente”, ha un valore oggettivo, sicché non assume rilievo che, materialmente, l’inesistenza del credito sia stata rilevata a seguito di accertamento sostanziale ma solo che, in sede di controllo formale, non sarebbe stato possibile riscontrarne la mancanza, ancorché, in concreto, tale verifica non sia stata operata.

Ebbene, si nota, in proposito, che il credito utilizzato nella fattispecie in esame rientra nell’ambito di quei crediti che, confluendo nel Quadro “RU” del modello dichiarativo, non possono essere contestati nell’ambito di un controllo formale della dichiarazione. Di conseguenza, ai fini della loro qualificazione come crediti inesistenti ai sensi dell’art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997 (e, dunque, anche ai fini dell’applicabilità del termine lungo di decadenza di cui all’art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008) è sufficiente accertare che, in concreto, non sussistano i presupposti costitutivi individuati dalla legge.

Come rilevato dai giudici di merito, nella fattispecie in esame non è dato riscontrare la mancanza dei presupposti costitutivi del credito, il quale non può, pertanto, essere considerato «come “inesistente” ma al più “non spettante”», con la conseguente applicazione del termine ordinario per l’accertamento di cui all’art. 43 D.P.R. n. 600/1973.

Ciò posto, per valutare se effettivamente sia intervenuta la decadenza dell’Ufficio dall’azione di recupero, i giudici hanno affrontato la questione concernente l’individuazione del *dies a quo* di tale termine decadenziale ordinario.

Nella sentenza viene prospettata, al riguardo, la posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate, secondo la quale, pur accogliendo la tesi per cui i crediti contestati siano “non spettanti” e non “inesistenti”, la stessa non sarebbe, comunque, decaduta dal potere di accertamento posto che il termine decadenziale (ordinario) «andrebbe conteggiato dall’anno d’imposta accertato, cioè l’anno 2017». Tale tesi si baserebbe sul principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 8500 del 23 marzo 2021, secondo cui: «In caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l’errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell’amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio».

Secondo i giudici di merito, tale principio, sia pur autorevolmente affermato, non appare condivisibile proprio in virtù dell’autonomia di ogni singolo periodo d’imposta – continuamente richiamata nella pronuncia delle Sezioni Unite – la quale, invero, impedisce di condividere le conseguenze che ne trae la Suprema Corte secondo cui «tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi».

In proposito, i giudici di merito hanno rilevato che «se un “fatto”, con conseguenze redditualmente rilevanti, si realizza in un determinato periodo d’imposta è a questo periodo d’imposta che ci si deve rifare, *rectius* “risalire”, volendone contestare l’an ed il quantum; che, poi, se la norma consente, od obbliga, di spalmarne gli effetti in più periodi d’imposta, questa costituisce un’operazione, meramente, aritmetica, “vincolata” nell’ammontare; è dunque con riferimento a questo periodo d’imposta che vanno conteggiati i termini decadenziali».

Alla luce di ciò, la CGT primo grado di Reggio Emilia ha affermato che «il termine ordinario decadenziale di quattro anni va correttamente conteggiato, nella fattispecie, dall’anno di presenta-

zione del modello Unico 2015 che scadeva il 31/12/2019 mentre l'atto impugnato risulta notificato il 13/10/2022», accogliendo, così, il ricorso della società contribuente ed annullando, per intervenuta decadenza del potere impositivo, l'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate.

5. La sentenza in rassegna presenta indubbi profili di interesse ed offre l'occasione per svolgere alcune considerazioni.

In particolare, per quanto concerne l'individuazione del termine decadenziale entro cui svolgere l'azione finalizzata al disconoscimento della compensazione attuata dal contribuente, è stato rilevato il recente intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali, con le sentenze dell'11 dicembre 2023, nn. 34419 e 34452, hanno precisato che il termine lungo, di otto anni, previsto dall'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, per la notifica dell'atto di recupero, si applica nelle sole ipotesi in cui il credito contestato sia "inesistente" (secondo la definizione fornita dal legislatore nell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997) e utilizzato in compensazione dal contribuente nel modello di versamento F24. Solo in questi casi, infatti, la condotta posta in essere risulta tanto grave e insidiosa da giustificare l'estensione del termine decadenziale per l'esercizio dell'azione di recupero fino a otto anni. Negli altri casi, occorre applicare il termine di decadenza ordinario previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, per la notifica del comune avviso di accertamento, sul presupposto che la condotta del contribuente si connoterebbe per scarsa insidiosità.

Il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite nelle predette pronunce è stato applicato dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia nella sentenza in commento per giungere alla conclusione secondo cui, nella fattispecie concreta dedotta in giudizio, l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento andrebbe valutata in applicazione del termine decadenziale ordinario di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, posto che il credito contestato alla contribuente dev'essere qualificato come "non spettante", e non già come "inesistente".

Al fine di individuare il *dies a quo* del termine decadenziale ordinario, tuttavia, i giudici hanno richiamato un precedente giurisprudenziale che, invero, non risulta conferente.

Nella sentenza n. 8500/2021, le Sezioni Unite si erano, infatti, pronunciate in merito alla possibilità per l'Ufficio di contestare un costo pluriennale o una quota di ammortamento oltre il termine per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta di concreto sostenimento della spesa. E, sconfessando la tesi restrittiva sostenuta dai giudici della Suprema Corte nelle sentenze n. 9993/2018 e n. 2899/2019, avevano affermato la piena rettificabilità delle dichiarazioni di periodo, per ragioni attinenti sia al calcolo matematico di ripartizione dell'onere, sia all'esistenza *ab origine* dei presupposti di deducibilità (per un commento a tale pronuncia, cfr. INGRAO G., *Prime osservazioni su oneri pluriennali e accertamento dei ratei annuali: le Sezioni Unite superano gli equivoci causati dalle sentenze del 2018 e del 2019, ma ne creano di nuovi*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 3, 130 ss.; CONTRINO A., *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il "colpo di grazia" della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 653 ss.; CASTALDI L., *Cass. S.U., 25 marzo 2021, n. 8500 e fattispecie reddituali a efficacia pluriennale. Sulla rilevanza del valore della stabilità dei rapporti e del consolidamento delle fattispecie impositive in materia tributaria*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 31 maggio 2021).

Nel caso di specie, invece, si tratta di stabilire quale sia il *dies a quo* del termine decadenziale per la contestazione di crediti di imposta che, in base alle previsioni legislative, possono essere utilizzati in compensazione dal contribuente in quote annuali.

Sebbene il giudice di merito, nel richiamare la sentenza delle Sezioni Unite n. 8500/2021, abbia, comunque, ritenuto di non applicare nella fattispecie concreta il principio di diritto ivi affermato in quanto considerato non condivisibile, lo stesso giudice è poi giunto alla conclusione per cui il termine di decadenza ordinario per la contestazione del credito non spettante vantato dalla contribuente dovrebbe decorrere dalla data di presentazione del modello dichiarativo ove risulta esposto il credito contestato, e non già dal momento in cui lo stesso credito è stato utilizzato in compensazione.

Al riguardo, occorre osservare che una simile interpretazione giurisprudenziale potrebbe in concreto condurre a conseguenze inaccettabili, atteso che il contribuente avrebbe la possibilità di sottrarsi ad

eventuali contestazioni da parte dell'Ufficio semplicemente esponendo nel Quadro "RU" del modello dichiarativo un credito di imposta oggettivamente inesistente (il quale, non confluendo nel Quadro "RN", non potrebbe essere riscontrato nell'ambito delle ordinarie procedure di controllo formale della dichiarazione) per poi utilizzarlo in compensazione nel modello di versamento F24 soltanto dopo che siano decorsi i termini decadenziali per l'esercizio dell'azione di recupero.

Per questa ragione, è da ritenere che il termine di decadenza entro cui è possibile contestare l'inesistenza ovvero la non spettanza del credito utilizzato in compensazione dal contribuente inizi sempre a decorrere dal momento del relativo utilizzo, in linea, peraltro, con quanto espressamente previsto dal legislatore con riferimento al termine decadenziale lungo di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, nonché, a seguito delle modifiche normative intervenute in attuazione della riforma fiscale, nell'ambito del nuovo art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973.

In questo senso, rilevano anche alcune pronunce della Suprema Corte di Cassazione, secondo cui, in caso di contestazione di crediti non spettanti, l'avviso di recupero deve essere notificato dall'Ufficio entro il termine ordinario previsto per il comune avviso di accertamento, con la precisazione, tuttavia, che, nell'applicazione di tale termine decadenziale, bisogna riferirsi non all'anno di presentazione della dichiarazione, bensì a quello di effettivo utilizzo del credito di imposta (Cass., 21 febbraio 2018, n. 4153; Cass., 22 luglio 2016, n. 15186).

Occorre, comunque, osservare che tali considerazioni si basano sull'assunto per cui i crediti contestati alla contribuente siano qualificabili "non spettanti".

Invero, da un esame più attento della sentenza in commento, emergono alcuni aspetti critici in relazione ai quali si ritiene opportuno svolgere delle specifiche e ulteriori riflessioni.

Innanzitutto, non è chiaro perché i giudici siano giunti a considerare "non spettante" il credito utilizzato in compensazione dalla società contribuente, atteso che, nella motivazione della sentenza, gli stessi giudici hanno osservato che «*l'Agenzia non ha dimostrato, come era suo onere, né l'esistenza di una artificiosa rappresentazione, né la carenza dei presupposti di legge, né l'estinzione del credito*» e «*per quanto concerne il momento di sostenimento degli oneri accessori, che, per loro natura, incontestabilmente fanno parte del "costo" agevolabile, essendo indispensabili alla messa in opera dell'impianto*» hanno affermato che «*non ha alcuna importanza se il momento del loro sostenimento sia dopo o prima del collaudo essendo unicamente necessaria la presenza, anche per loro, dei requisiti di certezza, competenza, oggettiva determinabilità, qualità non contestate dall'Agenzia*».

Da tali affermazioni sembra, dunque, che i giudici riconoscano (non solo l'esistenza ma addirittura) la piena spettanza del credito vantato dalla società contribuente. In effetti, occorre rilevare che, dalla lettura della sentenza in commento, non appaiono riscontrabili ulteriori irregolarità nell'utilizzo in compensazione del credito rispetto a quanto contestato dall'Agenzia delle Entrate: il credito è, infatti, regolarmente maturato per un investimento di importo superiore a 10.000 euro effettuato nel 2014, è stato esposto in dichiarazione dalla società contribuente nel 2015 e utilizzato in compensazione in quote annuali di pari importo nel modello di versamento F24 a partire dal secondo periodo di imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento (e, precisamente, negli anni 2016, 2017 e 2018), come espressamente richiesto dalla legge istitutiva del credito.

In ogni caso, pare potersi escludere la possibile qualificazione del credito utilizzato in compensazione dalla contribuente come "credito inesistente" per il solo fatto che una parte degli oneri accessori connessi all'investimento siano stati sostenuti dopo il collaudo, non essendo questo un adempimento normativamente prescritto a titolo costitutivo del credito. Ai sensi dell'art. 18 D.L. n. 91/2014, infatti, ciò che rileva sul piano temporale è che gli investimenti siano stati effettuati dal 25 giugno 2014 (data di entrata in vigore della norma) al 30 giugno 2015, non risultando determinante l'individuazione del momento di sostenimento degli oneri accessori connessi all'investimento rispetto alla data del collaudo.

Sul punto, si potrebbe anche tener conto di alcune precisazioni contenute nella circ. n. 44/E/2009, cui espressamente rinvia, per quanto concerne le modalità di effettuazione dell'investimento, la circ. n. 5/E/2015, relativa al credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, secondo cui «*Il valore degli investimenti [...] deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo*

*dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie, sostitutive) di determinazione del reddito da parte del contribuente. [...] Ai sensi del citato articolo 110, comma 1, lett. b) del TUIR il valore degli investimenti comprende "anche gli oneri accessori di diretta imputazione" che l'impresa deve sostenere affinché il bene possa essere utilizzato (ad es. spese di trasporto, installazione, ecc.). [...] Gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento, non compresi nel costo di acquisto del bene, rilevano ai fini della determinazione dell'investimento stesso e si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate».*

Sulla base di tale interpretazione, si potrebbero, dunque, ritenere esistenti i crediti connessi ad oneri accessori sostenuti in un momento successivo rispetto alla data del collaudo (addirittura, nel periodo di imposta successivo rispetto a quello rientrante nell'agevolazione) purché si tratti di oneri relativi a prestazioni ultimate nel periodo di imposta agevolabile.

Al di là della possibile qualificazione del credito come inesistente, non spettante ovvero pienamente spettante, la decisione assunta dai giudici di merito in relazione al caso in esame non appare, comunque, condivisibile nella misura in cui gli stessi giudici hanno precisato che «*il termine decadenziale di quattro anni*» di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, «*va correttamente conteggiato, nella fattispecie, dall'anno di presentazione del modello Unico 2015 che scadeva il 31/12/2019 mentre l'atto impugnato risulta notificato il 13/10/2022*».

Come già osservato, infatti, è da ritenere che il termine di decadenza di cui al citato art. 43, nelle ipotesi in cui si riferisca alla notifica di un avviso di recupero di un credito di imposta, inizi a decorrere dal momento del relativo utilizzo (in coerenza, peraltro, con la normativa oggi in vigore) e non già dal momento in cui lo stesso credito risulta esposto in dichiarazione.

Si segnala, ancora, che i giudici hanno erroneamente ritenuto che il suddetto termine decadenziale di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, da applicare nella fattispecie, sia quadriennale, non tenendo conto delle modifiche apportate a tale disposizione ad opera dell'art. 1, comma 131, L. n. 208/2015, in virtù delle quali gli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi «*devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*».

Alla luce di ciò – ribadendo, ancora una volta che, nel caso in cui la notifica riguardi un avviso di recupero di un credito di imposta, tale termine decadenziale ordinario non decorre dalla data di presentazione della dichiarazione, bensì dalla data di utilizzo del credito – è evidente che i giudici, avendo qualificato “non spettante” il credito contestato alla società, avrebbero dovuto riconoscere la legittimità della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria: dalla lettura della sentenza risulta, infatti, che il credito contestato è stato utilizzato in compensazione dalla contribuente negli anni 2016, 2017 e 2018, e l'atto emesso dall'Agenzia per l'anno 2017 è stato notificato il 31 ottobre 2022. Il termine quinquennale di decadenza sarebbe, così, decorso il 31 dicembre 2022 per la contestazione del credito utilizzato nel 2017 e, di conseguenza, la pretesa vantata dall'Ufficio nei confronti della società contribuente risulterebbe, per questo aspetto, legittima.

6. In conclusione si rileva che i giudici avrebbero potuto compiere uno sforzo ulteriore nel valutare il merito della questione sottoposta al loro esame, verificando se gli oneri accessori contestati dall'Agenzia delle Entrate rientrassero effettivamente tra le spese eleggibili al credito investimenti, nonostante fossero stati sostenuti dopo il collaudo.

Non è da escludere, infatti, alla luce delle considerazioni sopra esposte, che la contribuente avesse pieno diritto al credito e che, quindi, la compensazione posta in essere fosse del tutto legittima. L'accoglimento del ricorso della società contribuente avrebbe dovuto, pertanto, essere motivato dai giudici in relazione a questo aspetto piuttosto che alla questione dei termini decadenziali applicabili nella fattispecie. Sul punto, è stato infatti rilevato che la decisione dei giudici, per come argomentata, presta il fianco a critiche evidenti.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO A., *La compensazione di crediti “inesistenti” e “non spettanti”*: regime sanzionatorio e profili procedurali, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il trattamento tributario dell’indebita compensazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 8, 2155 ss.
- CALIFANO C., *Indebita compensazione del credito d’imposta per ricerca e sviluppo e attività di controllo volte alla contestazione dell’inesistenza dei crediti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 254 ss.
- CAMPANELLA F., *La rilevanza della differenziazione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VII, 273 ss.
- CASTALDI L., *Cass. S.U., 25 marzo 2021, n. 8500 e fattispecie reddituali a efficacia pluriennale. Sulla rilevanza del valore della stabilità dei rapporti e del consolidamento delle fattispecie impositive in materia tributaria*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 31 maggio 2021
- CONTRINO A., *Sulla lenta “agonia” della decadenza nei tributi diretti e il “colpo di grazia” della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 653 ss.
- COPPOLA P., *La fattispecie dell’indebita utilizzo di crediti d’imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.
- DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d’imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 201 ss.
- FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d’imposta*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006
- GAETA A., *Inapplicabile il termine di decadenza di 8 anni per l’avviso di recupero se il credito è soltanto “non spettante”*, in *il fisco*, 2022, 1, 81 ss.
- GARGIULO G. - LUPI R., *Controllo ordinario delle dichiarazioni e recupero dei crediti inesistenti “compensati”: un coordinamento possibile*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 4, 458 ss.
- INGRAO G., *Diritto Tributario. Teoria e tecnica dell’imposizione*, Milano, 2023
- INGRAO G., *Mancato/tardivo invio della comunicazione all’Enea e decadenza dall’ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronuncia della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VII, 310 ss.
- INGRAO G., *Prime osservazioni su oneri pluriennali e accertamento dei ratei annuali: le Sezioni Unite superano gli equivoci causati dalle sentenze del 2018 e del 2019, ma ne creano di nuovi*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 3, 130 ss.
- INGROSSO M., *Il credito d’imposta*, Milano, 1984
- LOGOZZO M., *Gli incerti confini dell’indebita compensazione dei crediti inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2661 ss.
- LOVISOLO A., *Credito “inesistente” e credito “non spettante” ai fini del termine di decadenza: la Cassazione dimentica il credito “non utilizzabile” in relazione alle sanzioni*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 1, 29 ss.
- RENDA A., *Alle SS.UU. i termini di accertamento dei crediti non spettanti e inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2023, 3, 221 ss.
- ZACCARIA F., *Crediti non spettanti, crediti inesistenti e atti di recupero: cosa è cambiato dal 2016*, in *il fisco*, 2016, 11, 1050 ss.

## Spunti critici sui nuovi atti di recupero dei crediti: tra norme riformate, in procinto di essere riformate e da riformare (\*)

*Critical points on the new debt collection acts in the recent regulatory developments*

ANTONIO GUIDARA

### Abstract

Il contributo analizza la disciplina recata dal nuovo art. 38-bis D.P.R. n. 600/1973, introdotto in attuazione della legge delega per la riforma fiscale ad opera dell'art. 1, comma 2, lett. b), D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, evidenziandone gli aspetti critici, rispetto ai quali si auspica un ulteriore intervento del legislatore delegato mediante l'emanazione di decreti correttivi ai sensi dell'art. 1, comma 6, L. n. 111/2023.

**Parole chiave:** riforma fiscale, atti di recupero, crediti inesistenti, crediti non spettanti

### Abstract

*The contribution analyses the discipline brought by the new art. 38-bis, Presidential Decree n. 600/1973, introduced in implementation of the enabling law for tax reform by art. 1, paragraph 2, letter. b), Legislative Decree. 12 February 2024, n. 13, highlighting the critical aspects, with respect to which further intervention by the delegated legislator would be appropriate by issuing the corrective decrees pursuant to art. 1, paragraph 6, of the enabling law of 9 August 2023, n. 111.*

**Keywords:** tax reform, debt collection acts, non-existent credits, not usable credits

**SOMMARIO:** **1.** Quadro normativo e profili di interesse. - **2.** Il rilievo della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti. - **3.** La coesistenza di due distinti atti di recupero. - **4.** Mancati coordinamenti.

**1.** Procedo in questa sede a prime considerazioni sulla nuova disciplina recata dal nuovo art. 38-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Si tratta di considerazioni “a caldo”, dal momento che l'art. 38-bis citato è stato introdotto il mese scorso (dall'art. 1, comma 2, lett. b), D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, 21 febbraio 2024, n. 43), e con effetti per gli atti emessi dal 30 aprile 2024; impatta su un contesto normativo anch'esso di recente emanazione (al massimo gennaio scorso), e con effetti spesso postergati; impatta anche su un contesto normativo in divenire: così, ad esempio, sono di prossima emanazione, le definizioni dei crediti non spettanti e dei crediti inesistenti, che dovrebbero aver luogo nei testi sulle sanzioni, licenziati dal Governo qualche giorno fa (ancora non pubblicati).

(\*) Bozza della relazione al Convegno “Riforma tributaria: novità in tema di accertamento” presso Sapienza Università di Roma - Facoltà di Economia, 8 marzo 2024.

L'articolo innova il D.P.R. n. 600/1973, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, ove, come ben si sa, non era presente una disposizione equivalente. E lo fa in difetto di una espressa previsione nella legge delega 9 agosto 2023, n. 111: infatti, il D.Lgs. n. 23/2024, contenente il nuovo art. 38-bis, è stato emanato in applicazione dell'art. 17 della delega che nulla prevede in proposito (il D.Lgs. n. 23/2024 richiama espressamente l'art. 17 della legge delega «*e, in particolare, il comma 1, lettere a), b), c), d), e) f), g), numero 2), e h), numero 2)*», ma anche gli artt. 2, comma 1, lett. b), nn. 1) e 2), e 3, comma 1, lett. a), della stessa delega).

Esso impatta, però, su una disciplina esistente – recata dall'art. 1, commi 421-423, L. 30 dicembre 2004, n. 311 e dall'art. 27, commi 16, 17, 19 e 20, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, come convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 – che viene meno in concomitanza con l'entrata in vigore della nuova disciplina. Può dirsi, allora, che la disciplina esistente segni il perimetro di intervento del legislatore delegato, al quale del resto compete pure un generico potere di «*revisione del sistema tributario*» ai sensi dell'art. 1 della delega, che dovrebbe sfociare in un «*riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario*» ai sensi del successivo art. 21 («*mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi: a) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore; b) coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 1; c) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali*»). Si veda anche quanto previsto dal successivo comma 2).

Una qualche indicazione può forse trarsi dall'art. 20, comma 1, lett. a), della delega, laddove al n. 5) si chiede al legislatore delegato di «*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*». È ben vero che la previsione *de qua* attiene (quanto a collocazione) alle sanzioni, ma la congiunzione «*anche*» caldeggia un intervento ulteriore, di tipo sostanziale, anzi essa lascia intendere che l'intervento in sede sanzionatoria debba essere corollario di quest'ultimo, che cioè l'intervento sostanziale è poizore rispetto a quello in punto di sanzioni. Il legislatore delegato, però, non sembra essersi reso conto di ciò e si è limitato ad intervenire sulle sanzioni.

Naturalmente, vista la sede e i tempi a disposizione, non si procede ad un'analisi della nuova disciplina dell'art. 38-bis. Ci si limita ad alcuni spunti critici su tre aspetti, di probabile maggior risalto, allo scopo di contribuire proficuamente ad un dibattito che si spera possa portare agli opportuni interventi legislativi di correzione e integrazione voluti in seconda battuta dalla delega (si ricorda, infatti, che *ex art. 1, comma 6, della stessa «il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi medesimi ovvero dalla scadenza, se successiva, del termine di cui ai commi 1 o 4, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e secondo la procedura di cui al presente articolo*»).

2. Così, innanzi tutto, risalta la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, già nell'esordio (ma non solo) dell'art. 38-bis («*Per il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, l'Agenzia delle entrate applica, in deroga alle disposizioni vigenti, le seguenti*»). Essa, estranea alla legislazione sostituita dal nuovo art. 38-bis (l'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004 è dettato «*per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione [...], nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi [...]*» e l'art. 27 D.L. n. 185/2008 si riferisce *sic et simpliciter* ai «*crediti inesistenti utilizzati in compensazione*»), ha una matrice sanzionatoria.

Nel 2015, infatti, si differenziano le sanzioni, prima unificate, irrogabili ora «*nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi*», ora «*nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*» (con la precisazione legislativa che sono inesistenti i crediti dei quali manca, in tutto o in

parte, il presupposto costitutivo o insuscettibili di essere riscontrati mediante i procedimenti *ex artt.* 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972), aggravandosi decisamente la risposta dell'ordinamento per la seconda ipotesi: così i commi 4 e 5 dell'art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, introdotti dall'art. 15, comma 1, lett. o), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Parallelamente lo stesso legislatore procede in sede penale, sostituendo all'unico reato (di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti) i nuovi delitti di indebita compensazione per crediti non spettanti (ipotesi più lieve) e per crediti inesistenti (ipotesi più grave), ma senza descrivere le fattispecie di non spettanza e/o di inesistenza: così l'art. 10-*quater* D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dall'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 158/2015.

La situazione è destinata a cambiare, essendo stati licenziati dal Governo alcuni giorni orsono i decreti legislativi di riforma dei testi sanzionatori tributari; in essi, infatti, e ai fini che qui interessano, si procede a meglio descrivere le fattispecie. In particolare, all'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 viene meno il riferimento all'eccedenze e si definisce il credito non spettante: «*Si considera credito non spettante il credito, diverso da quello di cui al comma 5, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. È non spettante altresì il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista*». Inoltre, al successivo comma 5 viene meno il riferimento ai procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, la cui applicabilità escludeva *tout court* l'inesistenza del credito, e si definisce l'inesistenza del credito, così allargata, alla sola mancanza del presupposto: «*il credito per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo*». Parallelamente, si interviene in sede penale, riproponendosi la definizione di crediti non spettanti e inesistenti, sia pure in termini non del tutto coincidenti (cfr. le lett. g-*ter* e g-*quater* aggiunte all'art. 1 D.Lgs. n. 74/2000), e introducendosi una condizione di non punibilità per il delitto di indebita compensazione per crediti non spettanti, di cui all'art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000 («*quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito*»).

Non so quanto possa essere corretto ai fini del recupero *ex art.* 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 attingere alle qualificazioni punitive, peraltro suscettibili di essere riferite a più procedimenti, anche diversi rispetto a quelli *ex art.* 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973; tant'è che la delega richiedeva una distinzione «*anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*» (così l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), ma, come si è detto, in sede sostanziale la distinzione non è stata realizzata. Il legislatore, inoltre, sembra essere stato influenzato dai recenti arresti delle Sezioni Unite della Cassazione, di cui alle sentenze nn. 34419 e 34452 dell'11 dicembre 2023, i quali però convincono poco, per le forzature nell'esegesi delle *litterae legis* – invero facilmente superabili – finalizzate ad attribuire *pro* Amministrazione portata ricognitiva alla distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti introdotta nel 2015. Gli stessi convincono poco anche perché si avventurano in una distinzione netta tra le due ipotesi: che è solo parzialmente percorribile (al di là degli assiomi, alcune zone grigie sono ineliminabili); che muove da una lettura ampliativa, discutibile e *contra reum*, della fattispecie punitiva più grave; che è viziata dalla mancata distinzione tra crediti e eccedenze, mentre queste ultime sono correttamente riconducibili, quanto alle conseguenze sanzionatorie, alla sola previsione di cui all'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 (per di più, esse sono state opportunamente espunte da tale previsione nella recentissima riscrittura dei testi sanzionatori, non ancora in Gazzetta).

Piuttosto occorrerebbe avere presente che la disciplina sostanziale dei crediti è frammentaria e stratificata, specie se si guarda a quelli di natura agevolativa, al punto che non è facile convergere su una definizione unitaria dei crediti tributari. Come anche occorrerebbe avere presente che vi sono definizioni specifiche (e di non facile coordinamento): ad esempio nei controlli cartolari delle dichiarazioni, di cui allo stesso D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione qualifica i crediti, come spettanti o non spettanti, «*sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni*» (così l'art. 36-*bis*, comma 2, lett. e), D.P.R. n. 600/1973) ovvero «*in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e dei documenti richiesti ai contribuenti*» (così l'art. 36-*ter*, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 600/1973). E ancora che per il recupero dei crediti sono possi-

bili più vie, in aggiunta a quelle delineate dal neo-introdotta art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (anch'esse non facilmente coordinabili tra loro): così, limitando l'attenzione allo stesso D.P.R. n. 600/1973, oltre ai controlli cartolari di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* citt., esso prevede anche l'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* (laddove consente all'Amministrazione di accertare «l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti [...] escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*»).

3. Dalla lettura dell'art. 38-*bis* in esame risalta pure, già in prima battuta, la coesistenza di due distinti atti di recupero del credito, *rectius* l'introduzione di due distinti atti che tengono luogo dell'unico atto finora previsto. La disciplina finora vigente è data dall'art. 1, commi 421-423, L. n. 311/2004 e dall'art. 27, commi 16, 17, 19 e 20, D.L. n. 185/2008, ed appunto in concomitanza con l'introduzione della nuova essa viene abrogata (l'atto di recupero del credito, per come oggi lo conosciamo, nasce vent'anni orsono per procedere a recuperi dedicati e più efficaci di crediti d'imposta, aventi per lo più natura agevolativa – preoccupavano, in particolare, i crediti per l'incremento dell'occupazione e i crediti per gli investimenti nelle aree svantaggiate – utilizzati per compensare/elidere debiti tributari. Solo che stranamente si procede *praeter legem*, con circolari amministrative, principalmente la n. 35/E dell'8 luglio 2003, che forniva addirittura gli schemi di provvedimento, salvo poi porvi rimedio in sede legislativa con la L. n. 311/2004, che “in sanatoria” regola tanto l'atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, ma anche delle relative sanzioni e dei collegati interessi, quanto la successiva attività di riscossione).

Più esattamente, nell'ambito dell'art. 38-*bis*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, all'atto di recupero del credito d'imposta, di cui alla lett. a) (previsto «per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»), se ne affianca un altro, previsto dalla lett. g), che in assenza di specifiche disposizioni si applica «per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti». Il secondo si connota: per un unico termine di decadenza («entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione») in luogo dei due termini previsti per il primo («entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo» a seconda che si tratti di crediti non spettanti e di crediti inesistenti); per una disciplina parzialmente diversa, data da alcune delle lettere precedenti (a, b, d, f), che sconosce la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

Ma, ragionandovi sopra, la connotazione del secondo atto, quello di cui alla lett. g), risulta manchevole e probabilmente si può cogliere solo in via differenziale rispetto al primo atto, quello di cui alla lett. a), presentandosi il secondo come residuale.

Diversi sarebbero i profili da indagare, ma in questa sede ci si limita a ragionare (di quello che probabilmente è il profilo di maggiore impatto, vale a dire) dell'ambito di operatività. Ciò perché: per un verso, l'art. 38-*bis* è collocato all'interno del D.P.R. n. 600/1973, il cui perimetro è dato dalle imposte sui redditi, delle quali contiene le disposizioni in materia di accertamento; per altro verso, si definisce espressamente un diverso ambito di operatività solo con riferimento all'atto di cui alla lett. g) («tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti»), senza che invece si dica alcunché circa l'atto di cui alla lett. a); per altro verso ancora, a fronte del perimetro amplissimo dell'atto di cui alla lett. g) (di cui si è detto), risalta che nulla dicano le norme con riferimento all'atto di cui alla lett. a). Di certo c'è che a fronte di tutto ciò l'ambito di operatività dell'atto di cui alla lett. a) dovrebbe essere (più) puntuale e coerente con la *sedes* del D.P.R. n. 600/1973.

A differenza di quanto in prima battuta può pensarsi, non dovrebbe servire a definire l'ambito di operatività (dell'atto di cui alla lett. a) la previsione della lett. c), laddove si richiama «la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»: il riferimento è, infatti, a previsioni sanzionatorie che in sé considerate nulla

dicono circa il loro ambito di applicazione (si ascrivono al titolo delle sanzioni in materia di riscossione e, segnatamente, a quelle circa i ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione). Un'indicazione, forse, si sarebbe potuta trarre dal comma 5 dell'art. 13 citato, laddove – nel testo per poco ancora vigente – con riguardo ai crediti inesistenti si escludono da questi ultimi quelli recuperabili per il tramite dei controlli cartolari *ex artt. 36-bis e 36-ter* D.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* D.P.R. n. 633/1972, con ciò lasciando intendere di riferirsi comunque a violazioni in materia di imposte sui redditi ed IVA. Ma, come si è detto in precedenza, nel nuovo art. 13 (nel testo licenziato dal Governo e non ancora pubblicato) è venuto meno ogni riferimento ai procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione (di cui ai citati artt. *36-bis, 36-ter, 54-bis*); ne consegue che i commi 4 e 5 dell'art. 13, come riformulati, non rilevano ai fini di determinare l'ambito di operatività dell'atto di cui alla lett. a) dell'art. *38-bis*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

Allora probabilmente non resta che valorizzare la *sedes* dell'art. *38-bis* in esame, ovvero la sua collocazione nell'ambito del D.P.R. n. 600/1973, che appunto contiene disposizioni destinate alle imposte sui redditi, con il risultato di destinare solo a queste ultime la disciplina dell'atto di recupero di cui alla lett. a) dell'art. *38-bis*. Sovvengono considerazioni analoghe a quelle fatte per altri articoli dello stesso D.P.R. n. 600/1973: così la previsione di solidarietà tra gli eredi per i debiti tributari del *de cuius* di cui all'art. 65, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 («*gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*»), nonostante letture volte alla sua generalizzazione, è stata limitata alle sole imposte sui redditi (già Cass., 13 ottobre 1975, n. 3277; Corte. cost., 20 marzo 1985, n. 67), affermandosi per gli altri tributi la regola generale di normale distribuzione dei pesi in proporzione alle quote che derivano ai successori (l'art. 752 c.c., quanto alle persone fisiche, esprime appunto una regola basilare – ripresa dall'art. 754 c.c., ma anche dall'art. 1295 c.c., che la fa prevalere sull'eventuale solidarietà – che non può non applicarsi al diritto tributario, rispetto alla quale la solidarietà di cui all'art. 65, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 si atteggia la stregua di una deroga, come tale è insuscettibile di estensione al di là delle imposte sul reddito delle persone fisiche, per cui è dettata).

Mi rendo conto che addivenire alla conclusione di limitare così l'ambito di operatività dell'atto di recupero di cui alla lett. a) dell'art. *38-bis*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, è riduttiva rispetto alla disciplina esistente e, probabilmente, mortifica tutta una serie di impieghi dei crediti tributari, principalmente quanto all'IVA, ma è difficile *de iure condito* suffragare soluzioni di maggior respiro.

Di fronte alla pochezza della legge delega e alla sciatteria del legislatore delegato non si può che confidare negli interventi correttivi e integrativi previsti dalla stessa delega (*ex art.1, comma 6, della stessa* riprodotto nel precedente paragrafo 1), peraltro abbastanza facili. Va da sé che tali interventi non sono sostituibili da eventuali atti di indirizzo politico-amministrativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze, cui si riferisce il nuovo art. *10-septies* dello Statuto dei diritti del contribuente, neppure considerandoli alla stregua di “super-circolari”: ciò è ultroneo, ma forse giova dirlo, visto il recente abnorme atto di indirizzo del 28 febbraio 2024 circa la nuova disciplina del contraddittorio *ex art. 6-bis* dello Statuto.

4. Quelle evidenziate sono deficienze, probabilmente emendabili per come si è detto, a maggior ragione in una prospettiva di riscrittura dell'ordinamento (Testi Unici e Codice), che si devono a velocità ed approssimazione di vari passaggi della riforma fiscale in essere, tanto in sede di delega, quanto in sede di decreti delegati. E sempre a velocità ed approssimazione si devono alcuni mancati coordinamenti, sui quali quivi si vogliono spendere alcune considerazioni finali. Si procede per cenni (anche perché gli argomenti sono corposi e meriterebbero ben altre attenzioni), distinguendo a seconda che i mancati coordinamenti riguardino la disciplina consolidata ovvero quella espressione della riforma.

I primi mancati coordinamenti, quelli sulla disciplina consolidata, impattano su profili meritevoli di maggiore attenzione, non fosse altro che per le esperienze applicative registrate. Come è noto, coesistono diversi procedimenti idonei al recupero dei crediti. Si sono richiamati liquidazioni e controllo formale della dichiarazione (di cui ai citati artt. *36-bis e 36-ter* D.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* D.P.R. n.

633/1972), ma anche gli accertamenti parziali (di cui agli artt. 41-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. n. 633/1972); ad essi si aggiungono i nuovi atti di recupero dei crediti di cui all'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (che, però, ripropongono, pur con variazioni, la disciplina di cui all'art. 1, commi 421 ss., L. n. 311/2004). E diversi sono i regimi sanzionatori (anche in conseguenza dei diversi itinerari percorribili). Una lettura complessiva di tali procedimenti porta a valorizzare le specificità degli stessi: maggiori nei procedimenti cartolari, che pertanto troverebbero applicazione innanzi tutti; minori negli accertamenti parziali, che pertanto troverebbero applicazione in seconda battuta. E vi sono alcune utili previsioni di coordinamento: negli artt. 41-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, dopo le modifiche recate dalla L. n. 311/2004, si escludono espressamente come possibili contenuti degli accertamenti parziali le ipotesi disciplinate dagli artt. 36-*bis*, 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972 (il che fa il paio con le previsioni degli artt. 1, comma 5, e 5, comma 4-*quater*, D.Lgs. n. 471/1997 che consentono di sanzionare l'insufficiente dichiarazione quanto alla differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni ai sensi degli artt. 36-*bis*, 36-*ter*, 54-*bis* citati); nell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, sia pure a fini sanzionatori, si escludono (nel testo ad oggi vigente, ma per poco, viste le imminenti modifiche) dai crediti inesistenti quelli riscontrabili ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. Dal che discenderebbe – in aggiunta all'ordine esposto – la collocazione residuale degli atti di recupero, laddove cioè non operino gli altri procedimenti.

Sul fragile quadro testé ricostruito interviene il legislatore della riforma, non già per corroborarlo, ma rischiando di incrinarlo. Invero la delega non si avvede del problema (della coesistenza di più procedimenti) e il legislatore delegato probabilmente lo sottovaluta. Così di quest'ultimo sono da apprezzare: l'espunzione dalla previsione circa i crediti non spettanti ai sensi del novellato art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 delle eccedenze (che così dovrebbero essere oggetto solo dei controlli cartolari); l'eliminazione dal successivo comma 5 del divieto di definizione agevolata delle violazioni relative ai crediti inesistenti (non giustificabile in sé e fonte di notevoli disparità, avallate da taluna giurisprudenza, laddove l'Amministrazione, non cogliendo le differenze tra i procedimenti di recupero, si attivi ora per il tramite dei controlli cartolari ora per altre vie). Tuttavia, non si comprende perché ricomprendere tra i crediti inesistenti – meglio, nella previsione sanzionatoria che li riguarda *ex art.* 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, come dalla novella di questi giorni, non ancora pubblicata in Gazzetta – quelli accertabili per il tramite dei controlli cartolari (facendo venir meno l'esclusione finora presente nella disciplina). Infatti, ciò complica immotivatamente il quadro di riferimento, introiettandosi la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti in seno ai controlli automatizzati, con implicazioni di non poco conto (a tacer d'altro in punto sanzionatorio); inoltre, così facendo, il legislatore delegato contravviene all'indicazione della delega – di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5, L. n. 130/2023 – che vuole una più rigorosa distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, anche a fini sanzionatori, «*in conformità agli orientamenti giurisprudenziali*», visto che proprio le recenti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, cui si è ispirato il legislatore delegato (nn. 34419/2023 e 34452/2023 citati), giustificano la portata ricognitiva della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti introdotta nel 2015 anche in ragione dell'estraneità dei crediti inesistenti alle previsioni dei controlli cartolari (*similiter* Cass., 20 febbraio 2023, n. 5243, cui verosimilmente si riferiva la delega, essendo successive ad essa le pronunce nn. 34419/2023 e 34452/2023, cui invece sembra essersi ispirarsi il legislatore delegato).

È vero che a quest'ultimo guasto si può rimediare facilmente in sede di decreti correttivi, ripristinandosi l'esclusione dai crediti inesistenti di quelli accertabili mediante i procedimenti artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* n. 633/1972. Sarebbe, però, preferibile, in attuazione della delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5, citato, introdurre (o spostare) in altra sede legislativa, magari nello Statuto dei diritti del contribuente, la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, valorizzando proprio la congiunzione «*anche*» presente nella menzionata previsione di delega, e nella stessa sede chiarire che gli atti di recupero dei crediti di cui al nuovo art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 hanno un'applicazione residuale rispetto agli altri procedimenti presenti nell'ordinamento (sull'esempio di

quanto accaduto per l'accertamento dell'abuso del diritto con la previsione dell'art. 10-*bis*, comma 12, dello Statuto).

Si passa a questo punto ai secondi mancati coordinamenti, quelli che riguardano la disciplina espressione della riforma. Le ipotesi considerabili sarebbero tante. I risultati, però, sarebbero probabilmente poco proficui, vuoi per la novità (che esige più sedimentate riflessioni), vuoi per essere la disciplina ancora *in itinere* (da completare/integrare/correggere/specificare), e di certo sarebbero incompatibili con i tempi (e gli effetti sperati) di questa mia relazione. Sicché occorre essere telegrafici. Allora mi limito ad un solo velocissimo accenno di considerazioni, emblematico delle esigenze di aggiustamenti a venire, nella speranza che esso non avrà più ragione di essere svolto di qui a qualche mese.

Con una formulazione non proprio felice (verosimile frutto di un maldestro copia-incolla: ad esempio, analoga dicitura si rinviene nell'art. 25, comma 12, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, come convertito dalla L. 17 luglio 2020, n. 77) l'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che «*per le controversie relative all'atto di recupero di cui alla lettera a) si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*» (cfr. la lett. *f*) del comma 1, ma essa è poi estesa all'atto di cui alla successiva lett. *g*), così volendosi devolvere le controversie sugli atti di recupero al giudice tributario: ma di ciò non si è mai dubitato (cfr., ad esempio, Cass., 7 aprile 2011, n. 8033 e, più di recente, Cass., Sez. Un., 13 dicembre 2023, n. 34851). Piuttosto, risalta che per giungere a tanto non si è seguita la via che sarebbe stata di gran lunga preferibile, *id est* la menzione dell'atto di recupero del credito tra gli atti impugnabili *ex art.* 19 D.Lgs. n. 546/1992, anche perché impattandosi su crediti di natura agevolativa non tutte le controversie che li riguardano vanno al giudice tributario (come precisato, ad esempio e di recente, proprio da Cass., Sez. Un., n. 34851/2023 citata).

Solo che alla mancata menzione dell'atto di recupero del credito tra gli impugnabili ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 consegue che ad esso non si applichino le nuove basilari discipline del contraddittorio e della motivazione, di cui rispettivamente agli artt. 6-*bis* e 7 dello Statuto, riservate *expressis verbis* agli atti «*autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria*» (mentre, a meno di letture formalistiche, non dovrebbero esserci problemi ad applicare loro altre nuove previsioni, quali quelle sull'invalidità o sull'autotutela, riferite o riferibili agli atti impugnabili). Non credo che il legislatore volesse arrivare a tanto, anche perché, a tacer d'altro e sorvolando sull'importanza di tali discipline, si creerebbero vuoti normativi difficili da colmare e irragionevoli disparità di trattamento: il contraddittorio per il recupero dei crediti vige di certo laddove si utilizzino atti diversi da quelli di cui all'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (finanche passando per le forche caudine delle liquidazioni delle dichiarazioni), i quali poi soggiacciono al riformulato obbligo di motivazione. Anche se va detto che probabilmente una lettura di sistema consentirebbe comunque di riferire anche ai nuovi atti di recupero *ex art.* 38-*bis* le previsioni degli artt. 6-*bis* e 7 dello Statuto.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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

BASILAVECCHIA M., *Il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione* in *Corr. trib.*, 2018, 28, 2155 ss.

DENORA B., *Credito d'imposta* in *Diritto on line*, enciclopedia Treccani, 2019

CAMPANELLA F., *La rilevanza della differenziazione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 273 ss.

COPPOLA P., *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.

DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti di imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 201 ss.

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Agg., 2000, 612 ss.

- GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010
- GUIDARA A., *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, II, 1283 ss.
- GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018
- INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984
- LETIZIA L., *Crediti di imposta "inesistenti" o non spettanti": la Corte di cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VII, 839 ss.
- LOGOZZO M., *Gli incerti confini dell'indebita compensazione dei crediti inesistenti* in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2661 ss.
- MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2007
- PACE A., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012
- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 477 ss.
- PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 865 ss.
- RENDA A., *La mancanza del "presupposto costitutivo" come discrimen tra crediti non spettanti e inesistenti*, in *Riv. giur. trib.*, 2024, 2, 114 ss.
- ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli delle dichiarazioni: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.

## Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto

SALVATORE MULEO

**A.** Le modifiche apportate allo Statuto dei diritti del contribuente con il D.Lgs. n. 219/2023 consegnano un istituto della motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria che potrebbe risultare ridisegnato ben al di là delle apparenze.

Il testo dell'art. 7 dello Statuto denota anzitutto un distacco dal riferimento all'art. 3 L. n. 241/1990 sulla motivazione degli atti amministrativi. Riferimento che, come noto, aveva comportato non pochi interrogativi a causa dell'ambiguo richiamo, da un lato, alla regola amministrativa, ma, dall'altro, a solo due dei suoi elementi significativi (i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche) omettendo il terzo (le risultanze dell'istruttoria). Ne era emerso un quadro monco, che permetteva all'Amministrazione finanziaria di non rappresentare esattamente cosa avesse raccolto nell'istruttoria e concentrava sull'atto tributario la focalizzazione della giustificazione della pretesa portata dall'atto stesso.

È ben vero che il precedente testo dell'art. 7 dello Statuto aveva denotato un considerevole salto in avanti dell'istituto della motivazione, estendendo a tutti gli atti e precisando dettami che erano stati affermati con la riforma degli anni Settanta del secolo scorso per le imposte sui redditi e per l'IVA.

Ma le prescrizioni della novella del 2023 sono ben più forti.

**B.** Il riferimento ai "presupposti di fatto" della versione antecedente è divenuto richiamo ai "presupposti" *tout court*.

Accanto a ciò, è stato opportunamente introdotto l'obbligo di indicare in motivazione i mezzi di prova che fondano la legittimità della pretesa, estendendo così a tutti gli atti la regola già prevista per le sanzioni e per l'IVA.

Modifiche, quindi, di tutto rilievo, si può dire, in relazione alle quali la necessità di esplicitare i mezzi di prova appare in un primo esame la novità più vistosa.

Eppure, potrebbe non esser così.

In realtà, è proprio l'abbandono della regola stabilita nella legge sul procedimento amministrativo a denotare una delle novità di maggior rilievo.

È vero, oramai da un punto di vista storico, che la motivazione dell'atto amministrativo nella legge sul procedimento amministrativo rimane l'archetipo della giustificazione degli atti amministrativi, ma l'istituto della motivazione dell'atto tributario rinviene ora una sua spiccata specialità, allontanandosi dagli stilemi amministrativi (e, in effetti, nemmeno si tratta solo di questione di stile, bensì, come si vedrà subito, di contenuto). Peraltro, ciò avviene curiosamente proprio mentre nel processo tributario il D.Lgs. n. 220/2023 ha introdotto e talora trapiantato soluzioni tipiche del processo amministrativo (trapianto che è talora estremamente infelice, come ad esempio avviene per il rito compatto, ma ciò è altro discorso).

Ancora, l'altro elemento modificato - l'ablazione della specificazione "di fatto" riferita ai presupposti - legittima già sotto un profilo letterale un'interpretazione differente da quanto accadeva in passato.

Ma è anche significativo quanto è stato introdotto per altro verso nello Statuto.

C. Le stesse regole dell'azione dell'Amministrazione finanziaria sono state profondamente ridisegnate nella riconfigurazione dello Statuto.

Nello stesso art. 7 è stato introdotto un comma 1-*bis*, che, pur con evidente metonimia (sono le indicazioni sui fatti a poter essere modificate e non i fatti storici), allo scopo di impedire la motivazione "postuma" ha specificato, seppur con norma non chiarissima, che una volta che un atto sia emesso, l'Amministrazione finanziaria medesima non può più procedere alla modifica della sua giustificazione se non attraverso l'adozione di un nuovo atto, al ricorrere dei presupposti ed in assenza di decadenze.

Deve intendersi superato, quindi, l'orientamento giurisprudenziale che, anche a causa della natura vincolata dell'atto, ammetteva la motivazione "postuma" a (ben discutibile) condizione che non fosse stato leso il diritto di difesa o che i fondamenti dell'atto poi impugnato fossero già percepibili nella fase endoprocedimentale (cfr. Cass., 18 ottobre 2021, n. 28560). E devono anche intendersi cessati gli echi circa l'applicazione dell'art. 21-*octies* L. n. 241/1990 nella disciplina tributaria, che tale lettura avevano anche legittimato; anche perché la nuova disciplina dell'invalidità degli atti, prevista negli artt. 7-*bis* - 7-*quinquies* dello Statuto, esclude che possa ancora ipotizzarsi l'applicabilità del ricordato art. 21-*octies*.

Ancora, con l'art. 7-*quinquies* è stata fissata positivamente la regola (che solo alcuni, invero un po' acrobaticamente ed osteggiati dalla giurisprudenza prevalente, derivavano dal simmetrico richiamo effettuato dagli artt. 70 D.P.R. n. 600/1973 e 75 D.P.R. n. 633/1972 al codice di procedura penale, e quindi all'art. 191 c.p.p.) secondo cui le acquisizioni probatorie effettuate in violazione di legge danno luogo ad inutilizzabilità dei relativi elementi di prova.

Inoltre, con l'art. 10-*ter* è stato indicato che l'azione amministrativa deve essere conforme al principio di proporzionalità, in specie per ciò che concerne la necessità della misura adottata, la non eccedenza rispetto ai fini (la *Übermassverbot* cara ai giuristi tedeschi) e la non limitazione dei diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento dell'obiettivo dell'Amministrazione finanziaria.

Con questi tre tratti sono state riconfigurate proprio le modalità dell'agire dell'Amministrazione finanziaria, secondo modalità da rielaborare completamente.

Si può forse affermare che - se nel 2005 la legge fondamentale dell'ordinamento amministrativo ha cambiato pelle, diventando da legge sull'agire a legge sull'atto amministrativo - nel 2023 la legge fondamentale dell'ordinamento tributario ha aggiunto le due pelli dell'agire e dell'atto tributario.

D. Il contenuto della motivazione dell'atto allora risulta anzitutto allargato anche dalla necessità di indicare i mezzi di prova.

Ma la domanda vera è se l'eliminazione della locuzione "di fatto" abbia impatto sul significato degli elementi da rappresentare e cioè se la nozione di "presupposti" sia più ampia di quella di "presupposti di fatto". E quale sia il suo spettro.

Già l'interpretazione letterale conduce a ritenere che l'eliminazione della specificazione comporti il riferimento ad una nozione meno ristretta, di certo non coincidente con i "presupposti di fatto".

Altrettanto certamente deve essere esattamente considerato l'uso del plurale "presupposti" e non del singolare. Tanto meno la nozione adoperata può essere ritenuta coincidente con quella di "presupposto d'imposta", ad esempio indicata nell'art. 10-*quater*, comma 1, lett. e), introdotto con lo stesso decreto attuativo.

Il termine "presupposti" non può che includere, ad esempio, i presupposti di fondatezza dell'atto ma anche di legittimità dell'azione amministrativa. E quindi la sussistenza dei requisiti di regolarità dell'attività amministrativa propedeutica all'emissione dell'atto.

A confortare tale lettura può valere anche l'intervenuta variazione del contesto normativo, vale a dire l'introduzione delle regole su richiamate sull'agire amministrativo inserite nello Statuto. Contesto che influisce sull'interpretazione sistematica del testo, confermando quanto emerso con l'interpretazione letterale.

La motivazione dell'atto diventa la sede in cui poter riscontrare la narrazione di ciò che è stato effettuato (e, per tale via, la giustificazione della regolarità dell'azione amministrativa), ovviamente a meno

che le modalità di svolgimento dell'istruttoria amministrativa non siano previamente redatte in processi verbali portati a conoscenza del contribuente.

L'interpretazione dei "presupposti" in senso più ampio è coerente, quindi, con il riconoscimento all'istituto della motivazione della funzione di controllo non solo della legittimità formale dell'atto, ma anche della sua rispondenza ai canoni di legittimità per il corretto esercizio dei poteri durante l'istruttoria.

La motivazione diventa veramente, in tal modo, lo strumento di giustificazione del potere globalmente adoperato, non solo mediante l'emissione dell'atto, ma anche con l'esercizio dei poteri istruttori.

E. In altri termini, si può affermare che funzione primaria della motivazione è la giustificazione della fondatezza dell'atto e funzione ulteriore, ma solo in ordine di esposizione, è quella di garanzia, ricollegata al diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost. e dall'art. 47 della Carta di Nizza-Strasburgo, di autocontrollo dell'azione amministrativa (e persino di informazione nei confronti della collettività, che delle modalità di esercizio dell'azione sarà avvisata leggendo le sentenze).

La valutazione della correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria non si ferma alla corrispondenza al modello adottato, ma involge anche, in misura ben più pregnante di quanto avveniva in passato, le modalità di esercizio dell'azione.

Ed è strumento di garanzia - con modalità più spiccate rispetto a quanto avviene negli ordinari procedimenti amministrativi, nei quali la giustificazione di non arbitrarietà e di adeguatezza della decisione è quasi rivolta più alla collettività che non al destinatario dell'atto - che si svincola dal provvedimento finale (l'atto impositivo) per fungere da momento di controllo del regolare esercizio del pur limitato spettro di discrezionalità riscontrabile nel procedimento tributario (*i.e.*, la scelta dei poteri istruttori da adoperare e la loro concreta attuazione) e del rispetto delle prescrizioni di legge. L'obbligo di motivazione, così declinato, è espressione di garanzia da intendersi sia in senso formale che sostanziale.

Essendo assegnato al giudice, se richiesto, il potere-dovere di controllo circa *come* siano stati ottenuti gli elementi di prova posti a fondamento dell'atto, egli potrà esercitare il sindacato fissato dall'ordinamento solo attraverso una idonea motivazione, che risponda ai requisiti sopra accennati.

## ATTO IMPOSITIVO

### Prime riflessioni sulla possibilità - post riforma fiscale - di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari

*First reflections on the possibility - post tax reform - of amending, supplementing or replacing the reasoning of tax measures*

STEFANO ZAGÀ

#### Abstract

La delega per la riforma fiscale include tra i principi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente anche quello di “rafforzare l’obbligo di motivazione degli atti impositivi”. Si tratta di verificare se le scelte del legislatore delegato sotto questo profilo abbiano effettivamente comportato un miglioramento rispetto alla disciplina previgente, caratterizzata dal divieto di modifica e/o integrazione in sede contenziosa della motivazione del provvedimento impugnato.

**Parole chiave:** riforma fiscale, motivazione degli atti impositivi, motivazione “postuma”, processo tributario

#### Abstract

*The law on the tax reform includes amid the specific principles for revising the Taxpayers’ Statute of Rights, also the principle of “strengthening the obligation to state reasons for tax acts”. The question is whether the choices made by the delegated legislator in this respect shall determine a real improvement over the previous discipline, which was characterized by the prohibition of amendment and/or integration during the proceedings before the judge of the grounds of the contested measure.*

**Keywords:** tax reform, motivation of tax acts, “posthumous” motivation, tax proceedings

**SOMMARIO:** **1.** Considerazioni preliminari. - **2.** Il divieto di modifica e/o integrazione della motivazione secondo la Suprema Corte. - **3.** Profili di criticità delle novità introdotte in attuazione della delega fiscale. - **4.** Conclusioni.

**1.** La delega per la riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111), in quanto finalizzata alla “revisione del sistema tributario” anche nelle sue discipline procedimentale e processuale (art. 1 L. n. 111/2023), include tra i principi e i criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente quello di «rafforzare l’obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l’indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa» (art. 4, comma 1, lett. a), L. n. 111/2023).

Il legislatore delegato ne ha dato attuazione modificando significativamente la norma statutaria (art. 7 L. 27 luglio 2000, n. 212) che si occupa in via generale di quest’obbligo, nonché aggiungendo ulteriori regole normative che indirettamente lo riguardano (in specie, art. 9-bis L. n. 212/2000).

È interessante verificare “a caldo” se le scelte del Governo risultino effettivamente migliorative (*recte* “rafforzative”) rispetto al quadro normativo e interpretativo previgente e, come tali, conformi al principio di delega.

A questo fine va ricordato come la Suprema Corte ormai da tempo si sia espressa in modo piuttosto univoco su due profili - uno sostanziale e l'altro processuale - strettamente connessi: quello relativo all'individuazione del *minimum* di motivazione richiesto ai fini della legittimità del provvedimento con cui viene per la prima volta formulata una pretesa tributaria e/o sanzionatoria nei confronti del contribuente (cfr., *ex multis*, Cass., 7 settembre 2018, n. 21851) e quello (conseguente) relativo alla (im)possibilità di modificarla e/o integrarla in sede giudiziale oppure, prima ancora, in sede amministrativa (nell'esercizio del potere di autotutela).

Quanto al primo profilo è stato più volte chiarito (cfr., *ex multis*, Cass., 31 luglio 2020, nn. 16480 e 16481; Cass., 26 marzo 2014, n. 7056; Cass., 12 luglio 2006, n. 15842; Cass., 27 novembre 2006, n. 25064; Cass., 30 ottobre 2009, n. 23009) come la "sufficienza" della motivazione dell'atto impugnato debba essere valutata dal giudice di merito sulla base di un giudizio effettuato non *ex post* (alla luce della "compiutezza" della difesa svolta dal contribuente desunta dal contenuto del ricorso introduttivo), ma *ex ante*, basato, cioè, esclusivamente sulla oggettiva idoneità degli elementi enunciati nella motivazione a consentire *ex se* l'esercizio effettivo del diritto di difesa.

Pertanto, la motivazione deve essere adeguata, rigorosa, coerente e non contraddittoria, dovendosi escludere la legittimità dell'atto anche quando la stessa si risolva nell'esposizione di una "pluralità" di ragioni giustificative della pretesa erariale, perché non in grado di garantire le esigenze, da un lato, di "ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità" che in via generale devono connotare l'agire pubblico (*ex art. 97 Cost.*) e, dall'altro, di "comprensibilità" del "percorso decisionale dell'autorità" (*ex artt. 24 e 103 Cost.*) che è specificamente richiesta per gli atti dell'Amministrazione finanziaria a carattere ablatorio (cfr. Cass., ord. 17 maggio 2023, n. 13620), ossia per quelli (di natura provvedimentale) che rappresentano delle manifestazioni di autorità in grado di incidere nella sfera giuridica e patrimoniale del destinatario.

Si è discusso (cfr., tra gli altri, CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, 2008, 366 - 367; MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in FANTOZZI A. - FEDELE A., a cura di, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 296 ss.; TESAURO F., *Le invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 19, 1448) sulla natura formale o sostanziale del vizio di motivazione che può inficiare i provvedimenti tributari, al punto da condurre la giurisprudenza di legittimità ad una (poco ortodossa) soluzione "di compromesso", qualificandolo come di "vizio di frontiera" (Cass., 25 gennaio 2022, n. 2039), pur nell'assunto (indiscutibile) che è solo attraverso l'*iter* motivazionale che può emergere il contenuto dispositivo dell'atto. Così facendo, per questa specifica "imperfezione" degli atti tributari è stato possibile "disattivare" l'operatività della regola (generale) amministrativa che dispone il "depotenziamento" dei vizi formali e procedurali non in grado di incidere sul contenuto del provvedimento vincolato (art. 21-*septies* L. 7 agosto 1990, n. 241).

La natura del difetto di motivazione, peraltro, assume rilevanza anche ai fini dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva. Difatti, se non vi sono mai stati dubbi sulla sua utilizzabilità per rimediare in via amministrativa a imperfezioni formali che possono inficiare i provvedimenti tributari, si ritiene invece alquanto discutibile - per incompatibilità con il principio dell'unicità dell'accertamento e, in particolare, con la disciplina dell'accertamento integrativo (PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.) - il suo utilizzo al fine di rimediare a vizi sostanziali che non conducono, con l'emissione del provvedimento sostitutivo, ad una riduzione della pretesa erariale inizialmente formulata (in quello annullato), ma ad una sua conferma sulla base di differenti ragioni giustificative o, più spesso, ad un suo incremento, a seguito di una diversa valutazione fattuale e giuridica di fatti che erano già nella sfera di conoscibilità dell'Amministrazione finanziaria. Tanto è vero che le criticità in chiave sistematica poste dall'autotutela sostitutiva *in peius* hanno indotto da ultimo la stessa Corte di Cassazione a richiedere l'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite (Cass., ord. interlocutoria 1° dicembre 2023, n. 33665). Tuttavia, nelle more è già intervenuto il legislatore delegato, il quale, in attuazione della delega per la riforma fiscale, ha introdotto una regolamentazione dell'istituto (art. 9-*bis* L. n. 212/2000), che - come si dirà a breve - suscita non poche perplessità.

2. Strettamente connesso al profilo sostanziale poc'anzi ricordato è quello (conseguente) di natura più squisitamente processuale, ossia il divieto - tanto per l'Amministrazione finanziaria quanto per il giudice tributario - di modificare e/o integrare in sede processuale la giustificazione motivazionale della pretesa erariale così come formulata nel provvedimento impugnato.

In tal senso la Suprema Corte ha ripetutamente affermato (cfr., tra le tante, Cass., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21719; Cass., 5 maggio 2010, n. 10802; Cass., 28 gennaio 2010, n. 1825; Cass., 30 novembre 2009, n. 25197; Cass., 5 giugno 2002, n. 8114; Cass., 27 ottobre 1995, n. 11222; Cass., 18 giugno 1998, n. 6065; Cass., sez. trib., 6 luglio 2012, n. 11370; Cass., sez. trib., 7 maggio 2014, n. 9810; Cass., sez. trib., 4 aprile 2014, n. 7961; Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053; si veda anche Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98) il principio di diritto «*secondo cui le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo non possono essere mutate nella successiva sede contenziosa provocata dall'impugnativa del contribuente, e ciò a presidio del diritto di difesa di quest'ultimo, giacché una tale modifica o estensione della motivazione violerebbero l'art. 7, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212*» (Cass., 11 gennaio 2024, n. 1126).

In verità, questo principio non si ricava solo dalla norma statutaria (art. 7 L. n. 212/2000) che stabilisce in via generale l'obbligo di motivazione per gli atti dell'Amministrazione finanziaria (peraltro, ora in larga parte riscritta dal legislatore delegato), ma anche (e soprattutto) da quelle disposizioni settoriali (ad esempio, art. 52, comma 2-bis, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 42, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 56, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; ecc.) che, prevedendo (anche *post* riforma fiscale) la sanzione espressa dell'annullabilità (impropriamente denominata "nullità") del provvedimento per difetto di motivazione, sono di per sé perfettamente in grado di chiudere le porte a qualsiasi forma di "sanatoria" processuale del vizio.

A queste si aggiungono, in piena coerenza, le disposizioni processuali (artt. 99, 112 e 115 c.p.c., a cui rinvia l'art. 1, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992) che qualificano il giudizio tributario come "dispositivo" in punto di allegazione dei fatti rilevanti per la decisione della controversia. Vigendo il principio della domanda e della corrispondenza tra il "chiesto e il pronunciato", solo alle parti spetta il potere di circoscrivere i fatti rilevanti per la decisione: all'Amministrazione finanziaria attraverso la motivazione dell'atto impugnato e al contribuente mediante i motivi di ricorso (cfr., tra gli altri, MULEO S., *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 2, 506 ss.; LUPI R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette ed all'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 2, I, 299 ss.).

Pertanto, i fatti costitutivi della pretesa erariale devono essere solo quelli indicati in motivazione, non più modificabili e/o integrabili in sede processuale, neppure su iniziativa del giudice (cfr., *ex multis*, Corte cost., 29 marzo 2007, n. 109), al quale è fatto divieto di "sanare" eventuali illegittimità (formali e/o sostanziali) del provvedimento impugnato.

3. Quello appena descritto rappresenta un quadro interpretativo abbastanza pacifico in seno alla giurisprudenza di legittimità, tanto da potersi considerare diritto vivente. In effetti, anche in quelle (poché) pronunce in cui ha assunto una posizione "meno rigorosa" sul tema, la Suprema Corte non si è mai spinta fino al punto di riconoscere all'Amministrazione finanziaria il potere di "intervenire" in corso di causa sulla motivazione dell'atto impugnato, ammettendo in alcuni casi soltanto la possibilità di un'"illustrazione postuma" delle ragioni della pretesa erariale, ma giammai una loro effettiva "integrazione" (Cass., 18 ottobre 2021, n. 28560).

Tutt'al più, l'unico profilo di incertezza ha riguardato la (in)sussistenza dell'obbligo di indicazione dei mezzi di prova già nella motivazione dell'atto. Tant'è vero che la legge delega sul punto è stata alquanto dettagliata, vincolando il legislatore delegato ad un intervento che mirasse, in via generale, a *rafforzare* ancora di più (rispetto al dato normativo previgente appena descritto) *l'obbligo di motivazione degli atti impositivi* e - sempre in quest'ottica, ma più specificatamente - che estendesse il perimetro motivazionale anche alla *indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa* erariale e di cui l'Amministrazione finanziaria si avvarrà nell'eventuale giudizio di impugnazione (art. 7, comma 1, L. n. 212/2000).

In ragione di ciò, il legislatore delegato è intervenuto sullo Statuto dei diritti del contribuente (“trasformato” nel “codice” dei principi generali dell’azione amministrativa in ambito tributario), introducendo delle nuove regole normative che necessitano di essere confrontate con quelle previgenti, al fine di verificare - come anticipato - il rispetto del principio specifico di delega.

Se, da un lato, viene ora espressamente chiarito - recependo, in verità, una soluzione interpretativa già prospettabile rispetto al dato normativo previgente (cfr., tra gli altri, GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1088 ss.; CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005, 294 ss.) - che nella giustificazione motivazionale della pretesa erariale formulata nel provvedimento tributario devono essere indicati, a pena di annullabilità, oltre ai presupposti e alle ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione, anche i mezzi di prova di cui l’Amministrazione finanziaria si avvarrà nell’eventuale giudizio di impugnazione (art. 7, comma 1, L. n. 212/2000); tuttavia, dall’altro, si stabilisce che i fatti e i mezzi di prova indicati nella motivazione (i primi, peraltro, funzionali a delimitare il *thema decidendum*) «non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l’adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze» (art. 7, comma 1-bis, L. n. 212/2000).

La prima parte di quest’ultima disposizione fissa una regola generale che non aggiunge nulla rispetto al passato, nel senso che pure *ante* riforma (come poc’anzi ricordato) vigeva il divieto per l’Amministrazione finanziaria e per il giudice di integrare, modificare o sostituire la motivazione del provvedimento impugnato.

È la seconda parte che invece presenta un carattere indubbiamente “innovativo”, in quanto introduce per la prima volta un’eccezione a questa regola generale, permettendo all’Amministrazione finanziaria di potervi derogare mediante la successiva emissione di un (non meglio definito) *ulteriore atto*, purché ne sussistano i presupposti per l’emissione, e sempre che non sia già decaduta dall’esercizio del potere impositivo.

Si tratta, invero, di una previsione poco chiara, soprattutto se letta in combinato con quella contenuta nella disposizione successiva (art. 9-bis L. n. 212/2000) che, per i soli tributi periodici, codifica il principio dell’unicità dell’accertamento, facendo salve soltanto le eccezioni previste da discipline speciali, ovvero (ragionevolmente) quella dell’accertamento parziale e dell’accertamento integrativo, nonché quella dell’autotutela sostitutiva, che viene ora espressamente ammessa solo per rimediare a vizi *formali e procedurali* dell’atto, ma non anche a vizi sostanziali.

Peraltro, pure la formulazione di questo principio desta perplessità, quantomeno sotto due profili. Anzitutto, appare poco ragionevole che l’accertamento debba essere «unico» solo per i tributi periodici e non anche per quelli istantanei. In secondo luogo, è certamente apprezzabile l’implicito riconoscimento normativo del divieto di autotutela sostitutiva *in peius*, con la conseguenza che il futuro pronunciamento delle Sezioni Unite sul tema (di cui si è detto in precedenza) non potrà che riguardare la disciplina *ante* riforma. Lo è meno, invece, la tecnica legislativa con cui è stato realizzato questo risultato, perché, stando alla formulazione letterale, sembrerebbe essere precluso il ricorso all’autotutela sostitutiva per “emendare” l’atto da vizi sostanziali in ogni ipotesi, quindi anche quando si traduca in una *reformatio in melius* (ossia nell’emissione di un provvedimento di annullamento parziale). È tuttavia evidente come quest’ultima opzione, del tutto incoerente in chiave sistematica, andrebbe esclusa già in via interpretativa.

Ad ogni modo, ritornando alla questione in esame, non chiaro come l’Amministrazione finanziaria possa modificare, integrare o sostituire i fatti e i mezzi di prova indicati nella motivazione del provvedimento già notificato al destinatario.

Difatti, l’*ulteriore atto* a cui fa riferimento la disposizione statutaria (art. 7, comma 1-bis, L. n. 212/2000) non può essere l’accertamento integrativo (DONATELLI S., *L’avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013, *passim*). Quest’ultimo assolve a una specifica funzione, che è quella di consentire all’Amministrazione finanziaria di integrare o modificare *in aumento* un primo avviso di accertamento a condizione che sia dimostrata la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi non conoscibili quando quest’ultimo è stato emesso. Qui invece si discute della possibilità di “correggere”

la motivazione di un provvedimento tributario già notificato al destinatario, intervenendo sui fatti costitutivi della pretesa erariale e sui relativi mezzi di prova ivi già indicati (*rectius* “cristallizzati” *ex art. 7, comma 1, L. n. 212/2000*), a prescindere da quando sia sorta questa esigenza.

L'*ulteriore atto* non può neppure essere quello che segue ad un accertamento parziale (BASILAVECCHIA M., *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, 1988, *passim*), perché non ha la funzione di “correggere” il primo, ma di “completarlo”, accertando nuova materia imponibile.

A fronte di ciò una ragionevole ipotesi ricostruttiva, *de iure condito*, dovrebbe partire dalla (già citata) nuova norma statutaria (art. 9-*bis* L. n. 212/2000) che codifica il principio dell’“unicità” dell’accertamento per i tributi periodici (e, prima ancora, il divieto di autotutela sostitutiva limitatamente ai vizi sostanziali dell’atto), la quale esordisce facendo salve tutte quelle *specifiche disposizioni* che stabiliscono qualcosa di diverso. Tra queste eccezioni normative andrebbe ricompresa anche la disposizione statutaria (art. 7, comma 1-*bis*, L. n. 212/2000) che permette all’Amministrazione finanziaria di “correggere” in qualsiasi momento (sempre che non siano maturate decadenze) la motivazione del provvedimento tributario notificato al destinatario mediante l’emissione di un *ulteriore atto*. Quanto invece al *modus operandi*, si è dell’avviso che siano ipotizzabili essenzialmente due opzioni interpretative.

Si potrebbe sostenere che l'*ulteriore atto* a cui fa riferimento la norma rappresenti un nuovo strumento, per ora solo indicato, privo di regolamentazione di dettaglio. L’alternativa (più ragionevole) è quella di ritenere che questo rappresenti, nella sostanza, una peculiare forma di autotutela sostitutiva, da ammettersi: *i*) riconducendo (in modo improprio per quanto detto prima) il vizio di motivazione tra quelli di tipo formale, così da rientrare nell’“ordinario” perimetro applicativo della nuova disciplina statutaria dell’istituto (art. 9-*bis* L. n. 212/2000); *ii*) oppure, dopo aver (preferibilmente) assunto la natura per lo più sostanziale del difetto di motivazione, qualificando l'*ulteriore atto* come un’eccezione normativa - consentita dall’*incipit* dell’art. 9-*bis* L. n. 212/2000 - al divieto di autotutela sostitutiva per vizi diversi da quelli meramente formali e procedurali.

4. In conclusione, il quadro normativo e interpretativo che allo stato attuale emerge dalla lettura delle novità introdotte sul tema dal legislatore delegato, se confrontato con il diritto vivente *ante* riforma fiscale, conduce ad una inevitabile conclusione: a differenza di quest’ultimo, la nuova disciplina - in modo “innovativo” - permette ora all’Amministrazione finanziaria (ma non al giudice) di modificare, integrare o, addirittura, sostituire la motivazione del provvedimento tributario già notificato al destinatario, anche in sede contenziosa (vista la formulazione “aperta” della disposizione), mediante l’emissione di un “ulteriore atto”, sia pure a condizione che non siano maturare decadenze.

Ma se così è, è di tutta evidenza come il legislatore delegato abbia scelto una soluzione normativa che (rispetto al passato) “indebolisce”, invece di “rafforzare”, l’obbligo di motivazione degli atti impositivi, ponendosi, quindi, in contrasto con il principio specifico di delega (art. 4, comma 1, lett. *a*), L. n. 111/2023).

Per di più, traducendosi di fatto nel potere dell’Amministrazione finanziaria di “rimediare” *ex post* al (*id est* di “sanare” il) difetto di motivazione del provvedimento già notificato al destinatario, la nuova disciplina crea un’antinomia con tutte quelle disposizioni settoriali che prevedono espressamente la sanzione dell’annullabilità per questo vizio.

A ciò va aggiunto il (criticabile) corollario processuale per cui in questo modo viene indirettamente riconosciuta all’Amministrazione finanziaria la possibilità di modificare in corso di causa il *thema decidendum*, che in questo modo non sarà più ancorato - relativamente alle allegazioni della parte pubblica - ai soli fatti indicati nella motivazione “originaria” dell’atto impugnato.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *L' accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, 1988

CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, 2008

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005, 294 ss.

DONATELLI S., *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013

GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1088 ss.

LUPI R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette ed all'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 2, I, 274 ss.

MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 296 ss.

MULEO S., *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 2, 506 ss.

PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.

TESAURO F., *Le invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 19, 1445 ss.

## METODI DI ACCERTAMENTO

### L'enigma del concordato preventivo biennale: un istituto che rischia di risolversi, nuovamente, in un fallimento

*The two-year arrangement (or biennial pre-arranged compromise aka BPC) enigma is at risk of turning, once again, into an unsuccessful resolution*

LUDOVICO NICOTINA

#### Abstract

Il Concordato preventivo biennale (CPB) si presenta, se non come una novità assoluta, come un'evoluzione nel panorama delle metodologie impositive, resa possibile dalla crescente implementazione e affidabilità dei flussi dati telematici fruibili da parte dell'Amministrazione finanziaria. Manifesta, tuttavia, il problema di un prelievo fondato sulla predeterminazione dei redditi per categorie omogenee di contribuenti, che ha imposto al legislatore di cercare un difficile equilibrio. Equilibrio che non è certo sia stato raggiunto e che, richiamando in dubbio la reale attrattiva del concordato, rischia di fallire l'obiettivo e non consentire all'Erario d'incassare i 760,5 milioni di euro ipotizzati. In quest'ottica, per esigenze di sintesi, si accenna solo ad alcuni aspetti d'interesse, quali il problema dell'esiguità dei termini, cui si connette anche la mancata attuazione del contraddittorio semplificato preliminare; se ne analizzano, concisamente, le potenzialità antievasive e, per concludere, si segnala l'eccezionalità delle ipotesi di cessazione e decadenza dal concordato una volta prestata acquiescenza alla proposta.

**Parole chiave:** concordato preventivo biennale, redditi d'impresa e lavoro autonomo, evasione fiscale, efficacia del concordato

#### Abstract

*The BPC, while not entirely novel, represents an evolution in the landscape of tax methodologies, made possible by the increasing implementation and reliability of telematic data flows, now accessible to the Financial Administration. However, it highlights the challenge of conducting a tax assessment based on predetermined incomes for homogeneous categories of taxpayers, compelling the lawmaker to strive for a delicate balance. It remains uncertain whether this balance has been achieved, and by questioning the actual attractiveness of the arrangement, there is a risk of failing its objective and hindering the Treasury from collecting the hypothesized € 760.5 million. In this perspective, for the sake of brevity, only certain aspects of interest are addressed, such as the issue of tight deadlines, linked to the non-implementation of a preliminary simplified hearing. The potential for anti-evasion is briefly analyzed, and finally, the exceptional nature of the scenarios leading to termination and forfeiture of the arrangement once acceptance of the proposal is granted is emphasized.*

**Keywords:** two year arrangement, business and self-employment income, tax evasion, effectiveness of the composition

**SOMMARIO:** **1.** Progresso tecnologico e superamento della necessità di standardizzazione. - **2.** I destinatari del concordato. - **3.** L'esiguità dei termini concessi per l'adesione. - **4.** Il concordato non concordato, la mancata attuazione del contraddittorio sia pur semplificato. - **5.** La potenzia-

lità antievasiva del concordato preventivo e gli obblighi dichiarativi. - **6.** L'efficacia vincolante del concordato preventivo. - **7.** La conseguente e plausibile scarsa attrattiva del nuovo concordato preventivo.

1. La legge delega 9 agosto 2022, n. 111, all'art. 17, comma 1, lett. g), punto 2), richiedeva *«per i soggetti di minore dimensione, l'introduzione del concordato preventivo biennale, a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo»*. Lo schema di decreto legislativo in materia di procedimento accertativo, approvato dal Cdm il 3 novembre 2023, dedica al nuovo concordato preventivo biennale l'intero Titolo II (artt. 6 - 37), prevedendo che l'istituto abbia effetto sin dal prossimo periodo d'imposta, cioè già dal 2024.

Non si tratta di un'assoluta novità. A più riprese il legislatore ha tentato di introdurre, con scarso successo, forme di concordato preventivo destinate alle partite IVA (titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo). È rimasto inattuato il concordato triennale, di cui alla legge delega n. 289/2002; l'ambiziosa delega n. 80/2003, che lo riproponeva, con l'art. 33 D.L. n. 269/2003 ha esitato un concordato preventivo biennale sperimentale valido per il biennio 2003/2004, che ha avuto solo 250.000 adesioni, peraltro a fronte di condizioni, forse, più favorevoli di quelle in atto proposte dal nuovo CPB, poiché offriva la sospensione degli obblighi di emissione dello scontrino e ricevuta fiscale oltre alla limitazione dei poteri di accertamento. La "pianificazione fiscale concordata", di cui all'art. 1, commi 387-398, L. n. 311/2004 era abrogata prima di poter realmente dar prova di sé (con L. n. 266/2005).

Tremonti, promotore della riforma fiscale che già vent'anni fa si proponeva, dunque, d'istituire un concordato preventivo, ha affermato che questa nuova delega *«legge la realtà e la realtà è che siamo passati dal mondo dominato dalla grande impresa a un sistema fondato su una rete di medie e piccole imprese e partite IVA diffuse»* (su Il Sole 24 Ore del maggio scorso, come ci ha rammentato MASTROIA-COVO V., *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 479 ss.). Non concordo pienamente con quest'analisi e, da quanto recentemente dichiarato dalla Presidenza del Consiglio, neppure questo Governo sembra concordare. Nel 2003, forse, poteva ancora ritenersi che l'economia, per lo meno in questo Paese, fosse dominata da imprese medio piccole; nel 2023, al contrario, l'economia è ormai digitale, nel senso più esteso del termine, cioè, in larga misura, nelle mani di pochi e grandi gruppi economici, sostanzialmente apolidi o comunque capaci di delocalizzazioni efficienti ed elusive. È vero che assistiamo, tuttora, ad una parcellizzazione dell'iniziativa economica in realtà di dimensioni piccole se non addirittura individuali, se pensiamo alla rilevanza economica assunta dagli *influencer*, ma in atto il problema fiscale di maggior rilievo consiste, palesemente, nel confronto con i colossi dell'economia globalizzata, capaci di dettare agli Stati le loro regole e, comunque, di sottrarsi ai metodi d'imposizione e accertamento tradizionali.

Nondimeno, nell'ottica della delega attuale, l'istituto si propone come attuale non solo in quanto costituisce una naturale evoluzione dei modelli di standardizzazione preventiva dei redditi, già da tempo in uso nei confronti delle partite IVA, in un'ideale prospettiva di *cooperative compliance* ma, in vero, poiché rappresenta un'innovazione resa possibile dalla recente evoluzione tecnologica, dall'implementazione e crescente fiducia riposta nell'affidabilità dei flussi telematici, dall'accresciuta capacità di elaborare i dati con una rapidità e precisione ritenute sufficienti a renderne plausibile l'utilizzo anche a scopo predittivo. Il CPB si pone, pertanto, nell'ottica dell'uso e interrelazione delle banche dati (art. 9, comma 2) e della crescente rilevanza che si assegna alle analisi del rischio fiscale. Analisi che assume un ruolo determinante in relazione a quest'istituto, considerato che gli indici sintetici di affidabilità fiscale, che ne costituiscono un rilevante riferimento, traggono autorevolezza da queste analisi, alle quali, tuttavia, sono "esortati" gli stessi contribuenti. Al punto che l'adozione di un adeguato sistema di controllo, monitoraggio ed autovalutazione del proprio rischio fiscale determina la possibilità di fruire dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 7 D.Lgs. n. 128/2015, potenziato per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. d), n. 2 del decreto attuativo della medesima legge delega n. 111/2023.

Il nuovo concordato dà seguito, anche, al recupero di una “centralità propositiva” del Fisco che, in relazione ad altre categorie di contribuenti, ha già consentito razionalizzazioni e semplificazioni, come accaduto con la predisposizione delle dichiarazioni precompilate. Precompilate che, non a caso, a decorrere dal 2024, ex art. 19 dello schema di decreto attuativo (A.G., Atto governativo, oggetto del *dossier* del 27 novembre 2023) relativo proprio alla razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti, saranno estese, in via sperimentale, anche alle persone fisiche titolari di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente/pensione, compresi i titolari di partita IVA.

Nel caso del CPB, tuttavia, la ridefinizione di ruoli e procedimenti, orientandosi verso forme di predeterminazione dei redditi per categorie omogenee, rischia di entrare in collisione, addirittura, con i principi cardinali del diritto tributario, elevando a sistema l’ineffettività della capacità contributiva. E questo anche perché l’accordo preventivo priva il contribuente delle “difese” faticosamente “conquistate” nel procedimento e, addirittura, della possibilità di difesa giurisdizionale, mirando ovviamente ad evitare l’uno e l’altro.

È altrettanto vero che non dovrebbero ammettersi imposizioni presuntive, specie se dotate di un crisma di assolutezza che, una volta prestata acquiescenza alla proposta stessa, solo eccezionalmente consente di farne cessare o prevede che ne decadano gli effetti.

Peraltro, come è già stato osservato (DEOTTO D. - LOVECCHIO L., *Si anticipa il reddito e si dimentica la capacità contributiva*, su *Il Sole 24Ore*, 7 novembre 2023), se il Fisco ha ormai in tempo utile i dati per rimediare alla propria inferiorità conoscitiva nei confronti della situazione economica dei contribuenti e, aggiungerei, se le occasioni di evasione di questi, compresi i titolari di partita IVA, sono già state ridotte da nuovi adempimenti obbligatori, quali la fatturazione elettronica, tanto che vi è dottrina che ritiene l’evasione fiscale sia ormai un fenomeno riguardante maggiormente la fase della riscossione, allora potrebbe non esservi affatto il bisogno di ricorrere a queste forme di definizione standardizzata anticipata. Sembra, in tal senso, destinata a maggior successo e persino più corretta l’evoluzione che, grazie alla stessa implementazione informatica, programma l’estensione delle dichiarazioni precompilate alle partite IVA, poiché elaborata su dati reali e già acquisiti. Appare, cioè, plausibile utilizzare i flussi dati informatici ritenuti affidabili per rimuovere dal sistema qualsivoglia forma di presunzione, piuttosto che assegnargli valore predittivo ed utilizzarli per “concordare” nuove presunzioni.

Fermo restando quanto ancora si osserverà in merito a quest’aspetto “concordatario”, la circostanza che al CPB si acceda, comunque, su base volontaria, piuttosto che neutralizzare il rischio insito nella standardizzazione preventiva dei redditi, sembra destinare il CPB al fallimento, poiché non appare molto allettante per i contribuenti cui è stato destinato.

2. In vero, i potenziali destinatari delle proposte non sarebbero certo pochi. Anzi in questo senso è il caso di notare che sebbene l’art. 6 dello schema di decreto attuativo riproduca la formulazione della delega, in ordine alla destinazione ai “soggetti di minori dimensioni”, dalle norme attuative a seguire, che al momento non prevedono alcuna delimitazione quantitativa rispetto al volume dei redditi/valore della produzione, si ricava che il CPB potrebbe essere proposto a tutti i titolari di redditi d’impresa e lavoro autonomo, residenti, che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (come stabiliscono le norme del Capo II, artt. 10-22) oppure che aderiscano al regime forfetario (di cui al Capo III, artt. 23-33), questi ultimi purché non abbiano iniziato l’attività nel periodo precedente alla proposta.

In termini economici bruti non si può affermare, dunque, che si tratti solo di contribuenti di piccole dimensioni. Sono tenute all’applicazione degli ISA, infatti, le partite IVA che svolgano come attività prevalente un’attività per la quale sia stato approvato un ISA e realizzino un fatturato annuo che non superi i 5.164.569 euro, che non sono certo pochi (si tratta, peraltro, di ca. 2,16 milioni di contribuenti).

È vero, tuttavia, che tra questi, in atto, solo il 46% circa presentano l’alto indice di affidabilità richiesto, pari ad 8, e, presumibilmente, si tratta proprio dei contribuenti di “maggiori dimensioni”, avendo questi minore facilità ad evadere le imposte. Si consideri, inoltre, che i contribuenti altamente affidabili cui il concordato è destinato dichiarano, in media, redditi annui per 80.000 euro, laddove gli inaffidabili, in media, ne dichiarano circa 26.000 euro. Circostanza, questa, che rende improbabile il pur possibile

adeguamento dei ricavi concesso ai contribuenti al fine di far aumentare il proprio indice di affidabilità e, di conseguenza, poter accedere al CPB.

Per quanto attiene ai forfetari, in regime di *flat tax*, si tratta, certo, di contribuenti di minori dimensioni, trattandosi di soggetti che nell'anno precedente devono aver conseguito ricavi/compensi non superiori a 85.000 euro e, contemporaneamente, sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, dipendente, compensi a collaboratori, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati. A costoro, inoltre, non è richiesto un elevato indice di affidabilità, non essendo soggetti agli ISA, ma fruendo già di un regime impositivo con aliquota fissa al 15%, non pare probabile che possano ritenere l'adesione al CPB particolarmente conveniente.

Ad ampliare il novero dei possibili soggetti interessati occorre, inoltre, considerare soci e associati, in quanto "indirettamente obbligati", in caso di adesione al CPB da parte di società di persone (semplici, s.n.c. e s.a.s.) o società di capitali in regime di trasparenza, in virtù del vincolo di cui all'art. 12, comma 1 del decreto attuativo in commento. Circostanza comprensibile ma problematica, determinando come conseguenza che soci e associati si vedranno iscrivere a ruolo gli importi dovuti in base al concordato stesso, previa semplice comunicazione.

Sembrirebbe, di conseguenza, che nell'attuazione il *target* effettivo non coincida perfettamente con quello prestabilito e, per di più, che malgrado un potenziale bacino di destinazione ampio, anche a causa delle altre disposizioni attuative cui sinteticamente si farà cenno, l'attrattiva del CPB sia sensibilmente limitata. Come anticipato, sorge, dunque, il dubbio che il concordato preventivo possa rivelarsi all'atto pratico nuovamente un fallimento, ben lungi dal consentire all'Erario d'incassare i 760,5 o addirittura 780 milioni di euro ipotizzati, considerati gli evidenti rischi cui sottopone gli aderenti e i relativi vantaggi che, invece, l'adesione concederebbe loro.

3. Un primo problema pratico è quello della limitazione delle tempistiche e, nell'immediato, ha già provocato l'"insurrezione" degli intermediari ai quali il viceministro Leo, ha dovuto assicurare un intervento al riguardo.

La proposta, infatti, una volta resa disponibile, entro i cinque giorni antecedenti la scadenza del termine di versamento del saldo relativamente alle imposte sui redditi e IRAP (*ex art. 9, comma 2 e*, dunque, entro il 30 giugno, salvo, per il 2024, il posticipo al 30/31 luglio), prima della scadenza stessa deve essere accettata dai contribuenti. Questi ultimi, dunque, avranno solo cinque giorni per decidere.

I contribuenti, peraltro, dovranno anche decidere con molto anticipo, rispetto a quanto accaduto sinora, se adeguare ricavi e compensi, al fine di poter raggiungere il già menzionato alto indice di affidabilità richiesto per poter aderire alla proposta, in quanto dovranno farlo, ovviamente, prima dell'invio dei modelli ISA ed anche questa scadenza è stata giocoforza anticipata, andando, peraltro, a pesare su un calendario di scadenze fiscali già fitto. Trattandosi di parametri che andranno ad incidere sulla valutazione preventiva e probabilistica che l'Amministrazione finanziaria eseguirà sui redditi futuribili, però, questa "anticipazione" non è certo positiva in termini di attendibilità dei dati di partenza utilizzati per la formulazione della proposta di concordato.

4. Il breve termine concesso ai contribuenti per accettare la proposta ha, probabilmente, dissuaso il legislatore delegato dal dare attuazione alla delega, laddove prevedeva che «*l'impegno ad accettare*» del contribuente fosse preceduto da «*un contraddittorio con modalità semplificate*».

Il contraddittorio, pur semplificato, avrebbe manifestato la natura partecipativa dell'istituto, ed è di assoluto rilievo nella legittimazione di qualunque forma di standardizzazione del prelievo.

La circostanza che il concordato tragga fondamento "anche" da dati trasmessi dal contribuente stesso e la volontarietà dell'adesione paiono, in tal senso, insufficienti. La trasmissione dei dati dichiarati dal contribuente, peraltro solo parzialmente al fondamento della proposta, non dimostra alcuna significativa partecipazione alla sua elaborazione. La volontarietà dell'adesione non è di alcuna garanzia con riferimento a redditi e valore di produzione netta futuri, se non coordinata con "strategie d'uscita" altrettanto volontarie o, almeno, agevolate.

Tralasciando, solo per il momento, il punto relativo ai mezzi a disposizione del contribuente per porre fine al concordato che si riveli insostenibilmente oneroso rispetto ai redditi effettivi, argomento che merita separata considerazione, la mancata attuazione del contraddittorio semplificato sembra rispondere ad una ragione pratica, ma potrebbe rivelare anche l'esistenza di una motivazione giuridica.

In effetti, a parte l'esiguità del termine che, in pratica, non avrebbe consentito un contraddittorio efficace, si potrebbe ritenere che il legislatore delegato abbia considerato inopportuno il contraddittorio, perché avrebbe rischiato di tramutarsi in una contrattazione sulla determinazione dei tributi futuri, cioè sulla misura del prelievo nel biennio concordato.

In vero, se è necessario che il concordato in esame non sancisca in termini assoluti una forma d'imposizione presuntiva alla quale, una volta prestata acquiescenza, solo eccezionalmente sia consentito sottrarsi, come premesso e come ancora si osserva a seguire, pure occorre assicurarsi che il CPB non si traducesse in una sorta di dissimulato condono che, istituzionalizzando forme di evasione per quanto tradizionali non per questo tollerabili, le consolidasse in una sorta di rinuncia al gettito pattizia e preventiva.

Le consuete forme di contraddittorio, in vero, sono funzionali a concordare su un accertamento post dichiarativo o, comunque, successivo all'avverarsi del presupposto impositivo. Mirano a far emergere, grazie alla partecipazione del contribuente, dati reali rispetto a quelli accertati dal Fisco che, specie nei confronti delle partite IVA, spesso ricorre a presunzioni e standardizzazioni. Il contraddittorio in simili casi ha, cioè, lo scopo di superare le presunzioni in nome dell'effettività della capacità contributiva. Nel caso del CPB, invece, si sarebbe potuto risolvere nella "pattuzione" di una presunzione.

In termini ancor più chiari, se persino la semplice e mera accettazione volontaria della proposta può essere e sarà, ovviamente, determinata da «*calcoli di convenienza*» potenzialmente «*in contrasto con il principio di uguaglianza sostanziale e con quello di solidarietà, che non possono tollerare un onere impositivo a là carte*» (come scrive e titola il suo editoriale GIOVANNINI A., *L'onere impositivo "a là carte" e il concordato biennale*, su *Riv. tel. dir. trib.*, 24 ottobre 2023), tanto più avrebbe potuto apparire inappropriata una contrattazione sul contenuto dell'accordo.

Nondimeno, concordare sul concordato, in termini più estesi di una mera acquiescenza, sarebbe stato, per lo meno, coerente con la denominazione stessa dell'istituto e, di certo, avrebbe giovato alla verifica di attendibilità ed alla condivisibilità della proposta elaborata dal Fisco e, di conseguenza, avrebbe potuto incentivare le adesioni, che, dunque, anche da questo punto di vista, non sembrano incoraggiate.

5. Tornando ai contribuenti cui si applicano gli ISA, l'art. 10, comma 2, lett. a), come rammentato, dispone che possano accedere al CPB solo quelli che, con riferimento al periodo d'imposta precedente al biennio di eventuale concordato, abbiano ottenuto un punteggio di affidabilità pari ad almeno 8.

È comprensibile che il legislatore, prevedendo di utilizzare gli ISA tra gli elementi in base ai quali predisporre le proposte di concordato, abbia limitato l'accesso ai soli contribuenti virtuosi, cioè appunto altamente affidabili.

Questo approccio, tagliando fuori i contribuenti meno affidabili, dovrebbe attestare la natura e scopo non condonistico dell'istituto, ma aggrava il pericolo di "punire", involontariamente, contribuenti, peraltro, già affidabili, nei confronti dei quali non dovrebbe ritenersi opportuno rischiare di "affibbiare" capacità contributive ineffettive e che, con ogni probabilità, non serviva neppure "allettare" con il "miraggio" di un nuovo, ma assai ipotetico, regime premiale. Circostanze che, ancora una volta, non sembrano incoraggiare l'adesione al CPB.

Per certi versi, dunque, questa condizione potrebbe far dubitare delle potenzialità antievasive del CPB. In effetti, salve le ipotesi di adeguamento volontario dei contribuenti per migliorare il punteggio ISA (ipotesi che, peraltro, possono benissimo non essere collegate ad alcuna evasione effettiva), l'adesione al CPB potrebbe non far emergere redditi che fossero, altrimenti, a rischio di non essere dichiarati. Il concordato preventivo, pertanto, si rivelerebbe uno strumento efficace di contrasto all'evasione fiscale solo indirettamente, agevolando il Fisco, ove vi fossero numerose adesioni, a restringere il campo degli accertamenti sui contribuenti non aderenti o decaduti, come di fatti promette l'art. 34, comma 2.

Nondimeno, sul versante del contrasto all'evasione fiscale, il CPB, ove riuscisse ad avere successo, sembra poter assumere una rilevanza ulteriore e meno indiretta.

Sia l'evasione pregressa, rispetto all'adesione al concordato, non necessariamente esclusa dall'elevato indice di affidabilità fiscale richiesto, che quella nel biennio di vigenza del concordato, dovrebbero, infatti, risultare decisamente scoraggiate.

L'art. 19, comma 1, infatti, riconoscendo agli aderenti l'irrilevanza - ai fini della determinazione di imposte sui redditi, IRAP e contributi previdenziali obbligatori - degli eventuali maggiori redditi effettivamente conseguiti rispetto a quelli previsti ed oggetto del concordato, dovrebbe, non scoraggiarne l'esposizione in dichiarazione. Se, poi, lo si interpreta sistematicamente, unitamente alla minaccia di decadenza di cui all'art. 22, comma 1, lett. a), la dichiarazione di tali importi ulteriori ed effettivi appare addirittura incentivata. L'art. 22, infatti, prevede quale prima causa di decadenza dal CPB l'accertamento, nei periodi oggetto del concordato o nel precedente, dell'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza/indeducibilità di passività dichiarate in misura superiore al 30% dei ricavi dichiarati oppure di altre "violazioni di non lieve entità" che risultino commesse dal contribuente aderente. In altri termini, la regolare dichiarazione degli importi più elevati di reddito effettivamente realizzati non solo non rileverà sulla determinazione dell'ammontare del tributo da versare, ma eviterà anche il rischio d'incorrere nella decadenza dal CPB ove tali importi non fossero dichiarati e, però, dovessero essere accertati. Se è vero, infatti, che il Fisco si impegna a non "perseguire" i contribuenti che aderiscano al concordato, il legislatore, avvertendo l'esigenza di un difficile bilanciamento, non garantisce loro alcuna esenzione dagli accertamenti e, questa circostanza, conferisce all'istituto potenzialità antievasive, sebbene, per altro verso, sia certamente destinata a non incoraggiare l'adesione dei contribuenti.

Del resto, l'art. 13 prevede espressamente che i contribuenti aderenti siano, comunque, tenuti a adempiere ai propri obblighi contabili e dichiarativi nei periodi d'imposta oggetto del concordato (ed è necessario ritenere che intenda regolarmente).

In tal senso è bene precisare, altresì, che l'art. 25, comma 1 andrebbe interpretato nel senso che l'accettazione del CPB obbliga il contribuente a versare gli importi discendenti da quanto concordato ed è, dunque, errata la trasposizione letterale di tale concetto, laddove nella disposizione si trova, invece, scritto che il contribuente è obbligato «a dichiarare gli importi concordati». Questo, peraltro, si evince dalla rubrica che titola "Effetti dell'accettazione della proposta" e dal comma 2 che riguarda, infatti, l'eventuale iscrizione a ruolo delle somme non versate e si coordina con quanto dispone l'art. 20 in relazione agli acconti, ovviamente anche questi determinati, in vigenza del concordato, «sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati». Anche questo aspetto, cioè la circostanza che gli aderenti non siano sollevati da questi rilevanti obblighi accessori (compresa, come osservato, la compilazione e trasmissione dei modelli ISA, per i quali i termini sono anche abbreviati), potrebbe risultare poco incoraggiante per i contribuenti.

Occorre rilevare, inoltre, che i dati regolarmente dichiarati in vigenza del CPB saranno, ovviamente, considerati al fine delle proposte di rinnovo del concordato medesimo per il biennio successivo e, dunque, in prospettiva, i maggiori redditi dichiarati ma non previsti dal concordato, sfuggiranno al prelievo solo nel biennio, ma saranno, successivamente, al fondamento della nuova proposta per il biennio avvenire. Aspetto, anche questo, che potrebbe non incontrare il gradimento dei contribuenti, ma che, riguardo agli aderenti, bilancerebbe il mancato gettito percepito nel biennio trascorso, manifestando, nuovamente, una forma di contrasto all'evasione fiscale.

Nonostante tali cautele, la strumentalizzazione dell'istituto, da parte di evasori particolarmente avveduti e privi di scrupoli, resta possibile, poiché, come osservato, il legislatore, per rendere appetibile il concordato, ha "impegnato" l'Agenzia delle Entrate, quanto meno, all'«impiego di maggiore capacità operativa per intensificare l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono» (art. 34, comma 2). Di conseguenza, se nei periodi antecedenti all'adesione vi fosse stata un'evasione abilmente occultata che continuasse ad esserlo anche durante il biennio concordato, potrebbe risultare più difficile da scoprire e, di conseguenza, venire in un certo senso istituzionalizzata, come anticipato.

Sembra, tuttavia, che nel concordato avrebbero potuto avere maggiore interesse contribuenti che, invece, il legislatore esclude in virtù dell'esigenza di evitare l'abuso dell'istituto. Contribuenti che, proprio per la situazione in cui si trovano avrebbero potuto essere maggiormente indotti a correre i rischi di una forfettizzazione preventiva ma che gli consentisse di rientrare nella legalità.

In questo senso, al di là dell'esclusione dei contribuenti con indice di affidabilità più basso, che è potenzialmente rimediabile sebbene improbabile come osservato, potrebbero essere rimodulate almeno alcune delle altre ipotesi di radicale esclusione.

In atto, per esempio, sono esclusi i contribuenti che abbiano violato l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta antecedenti al biennio in cui dovrebbe applicarsi il concordato, come previsto dall'art. 11, comma 1, lett. a).

L'esclusione è sancita anche per contribuenti che siano "solo" evasori da riscossione ed anche se in misura modesta. L'art. 10, comma 2, lett. b), infatti, esclude dal concordato sia i soggetti ad ISA che i forfetari (l'art. 24, comma 2, rinvia agli artt. 10 e 11) che abbiano debiti tributari con l'Erario o contributivi, peraltro, pari o superiori ad appena 5.000 euro, comprese sanzioni e interessi, seppure unicamente se accertati con atti impositivi definitivi oppure con sentenza "irrevocabile". L'estromissione di questi contribuenti, però, non convince appieno considerata l'esiguità dell'ammontare del debito bastante a determinarla, non necessariamente dimostrativa di una rilevante inaffidabilità del contribuente, e che non sembra sufficientemente neutralizzata dalla, prevista e doverosa, clausola di salvaguardia, relativamente ai debiti oggetto di provvedimenti sospensivi o di rateazione (di cui alla stessa lett. b) dell'art. 10, comma 2).

6. Il problema probabilmente di maggior rilievo del nuovo CPB, anche riguardo alla legittimità della standardizzazione preventiva dei redditi su cui si basa, sembra essere che la normativa non garantisce a sufficienza, ai contribuenti che aderiscano, la possibilità di sottrarsi all'obbligo di versare le imposte sui redditi e l'IRAP in funzione degli importi proposti (*ex art.* 12), anche nel caso in cui i redditi/valore della produzione netta risultassero, in concreto ed alla prova dei fatti, inferiori a quelli preventivati. In altri termini, una volta aderito al CPB quest'ultimo, per il biennio (salvo un rinnovo che comunque è volontario), è vincolante e non derogabile.

Per esimersi dal relativo obbligo di versamento al contribuente aderente, infatti, non resta che sperare che le circostanze, in forza delle quali si sono registrati minori redditi/valori della produzione rispetto a quelli previsti, rientrino tra quelle "eccezionali" che dovranno essere stabilite, per decreto, dal MEF. Anche se questo accadesse, peraltro, il CPB cesserebbe di avere effetto, dal periodo d'imposta in cui tale differenza si verifica, solo se lo scostamento sfavorevole al contribuente eccedesse la misura del 60% rispetto al concordato (art. 19, comma 2).

Di conseguenza, la cessazione dell'accordo, in caso di scostamento dei valori effettivi rispetto al concordato, rivelatosi alla prova dei fatti sfavorevole al contribuente, costituisce, letteralmente, una circostanza eccezionale, che impedisce di dismettere l'accordo in caso di scostamenti fisiologici, pur sempre possibili, rispetto agli standard di settore preventivati.

Non consola né risolve il problema la circostanza che anche la decadenza dal concordato, in caso di scostamento dai valori in sfavore del Fisco, appare costituire una congiuntura, per molti versi, eccezionale. La decadenza, infatti, non si produce a fronte del semplice scostamento in vantaggio del contribuente, neppure se questo supera la soglia del 30% prevista. Si richiede, invero, che le attività non siano state dichiarate e le passività dichiarate siano inesistenti o indeducibili. In altri termini, si richiede che sussistano infedeltà dichiarative e, inoltre, che queste siano state accertate dall'Amministrazione finanziaria. Orbene, poiché i controlli *ex art.* 39 D.P.R. n. 600/1973 non possono essere svolti nei confronti degli aderenti al CPB, l'accertamento su costoro, consentito onde rilevare non si verificano le cause di decadenza previste dagli artt. 22 e 33 (che rinvia all'art. 22 in relazione ai contribuenti forfetari), ai sensi dell'art. 34, comma 2, dovrebbe intervenire solo raramente e, dunque, eccezionalmente, come rammentato.

Se, per certi versi questa eccezionalità è positiva e potrebbe incoraggiare i contribuenti all'adesione, per altri, invece, conferma che il problema della carenza di efficaci strategie d'uscita rispetto al concordato preventivo non riguarda solo i contribuenti ma coinvolge persino il Fisco.

È vero, tuttavia, che non vi è perfetta simmetria tra la posizione dell'Amministrazione finanziaria e quella dei contribuenti. Per questi ultimi è il MEF, con decreto, a stabilire ed elencare i casi eccezionali al ricorrere dei quali è possibile la cessazione degli effetti del CPB; riguardo all'Amministrazione finanziaria, invece, l'eccezionalità dei controlli e, dunque, dell'accertamento, resta una scelta programmatica interna all'Amministrazione stessa.

Tale sbilanciamento in favore del Fisco si rivela, *ictu oculi*, laddove per far decadere l'accordo, in caso di scostamenti rispetto al preventivo e concordato, in favore dell'Amministrazione finanziaria si richiede una percentuale di scarto pari alla metà esatta di quella che serve al contribuente per ottenerne la cessazione ove la differenza fosse, invece, a proprio svantaggio.

Si osserva, nondimeno, che mentre per il contribuente la cessazione per scostamento dovrebbe discendere da circostanze oggettive non imputabili al Fisco, per l'Amministrazione finanziaria presuppone una dichiarazione infedele da parte del contribuente, circostanza che potrebbe, in qualche misura, giustificare le due divergenti percentuali. Se non fosse che, ove si volesse giustificare il differente trattamento in funzione della "imputabilità" al contribuente del vizio dichiarativo, non appare corretto che la decadenza stessa operi automaticamente in seguito al solo accertamento, prescindendo dall'eventuale contestazione dello stesso da parte del contribuente e, dunque, dall'esito della potenziale impugnazione per annullamento dell'atto accertativo.

In considerazione di quanto sin qui rilevato occorre affrontare, in estrema sintesi, anche l'ipotesi di decadenza di cui all'art. 22, comma 1, lett. b).

Questa norma considera come ipotesi decadenziale quella in cui i contribuenti presentino dichiarazioni integrative o modificative che determinino «una quantificazione diversa dei redditi o della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato». Anche questa disposizione non appare concedere al contribuente una valida strategia d'uscita dal CPB, poiché l'unica esegesi sistematica plausibile non sembra consentirne un utilizzo funzionale alla dismissione del concordato.

Essendo collocata nel corpo di una norma rubricata "decadenza del concordato", che enumera una serie di ipotesi non certo volte a tutelare quanto piuttosto a "sanzionare" i contribuenti, dovrebbe, infatti, interpretarsi restrittivamente. Malgrado il rinvio che essa opera sia del tutto neutro, cioè indifferentemente riferibile a variazioni dei dati dichiarativi in aumento o in diminuzione, e, dunque, in astratto consentirebbe di considerare suscettibili di determinare la decadenza sia le modifiche/integrazioni della dichiarazione in *bonam partem* che quelle in *malam partem*, pare, in vero, che solo queste ultime possano determinarla.

Alla luce del principio di cui all'art. 53 Cost., a mio avviso, avrebbe avuto senso, al contrario, dar rilievo anche alle variazioni favorevoli al contribuente, rispettando il principio della tassazione in relazione all'effettività della capacità contributiva manifestata dal soggetto. Non a caso l'entità dei redditi cui si fa riferimento ai fini della formulazione della proposta di concordato emerge dalla dichiarazione del periodo d'imposta antecedente all'adesione e, quindi, anche una variazione in diminuzione rispetto a quanto dichiarato dovrebbe determinare la decadenza dal CPB.

Occorre, infatti, ritenere altresì che il riferimento, in vero non chiarissimo, alla quantificazione diversa rispetto a redditi/valore in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato, limiti l'effetto decadenziale alle ipotesi in cui modifica o integrazione si riferiscano alla dichiarazione antecedente al CPB e dalla quale questo prende le mosse e non si riferiscano, invece, anche a quelle presentate nel biennio oggetto di concordato, cui pure si è osservato il contribuente è obbligato. Questo perché una volta precisato che, ai sensi dell'art. 19, comma 1, in vigore del CPB, «gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi /valori della produzione netta, rispetto a quelli oggetto del concordato, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e IRAP nonché dei contributi previdenziali

*obbligatoria*», sarebbe incoerente che tali variazioni assumessero, invece, valore decadenziale se fossero oggetto di una dichiarazione integrativa o modificativa, fosse pure in *malam partem* per il contribuente.

Laddove, se si trattasse di modifiche/integrazioni *in bonam partem*, cioè favorevoli al contribuente, la decadenza contrasterebbe anche con il dettato dell'art. 19, comma 2, traducendosi, come osservato, in una via di fuga per i contribuenti apprezzabile, ma ulteriore e non limitata, né in termini quantitativi né dalla condizione di eccezionalità della causa, rispetto a quella prevista e concessa loro dalla norma sulla cessazione degli effetti del CPB.

Riguardo alle ipotesi di decadenza del CPB, peraltro, sarà interessante osservarne le conseguenze in termini di effetti sugli obblighi di versamento. S'immagina che le imposte eventualmente già versate in base al concordato preventivo dovranno essere, comunque, scomutate da quanto dovuto in seguito alla rideterminazione del debito d'imposta riferito alla capacità contributiva effettiva. Nel caso, improbabile, in cui, anche nelle ipotesi d'integrazione a favore del contribuente, la decadenza si ritenesse o rendesse possibile (con opportuna modifica normativa) si porrebbe, invece, il problema di riconoscere il diritto al rimborso rispetto a quanto versato in eccesso per effetto dell'adesione al concordato decaduto.

7. Nel concludere queste brevi e assai parziali riflessioni su una riforma che, tutto sommato, dovrà essere posta alla prova prima che si possano esprimere giudizi più meditati, gli spunti esaminati paiono potersi riassumere in un novero di vantaggi assai relativi per i contribuenti cui l'istituto si rivolge.

Sfruttare il concordato per godere di redditi o di un valore della produzione netta più alti, dichiarati e tuttavia resi irrilevanti ai fini della determinazione delle imposte oggetto del CPB in conseguenza dell'adesione allo stesso, costituisce "la carota" che il Fisco agita davanti a contribuenti che, tuttavia, richiede si qualificano già come altamente affidabili. E, dunque, a fronte di preventivi giudicati assolutamente attendibili non sembra un'evenienza molto probabile e, come rilevato, porterebbe vantaggi, giocoforza, solo di breve termine. Circostanza che dovrebbe garantire al Fisco che del CPB non si abusi, ma che sembra neutralizzare quasi del tutto anche la più rilevante e specifica tra le potenzialità "premier" fruibili dai contribuenti aderenti.

L'ulteriore "promessa" di esimere gli aderenti al CPB dai controlli, di cui all'art. 34, è anch'essa depotenziata, poiché, in via prudenziale, la stessa disposizione salva l'attività istruttoria funzionale ad accertare le cause di decadenza di cui all'art. 22 e, dunque, prevede espressamente gli accertamenti, sia in relazione ai periodi d'imposta oggetto del concordato che a quelli precedenti. Implicando, come rilevato, la continuità di tutti gli obblighi dichiarativi e contabili anche in vigenza del concordato.

Altri vantaggi, cui fa riferimento l'art. 19 al comma 3, sono già riconosciuti ai contribuenti con elevato indice di affidabilità fiscale, alla cui disciplina si fa espresso riferimento, e, dunque, sono potenzialmente fruibili anche a prescindere dall'adesione al concordato preventivo biennale.

La difficoltà, specie per i contribuenti, di far cessare l'effetto dell'accordo, una volta aderito e se i redditi effettivi non fossero allineati ai valori oggetto del CPB, sui quali, in vigenza dell'accordo, si devono effettuare i versamenti, sembra eccessiva, specie se valutata a fronte di una standardizzazione preventiva del reddito che non considera l'effettività del presupposto impositivo ed alla determinazione della quale i contribuenti non partecipano, se non in modo assolutamente indiretto e che non possono adeguatamente contestare.

Infine, sul fronte dell'amministrazione digitale, occorrerà valutare come e su quali dati lavoreranno gli algoritmi in base ai quali saranno formulate le proposte dell'Amministrazione finanziaria. Si tratta di elementi di assoluta rilevanza non ancora noti, poiché la metodologia sarà predisposta con decreto del MEF, «*tenuto conto degli andamenti economici dei mercati*». Ovviamente, per i soggetti ISA il reddito proposto sarà calcolato in base ai dati dichiarati nei modelli ISA stessi oltre che sulle informazioni raccolte o acquisite dalle diverse banche dati della pubblica amministrazione. Per i forfettari, che non sono tenuti alla compilazione degli ISA, l'algoritmo trarrà fondamento dal fatturato, poiché dal 2024 anche i forfettari hanno l'obbligo di fattura elettronica. Resta da vedere, invece, se saranno utilizzate anche altre "informazioni digitali" cui si ricorre ormai per i controlli, come quelle ricavate dal *web*, monitorando i siti di *e-commerce* o anche i *social*. Pure resta a vedersi come verrà garantita la protezione dei dati,

prevista dall'art. 9. Dati i cui criteri di trattamento ed elaborazione dovrebbero, per converso, esser trasparenti, in modo tale che sia possibile verificare la correttezza dei processi informatici e degli algoritmi utilizzati al fine di elaborare le proposte stesse, almeno al fine di accettarle o non accettarle con maggiore consapevolezza, considerato che non sarà possibile discuterle.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *La determinazione concordata della ricchezza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 3, 583 ss.

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

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.

GALLO F., *Capacità contributiva, solidarietà e discriminazione qualitativa dei redditi*, in *Rass. trib.*, 2023, 4, 697 ss.

GIOVANNINI A., *L'onere impositivo "a là carte" e il concordato biennale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 ottobre 2023

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, 97 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.

PAPARELLA F., *L'analisi delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 617 ss.

## METODI DI ACCERTAMENTO

### Il concordato biennale tra diritto con verità<sup>mv</sup>, diritto senza verità<sup>mv</sup> e liquinomics

*The biennial composition agreement - among law with truth<sup>mv</sup>, law without truth<sup>mv</sup> and “liquinomics”*

MARCO VERSIGLIONI

#### Abstract

Nel saggio si svolge una prima riflessione sul concordato preventivo biennale. Dopo un breve discorso storico evolutivo, il nuovo accordo viene osservato nel quadro tipologico degli ‘accordi tributari’ alla luce di criteri logico-matematici e di validità parametrica (costituzionale, europea e internazionale). L’esame della funzione e del funzionamento dell’istituto è svolto sul piano dell’efficacia della logica consensuale nel confronto matematico tra la Verità-consenso<sup>mv</sup>, propria dell’impossibilità e il Senza verità<sup>mv</sup>, proprio dell’arbitrio. Segue un breve discorso sul diritto tributario che appare preferibile alla luce dei mutamenti intervenuti nel contesto sociale, etico, economico e tecnologico, discorso che epilogua in considerazioni conclusive che coinvolgono le liquinomics<sup>mv</sup> e l’imposta liquida<sup>mv</sup>.

**Parole chiave:** concordato biennale, concordato preventivo biennale, accordi tributari, diritto tributario

#### Abstract

*The essay provides a first reflection on the two-year tax agreement. After a brief discourse on evolutionary history, the new agreement is observed in the typological framework of ‘tax agreements’ in the light of logical-mathematical criteria and its parametric validity (constitutional, European and international). The examination of the function and functioning of the accord considers the efficacy of consensual logic in the mathematical confrontation between the Truth-consensus<sup>mv</sup>, intrinsic to impossibility, and the Without truth<sup>mv</sup>, intrinsic to arbitrariness. This is followed by a brief discussion on the tax law that seems preferable given the changes that have taken place in the social, ethical, economic and technological context, a discussion that concludes with remarks referring to liquinomics<sup>mv</sup> and liquid tax<sup>mv</sup>.*

**Keywords:** biennial composition agreements, tax agreements, tax law

**SOMMARIO:** **1.** Contesto. - **2.** Tipo e norme. - **3.** Legistica. - **4.** Logica, Costituzione, norme europee e internazionali. - **5.** Funzione, funzionamento ed efficacia. - **6.** *De iure condendo*. - **7.** Conclusioni.

**1.** Il primo saggio sul “concordato preventivo triennale” risale al 2002 e commenta le tre sole parole contenute nel disegno di legge delega della riforma del tempo. Quel saggio intendeva testare alcune ipotesi teoriche collocabili tra il 1996 e il 2001, tra le quali, in particolare, i trovati ‘attuazione consensuale’, ‘discrezionalità tributaria’, ‘indisponibilità tributaria’ e ‘accordo tributario’. Ciò, al fine pratico di verificare se, e a quali condizioni, quei trovati potevano o no costituire le premesse logiche e costituzionali persino di un “concordato” così inedito ed estremo. In effetti, prima di allora, l’imposizione sui redditi non aveva mai positivamente rivolto la stima della base imponibile al futuro e non aveva mai assunto *ex lege* natura aleatoria. Questo *flash-back* appare utile a comprendere il contesto, bilaterale e consensuale,

nel quale sembra collocarsi il “concordato preventivo biennale” che, oggi come allora, si propone di semplificare e risolvere l’annoso problema della tassazione delle imprese e dei professionisti. Da questo punto di vista, esso appare coerente con l’evoluzione che, a partire da metà degli anni ‘90, ha via via mutato il linguaggio tributario comune, sino al punto che, oggi, i termini ‘accordo’ e ‘disposizione’ sembrano prevalere sui termini ‘autorità’ e ‘imposizione’. Dunque, il nuovo concordato pare condividere sia l’ipotesi argomentativa del 1996, sia la tesi matematica del 2007, dalla cui unione è ricavabile il seguente lemma *Le unità valoriali della variabile capacità contributiva espresse dai termini economici “reddito”, “valore aggiunto” e “produzione” sono definite da fatti-sintetizzati logicamente impossibili, ossia fatti che non possono essere veramente accertati, ma possono invece essere veramente disposti con logica consensuale, corretta e di buona fede<sup>mv</sup>*. Il concordato biennale pare inoltre condividere il seguente corollario: *è possibile Disporre con verità anche del futuro e si può farlo evitando l’arbitrio, ossia Disporre senza verità<sup>mv</sup>*. Ciò premesso, sarà però necessario verificare se la legislazione consensuale appena introdotta unita a quella ancora da emanare doterà sé stessa delle condizioni e delle forme necessarie, ossia delle logiche la cui mancanza renderebbe impossibile *a priori* giungere a un tributo equivalente<sup>mv</sup> a quello veramente accertabile (e da accertare veramente) e perciò renderebbe falso l’uso del consenso a prescindere dal merito della soluzione consensuale. Irto, infatti, è il passaggio logico matematico aperto e preservato ovunque da principi internazionali (*rule of law, no taxation without representation, ability to pay, etc.*) e, per quanto ci riguarda, tra gli altri, dagli artt. 2, 3, 23 e 53 della Costituzione italiana; principi che, se interpretati nella loro intrinseca logica matematica, impongono a tutti il dovere di *Accertare con verità<sup>mv</sup>* (che è carattere proprio della *Possibilità<sup>mv</sup>*) o di transitare in via equivalente al dovere rovesciato di *Disporre con verità<sup>mv</sup>* (che è carattere proprio della *Impossibilità<sup>mv</sup>*), evitando però di cadere nel precipizio del *Disporre senza verità<sup>mv</sup>* (che è, invece, carattere proprio dell’*Arbitrio<sup>mv</sup>*). Per affrontare questo passaggio, può essere utile il Codice Versigliani, ossia un visore filosofico-matematico col quale individuare e misurare logicamente, passo dopo passo, tanto “le” verità, quanto “le” incertezze tipiche sia dell’accertamento, sia della disposizione, sia se con verità, sia se senza verità, sia se unilaterale, sia se bilaterale o imparziale.

2. A un primo esame, il nuovo concordato potrebbe apparire un ‘accordo tributario’ appartenente alla tipologia dell’adesione e alla sub-tipologia dell’acquiescenza; un accordo definitorio di una base imponibile naturalmente differenziale e artificialmente sintetizzata, dunque irreali, che viene stimata in modo unilaterale dal fisco con logica statistica, umana e non umana. Perciò, come si dice impropriamente, un accordo predittivo, comunque regressivo e/o correlativo, se non dispositivo o normativo. In tal senso, forse, il nome dato dalla legge non corrisponde caratterialmente con la struttura del tipo, né è coerente coi termini del linguaggio tributario comune. In effetti, il più probabile nome proprio del nuovo accordo avrebbe forse dovuto includere aggettivi qualificativi diversi da quelli che, se pure scelti dalla legge, appaiono comunque logicamente solo descrittivi. Così, tra gli altri, vengono alla mente ad esempio aggettivi caratterizzanti quali “*predittivo*”, “*statistico*”, “*normativo*”, “*aleatorio*” e così via dicendo.

3. Quanto al piano legistico, la disciplina primaria, appare assai dotta e sistematica; tuttavia, essa sembra frutto di molti, se non troppi, indugi dogmatici, nonché di frequenti, se non eccessive, cautele organizzative. Conseguentemente, il testo legislativo presenta numerose e profonde ambiguità e incertezze; ad esempio, *è una adesione a un provvedimento unilaterale implicata logicamente da una somma, o è una accettazione a una proposta negoziale implicata logicamente da una fusione?* Ancora, *il mancato versamento implica decadenza ovvero risoluzione o imperfezione?* Inoltre, l’articolato appare complesso ed esorbitante, in specie se, come è previsto, esso sarà accompagnato da corpose norme secondarie e se, come è auspicabile ma non previsto, esso sarà seguito da un elevato numero di note metodologiche, le quali dovranno farsi carico di illustrare software applicativi o determinativi i cui codici, essendo conoscibili, dovranno divenire conosciuti dai contribuenti. Così, alla luce delle numerose innovazioni apportate agli altri ‘accordi tributari’, viene da chiedersi se si sia persa l’occasione di dedicare alla tipologia dell’‘accordo tributario’ una disciplina generale, comune a tutti gli ‘accordi tributari’, e di destina-

re discipline speciali ai singoli tipi di ‘accordo tributario’. In via ancor più ipotetica, si sarebbe potuto pensare, scrivere e comunicare con moderno linguaggio matematico digitale e tabellare codificato da un codice filosofico-matematico. In tal modo, sarebbe stato sufficiente un esiguo numero di articoli esplicativi di poche tabelle idonee a comunicare con immediatezza non solo la funzionalità e il funzionamento del nuovo tipo di accordo, ma anche a dimostrare logicamente, ossia veramente, l’attitudine (o la non attitudine) di tali ipotetiche norme digitali a rendere vere le relazioni necessarie tra sé stesse e i parametri costituzionali, europei e internazionali.

4. Quanto poi al piano logico e costituzionale, poiché il diritto tributario è un Diritto con verità<sup>mv</sup>, ossia un diritto valido solo se in quanto rende vera la relazione tra sé e il suo parametro di validità (costituzionale, europeo o internazionale), allora *la disciplina primaria del neo concordato sembra falsificare tale parametro di validità necessario sia quando essa pare costituire un vero diritto con verità, ma falso, sia quando, invece, sembra costituire un falso diritto con verità, ossia un vero diritto senza verità<sup>mv</sup>*. In effetti, *rebus sic stantibus*, ossia nell’attesa della normativa secondaria, la fonte primaria sembra presentare in sé numerosi profili di diritto invalido appartenenti a entrambe le tipologie appena indicate. Ad esempio, paiono falsificare un diritto costituzionalmente falsificabile sia l’esclusione dell’IVA dal campo di applicazione del concordato, sia la disposta zona franca di intangibilità del 30%. D’altro canto, esempi di diritto invalido perché non falsificabile sembrano la disposta irrilevanza del reddito concordato ad altri fini, la prevista alternatività, ossia la prevista non equivalenza, reddito concordato/reddito effettivo, la disposta intensificazione dell’attività di controllo per i non aderenti e la disposta rinuncia *a priori* all’accertamento dei fatti veramente accertabili - anche, in ipotesi, mediante propedeutici Accordi sulla rilevanza<sup>mv</sup> o Accordi sulla scambiabilità<sup>mv</sup> (VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 258 ss.) -.

5. Da ultimo, pensando alla sua *ratio*, pare che la funzione del nuovo concordato sia tassare le imprese e i professionisti in base a una media che vincoli entrambe le parti per un biennio con lo scopo di conferire maggiore stabilità al gettito erariale, di ridurre, anzi di prevenire, l’evasione e di semplificare in termini consensuali il rapporto tra il fisco e queste categorie di contribuenti. Sembra però che il suo funzionamento ruoterà attorno a standard calcolati unilateralmente su base retrospettiva ricorrendo anche a *big data* e all’intelligenza artificiale, ossia utilizzando software alieni i cui codici non sono né conosciuti, né quasi certamente conoscibili. Perciò, se queste ipotetiche asimmetrie informative non fossero risolte dalla normativa ancora da emanare, allora, alla luce dell’esperienza fornita da simili precedenti (i cui codici rimasero ignorati dai contribuenti), tali standard, totalmente dispositivi diverrebbero non controllabili e, oltre ai problemi di cui si dirà, potrebbero comunque rivelarsi funzionalmente inefficaci, se non addirittura controproduktivi (in specie se a scommettere fossero i contribuenti che trovassero vantaggio a condividere e proiettare al futuro un valore medio retrospettivo di importo inferiore a quello effettivo).

6. Ragionando poi *de iure condendo* anche considerando ricerche dedicate negli ultimi dieci anni al problema storico di una riforma fiscale la cui funzione includesse tra l’altro *disincentivare e prevenire, e non soltanto reprimere, l’evasione e l’elusione attuate da tutti i contribuenti, siano essi nazionali, europei o internazionali*, si avvertono la necessità e l’urgenza di adeguare il “diritto tributario occidentale” (nazionale, europeo e internazionale) ai mutamenti scientifici, etici e sociali intervenuti a livello globale a partire dal 2008. In altre parole, i variegati e disastrosi eventi che hanno investito tutti noi e il nostro pianeta, le sfide globali della competitività aggressiva, delle plurime transizioni, dell’equità e della difesa, ossia della pace, implicano entità di investimenti collettivi che i bilanci degli “Stati occidentali”, anche laddove considerati nelle loro Unioni, non sono fisiologicamente in grado di finanziare. Occorre perciò scongelare le enormi consistenze di liquidità privata (che, come risulta, solo in Europa superano i 35.000 miliardi di euro) dando vera fiducia, ossia incentivando strutturalmente, l’investimento privato. È dunque necessario un nuovo modo di creare energia economica, sociale, tecnologica e così via dicendo. Si nota infatti che le legislazioni tributarie occidentali concernenti comuni e importanti indici di capacità contributiva appaiono eticamente superate e scientificamente non più proporzionate. Così,

come esempio, il “reddito tassabile” conserva il modello che dal 1928 si basa sul “reddito economico”, ossia sul prodotto concettuale di un accordo - pur con verità - che quattro famosi economisti raggiunsero a Ginevra seguendo la logica della produzione e vendita delle arance californiane. A quasi cent'anni di distanza, tutto è mutato. Soprattutto, sono mutati i parametri scientifici ed etici che relazionalmente condizionano la validità di quel concetto, tanto che oggi esso non sembra più valido, essendo divenuto ovunque null'altro che un complesso, vago e ambiguo gioco di parole, costituito prevalentemente da fatti non accertabili ma solo disponibili, talvolta con Verità consenso<sup>mv</sup>, talvolta addirittura senza verità. Del resto, di ciò sono prova, a livello micro e nazionale, questo concordato biennale che, in conseguenza di ciò, si trova logicamente costretto a ‘disporre’ un'imposta media e, a livello macro e internazionale, l'accordo OCSE che analogamente ha dovuto logicamente ‘disporre’ anch'esso, a livello globale, un'imposta media. In effetti, si riscontra ovunque la tendenza a rinviare l'urgente processo di riallineamento delle norme tributarie sostanziali a “le” loro verità etiche e scientifiche, che è condizione, anzi carattere dell'accertabilità, ossia della equità e della pace, sia a livello nazionale, sia a livello internazionale. D'altra parte, i governi e legislatori occidentali non incentivano in modo strutturale l'investimento privato continuando a tassare chi investe a prescindere dal se e dal quando sia avvenuto il rientro del flusso di liquidità uscito per finanziare l'investimento. Se, invece, fossero adottate politiche fondate sulle liquidità private e pubbliche appartenenti all'insieme *Liquinomics*<sup>mv</sup> (reddito liquido, personale, aziendale e familiare, valore aggiunto liquido, produzione liquida, sostituzione liquida, tassazione liquida dei servizi digitali, IVA a doppia a aliquota, etc.), allora si verificherebbero le condizioni per scongelare e impiegare la liquidità privata improduttiva di cui si diceva (i redditi diverrebbero tassabili solo se e quando fossero rientrati i flussi di investimento in uscita). Inoltre, si realizzerebbero i presupposti per stabilizzare il gettito erariale anche attraverso il recupero dell'enorme liquidità pubblica che viene invece continuamente perduta a causa di tributi obsoleti, divenuti eticamente ingenui, che conferiscono ancora ai privati il potere di crearla, di maneggiarla e, purtroppo, anche di trattenerla illecitamente. D'altra parte, il fatto tassabile liquido diverrebbe accertabile, anzi facilmente accertabile e questo creerebbe fiducia, ossia energia, nazionale e internazionale. Tra l'altro, non sussisterebbe più alcuna necessità di distinguere tra categorie di contribuenti o tra categorie di reddito, la tassazione si realizzerebbe su un unico tipo di fatto, appunto liquido, uguale per tutti i contribuenti, dunque, possibile. La tassazione provvisoria in acconto (volta a sostenere da sé necessari e prevedibili volumi di gettito erariale ordinario) avverrebbe con aliquote proporzionali personalizzate comprese tra l'1% e il 3% dei flussi in entrata, mentre la tassazione definitiva a saldo (il cui gettito fronteggerebbe anche eventi di natura straordinaria o imprevedibile) avverrebbe con aliquote progressive che sarebbero applicate, in coerenza con i parametri costituzionali, europei e internazionali, secondo l'andamento nel tempo della capacità contributiva liquida ultrannuale, anzi vitale, di ciascun contribuente. In definitiva, partendo da queste ipotesi e giungendo al concordato biennale, probabilmente non avrebbe più senso perpetuare la fisiologica ma ormai obsoleta funzione *fatto impossibile* → *attuazione dispositiva consensuale*; funzione che, peraltro, ove non fossero nei prossimi mesi correttamente previste le condizioni logiche e costituzionali di cui si diceva, potrebbe addirittura assumere forma patologica *fatto impossibile* → *attuazione dispositiva arbitraria*.

7. Se il diritto tributario è un diritto con verità, se il diritto con verità è *dare a ciascuno il suo e ricevere da ciascuno il suo*<sup>mv</sup>, se nell'essere umano è naturale dare alla vite il suo cacciavite e ricevere dal cacciavite la sua vite ovvero dare all'opinabilità la sua ragionevolezza e ricevere dalla ragionevolezza la sua opinabilità, allora oggi nell'essere umano è naturale dare alla tassazione del reddito, del valore aggiunto e della produzione l'imposta liquida e ricevere l'imposta liquida dalla tassazione del reddito, del valore aggiunto e della produzione. Questo ragionamento non trova preclusioni nelle norme (costituzionali, europee o internazionali) che costituiscono parametro di validità della ipotizzata legislazione sull'imposta liquida, sul reddito liquido sulla sostituzione liquida e così via dicendo. Anzi, a ben vedere, sul piano de “le” incertezze e de “le” complessità, proprio queste norme parametriche danno a ciascuno quanto a lui serve per trovare e comprendere ciò che egli riceve accoppiando matematicamente la propria indole scientifica con la propria indole etica. La prima consegna ad ogni uno il coraggio calcolato che serve, così come la

scienza serve, per passare dal complesso al semplice, ma questo passaggio non può realizzarsi senza che la sua indole etica susciti quell'amore verso il bene comune che serve a cambiare le cose come oggi sono e a rendere così davvero semplice ciò che oggi, per comodità o per egoismo, è inutilmente complesso. D'altra parte, sul piano de "le" giustizie e de "le" equità, per prevenire davvero l'evasione e dare agli investimenti lo straordinario impulso che serve al fine di realizzare le plurime e inevitabili transizioni occorre dare a tutti, ossia a ognuno, il diritto di non pagare imposte su redditi non liquidi, in modo che nessuno possa essere tassato se non quando abbia conseguito un reddito liquido almeno pari alle imposte da versare, ossia se non quando le uscite di liquidità conseguenti a investimento siano state recuperate. Al tempo stesso ricevere da tutti, davvero da tutti imposte su redditi liquidi, ossia imposte dovute secondo la funzione tributaria che le lega alla capacità contributiva liquida di ogni uno, fisico, sociale o giuridico, e che, come si è detto, è rappresentata dalla seguente relazione *proporzionalità : provvisorietà = progressività : definitività*. In questo modo, tutti verrebbero tassati su uno stesso tipo fatto idoneo a registrare per ognuno, con metodo uguale per tutti, la sua capacità contributiva liquida vitale (e non già annuale, biennale, triennale, etc.); ciò, in piena conformità alla forma matematica del diritto e, in particolare alla forma matematica degli articoli 2, 3, 23 e 53 della Costituzione italiana. È, infatti, la forma matematica dell'infinita mutevolezza circolare, ossia contestuale, del dare e del ricevere, senza un prima e senza un dopo che, più di ogni altra, può generare nuove condizioni di pace e benessere ove queste non sussistono o preservare, se non migliorare, le condizioni di pace e benessere, ove queste ancora sussistono. Forse l'unica forma quindi in grado di regolare nel prossimo futuro la pacifica e sostenibile convivenza globalizzata di tutti gli abitanti della terra, entità o individui, umani o umanoidi.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Il concordato preventivo fiscale dalla legge delega alla finanziaria 2004*, in *Giur. imp.*, 2004, 227 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La determinazione concordata della ricchezza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 5, 583 ss.
- BASILAVECCHIA M., *No man's land. La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023
- CARPENTIERI L., *Nuovi presupposti d'imposta e nuovi criteri di determinazione delle basi imponibili. Riflessione de iure condito e de iure condendo*, in questo fascicolo (pubblicato online l'11 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it))
- CONTE D., *Accertamento tributario ed esperimenti innovativi, di planning fiscale: la pianificazione fiscale concordata*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 3, 261 ss.
- CROVATO F., *Gli accordi preventivi nella determinazione dei tributi*, Padova, 2003
- CROVATO F., *Imposizione fiscale e accordi preventivi*, in *Giust. trib.*, 2008, 3, 13 ss.
- GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 51 ss.
- GIOVANNINI A., *Il Re fisco è nudo. Per un sistema equo*, Milano, 2016
- PAPARELLA F., *L'analisi delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 617 ss.
- SAPONARO F., *Concordato triennale preventivo e acuerdos previos de valoración: modelli giuridici a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 6, 525-548
- VERSIGLIONI M., *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001
- VERSIGLIONI M., *Prime riflessioni sul prefigurato "concordato triennale preventivo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 4, I, 373 ss.
- VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007
- VERSIGLIONI M., *Diritto tributario ed Equivalent Dispute Resolution (EDR)*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 2, I, 223 ss.
- VERSIGLIONI M., *Diritto matematico<sup>mv</sup>. Diritto con verità<sup>mv</sup> e Diritto senza verità<sup>mv</sup>*, Pisa, 2020
- VERSIGLIONI M., *'Liquinomics' e 'Iva a doppia aliquota': un discorso sulla «creazione di valore»*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, II, 87 ss.

## RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

### Buona fede e affidamento, decadenza dal potere di accertamento in caso di perdite fiscali e “plusvalutazione” degli incrementi patrimoniali in una recente sentenza di legittimità (Cass., sez. trib., 4 gennaio 2024, n. 223) (\*)

FRANCESCO PEDROTTI

#### La massima della Suprema Corte

La sentenza in esame affronta alcune questioni, interessanti sul piano sistematico, di seguito sintetizzate.

La prima questione riguarda l'applicazione delle disposizioni statutarie in tema buona fede e affidamento, le quali sono state ritenute inconferenti dai giudici nel caso vagliato perché esse presupporrebbero un comportamento “attivo” dell'Amministrazione finanziaria, mentre i fatti di causa evidenziavano l'esistenza di una condotta di natura “omissiva”. I giudici hanno poi ritenuto inidoneo l'art. 10, comma 2, L. n. 212/2000 ai fini della disapplicazione anche del tributo.

La seconda questione concerne il termine di decadenza del potere di accertamento in presenza di perdite fiscali prodotte da una società, poi incorporata mediante fusione, in un periodo di imposta antecedente il perfezionamento dell'operazione. In virtù dell'autonomia dei periodi di imposta, la Suprema Corte ha ritenuto legittima la contestazione dell'ammontare delle perdite fiscali prodotte in un dato periodo di imposta (nel caso di specie, il 2006) in un controllo riferito ad un periodo successivo (nel caso di specie, il 2007), senza ravvisare alcuna violazione del diritto di difesa e dell'affidamento.

In ordine al terzo aspetto, i giudici hanno avallato la tesi erariale volta a disconoscere, ai fini dell'art. 172, comma 7, TUIR, l'aumento di patrimonio netto contabile operato dalla summenzionata società incorporata, prima dell'operazione di fusione, ritenendo non provata la sussistenza dei presupposti di natura civilistico-contabile, giustificativi della deroga ai criteri valutativi codicistici adottati dal contribuente, circa la “plusvalutazione” di elementi dell'attivo correlata al predetto incremento patrimoniale.

#### Il (tentativo di) dialogo

In relazione al primo degli aspetti vagliati dalla Suprema Corte, la tesi dei giudici di legittimità in ordine all'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 10, comma 2, L. n. 212/2000, presta il fianco a una serie di obiezioni.

Il perimetro applicativo della citata disposizione deve essere, infatti, misurato avvalendosi dell'argomento sistematico, e, in particolare, valutandone la portata in combinata con la regola della buona fede oggettiva ricavabile dal comma 1 dell'art. 10, il quale – affinché espliciti piena efficacia e in quanto espressione di un principio immanente nel diritto tributario – sembra legittimare un'estensione dell'am-

(\*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

bito applicativo del successivo comma 2 anche ai casi di “inerzia” dei verificatori durante i controlli. Ciò avrebbe consentito, nel caso di specie, di equiparare il comportamento contraddittorio tenuto dall’Agenzia, riconducibile all’omessa contestazione di un illecito in occasione di precedenti controlli, ad una mancata “indicazione in atti” cui fa espresso riferimento la disposizione da ultimo nominata. In ogni caso, pare più difficile sostenere l’applicabilità dell’art. 10, comma 2, L. n. 212/2000, oltre alle sanzioni e agli interessi moratori, anche al maggiore tributo accertato, e ciò non solo per il chiaro tenore letterale della disposizione vigente all’epoca dei fatti, ma anche in ragione della recente disposizione di natura innovativa – introdotta dal D.Lgs. n. 219/2023 nell’art. 10, comma 2, ultimo periodo, dello Statuto del contribuente – limitata ai tributi unionali.

In merito al secondo degli aspetti esaminati dalla Suprema Corte, contrariamente alla tesi espressa dai giudici il diritto temporalmente illimitato di utilizzo delle perdite fiscali (comunque mediato dal limite quantitativo di detto utilizzo) non pare legittimare l’Agenzia a valutare in maniera discrezionale all’interno del predetto lasso temporale, prescindendo dunque dal termine quinquennale di decadenza del potere accertativo, il periodo in cui contestare gli elementi del presupposto relativo al periodo di imposta in cui dette perdite fiscali sono ascrivibili.

Anche nella diversa prospettiva di matrice pubblicistica dell’efficacia dell’azione amministrativa, non è certo necessario attendere l’intero periodo in cui le perdite possono essere utilizzate, prima del loro materiale esaurimento, per stabilire se gli elementi reddituali da cui esse sono scaturite siano stati correttamente qualificati, determinati e imputati a periodo, con ciò riproponendo ingiustificatamente, lungo tutto tale periodo, il sindacato erariale in merito alla correttezza o meno del comportamento tenuto dal contribuente. Da ciò consegue che il potere di accertamento quinquennale dell’Agenzia deve sottostare a un termine di decadenza decorrente dal periodo di imposta in cui la perdita fiscale si è formata, senza che alcun ruolo sia svolto dal diritto, temporalmente illimitato, di riporto a nuovo della perdita medesima. Quest’ultima impostazione, sposata dalla dottrina nettamente maggioritaria (cfr., *inter alia*, CASTALDI L., *Intorno al principio di autonomia dei periodi impositivi e ai termini decadenziali di accertamento*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 1, 195, ss.; PEDROTTI F., *Considerazioni intorno alla decadenza dal potere di accertamento in caso di componenti reddituali ad efficacia pluriennale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 2, II, 66 ss. e CONTRINO A., *Sulla lenta “agonia” della decadenza nei tributi diretti e il “colpo di grazia” della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 653 ss.), è stata seguita anche dal legislatore della Riforma tributaria nell’art. 15, comma 1, lett. g), n. 1), L. n. 111/2023, che, ad oggi, non è stato ancora attuato.

Per quanto concerne la terza e ultima questione affrontata dalla Cassazione, va innanzitutto evidenziato come i giudici non mettano in discussione, sul piano sostanziale, la scelta di bilancio operata dagli amministratori, bensì, ai fini probatori, la mancata indicazione in nota integrativa di bilancio di esaustive ragioni volte a giustificare alcune deroghe ai criteri valutativi delle poste patrimoniali adottate in esercizi precedenti.

Dalla lettura del testo della sentenza si evince, in controluce, il retropensiero dell’organo verificatore, fatto proprio anche dai Supremi giudici: le “plusvalutazioni” sarebbero state essenzialmente volte ad incrementare lo stock di patrimonio netto contabile ante fusione della società incorporata al mero fine di incrementare lo stock delle perdite fiscali trasmissibili alla società incorporante. Da ciò, il sospetto di una violazione, da parte del contribuente, della *ratio* della disposizione antielusiva specifica di cui all’art. 172, comma 7, TUIR. Ma se così è, si dovrebbe poter affermare che la violazione della *ratio* di una disposizione tributaria, sia di natura strutturale sia di natura antielusiva, vada contestata mediante l’applicazione della disposizione antielusiva generale, che, all’epoca dei fatti di causa, era rappresentata dall’art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/1973. Un tale errore nella metodologia accertativa, che sembra integrare un vizio motivazionale dell’atto impositivo, può essere annoverato, anche in coerenza con un recente indirizzo giurisprudenziale (Cass. n. 18767/2020), tra i vizi “sul” procedimento di cui all’art. 7-*bis*, comma 1, L. n. 111/2023, foriero, ancor prima di vagliare l’integrazione o meno degli elementi costitutivi della fattispecie elusiva, di annullabilità *in parte qua* dell’atto impositivo.

## TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Tra la scomparsa dei termini decadenziali per l'accertamento e qualche (preoccupante) incertezza sugli effetti della rinuncia al credito, il mancato pagamento c'è ma si nasconde

*Between the disappearance of the time limits for assessment and some (worrying) uncertainty about the effects of the waiver of claims, the non-payment is there but hidden*

PIERA SANTIN

### Abstract

La Corte di Cassazione considera legittimo il diniego di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria oltre i termini decadenziali se fondato sul riconoscimento della legittimità di variazioni in diminuzione a seguito di rinuncia abdicativa al credito. Ne consegue il riconoscimento della possibilità di effettuare le variazioni in una circostanza nuova, non di modifica dell'operazione né di mero mancato pagamento, che, se confermata, potrebbe avvicinare la disciplina italiana a quella europea.

**Parole chiave:** variazioni IVA, mancato pagamento, rinuncia abdicativa, diniego di rimborso, termini decadenziali

### Abstract

*The Court of Cassation considers legitimate the refusal of reimbursement by the Financial Administration after the lapse of the time limit if it is based on the recognition of the legitimacy of VAT reduction following an abdicative waiver of the credit. Hence, it represents the recognition of the possibility of VAT reduction in a new circumstance, not of modification of the transaction nor of mere non-payment, which, if confirmed, could bring the Italian discipline closer to the European one.*

**Keywords:** right to silence, tax proceedings, tax compliance, penalties of an afflictive nature

**SOMMARIO:** **1.** La sentenza della Corte di Cassazione, sez. V., 19 dicembre 2023, n. 35581: considerazioni introduttive. - **2.** La riaffermata irrilevanza dei termini decadenziali nella decisione sul rimborso. - **3.** Vicende modificative dell'imponibile e dell'imposta in Italia e in Europa (cenni). - **4.** Variazioni da rinuncia abdicativa: l'invenzione di un *tertium genus* giurisprudenziale? - **5.** Considerazioni conclusive: verso un'(auspicabile) europeizzazione del mancato pagamento.

**1.** Nella sentenza in commento la Corte di Cassazione si trova ad affrontare un tema relativamente nuovo in materia di vicende sopravvenute dell'operazione imponibile IVA e dei loro effetti sul contenuto dell'obbligazione tributaria. La succinta narrazione del fatto ad opera della sentenza della V sezione n. 35518 del 19 dicembre 2023, spiega che il problema di cui si dibatte è la legittimità o meno della nota di variazione emessa da un creditore al momento della mancata iscrizione dei suoi crediti al passivo fal-

limentare. Quale sia la corretta qualificazione civilistica della condotta del creditore e, di conseguenza, quali effetti essa abbia spiegato sull'obbligazione IVA è il punto focale della sentenza in commento. L'abbrivio processuale è, però, la richiesta di rimborso *ex art. 30*, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 che il terzo assunto del concordato fallimentare aveva presentato per recuperare la maggior IVA risultante da una dichiarazione precedente all'apertura del fallimento (specificamente relativa all'anno 2005, e sistematicamente riportata a nuovo nei periodi d'imposta successivi). L'Agenzia ha in parte negato il rimborso sulla base del fatto che l'eccedenza esposta in dichiarazione non teneva conto di tre note di accredito emesse da un creditore della società a seguito della variazione in diminuzione da lui effettuata in ragione di quella che parrebbe essere una parziale rinuncia al credito effettuata al momento dell'iscrizione al passivo fallimentare.

I giudici di legittimità riconoscono innanzitutto la liceità della contestazione nel merito opposta dall'Amministrazione finanziaria a detta richiesta di rimborso, nonostante l'intervenuta decadenza dei termini per l'accertamento; riconoscono poi anche la fondatezza del summenzionato diniego, poiché dipendente da una variazione in diminuzione effettuata dal creditore del ricorrente in esatta applicazione dell'art. 26 D.P.R. n. 633/1972.

Il primo profilo critico, ampiamente avvertito dal ricorrente, è dunque collegato alla possibilità stessa dell'Amministrazione di contestare nel merito la legittimità del rimborso chiesto dal contribuente ricorrente dopo lo scadere dei termini di decadenza. La richiesta di rimborso *ex art. 30*, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, infatti, è stata presentata nel 2012 dal terzo assunto del fallimento, quindi ben oltre il termine riconosciuto all'Amministrazione finanziaria per esercitare il suo potere impositivo *ex art. 57* sempre del D.P.R. n. 633/1972.

Strettamente dipendente dalla soluzione del primo è il secondo dei temi trattati dalla sentenza in commento e cioè la ragione (il titolo) per cui il creditore ha emesso la nota di accredito: egli ha effettuato la variazione in diminuzione (con contestuale emissione della nota di accredito e obbligo per il committente di effettuare una corrispondente variazione in aumento) come conseguenza della sua parziale rinuncia al credito (le tre mensilità di affitto e la relativa rivalsa), operata al momento dell'iscrizione al passivo fallimentare. Né prima né in costanza di fallimento il debitore ha mai contabilizzato queste note di rettifica (si tratta di tre documenti, uno per ogni mensilità il cui pagamento è stato rimesso al fallito dall'*ex* creditore), ritenendo che esse fossero state illegittimamente emesse in quanto frutto di "rinuncia unilaterale", ipotesi non prevista dall'art. 26 D.P.R. n. 633/1972 e perciò inadatte a far sorgere in capo al creditore il diritto alla variazione in diminuzione. L'Amministrazione finanziaria, al contrario, considera le note di variazione emesse a suo tempo dal creditore come legittime, quindi, retrospettivamente, suscettibili di essere registrate dal fallimento al tempo della loro emissione con conseguente diversa quantificazione dell'eccedenza risultante dalla dichiarazione per l'anno di interesse.

2. Come correttamente evidenziato dai giudici, l'interesse processuale al vaglio sulla legittimità della condotta della società fallita, che non ha mai registrato le note di accredito emesse da un suo creditore a seguito di una variazione in diminuzione, dipende dalla soluzione della questione di diritto formale legata alla decadenza del potere di accertamento nel merito da parte dell'Amministrazione finanziaria. Se, infatti, i giudici avessero accolto l'eccezione del contribuente, secondo cui l'Amministrazione finanziaria non aveva più diritto di opinare sul merito della richiesta di rimborso, perché il decorrere del termine per l'accertamento avrebbe prodotto l'effetto di cristallizzare le pretese debitorie e creditorie delle parti, allora non avrebbe più avuto senso verificare l'originale fondatezza della nota di accredito non registrata (*rectius* della variazione in diminuzione operata dal creditore al momento della rinuncia al credito e tradottasi, per il debitore, in una nota di accredito che avrebbe dovuto essere registrata *ex art. 26*, comma 2, ultimo periodo, testo allora vigente). Questo perché, secondo i giudici, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, atteso che termini decadenziali attengono ai soli crediti erariali (punto 7 della sentenza), con buona pace della teoria dei rapporti esauriti.

Nell'affermare ciò i giudici ripropongono il ragionamento già sviluppato dalla pronuncia a Sezioni Unite del 2021 cui la sentenza in commento si ispira esplicitamente. Essi ribadiscono che la funzione della decadenza è esclusivamente quella di limitare l'esercizio del potere pretensivo dell'Amministrazione finanziaria, ciò è a dire l'accertamento di un suo, suo dell'Amministrazione finanziaria, maggior credito (o, che è lo stesso, di un maggior debito del contribuente). Di talché il riferimento ai crediti da rimborso IVA contenuto all'art. 67 D.P.R. n. 633/1972 deve essere riferito alla «*sottostima del debito di imposta indotta da accertamento sul maggior debito – che costituisce contestazione di credito di imposta indotta da ulteriore accertamento e non artificiosa scomposizione dell'eccedenza di imposta [...] – non anche dall'insussistenza del credito derivante da un'originaria eccedenza di imposta a credito*». Letta in questa prospettiva, secondo la Corte, la possibilità di superare la decadenza quando si tratta di accertare dei debiti dell'Amministrazione e non di rivendicare suoi crediti (cioè un maggior imponibile accertato *ex novo*, non quale conseguenza del disconoscimento di crediti che il contribuente pretende di azionare), non lede in alcun modo il diritto costituzionalmente tutelato del contribuente al rispetto del principio di capacità contributiva.

La sentenza in commento, poi, riprende un passaggio delle Sezioni Unite del 2021, ma pare travisarne parzialmente il significato, o quantomeno, e questo è certo, sceglie di riassumerlo in una forma che ne rende travisabile il contenuto. Nel suo ricco argomentare, la sentenza delle Sezioni Unite affermava che l'esistenza del credito esposto nella dichiarazione IVA come conseguenza del coacervo delle poste detraibili che prevalgono sul debito dipende dalla sussistenza dei fatti generatori (dunque dall'esistenza delle operazioni imponibili) e non dalla mera esposizione in dichiarazione. A conferma di ciò, continuavano i giudici, il silenzio dell'Amministrazione a fronte della richiesta di rimborso si traduce in un rifiuto tacito dell'istanza, non nel riconoscimento implicito del debito. Questa affermazione è giustificata in un contesto in cui si discuteva del rimborso di un'eccedenza IVA fondata sulla contabilizzazione di operazioni inesistenti, e affonda le sue radici nella ricorrente preoccupazione dei giudici di legittimità, anche sulla scorta della giurisprudenza europea, di tutelare la "sostanza economica" delle operazioni imponibili tutte le volte in cui vi sia una patologia nell'applicazione dell'imposta stessa (*i.e.* pericolo di frode o anche solo di abuso).

Ma non basta, perché, nel caso di cui tratta la sentenza in commento, non sembrano emergere elementi che facciano pensare all'esistenza di condotte fraudolente. Certo, la variazione in aumento avrebbe dovuto essere registrata ma, come si vedrà di seguito, la soluzione può essere considerata pacifica solo oggi, alla luce di una corposa giurisprudenza, soprattutto europea, che ha meglio chiarito come debba essere correttamente interpretato l'art. 90 della Direttiva 2006/112 (e, anzi, ne ha riconosciuto l'immediata applicabilità). Oltretutto non si può escludere che questo mutato scenario ermeneutico abbia inciso sulla valutazione postuma della richiesta di rimborso (certo lo ha fatto sulla scelta dei giudici), fatto questo che rende ancor più preoccupante la scelta di applicare il principio del superamento dei termini decadenziali indiscriminatamente a tutti i crediti fatti valere dai contribuenti, a prescindere dalle ragioni – riconducibilità o meno a una frode – della decisione, come sembrano fare in questa pronuncia i giudici di legittimità.

3. Il secondo tema che merita di essere approfondito è quello di natura sostanziale, cui l'analisi della Cassazione approda dopo aver riconosciuto all'Amministrazione finanziaria pieno potere di sindacare sul punto in sede di richiesta di rimborso *ex art.* 30 D.P.R. n. 633/1972. Prima di analizzare in dettaglio la soluzione proposta dai giudici è opportuno fare una breve ricognizione sulla disciplina europea e italiana delle vicende sopravvenute che concorrono a modificare il contenuto dell'operazione imponibile. Nonostante alcuni significativi precedenti (sentenze *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:255 e, *Kraft Foods Polska*, C588/10, EU:C:2012:40), il punto di svolta nell'interpretazione europea in materia è pacificamente individuato nella sentenza *Almos* del 2014 (EU:C:2014:328), con cui la CGUE ha affermato due principi fondamentali della materia, reciprocamente dipendenti. I giudici europei hanno chiarito che l'art. 90, comma 1 della Direttiva 2006/112 deve essere considerato di immediata applicabilità con rife-

rimento a tutti i casi diversi dal mero mancato pagamento, e nel senso che si riferisce a tutti i casi in cui la vicenda sopravvenuta determini il venir meno in tutto o in parte del vincolo giuridico che lega le parti.

L'esclusione del mancato pagamento dipende(va) dal fatto che esso era inteso come mera condizione di fatto, cui corrisponde, ancora, la piena titolarità del credito in capo al cedente o prestatore e il suo diritto di tutelarlo in via giudiziaria; di conseguenza, era integralmente rimessa all'autonomia degli Stati la scelta di riconoscere o meno il diritto di ridurre la base imponibile IVA in assenza di vicende giuridiche dell'operazione imponibile, e in ogni caso lasciava loro piena sovranità nell'individuazione delle condizioni per procedere. Nelle sentenze più recenti, invece, la Corte ha affermato un'interpretazione restrittiva del potere derogatorio degli Stati, che sarebbe limitato alle ipotesi di totale incertezza (sentenza SCT, C-146/19, EU:C:2020:464). Di conseguenza, tutte le volte in cui si verificano le condizioni per cui è ragionevolmente certo (e non assolutamente improbabile) che il pagamento non è destinato ad avvenire (o quantomeno non a breve), allora gli Stati devono consentire la riduzione dell'imponibile o dell'imposta se non per una previsione normativa nazionale, come conseguenza dell'effetto diretto attribuito all'art. 90.

Dal punto di vista degli effetti della modifica dell'imponibile, invece, è opportuno ricordare che la Direttiva si limita a introdurre in capo agli Stati l'obbligo di prevedere una norma che garantisca la rettifica della detrazione già effettuata dal cessionario o committente di un'operazione poi venuta meno in tutto o in parte (art. 185). Niente viene previsto in merito alla posizione del cedente o prestatore, perché, dal punto di vista sistematico, il testo della Direttiva (e l'interpretazione giurisprudenziale europea) sottintende che alla modifica dell'imponibile (art. 90) debba necessariamente seguire la modifica dell'imposta dovuta. La Corte afferma che dei due articoli (artt. 90 e 185 della Direttiva IVA) deve essere data una interpretazione coordinata e coerente, proprio per evitare che, in spregio alla neutralità, siano date ipotesi in cui viene consentita la riduzione dell'imponibile e dell'imposta al cedente o al prestatore, senza però obbligare il cessionario o committente alla rettifica della sua detrazione.

In Italia il problema delle vicende sopravvenute dell'operazione imponibile IVA trova la sua disciplina all'art. 26 D.P.R. n. 633/1972, che ne regola al contempo i profili formali e sostanziali. Dal punto di vista sostanziale si afferma che danno origine a modifica dell'imponibile e dell'imposta «*la dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione*» con una formula di chiusura che, come evidenziato anche dalla sentenza, comprende ogni altra fattispecie simile, purché estintiva del rapporto. La certezza del mancato pagamento, invece, viene identificata dal legislatore tributario italiano nella presenza di accordi di ristrutturazione dei debiti, nella pubblicazione di un piano attestato di risanamento, nella conclusione infruttuosa di procedure esecutive individuali o nella presenza di procedure concorsuali.

Nell'ordinamento interno, tuttavia, l'incertezza ha da sempre accompagnato la possibilità di effettuare le variazioni a seguito di mancato pagamento. Si ricorderanno qui solo due soluzioni legislative: quella attualmente in vigore e quella applicabile *ratione temporis* al momento del verificarsi della vicenda modificativa dell'operazione imponibile nel caso di specie (*i.e.* la rinuncia al credito). Oggi, e dal 2021, il mancato pagamento viene ricondotto all'assoggettamento del debitore alla procedura concorsuale (oltre alla conclusione di accordi di ristrutturazione e alla pubblicazione del piano attestato di risanamento), quindi ragionevolmente al momento della sua apertura, mentre nel 2005 era necessario che la procedura concorsuale fosse rimasta infruttuosa. Ancora una volta, il discrimine è quello della presenza di una condizione giuridicamente apprezzabile che garantisca la certezza dell'irreversibilità del mancato pagamento (che è comunque sempre una situazione di fatto, non un venir meno degli effetti giuridici del contratto che regola l'operazione imponibile).

Sotto il profilo formale il risultato della rettifica dell'imponibile e dell'imposta viene raggiunto con lo strumento delle note di variazione. Se viene meno in tutto o in parte il contratto che disciplina il vincolo giuridico tra le parti, allora viene meno in tutto o in parte l'obbligazione di rivalsa, quindi viene meno il diritto di credito di rivalsa in capo al cedente o prestatore. Il venir meno dell'obbligazione di rivalsa produce due effetti speculari: in capo al cedente o prestatore viene meno il debito nei confronti dell'Era-rio (per una somma pari al credito di rivalsa non più vantato); in capo al cessionario o committente viene

meno il credito (diritto di detrazione) nei confronti dell'Erario. Entrambi gli effetti vengono registrati sulla base dell'esistenza di un documento, la nota di accredito, emesso dal cedente o prestatore che, preso atto del venir meno dell'operazione imponibile, ne formalizza le conseguenze IVA. È impossibile che si verifichi un'ipotesi di interpretazione contraddittoria, come poteva nel sistema della Direttiva con riferimento agli artt. 90 e 185, semplicemente perché è la stessa norma che in un sol colpo disciplina le modifiche dell'imponibile, dell'imposta e dei loro effetti nei confronti sia dei creditori sia dei debitori.

4. È quindi vero che le variazioni, nell'ordinamento italiano, vengono realizzate mediante una "operazione negativa" basata sulla rideterminazione del contenuto dell'obbligazione di rivalsa (nuova detrazione per il cedente, nota di accredito, registrazione di nuovo debito *ex artt. 23 o 24* per il cessionario), ma è altresì vero che l'unica giustificazione a questa procedura è l'esistenza di una causa sostanziale, cioè il verificarsi di una vicenda giuridica dell'operazione (ivi compresi gli accordi, pur coi noti limiti temporali, che tuttavia non rilevano nell'analisi del caso di specie), ovvero l'avverarsi delle circostanze che determinano il mancato pagamento. Ne consegue che il credito di rivalsa non è liberamente disponibile: il creditore non può rinunciare alla rivalsa mantenendo intatta la pretesa del corrispettivo e, di converso, non può esercitare il credito di rivalsa per un'operazione estinta. Il passaggio estinzione dell'operazione imponibile, estinzione della rivalsa, obbligo di variazione in aumento del cessionario o committente è necessario se si stabilisce che quella che si è verificata è una vicenda estintiva dell'operazione.

Per questa ragione è capzioso e tautologico affermare, come fanno i giudici al punto 35, che la perdita della detrazione consegue all'impossibilità di assolvimento della rivalsa, essendo risultato inopponibile il relativo credito privilegiato. Il punto è se questa impossibilità di assolvimento dipenda dall'estinzione dell'operazione o dal mero mancato pagamento, punto che la Corte evita accuratamente di affrontare nel momento in cui sceglie di inquadrare la fattispecie come "rinuncia abdicativa" con conseguenze ermeneutiche a dir poco ambigue.

La rinuncia abdicativa, infatti, è un istituto di matrice giurisprudenziale tradizionalmente riferito ai beni immobili (rinuncia abdicativa al diritto di proprietà) e successivamente considerato applicabile anche ai crediti dei soci nei confronti della società, così da superare la teoria dell'incasso giuridico a favore dell'apporto di capitale. Ciò che distingue la rinuncia abdicativa dalla remissione di debito, infatti, è l'assenza di effetto estintivo, il che è coerente con la sopravvivenza del credito che, con la perdita del diritto a restituzione, si tramuta in finanziamento a fondo perduto.

Quel che sembra di capire è che, nell'interpretazione della Suprema Corte, l'effetto trasformativo della rinuncia abdicativa al credito nei confronti del fallimento sia quello di farlo "uscire dal patrimonio" del prestatore, senza che sia dato sapere quale sia la sua destinazione (giacché l'obbligazione non è estinta) ma con la conseguenza di far perdere il diritto alla detrazione del cessionario. Né è accettabile ritenere che la Corte consideri il credito di rivalsa come sopravvissuto all'obbligazione principale estinta, giacché la rinuncia avrebbe in questo caso valore di remissione di debito (paragrafo 33) – sebbene la sentenza usi sempre l'espressione rinuncia abdicativa, lo fa citando dei precedenti che parlano esplicitamente di remissione di debito – poiché si tratterebbe di una rivalsa senza titolo, di per sé indebita.

In questo contesto, la Corte guarda alla variazione in aumento che il ricorrente avrebbe dovuto fare e non ha fatto (quindi alla pienezza del diritto a detrazione che dà origine all'eccedenza e che non è mai stata ridotta) come fosse del tutto indipendente dalle vicende dell'operazione imponibile.

Afferma che la rinuncia al credito (e non si capisce se si riferisca al credito originario o al credito da rivalsa) è assimilabile alle vicende giuridiche dell'operazione imponibile perché rappresenta un «*mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni*» (lessema riportato come citazione ma senza fonte e senza riferimenti) e in quanto tale uno di quegli eventi in base ai quali una parte o la totalità della controprestazione non potrà più in modo definitivo essere percepita dal cedente.

Non solo, sempre secondo la Corte, questa circostanza consentirebbe di chiarire che, nell'interpretare la formula "e simili" presente all'art. 26 D.P.R. n. 633/1972 sarebbe necessario fare riferimento

all'art. 185 della Direttiva IVA, di talché la variazione in diminuzione sarebbe consentita nei casi previsti e in quelli simili, non ai casi espressamente richiamati, ma simili a quelli previsti dalla Direttiva IVA per obbligare alla variazione in aumento.

Questa però è una strettoia, da due punti di vista: innanzitutto perché i giudici mutuano la formula da ultimo riportata da una sentenza (*Boehringer*, EU:C:2021:818, punto 61) in cui la CGUE offre una definizione della nozione di mancato pagamento, circostanza che i giudici di legittimità affermano di voler escludere, e sembrano addirittura riferirla alla rivalsa, sempre intesa come credito indipendente da quello del corrispettivo. In secondo luogo, perché sembrano confondere profili sostanziali (quando l'imponibile viene modificato, art. 26 D.P.R. n. 633/1972) e formali (quando e con che mezzi la modifica viene registrata, art. 185 Direttiva 2006/112) e contribuiscono così ad aumentare la confusione tra le ipotesi di estinzione del rapporto giuridico, con conseguente e automatico venir meno di tutti i rapporti debitori e creditori connessi all'applicazione dell'IVA, e quelle di mancato pagamento, in cui gioca un ruolo fondamentale l'autonomia normativa degli Stati membri, e in cui l'Italia ha sempre fatto scelte molto restrittive.

5. Quel che rimane all'interprete sono un dubbio e un principio di diritto formulato in maniera oscura e ambigua ma, se parafrasato, meno incomprensibile di quanto potrebbe apparire. Il dubbio è che l'obiettivo reale della Corte sia di riconoscere nell'ordinamento italiano la legittimità dei casi di variazioni da mancato pagamento fuori dai casi e dalle condizioni espressamente previste dall'art. 26, senza però ammetterlo esplicitamente. Per fare ciò, però, i giudici hanno avuto bisogno di una giustificazione sistematica, ottenuta attribuendo a una norma procedurale, l'art. 185 della Direttiva IVA, valore sostanziale e, ancor più, la funzione di parametro interpretativo di un lessema presente nella norma nazionale ma pacificamente riferito a una parte della previsione di natura sostanziale.

Questa possibilità discende dalla qualificazione innovativa delle scelte del creditore come rinuncia abdicativa, che non estingue l'obbligazione ma comporta l'uscita dal di lui patrimonio del diritto di rivalsa. Parrebbe quasi che con questa pronuncia i giudici stiano introducendo delle variazioni in diminuzione del terzo (a stretto rigore del quarto, perché dovrebbero essere prese in considerazione anche le variazioni da vicende interpretative, che però in questo caso non rilevano) tipo: non da vicenda giuridica (l'obbligazione principale non è estinta); non da mancato pagamento (i giudici lo escludono), le variazioni saranno definite come "da rinuncia abdicativa" o da "espunzione del credito di rivalsa".

Il problema è che, anche nelle variazioni IVA, il genere non è un costrutto sociale, ma una questione genetica. Le operazioni imponibili o sono estinte o non lo sono; nel primo caso il credito di rivalsa viene meno, nel secondo no; nel primo caso le variazioni possono essere effettuate, nel secondo no. C'è un'unica alternativa a questa dicotomia: il mancato pagamento, cioè la circostanza in cui l'operazione imponibile sarebbe ancora esistente ma (è una circostanza di fatto), c'è la ragionevole certezza che l'obbligazione del debitore (pagare corrispettivo e rivalsa) non verrà mai adempiuta. In questo caso la rivalsa sarebbe dovuta, ma si tratta di una potenzialità non destinata a tradursi in atto e chiedere al cedente o prestatore di versare l'IVA corrispondente comporterebbe per lui un costo economico che il sistema europeo vuole evitare.

In questo quadro ha poco senso immaginare un approccio non binario alle circostanze in cui le variazioni in diminuzione sono ammesse. A meno che non si sia disposti ad ammettere che, in questo caso, l'obiettivo della Cassazione sia stato più politico che poetico. Come è noto, e come è stato ricordato anche al paragrafo 3 di questo commento, l'approccio del legislatore italiano mancato pagamento è sempre stato molto restrittivo; al contrario, negli ultimi anni la CGUE invita gli Stati ad interpretare restrittivamente il concetto di mancato pagamento quale deroga all'ordinario sistema di rettifica dell'imponibile e dell'imposta.

In questa tensione interpretativa il legislatore nazionale ha sì fatto delle scelte concilianti (soprattutto dopo la censura arrivata con la pronuncia *Di Maura*, EU:C:2017:887), ma non ha rinunciato al suo approccio formalistico, col conseguente rischio di lasciare priva di tutela qualche circostanza, come quella del caso di specie, che non rientra pacificamente in nessuna delle definizioni previste al comma

3-bis dell'art. 26. Con le sue variazioni non binarie questa sentenza offre così una soluzione ecumenica: nega che si tratti di mancato pagamento (paragrafo 39), ma al contempo riconosce la legittimità della variazione anche in una circostanza in cui non è chiaro quale sia l'esito dell'obbligazione principale (anche visto e considerato che la giurisprudenza di legittimità esclude che la mera mancata iscrizione al passivo abbia la natura di rimessione di debito).

Un'ultima nota conclusiva riguarda l'applicabilità futura di questo principio di diritto. La Corte afferma che la rinuncia al credito non estintiva dell'obbligazione dà diritto al creditore di effettuare la variazione in diminuzione, e ciò comporta che il debitore sia obbligato a registrare la nota di accredito che ne consegue. La decisione dei giudici di legittimità, infatti, muove pur sempre dal diritto dell'Amministrazione finanziaria di negare un rimborso sulla base di valutazioni di merito che i supremi giudici ritengono corrette.

L'effetto che ne deriva è che viene colmata una lacuna applicativa (la disciplina IVA applicabile ai crediti non ammessi al passivo fallimentare, o a qualunque altro titolo esclusi dal coacervo) ma, perché questo effetto benefico trovi piena efficacia ordinamentale, l'auspicio è che il principio di diritto formulato dalla sentenza, e interpretato nei termini di cui si è detto, non soffra di una applicazione limitata alla ricognizione dei debiti dell'Amministrazione ma possa essere fatto legittimamente valere da tutti i soggetti passivi che si trovino in circostanze simili per l'affermazione dei loro crediti da variazione in diminuzione.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della corte di giustizia UE*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 5 ss.

BASILAVECCHIA M., *Le note di variazione*, in TESAURO F. (a cura di) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 644 ss.

BASILAVECCHIA M., *Alle Sezioni Unite la definitività del credito IVA in dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2022, 1, 54 ss.

BORTOLUZZI C., *Delibera di aumento di capitale per compensazione o eseguita in compensazione?*, in *Riv. not.*, 2002, 3, I, 663 ss.

CARINCI A., *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 6, I, 711 ss.

CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in TESAURO F. (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 43 ss.

CECAMORE L., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XVI, Torino, 1999

CONTRINO A., *Sulla nuova fiscalità degli "accordi di ristrutturazione del debito": profili d'irragionevolezza, aspetti problematici e questioni aperte*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1, I, 187 ss.

D'ANGELO G., *Addebito dell'imposta e determinazione della base imponibile nell'accertamento IVA*, in *Rass. trib.*, 2014, 2, 375 ss.

DEL FEDERICO L., *Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci*, in *il fisco*, 1994, 38, 9016 ss.

DENORA B., *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione in diminuzione ai fini Iva: la tutela del creditore a fronte dell'inadempimento del debitore*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, I, 641 ss.

DI PIETRO A., *Detrazione e Neutralità*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto aspetti giuridici ed economici*, Roma, 2012

FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1973

FRANSONI G., *L'esercizio del cosiddetto diritto alla detrazione dell'IVA in carenza di presupposto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, 2, II, 27 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. ora in *Scritti scelti*, II, Torino 2011, 559 ss.

LA ROSA S., *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'IVA erroneamente addebitata*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, 443 ss.

LUPI R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1988

- MESSINA S., *Note in tema di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 935 ss.
- MOSCHETTI F., *“Diniego di detrazione per consapevolezza” nel contrasto alle frodi IVA*, Padova, 2013
- PAPARELLA F. (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2014
- SALVINI L., *La detrazione nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 2, I, 135 ss.
- SANTIN P., *Vicende dell'operazione imponibile IVA: profili sostanziali e procedurali*, Padova, 2020
- SCALINCI C., *Quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum: l'Amministrazione decaduta dal potere di accertare conserva la “facoltà” di contestare, “in via di eccezione”, il credito esposto in dichiarazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2016, 1, 71 ss.
- STRIANESE L., *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'IVA e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 2, IV, 35 ss.
- TABET G., *Sull'applicabilità delle procedure di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 79 ss.
- ZIZZO G., *Questioni in tema di inadempimento del cessionario o committente e variazioni IVA*, in *Boll. trib.*, 1998, 22, 1765 ss.

## L'AUTOTUTELA

### Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali, anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

*Substitute self-defense and uniqueness of assessment: notes in the margin of a recent order of referral to the Joint Sections on the extension of substitute self-defense to substantive defects, including in light of the amendments to the Taxpayer's Bill of Rights*

(commento a/notes to Cass., 1° dicembre 2023, n. 33665)

**MATTEO DEMETRI**

#### **Abstract**

Con l'ordinanza in commento la Corte di Cassazione ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite. In ordine al perimetro dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, infatti, come si vedrà più specificamente nel prosieguo, sussiste una difformità di vedute. La vicenda merita, pertanto, di essere analizzata in attesa dell'intervento nomofilattico, ponendo attenzione alla diversità strutturale e funzionale tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo. Il tema, infine, è particolarmente interessante alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che - com'è noto - sancisce il principio dell'unicità dell'accertamento.

**Parole chiave:** esercizio del potere di autotutela sostitutiva, accertamento integrativo, vizi formali e sostanziali, affidamento legittimo, interesse individuale del contribuente o interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, deroga al principio di unicità dell'accertamento, artt. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, diversità strutturale e funzionale tra autotutela e accertamento integrativo

#### **Abstract**

*In the order under note, the Supreme Court referred the documents to the First President for possible assignment to the United Sections. In fact, with regard to the perimeter of the exercise of the power of substitutive self-defense, as will be seen more specifically below, there is a divergence of views. Therefore, the case deserves to be analyzed pending nomofilactic intervention, paying attention to the structural and functional diversity between substitutive self-defense and supplementary assessment. Finally, the issue is particularly interesting in light of the new Article 9-bis of the Taxpayer's Rights Statute, introduced by Legislative Decree No. 219/2023, which - as is well known - enshrines the principle of the uniqueness of the assessment.*

**Keywords:** exercise of the power of substituted self-assessment, supplementary assessment, formal and substantive defects, legitimate expectations, individual taxpayer's interest or public interest in the proper collection of taxes, derogation from the principle of uniqueness of assessment, Articles 43, paragraph 3, Presidential Decree No. 600 of 1973 and 57, paragraph 4, Presidential Decree No. 633 of 1972, structural and functional diversity between self-assessment and supplementary assessment

**SOMMARIO: 1.** I fatti oggetto del giudizio e l'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite. - **2.** Caratteristiche e disciplina dell'accertamento integrativo. - **3.** Autotutela sostitutiva e consumazione del potere impositivo. - **4.** Breve ricognizione degli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali: riflessioni e spunti in tema di autotutela sostitutiva e unicità dell'avviso di accertamento, anche alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023.

**1.** Costituisce questione di particolare importanza, tale da richiedere l'intervento delle Sezioni Unite, quella sui limiti all'applicazione dell'autotutela sostitutiva ed al suo rapporto con la tendenziale unicità dell'accertamento.

L'ordinanza interlocutoria della Suprema Corte appare di interesse sotto molteplici aspetti, offrendo, inoltre, l'occasione per alcune sintetiche riflessioni sull'autotutela sostitutiva e sull'accertamento integrativo.

La vicenda trae origine dall'emissione di un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2003, fondato su accertamenti bancari. L'Agenzia, con atto comunicato al contribuente in data 14 febbraio 2011, esercitando i propri poteri di autotutela, ha dapprima ritirato il primo avviso di accertamento; e successivamente, ritenuta la sussistenza delle condizioni per il raddoppio dei termini, ha notificato un nuovo provvedimento, sostitutivo del primo, con un maggior imponibile rispetto all'atto originario.

Il contribuente impugnava il provvedimento *de quo* davanti la CTP di Imperia che respingeva il ricorso; egli proponeva, dunque, appello davanti alla Commissione tributaria regionale per la Liguria.

La CTR rigettava l'appello, ritenendo che il motivo con il quale era stata censurata l'illegittimità dell'accertamento integrativo fosse infondato in quanto l'Ufficio aveva annullato in autotutela l'originario avviso d'accertamento, emendando l'errore che lo inficiava senza procedere ad integrare *ex post* l'avviso.

I giudici di secondo grado, inoltre, hanno evidenziato che l'effettivo rilievo penale della vicenda, documentalmente attestata dal deposito della denuncia sporta dagli ufficiali verbalizzanti, giustificava il raddoppio dei termini previsti dall'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, anche in ragione del comportamento fiscale imputabile al ricorrente astrattamente contrario ai principi che governavano il rapporto con l'Amministrazione finanziaria e che, trattandosi di accertamento analitico-induttivo, in mancanza di prova, gravante sul contribuente, non fossero deducibili i costi in nero, non potendosi applicare la presunzione a mente della quale i maggiori ricavi occulti comportavano necessariamente maggiori costi occulti (riguardo a tale ultimo aspetto vedasi come, con l'ordinanza 23 febbraio 2023, n. 5586, la Suprema Corte abbia condivisibilmente statuito che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati in quanto scaturenti da movimenti bancari, il contribuente imprenditore possa – anche in caso di accertamento analitico-presuntivo – eccipere l'incidenza percentuale di costi, i quali vanno quindi dedotti dai maggiori ricavi accertati. Sulla scorta dell'interpretazione adeguatrice dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza 31 gennaio 2023, n. 10, la Cassazione infatti ha rivisitato il precedente orientamento secondo cui l'Amministrazione finanziaria dovesse riconoscere una deduzione forfettaria dei costi di produzione solo in caso di accertamento induttivo "puro" ex art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973. Per un commento a tale *overruling* FAONE C., *La presunzione di redditività dei prelevamenti bancari, all'indomani della pronuncia della Corte Costituzionale n. 10/2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, IV, 593 ss.).

Proponendo ricorso per Cassazione con due motivi, il contribuente deduceva – per quanto di nostro interesse – la violazione degli artt. 43, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972 recanti il divieto di integrazione dell'accertamento in mancanza di nuovi elementi, anche in relazione all'art. 10 dello Statuto del contribuente.

La Sezione V ha, pertanto, disposto, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., la trasmissione del ricorso al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, in ragione della particolare importanza delle seguenti questioni (peraltro, già oggetto di diversi orientamenti):

- 1) se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, in ragione del tenore letterale dell'art. 1 D.M. n. 37/1997, presupponga l'esistenza di soli vizi formali presenti nell'atto impositivo e non anche vizi a carattere sostanziale e se, di conseguenza, sia diretto alla tutela dell'interesse individuale del contribuente, con esclusione del potere dell'Amministrazione finanziaria di adottare provvedimenti di annullamento *in malam partem*, o sia finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi con gli unici limiti della decadenza dei termini accertativi, ovvero del giudicato;
- 2) se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, giustificata dal principio di perennità della potestà amministrativa (quest'ultimo riferito in generale all'azione amministrativa e che trova fondamento nei principi espressi dagli artt. 53 e 97 Cost., che consegue all'esigenza di una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico) e correlato alla sussistenza di vizi sostanziali (e non solo formali) costituisca un'ulteriore deroga (non specificamente normata alla luce del tenore letterale dell'art. 1 D.M. n. 37/1997) al principio dell'unicità dell'accertamento e ciò tenuto conto degli artt. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, che disciplinano l'istituto dell'accertamento integrativo, e della diversità strutturale e funzionale del potere di autotutela rispetto al potere di accertamento integrativo.

2. Per procedere alla disamina di tale rinvio alle Sezioni Unite occorre soffermarsi succintamente sulla disciplina degli accertamenti integrativi e sulla differente ipotesi costituita dall'esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

Va sottolineato, anzitutto, come l'accertamento integrativo rappresenti un'eccezione al principio generale dell'unitarietà dell'attività di accertamento. Si tratta, in effetti, di andare a rideterminare l'imponibile di un periodo di imposta già sottoposto ad accertamento.

L'eccezione in parola, tuttavia, trova temperamento nella previsione di alcune stringenti limitazioni, prima tra tutte la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e la loro specifica indicazione, a pena di nullità, nell'avviso stesso.

Con la disciplina *de qua* si mira a bilanciare due opposte esigenze (per un inquadramento sistematico ARTUSO E., *Sul requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. V, 30 gennaio 2017, n. 835, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.), da un lato l'efficienza ed il buon andamento dell'attività amministrativa, volti a minimizzare la dispersione di energie amministrative, evitando la frantumazione dell'istruttoria e la moltiplicazione degli atti autoritativi; dall'altro la tutela del contribuente, che non viene sottoposto ad una molteplicità di atti che lo costringerebbero ad intraprendere iniziative giurisdizionali con i correlativi costi.

Il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione o modificazione, come accennato, è costituito dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La reiterazione, pertanto, è possibile solamente nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi che, se conosciuti antecedentemente, avrebbero portato ad una diversa valutazione dell'imponibile (vedasi ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.).

Per la Corte di Cassazione, in particolare, gli "elementi di novità" devono essere non soltanto non conosciuti ma anche non conoscibili dall'Amministrazione al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare differentemente, in seconda battuta, dati e documenti già a disposizione. Il requisito della novità non ricorre, infatti, quando si tratti di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi riconoscere che con l'emissione dell'atto di rettifica l'Ente impositore consuma il suo potere di accertamento in relazione al materiale probatorio a propria disposizione (Cass., 3 aprile 2013, n. 8029).

In ordine alla "conoscenza degli elementi nuovi" risulta, pertanto, sufficiente la mera conoscibilità; allora occorre chiedersi quando tali elementi possano ritenersi conoscibili. La risposta non la troviamo nella giurisprudenza, il cui compito è risolvere casi singoli, ma prendendo in considerazione la menzionata ratio della disciplina in parola, costituita dalla garanzia di efficienza degli Uffici. Conoscibile è, pertanto, l'elemento che, sulla base di un'istruttoria diligente e ragionevole, avrebbe potuto essere acquisito

prima di notificare l'accertamento della cui integrazione si discute (così MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644).

Del resto, come condivisibilmente affermato in dottrina (PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.), non aver apprezzato i dati conoscibili equivale ad aver male impiegato quelli conosciuti. Al ricorrere di tale presupposto l'Ufficio notificherà un altro avviso nel quale dovrà specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuto a conoscenza.

L'accertamento integrativo, a differenza del potere di annullamento, consente all'Ufficio di aggiungere al precedente accertamento legittimo, senza la sua sostituzione, una valutazione della fattispecie che è venuta in rilievo solo per gradi ed è quindi differente sia strutturalmente sia funzionalmente dal potere di annullamento (similmente RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, nota a Cass., 10 aprile 2015, n. 11421, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.).

Al riguardo, tuttavia, la rigidità della giurisprudenza circa la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi si è andata perdendo ammettendo un'interpretazione largheggiante della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, che ritiene tali, ad esempio «i dati conosciuti da un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione dell'atto di accertamento» (così, *ex multis*, Cass., sez. trib., 15 gennaio 2016. Per un commento DENARO M., *La sopravvenienza di nuovi elementi trasmessi da un altro ufficio legittima l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2016, 7, 668 ss.).

**3.** Dalle superiori riflessioni è emerso che il potere di accertamento integrativo ha quale presupposto il provvedimento anteriormente emesso, che continua ad esistere.

L'atto di autotutela, di converso, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo ed al quale si sostituisce con innovazioni che – secondo la granitica giurisprudenza della Suprema Corte – possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto e può consistere nella mera eliminazione oppure nella sua rimozione e contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento strutturato differenzialmente (MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Com'è noto, il fondamento dell'autotutela è sia di genesi costituzionale sia di genesi normativa ed è diverso in base al diverso tipo di autotutela (negativa o positiva).

In entrambi i casi è possibile individuare un fondamento costituzionale comune, nei principi di buon andamento ed economicità dell'azione amministrativa fissati dall'art. 97 Cost. (così FICARI V., *Autotutela*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, I, Milano, 2006).

L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro, prima annullato, costituisce, in particolare, esercizio dell'ordinario potere di accertamento non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato (similmente MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Occorre, pertanto, chiedersi se sussistano dei limiti all'esercizio del potere di ritiro e sostituzione di un atto; ovvero quando all'esercizio del potere corrisponda il suo definitivo esaurimento (per un approfondimento sul tema vedasi MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegnatributaria.it*, 26 giugno 2019).

Al riguardo, paiono sussistere solamente due limiti, costituiti dal decorso del termine di decadenza per l'emanazione dell'atto e dall'intervenuta sentenza passata in giudicato sul merito della controversia tributaria (al riguardo vedasi, *ex multis*, Cass., sez. V, 21 marzo 2018, n. 7033, secondo cui il potere di autotutela dell'Amministrazione «può essere legittimamente esercitato sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso e, al contempo, non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento». Si noti, infine, come, con riferimento al suddetto secondo limite, il potere di autotutela sia esercitabile anche in pendenza di giudizio ed anche qualora siano scaduti i termini d'impugnazione dell'avviso di accertamento).

4. Il rinvio alle Sezioni Unite ed il quadro normativo ricostruito in estrema sintesi ci permettono di svolgere alcune brevi riflessioni.

Vanno, innanzitutto, presi in considerazione alcuni orientamenti dottrinali che assimilano i due istituti esaminati. A tal proposito è stata avallata la tesi (vedasi, tra gli altri, CAIRO P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorato, Milano, 2010, 157), secondo cui l'atto di accertamento integrativo costituisce una determinazione di secondo grado, assunta dall'Ufficio a seguito del riesame del provvedimento antecedente che in nulla si distingue da quelli che conducono al ritiro, alla conferma ovvero alla convalida dell'atto di primo grado. D'altro canto, parte della giurisprudenza (vedasi Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183) rinveniva, in passato, lo stesso fondamento positivo dell'autotutela nell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973. Il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe, in tal modo, attribuito all'Amministrazione il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile.

Ad avviso di chi scrive, tale impostazione non può essere condivisa, data la, già compiutamente analizzata, contrapposizione strutturale e funzionale sussistente tra i due istituti (su questa posizione si assestano, tra gli altri, STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, 14 ss.; LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.; FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 70 ss.; LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento sostitutivo e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.).

Il potere di accertamento integrativo, del resto, trova fondamento non già nei principi generali sull'autotutela, bensì nel quadro normativo sopra delineato, volto al raggiungimento delle suddette specifiche finalità.

Alla luce di quanto precede – ed effettuato un corretto distinguo tra i due istituti – bisogna spostare l'attenzione sull'ambito di operatività dell'autotutela sostitutiva – che, a ben vedere costituisce l'interrogativo che si pone la Sezione nel rinvio alle Sezioni Unite.

L'ordinanza di remissione in commento, per vero, lungi dall'assumere l'atteggiamento asettico che solitamente contraddistingue i provvedimenti interlocutori, pare invece avere i toni di quella che i grammatici latini definirebbero come un'interrogativa retorica.

Fuor di metafora, da un'attenta lettura dell'ordinanza si può percepire come essa appaia sbilanciata nel senso di suggerire un ampliamento dei poteri della Pubblica Amministrazione (della medesima opinione BASILAVECCHIA M., *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e "nubi dalla giurisprudenza"*, in *IPSOA Quotidiano*, 2 febbraio 2024).

Al riguardo – ed in termini generali – sussiste una difformità di vedute. Parte della dottrina ha, infatti, ritenuto che l'autotutela sostitutiva possa essere impiegata unicamente per la rimozione di vizi formali (su questa linea, sebbene con la considerazione di ulteriori profili, da ultimo, PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss. ove l'Autore prende posizione a favore della tesi per cui andrebbero valorizzate la rilevanza e la tipologia del vizio del provvedimento ai fini dell'individuazione della possibilità di attuare l'autotutela sostitutiva). Tale linea interpretativa, peraltro, ha trovato spazio anche nella più recente giurisprudenza di merito (vedasi, per tutte, Comm. trib. prov. Napoli, sez. XXXV, 2 settembre 2022, n. 8455).

La giurisprudenza della Suprema Corte, tuttavia, è quasi graniticamente orientata nel senso di ritenere che la riforma dell'atto impositivo non sia limitata ai soli vizi formali, ma possa estendersi a tutti gli elementi strutturali dell'atto (*ex multis*, Cass., 23 febbraio 2010, n. 4272, secondo cui «l'esercizio del potere di autotutela non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma, avendo l'Amministrazione, in virtù ed in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da

quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento»).

In linea generale, l'orientamento seguito dalla Suprema Corte pare avere una sua coerenza in quanto, una volta riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di *ius poenitendi*, finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico, non paiono residuare margini per una valorizzazione dell'aspetto soggettivo dell'affidamento del contribuente.

Cionondimeno – ed alla luce sia della dottrina più recente sia del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 – la proposizione di ricostruzioni alternative non pare peregrina.

Al riguardo, è stato autorevolmente richiamato (tra gli altri, recentemente PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela “sostitutiva” e principio di “perennità” dell’azione impositiva*, cit.) il principio della “buona amministrazione”, derivante dall’art. 97 Cost., in forza del quale non dovrebbe consentirsi l’esposizione del contribuente a ripetute forme di esercizio della pretesa impositiva.

Posta la questione in questi termini, invero, la risoluzione al problema discenderebbe dal modo in cui si intenda il principio in parola, che – anche per via di una produzione scientifica elenfatica sul tema – è stato utilizzato per indicare gli oggetti più disparati, tanto da farla definire da Cassese come una nozione “gruccia”, alla quale sono legati contenuti diversi.

Per quanto di nostro interesse – ed assunto tale angolo visuale – dipende da quale accezione del principio *de quo* si prenda in considerazione; e, segnatamente, se venga posto l’accento sulle garanzie del contribuente o sulla “continua e puntuale aderenza dell’azione amministrativa all’interesse pubblico”.

Merita rilievo, infine, come la giurisprudenza, in alcune pronunce, abbia osservato che il potere della Pubblica Amministrazione sopravviva al suo esercizio dopo l’annullamento del primo provvedimento, anche in ragione dell’assenza di una specifica disposizione che «preveda un più limitato esercizio dell’autotutela a tutela del contribuente» (vedasi, per tutte, da ultimo, Cass. civ., sez. V, 2 febbraio 2022, n. 3267, secondo cui «in assenza di specifica norma di legge che preveda un più limitato esercizio dell’autotutela, quale la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-novies, come in particolare modificato dalla L. 7 agosto 2015, n. 124, art. 6, - l’esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, ancorché l’atto originario venga rimosso con effetti *ex tunc*, rinnovando doverosamente l’amministrazione un proprio atto viziato con l’emanazione di un altro, corretto dai vizi del precedente»).

Al riguardo, com’è noto, il nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023, ha sancito il divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario, per cui, salvo che specifiche disposizioni stabiliscano diversamente e ferma l’emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto all’unicità dell’azione accertativa in relazione a ciascun tributo e per ogni periodo d’imposta.

La conclusione del sillogismo – che si ottiene mettendo a sistema le due premesse che precedono – dovrebbe pertanto essere necessitata: il legislatore della riforma sembra rispondere alla stessa ordinanza in commento, nel senso di impedire all’Amministrazione finanziaria di emendare vizi sostanziali ritirando in autotutela l’atto e rimettendolo.

Anche prescindendo dalla discussa forza gerarchica dello Statuto – alla luce di quanto sopraesposto – non sembrano, tuttavia, mancare alle Sezioni Unite gli strumenti per una pronuncia in senso opposto, muovendo, peraltro, dall’anzidetta distinzione, per così dire ontologica, tra accertamento integrativo ed autotutela sostitutiva.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.

- ARTUSO E., *Sul requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e "nubi dalla giurisprudenza"*, in *IPSOA Quotidiano*, 2 febbraio 2024
- CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorato, Milano, 2010
- DENARO M., *La sopravvenienza di nuovi elementi trasmessi da un altro ufficio legittima l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2016, 7, 668 ss.
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972
- FAONE C., *La presunzione di redditività dei prelevamenti bancari, all'indomani della pronuncia della Corte Costituzionale n. 10/2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, IV, 593 ss.
- FICARI V., *Autotutela*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, I, Milano, 2006
- GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *Annullamento di accertamento in autotutela, accertamento sostitutivo e cessazione della materia del contendere*, nota a Cass., 21 settembre 2010, n. 19947, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 3, 497 ss.
- LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.
- LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022
- MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in [www.amtrassegnatributaria.it](http://www.amtrassegnatributaria.it), 26 giugno 2019
- MELIS G., *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *IPSOA Quotidiano*, 24 novembre 2023
- PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.
- RUSSO A., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass. 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.
- RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 8 ss.

## L'AUTOTUTELA

### Spunti di riflessione sulla nuova disciplina dell'autotutela tributaria

*Reflections on the new discipline of tax self-defense*

MATTEO DEMETRI

#### Abstract

La nuova disciplina contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente, creando *ex novo* il *discrimen* tra autotutela obbligatoria e facoltativa – non previsto nella legge delega – oltre a far dubitare del rispetto dell'art. 76 Cost., rischia di determinare una frammentazione dell'istituto, prevedendo solo nei casi di cui all'art. 10-*quater*, un obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di provvedere. Nel saggio si offre una diversa prospettiva, in ragione della quale esistono i margini per ritenere sussistente – in ogni caso – un obbligo di riscontrare l'istanza del privato volta all'annullamento in autotutela. La discrezionalità – da tale angolo visuale – riguarderebbe soltanto il contenuto del provvedimento di secondo grado e mancherebbe del tutto nei casi elencati dall'art. 10-*quater*. Quale corollario, pertanto, ne deriverebbe l'impugnabilità del diniego tacito di autotutela facoltativa, anche in assenza di un'espressa previsione normativa. In mancanza di tale cornice teorica – nella quale non pare iscriversi la giurisprudenza costituzionale e di legittimità – si viene a creare un assetto assai discutibile. L'insieme dei menzionati fattori, costituiti dal *discrimen* tra autotutela obbligatoria e facoltativa, dall'assenza di un obbligo in capo all'Amministrazione di dare avvio al procedimento di riesame e dall'insindacabilità del diniego tacito nei casi di autotutela facoltativa, infatti, comporta conseguenze assurde come l'insindacabilità di ipotesi discutibilmente non contemplate nell'ambito dell'art. 10-*quater*. In un'ottica di più ampio respiro, infine, l'inserimento della disciplina in commento nell'ambito della L. 27 luglio 2000, n. 212, fa propendere per un'evoluzione della stessa in un'ottica di rafforzamento delle garanzie, facendo assumere allo Statuto dei diritti del contribuente una veste sempre più simile a quella della L. 7 agosto 1990, n. 241 nell'ambito del diritto amministrativo generale.

**Parole chiave:** autotutela tributaria, diniego, atti impugnabili, interesse pubblico

#### Abstract

*The new regulations contained in the Taxpayer's Rights Statute, by creating ex novo the discrimen between compulsory and optional self-defense - not provided for in the delegated law - in addition to raising doubts about compliance with Article 76 of the Constitution, will result in a fragmentation of the institution, providing only in the cases referred to in Article 10-*quater*, an obligation on the part of the tax administration to provide. A different perspective is offered in the essay, due to which there is room to consider that there is - in any case - an obligation to find the private party's request for self-protection cancellation. Discretion - from this angle of view - would concern only the content of the second instance measure and would be completely lacking in the cases listed in Article 10c. As a corollary, therefore, the appealability of the tacit denial of optional self-protection would follow, even in the absence of an express regulatory provision. In the absence of such a theoretical framework - in which constitutional and legitimacy jurisprudence does not seem to be inscribed - a highly questionable arrangement is created. Indeed, the combination of the aforementioned factors, consisting of the discrimen between compulsory and optional self-protection, the absence of an obligation on the part of the Administration to initiate the review procedure, and the unquestionability of tacit denial in cases of optional self-protection, lead to absurd consequences such as the unquestionability of hypotheses questionably not contemplated within the scope of Article 10c. Finally, from a broader perspective, the inclusion of the regulations under comment within the scope of Law No. 212 of July 27, 2000, suggests that they are evolving with a*

*view to strengthening guarantees, making the Taxpayer's Rights Statute take on a guise increasingly similar to that of Law No. 241 of August 7, 1990, within the scope of general administrative law.*

**Keywords:** *tax self-protection, denial, challengeable acts, public interest, relevance*

**SOMMARIO: 1.** Le novità previste dai decreti legislativi 30 dicembre 2023, nn. 219 e 220 e rispetto dei principi e criteri direttivi enunciati dalla legge delega 14 agosto 2023, n. 111. - **2.** Autotutela obbligatoria e facoltativa; riflessioni critiche sulla doverosità del procedimento di riesame ed efficacia vincolante dell'istanza del contribuente. - **3.** L'impugnabilità del diniego di autotutela e del silenzio sull'istanza di autotutela alla luce delle modifiche apportate. - **4.** Le conseguenze dell'abrogazione della disciplina previgente, con particolare riferimento al potere sospensivo. - **5.** Considerazioni conclusive sull'avvicinamento del procedimento tributario alla disciplina del procedimento amministrativo generale.

1. Tra le principali novità contenute nei decreti legislativi 30 dicembre 2023, nn. 219 e 220 vi è senza dubbio l'assetto dell'autotutela sugli atti impositivi, rispetto al quale la legge delega 14 agosto 2023, n. 111 prescriveva 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».

Com'è noto, il legislatore ha introdotto la c.d. autotutela obbligatoria nell'art. 10-*quater* L. 27 luglio 2000, n. 212 in una serie di ipotesi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione. In tali casi, peraltro, se l'Amministrazione non esercita il proprio potere di autotutela – e il contribuente la invita a farlo entro un anno dalla definitività dell'atto – il diniego, espresso o tacito, sarà impugnabile.

Fuori dalle fattispecie in cui è previsto tale obbligo, l'Ente impositore può procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia alla stessa, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio oppure in caso di atti definitivi, in presenza dell'illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Al riguardo, solo il rifiuto espresso dell'autotutela facoltativa sarà impugnabile.

Da un punto di vista meramente pratico, infine, una novità – forse passata un po' inosservata – in un'ottica di potenziamento dell'istituto in parola, è costituita dalla limitazione della responsabilità erariale dei dipendenti delle Amministrazioni finanziarie alle sole condotte dolose nell'ambito sia dell'autotutela obbligatoria sia dell'autotutela facoltativa.

Prima di commentare analiticamente le suddette disposizioni, non si può che accogliere favorevolmente la collocazione della materia *de qua* nel quadro dello Statuto dei diritti del contribuente.

La forza condizionante delle norme contenute nello Statuto, infatti, potrà sicuramente favorire una maggiore sensibilità presso le Amministrazioni nell'esercizio dell'attività di riesame degli atti (della medesima opinione INGRAO G., *I nuovi sviluppi della normativa sull'autotutela*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, IV, 623 ss.).

Sempre in via preliminare occorre, tuttavia, rilevare come le innovative soluzioni dei decreti attuativi si siano discostate dai principi e criteri direttivi enunciati dal legislatore delegante tanto da far dubitare del rispetto dell'art. 76 Cost., il quale – secondo l'insegnamento della Corte costituzionale – non osta all'emanazione di norme che rappresentino un completamento delle scelte espresse dal Parlamento, ma tali norme delegate devono pur sempre essere coerenti con la *ratio* della delega stessa (*ex plurimis*, Corte cost. n. 230/2010).

Al riguardo – per quanto di nostro interesse – basti osservare come la creazione *ex novo* del *discrimen* tra autotutela obbligatoria e facoltativa non fosse prevista nella delega, così come la limitazione temporale di cui al comma 2 del nuovo art. 10-*quater*, in forza del quale l'obbligatorietà dell'annullamento prevista per i casi di cui al comma 1 viene meno al trascorrere di «un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione».

È pur vero – d'altro canto e specularmente – che la stessa L. n. 111/2023 (delega al Governo per la riforma fiscale) recava numerose disposizioni sostanzialmente in “bianco”, cioè contenenti “principi e criteri direttivi” così vaghi da far sospettare a monte del rispetto dell'art. 76 Cost., specialmente se interpretato alla luce dell'art. 23 Cost. (è di questa opinione GIOVANNINI A., *Noterelle su deleghe in bianco e Costituzione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, I, 21 ss.).

Pare, pertanto, opportuno dubitare del rispetto della menzionata norma costituzionale, che, com'è noto, pone una duplice direttiva normativa – nei confronti del Parlamento e del Governo, protagonisti del procedimento bifasico ivi disciplinato.

2. Lo studio della nuova disciplina, unitamente a quello dell'evoluzione del quadro giurisprudenziale – visto in chiave diacronica – permette di commentare in maniera più compiuta le ultime modifiche introdotte.

Nel prevedere un elenco di ipotesi di autotutela obbligatoria, in particolare, il legislatore pare essersi rifatto – più che ai criteri fissati dalla legge delega – ad un *obiter dictum* della pronuncia della Consulta 13 luglio 2017, n. 181, secondo cui «*la non irragionevolezza della disciplina esaminata non comporta che siano precluse al legislatore altre possibili scelte [...] in via di principio, il momento discrezionale del potere della Pubblica Amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale. La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile*» (sul punto vedasi, tra gli altri, FRANSONI G., *Il diniego tacito o espresso di autotutela non può essere impugnato*, commento a Corte cost., sent. 13 luglio 2017, n. 1817, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2017, 2, V, 49 ss. secondo cui questo passaggio della pronuncia, pur non conferendo il carattere di “monito” alla sentenza, sembra essere espressione, sia pure in forma velata, di un auspicio).

La previsione di tale “doppio binario” ha portato i primi commentatori a distinguere tra un'autotutela obbligatoria-doverosa ed un'autotutela facoltativa-discrezionale.

Ad avviso di chi scrive, una distinzione così *tranchant* non pare pienamente condivisibile in quanto doverosità e discrezionalità non sono concetti necessariamente incompatibili.

Fuor di metafora, il connotato della doverosità con riguardo al potere di autotutela decisoria può essere indagato da un duplice angolo visuale, da una parte, come sussistenza di un obbligo di riscontrare l'istanza rivolta dal privato per sollecitare il riesame di un precedente provvedimento, dall'altra, come necessità di adottare un provvedimento di secondo grado volto a rimuovere un atto in contrasto con interessi considerati *in re ipsa* prevalenti.

Sotto il primo profilo, un'analisi delle disposizioni normative che tenga conto del principio di buona amministrazione finalizzata alla giusta imposizione fiscale condurrebbe a negare che sussista discrezionalità nell'*an*, ossia nella possibilità di scegliere se attivarsi o meno.

Al riguardo, com'è noto, la giurisprudenza ripete tralasciamente che l'autotutela tributaria deve ritenersi discrezionale e che l'ente impositore non è obbligato a rispondere, emanando un atto amministrativo, a seguito di istanza di autotutela di un atto definitivo (così Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181). Secondo tale impostazione, pertanto, riconoscere carattere vincolante all'istanza del privato significherebbe accordare al contribuente un'indebita forma di tutela anche dopo la scadenza del termine per l'impugnazione dell'atto in sede giurisdizionale.

Non sembra, tuttavia, implausibile sostenere la tesi opposta, riconoscendo in capo al privato – a fronte dell'istanza da questi presentata – un interesse legittimo di tipo pretensivo, e a contenuto procedimentale, all'esame dell'istanza, riconoscendo pertanto l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di dare avvio ad un procedimento di autotutela a fronte di una richiesta in tal senso del contribuente (così, tra gli altri, TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 20).

La giurisprudenza – costituzionale e di legittimità (tra le pronunce più recenti, Cass., 20 settembre 2023 n. 26907; Cass., 4 settembre 2023 n. 25659; Cass., 23 ottobre 2020 n. 23249) – pare infatti confondere due piani che dovrebbero più correttamente ritenersi distinti, poiché la discrezionalità non riguarda l'agire ma soltanto l'emanazione di un certo provvedimento positivo. Non è corretto affermare,

infatti, che la discrezionalità sotto il profilo del *quomodo*, ossia nella determinazione del contenuto del provvedimento, implichi necessariamente la sussistenza della discrezionalità nell'*an*, ossia la libertà di decidere se emanare o meno un provvedimento. Conseguentemente, anche ammettendo che il potere di riesame ed il consequenziale provvedimento abbiano contenuto discrezionale, non se ne può trarre la conseguenza che l'Ufficio sia libero di decidere se attivarsi o meno in presenza di un atto che potrebbe essere illegittimo.

Alla luce di quanto sopraesposto, sussistono i margini per concludere nel senso che l'istanza del contribuente, volta all'annullamento di un atto impositivo, non sia da ritenersi una mera sollecitazione priva di conseguenze giuridiche, ma un atto vincolante per l'Amministrazione finanziaria (giunge alla medesima conclusione, tra gli altri, CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, Milano, 2010, 116).

Sotto il secondo menzionato profilo, che attiene più propriamente alla discrezionalità nel *quomodo*, ossia al contenuto del provvedimento di secondo grado, può, invero, ritenersi che i casi elencati nell'ambito del comma 1 dell'art. 10-*quater* debbano essere intesi come ipotesi di ritiro non correlate ad una ponderazione di interessi diversi.

L'attività che dovrà svolgere l'Amministrazione finanziaria – se ci si permette il paragone, forse non perfettamente calzante – può ritenersi assimilabile, con terminologia invalsa dal diritto amministrativo generale, al mero accertamento tecnico, ossia ad un'operazione sfociante in un risultato che è certo e privo di alternative e la cui attività amministrativa non presenta margini di opinabilità.

Qual è la sorte dei casi di autotutela facoltativa?

A ben vedere, solo per quest'ultima pare corretto ancora interrogarsi sulla natura del riesame nell'ambito tributario.

Storicamente si sono contese il campo due differenti impostazioni. Una parte della dottrina, da un lato, anche per la generale natura vincolata degli atti tributari, sostiene che l'istituto debba configurarsi come un potere di natura vincolata, il cui esercizio non implichi alcuna indagine sull'interesse pubblico concreto alla rimozione di un atto illegittimo, ritendendo che la sola illegittimità fosse una ragione di pubblico interesse di per sé idonea e sufficiente (tra gli altri, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 2016, Torino, 178).

Diversamente opinando – come accennato sopra – la Corte costituzionale ritiene che l'esercizio dell'autotutela tributaria richieda – per la sua intrinseca natura discrezionale – la configurabilità anche del requisito dell'interesse pubblico, accanto alla *condicio sine qua non* costituita dall'illegittimità dell'atto.

Non essendo questa la sede per analizzare compiutamente cosa intenda la giurisprudenza costituzionale per «*rilevante interesse generale, non coincidente con il mero ripristino della legalità violata*», può solamente rilevarsi che in tal caso l'Amministrazione finanziaria dovrà far uso della discrezionalità tecnica, volta ad accertare la sussistenza di un interesse generale che, nel caso concreto, permetta un riesame positivo per il contribuente e renda doveroso l'annullamento dell'atto (in tal senso vedasi FARCOMENI F., *Autotutela tributaria e interesse generale alla rimozione dell'atto*, commento a Cass. civ., sez. trib., 7 marzo 2022, n. 7318, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 592 ss. e BARABINO P., *L'autotutela tributaria tra il rilevante interesse generale e la ricerca della 'giusta imposizione'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 1, 196 ss.).

**3.** Lungi dal voler svolgere meri esercizi accademici, quanto emerso dalle superiori riflessioni ha grande rilevanza pratica in termini di impugnabilità o meno del diniego di autotutela.

La Consulta escludeva (ed è probabile che continuerà a farlo anche nella vigenza del nuovo Statuto dei diritti del contribuente) l'esperibilità dell'azione avverso il silenzio e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva per il timore che, affermando il dovere dell'Amministrazione tributaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, avrebbe aperto la porta – ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'Amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva – «*alla possibi-*

le messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo». L'autotutela, infatti – ad avviso della Corte – avrebbe finito per «*offrire una generalizzata seconda possibilità di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo*» (così Corte cost., sent., 13 luglio 2017, n. 181).

Al riguardo, anche ammettendo l'impossibilità di qualificare l'autotutela alla stregua di uno strumento di tutela per il contribuente, si può obiettare che il giudizio sul diniego della stessa concerne la legittimità del rifiuto medesimo e non la fondatezza della pretesa tributaria.

Traguardando la questione da questo angolo visuale, pare pertanto improprio escludere la sindacabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela quantomeno sotto il profilo della propria legittimità con riferimento all'imparzialità e correttezza dell'azione amministrativa.

Ciò discende, del resto, anche dal generale principio di *accountability* dell'azione pubblica in campo fiscale, che dovrebbe condurre all'affermazione definitiva della impugnabilità dei dinieghi di autotutela (similmente COSTANZO L., *L'autotutela tributaria tra motivazione e processo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, VI, 188 ss.).

Oggi il problema pare (almeno sulla carta) parzialmente superato in quanto, com'è noto, il riconoscimento dell'impugnabilità del rifiuto è stato inserito nell'elenco di atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; e tuttavia con un'importante distinzione: rispetto all'autotutela obbligatoria potrà essere impugnato anche il rifiuto implicito, grazie all'inserimento di questa fattispecie nell'ambito dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, affiancando il diniego di autotutela a quello di rimborso (vedasi BASILAVECCHIA M., *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e nubi dalla giurisprudenza*, in *IPSOA Quotidiano*, 3 febbraio 2024).

Al riguardo, non sono tardate – per vero, da questo angolo visuale, del tutto condivisibili – le critiche; vengono, per così dire, inquinati i delicatissimi equilibri degli artt. 19 e 21, «*equiparando, abnormemente l'autotutela a restituzioni o a rimborsi, senza considerare che il giudice tributario, sulla base dei poteri ad esso assegnati dalla Costituzione, nel giudicare sull'istanza di autotutela, può solo disporre o non disporre il ripristino dell'obbligo dell'ente impositore di ripronunciarsi sull'istanza di autotutela, a fronte del rifiuto espresso o tacito dell'istanza stessa, se ritenuto illegittimo, ma non può ripronunciarsi sugli atti impositivi pregressi né, tantomeno, disporre restituzioni o rimborsi di sorta, oltre i limiti che ne connotano la funzione*» (così GLENDI C., *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili escrescenze nel decreto attuativo*, in *IPSOA Quotidiano*, 23 dicembre 2023).

Come anticipato sopra, il sindacato esperibile dal giudice tributario andrà limitato al solo controllo della legittimità del diniego – espresso o tacito che sia – e dunque al controllo del corretto esercizio del potere discrezionale da parte dell'Ufficio. Tale illegittimità andrà valutata in relazione alle già menzionate ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere e non alla fondatezza della pretesa (così, *ex multis*, Cass. nn. 25563/2014, 22253/2015, 25705/2016, 4582/2017, 21146/2018, 24032/2019, 19365/2020, 24652/2021, 7318/2022).

Permane, di converso, il problema per il diniego tacito di autotutela facoltativa.

Pur in mancanza di una previsione espressa in tal senso, la decisione di non provvedere potrebbe essere ritenuta sindacabile. In altri termini, e come si accennava *supra*, se il non rispondere costituisce il risultato di una valutazione discrezionale deve necessariamente essere sindacabile (similmente MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, Milano, 2022, 1187).

Sebbene ci si renda conto che questo non sia l'orientamento della giurisprudenza – e verosimilmente non lo sarà neppure in futuro – se si riconosce l'esistenza di un interesse legittimo in capo al contribuente all'inizio del procedimento di riesame e all'adozione di un atto motivato, esso deve essere impugnabile non solo se il diniego è espresso ma anche se è tacito.

Tutt'al più potrebbe riconoscersi la possibilità di impugnare il primo provvedimento successivo, facendo valere il vizio costituito dal mancato esercizio del potere di secondo grado.

A ciò generalmente si obietta che «*se l'amministrazione non risponde ad un'istanza di autotutela volta al ritiro di un precedente atto e poi emana un atto successivo autonomamente impugnabile, il comportamento potrebbe essere inteso come rigetto implicito dell'istanza di autotutela del contribuente*,

sicché l'impugnazione avverso l'atto successivo rischierebbe di scontrarsi con la impossibilità giuridica di dedurre come vizi riflessi quelli direttamente incidenti sull'atto non impugnato di cui si era chiesto il ritiro in autotutela» (NAPOLITANO A., *L'autotutela tributaria*, in CHINDEMI D., a cura di, *Diritto tributario giurisprudenziale*, 2021, 178 ss.). E tuttavia la controbiezione – che coglie nel segno – è data dal fatto che l'atto viziato che contaminerebbe i successivi, non sarebbe l'atto da ritirare in autotutela ma il mancato esercizio del potere di autotutela (così MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, cit., 1188).

In mancanza della sovraesposta cornice teorica – nella quale non pare iscriversi la giurisprudenza costituzionale – si viene a creare un assetto assai discutibile. L'insieme dei menzionati fattori, costituiti dal *discrimen* tra autotutela obbligatoria e facoltativa, dall'assenza di un obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di dare avvio al procedimento di riesame e dall'insindacabilità del diniego tacito nei casi di autotutela facoltativa, infatti, potrebbe comportare conseguenze assurde come l'insindacabilità di ipotesi discutibilmente non contemplate nell'elencazione di cui all'art. 10-*quater*. Al riguardo – per ragioni di sinteticità – se ne menzionano solo due che paiono paradigmatiche. In primo luogo, si può pensare all'autotutela necessaria per ripristinare la supremazia del diritto unionale non applicato nel caso concreto. In secondo luogo, viene in rilievo il giudicato penale favorevole al contribuente, non previsto tra i casi di autotutela obbligatoria, ma rispetto al quale la Consulta ha avuto modo di affermare che l'Amministrazione finanziaria, in presenza di un giudicato penale, «*deve uniformarsi, in sede di autotutela, nell'adozione dei provvedimenti ivi previsti*» (Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264).

Un ulteriore – e connesso – effetto distorsivo che si profila all'orizzonte è costituito dai probabili tentativi dei contribuenti di estendere la portata dell'elencazione di cui all'art. 10-*quater*, trovando verosimilmente un appiglio in tal senso nella lettera e) dello stesso che si riferisce all'errore sul presupposto di imposta.

4. Tra le conseguenze dell'abrogazione della disciplina previgente e dell'esauritiva regolamentazione dell'autotutela tributaria nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente merita di essere segnalata l'esclusione dalla novella della sospensione amministrativa degli effetti dell'atto.

Più precisamente e in chiave diacronica, nell'alveo dell'autotutela veniva ricondotto dal legislatore anche il potere di sospensione dell'atto impositivo illegittimo, come previsto dai commi 1-*bis* e seguenti dell'art. 2-*quater*, L. 30 novembre 1994, n. 656, introdotti dall'art. 27 L. 18 febbraio 1999, n. 28 (la disposizione di cui al comma 1-*bis*, in particolare, stabiliva che «*nel potere di annullamento d'ufficio o di revoca [...] deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato*»).

L'abrogazione di tale disciplina costituisce un problema abbastanza significativo ma, tutto sommato, neppure troppo difficilmente superabile in via interpretativa. Il potere di sospensione può, infatti, ritenersi incluso in quello di annullamento; identici sono del resto gli elementi che ne giustificano l'esercizio e l'organo deputato a concederli.

La funzione della sospensione, pertanto, è coerente con quella dell'eventuale annullamento – ed anche in mancanza di una disposizione normativa apposita – può ritenersi in esso necessariamente inclusa.

5. Adottando una visione di insieme e azzardando una – seppur succinta – riflessione di più ampio respiro, in conclusione, l'inserimento della disciplina in commento nell'ambito del nuovo Statuto del contribuente, fa propendere per un'evoluzione dello stesso in un'ottica di rafforzamento delle garanzie del contribuente.

Lo Statuto, in altre parole, da disciplina che prevedeva garanzie distribuite tra le diverse fasi di attuazione del tributo senza legarle con una nozione di procedimento (così BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2022, 377) – inteso come “farsi dell'atto” – pare ora assumere un ruolo sempre più simile a quello svolto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 nell'ambito del diritto amministrativo generale, confermando in maniera inequivocabile il proprio ruolo come fondamentale punto di riferimento per la regolamentazione dei procedimenti tributari.

Traguardando la questione da un altro – seppur collegato – angolo visuale, le novità normative complessivamente considerate costituiscono un'evidente sterzata nell'ottica del riconoscimento della rispondenza del procedimento tributario al più ampio *genus* del procedimento amministrativo generale, spesso rifiutata facendo riferimento al particolarismo tributario.

Al riguardo, l'istituto in commento è paradigmatico in quanto la disciplina dell'autotutela amministrativa contenuta nell'art. 21-*nonies* L. n. 241/1990 risultava difficilmente applicabile alla materia tributaria. Anche prescindendo, infatti, dalla specifica regolamentazione nell'ambito del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, la suddetta disposizione della legge sul procedimento amministrativo solo forzatamente poteva essere applicata alla materia tributaria, non foss'altro per il richiamo agli interessi dei destinatari e dei contro-interessati, del tutto inconferenti con la materia *de qua* (sul punto vedasi PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 3, 563).

Nell'ottica di forte osmosi tra materia tributaria e amministrativa generale, si iscrive anche la considerazione di fondo per cui dall'innegabile assenza di discrezionalità nel procedimento tributario di accertamento per quanto concerne la determinazione del tributo non si può far derivare una sopravvalutazione della natura vincolata della funzione impositiva, anche a scapito di quei significativi margini di discrezionalità pur rinvenibili in alcuni peculiari segmenti dell'azione impositiva (così DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393)

Tale contrapposizione tra attività discrezionale ed attività vincolata, che apertamente svaluta il ruolo dell'autorità del potere pubblico nella dialettica con il privato, ammettendo funzione, interesse legittimo e provvedimento soltanto in presenza del potere discrezionale, pare, infatti, smentita dal legislatore da un doppio punto di vista. Da un lato, la novella del 2005 ha modificato la L. n. 241/1990 identificando una disciplina unitaria dell'azione amministrativa, incentrata sull'autorità, alla quale viene esplicitamente ricondotto tanto il provvedimento discrezionale, quanto quello vincolato. Dall'altro, le novità introdotte nello Statuto dei diritti del contribuente costituiscono, per così dire, nuova linfa per la "procedimentalizzazione" dell'azione impositiva, quale garanzia per il contribuente, immanente all'esercizio di qualsivoglia funzione amministrativa.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BARABINO P., *L'autotutela tributaria tra il rilevante interesse generale e la ricerca della 'giusta imposizione'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 1, 196 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e nubi dalla giurisprudenza*, in *IPSOA Quotidiano*, 3 febbraio 2024
- BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2022
- CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, Milano, 2010
- CONSOLO C., *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992
- COSTANZO L., *L'autotutela tributaria tra motivazione e processo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, VI, 188 ss.
- DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393 ss.
- FARCOMENI F., *Autotutela tributaria e interesse generale alla rimozione dell'atto*, commento a Cass. civ., sez. trib., 7 marzo 2022, n. 7318, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 592 ss.
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999
- FRANSONI G., *Il diniego tacito o espresso di autotutela non può essere impugnato*, commento a Corte Cost., 13 luglio 2017, sent. n. 1817, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2017, 2, V, 49 ss.
- GIANONCELLI S., *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 6, I, 1159 ss.
- GIOVANNINI A., *Noterelle su deleghe in bianco e Costituzione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, I, 21 ss.
- GLENDI C., *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili escrescenze nel decreto attuativo*, in *IPSOA Quotidiano*, 23 dicembre 2023
- INGRAO G., *I nuovi sviluppi della normativa sull'autotutela*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, IV, 623 ss.
- LUPI R., *La funzione amministrativa di imposizione tributaria*, San Cesareo, 2022.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, Milano, 2022

- NAPOLITANO A., *L'autotutela tributaria*, in CHINDEMI D. (a cura di), *Diritto tributario giurisprudenziale*, 2021, 175 ss.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 3, 563 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008
- SABBATO G., *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT, 22 aprile 2021
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 2016, Torino, 178
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 16 ss.
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977

## L'AUTOTUTELA

### Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto del Contribuente nella perdurante incertezza sui limiti dell'autotutela sostitutiva

*The new principle of uniqueness of the assessment pursuant to art. 9-bis of the Taxpayer's Statute in the continuing uncertainty about the limits of substitute self-defense*

FRANCESCA PROSPERI - STEFANO DORIGO

#### Abstract

Il rapporto tra unicità dell'accertamento ed autotutela sostitutiva rappresenta da anni un tema molto dibattuto, oggetto di pronunce giurisprudenziali contrastanti e di prese di posizione della dottrina. Nel rimettere al vaglio delle Sezioni Unite alcune questioni ad esso relative, l'ordinanza interlocutoria della Suprema Corte n. 33665 depositata in data 1° dicembre 2023 offre l'occasione per ripercorrere le due contrapposte tesi che dividono il campo. In tale incerto scenario, ricostruita la *ratio* dei due filoni, il presente contributo si propone di analizzare se e quale ruolo possa rivestire, ai fini di una presa di posizione delle Sezioni Unite, l'intervenuta novella di cui all'art. 9-bis (*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*) dello Statuto dei diritti del contribuente, aggiunto dall'art. 1 comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 219/2023.

**Parole chiave:** autotutela sostitutiva, unicità dell'accertamento, Statuto dei diritti del contribuente

#### Abstract

*The relationship between uniqueness of the assessment and substitutive self-defense has been a much debated topic for years, the subject of conflicting jurisprudential rulings and doctrine positions. In referring some issues relating to it to the United Sections for consideration, the interlocutory order of the Supreme Court no. 33665 filed on 1 December 2023 offers the opportunity to retrace the two opposing theses that divide the field. In this uncertain scenario, having reconstructed the ratio of the two strands, this contribution aims to analyze whether and what role the new amendment referred to in article 9-bis can play for the purposes of a position taken by the United Sections (Prohibition of bis in idem in tax proceedings) of the Statute of Taxpayers' Rights, added by art. 1 paragraph 1, letter. i), Legislative Decree. n. 219/2023.*

**Keywords:** substitutive self-defense, uniqueness of the assessment, Statute of Taxpayers' Rights

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione. - **2.** L'ordinanza di rimessione alla Sezioni Unite prende atto dell'incertezza giurisprudenziale. Analisi dei due indirizzi contrapposti. - **3.** Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente: quale incidenza sul pronunciamento della Suprema Corte? - **4.** Conclusioni.

**1.** Con l'ordinanza interlocutoria n. 33665 depositata in data 1° dicembre 2023, la Suprema Corte di Cassazione ha rimesso al vaglio delle Sezioni Unite una questione di grande attualità attinente

al rapporto tra unicità dell'accertamento ed autotutela sostitutiva, ossia – quest'ultima - la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di annullare in autotutela un atto impositivo e di ri-emetterlo emendato dai propri vizi formali o sostanziali purché nel rispetto dei termini decadenziali. È noto, infatti, come l'esito dell'autotutela può comportare una definitiva rinuncia alla pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione finanziaria nel caso in cui la stessa sia integralmente infondata: in questa ipotesi l'Amministrazione emette un c.d. controatto, il quale tende semplicemente all'annullamento del primo. In altri casi, invece, l'errore commesso dall'Ufficio non è tale da giustificare l'integrale rinuncia alla pretesa impositiva, concludendosi il procedimento con la c.d. autotutela sostitutiva, ossia con una riforma dell'atto inizialmente emanato: al primo atto, l'Amministrazione ne sostituisce uno diverso che tiene conto dell'errore inizialmente commesso dall'Ufficio (BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2022, 306 ss.).

La questione dell'esercizio dell'autotutela sostitutiva (esperibile dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, e codificato dal Regolamento procedurale approvato con D.M. n. 37/1997) vista in rapporto con l'accertamento integrativo (art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) ha diviso a lungo la giurisprudenza di legittimità. Ricostruite le contrapposte posizioni giurisprudenziali tra le quali le Sezioni Unite sono chiamate a muoversi, nell'attesa di un loro pronunciamento, il presente contributo si propone di ricostruire la *ratio* di entrambi i filoni, interrogandosi sulla possibile incidenza che può rivestire - ai fini della risoluzione dell'incertezza - l'intervenuta novella di cui all'art. 9-*bis* (*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*) dello Statuto dei diritti del contribuente, così come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 219/2023.

2. Il caso sottoposto all'esame della Suprema Corte di Cassazione concerneva la posizione di un contribuente il quale, all'esito di un controllo fiscale, si era visto recapitare - in momenti diversi - due distinti avvisi di accertamento.

Più nel dettaglio, il primo di tali avvisi veniva annullato e successivamente sostituito - mediante l'esercizio dell'autotutela *in malam partem* - da un secondo contenente una pretesa superiore. Detta sostituzione non avveniva però per la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (condizione *ex lege* necessaria ai fini dell'esercizio dell'accertamento integrativo *ex* art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), bensì per una diversa valutazione del materiale probatorio già a mani dell'organo accertatore al momento dell'emissione del primo atto.

Sulla sussistenza o meno della facoltà di tale ri-emissione in capo all'Amministrazione finanziaria si sono formati due diversi orientamenti giurisprudenziali dei quali la Suprema Corte ha dato atto nell'ordinanza di rimessione in esame.

La prima impostazione (la quale, seppure non univoca, pare maggioritaria) fa leva sul principio di perennità dell'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, coniato quale sorta di principio "immanente" all'ordinamento. Tale principio troverebbe fondamento nelle norme di cui agli artt. 53 e 97 della Costituzione e conseguirebbe all'esigenza di una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico. Priva di rilievo sarebbe dunque la tesi dell'autotutela quale strumento diretto a preservare l'interesse individuale del contribuente (Cass., 18 maggio 2021, n. 13407; Cass., 30 settembre 2020, n. 20705; Cass., 6 luglio 2020, n. 13807; Cass., 9 giugno 2020, n. 10981; Cass., 18 febbraio 2020, n. 4153; Cass., 20 marzo 2019, n. 7751).

Pertanto, in tale prospettiva, l'emissione ed il successivo annullamento in autotutela dell'atto impositivo non consuma il potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che l'interesse tutelato non è quello del contribuente a vedere rispettati una serie di principi e di regole anche costituzionali, bensì quello alla corretta applicazione delle norme tributarie.

L'annullamento e ri-emissione dell'atto impositivo privo dei vizi originari dello stesso sarebbe espressione dell'ordinario potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria, con gli unici limiti rappresentati dallo spirare dei termini decadenziali e dalla formazione del giudicato sul primo atto (Cass., 2 febbraio 2022, nn. 3267 e 3268; Cass., 7 dicembre 2021, n. 38744; Cass., 30 giugno 2021, n. 18446;

Cass., 30 giugno 2021, n. 18388; Cass., 23 giugno 2021, n. 17924; Cass., 16 giugno 2021, n. 16996; Cass., 28 ottobre 2019, n. 27481; Cass., 20 marzo 2019, n. 7751; Cass., 21 marzo 2018, n. 7033; Cass., 31 maggio 2017, n. 24994; Cass., 7 aprile 2009, n. 8379).

Il risultato, in sostanza, è quello di essere in presenza di una ulteriore deroga non codificata al principio di unicità dell'accertamento ed in quanto tale, essenzialmente esercitabile senza limiti oltre a quelli già menzionati della decadenza e del giudicato (sulla necessità dell'introduzione di un limite temporale per il ritiro dell'atto v. DEMETRI M., *L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 127 ss.).

Non consumato l'esercizio del potere impositivo, l'autotutela sostitutiva sarebbe pertanto azionabile anche nel corso del giudizio e non solo per rimuovere vizi formali, bensì anche per quelli sostanziali (Cass., 1° marzo 2022, n. 6621; Cass., 6 luglio 2020, n. 13807) anche in assenza di quel limite degli elementi "nuovi", non conosciuti e non conoscibili dall'Amministrazione finanziaria, che caratterizza invece l'accertamento integrativo ex art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, essendo consentita una diversa valutazione degli elementi già in possesso dell'Ufficio (per un approfondimento sulla "non conoscibilità" degli elementi v. MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644; PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.).

Dall'altro lato, a tale filone giurisprudenziale permeato sul principio di perennità dell'azione amministrativa, se ne contrappone uno di segno opposto. Diversamente dal primo, questo sostiene l'impossibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di esercitare l'autotutela sostitutiva *in malam partem*, trattandosi questo di uno strumento volto a tutelare la posizione del contribuente ad una giusta imposizione nonché il suo diritto a non vederlo esposto al rischio di reiterati accertamenti. *Rebus sic stantibus*, l'autotutela sarebbe utilizzabile solo per vizi formali ovvero - laddove utilizzata per vizi sostanziali - solo in presenza di quegli elementi "nuovi" che sono alla base dell'accertamento integrativo. L'ammissibilità di accertamenti c.d. a singhiozzo, ossia basati sul medesimo bagaglio informativo in possesso dell'Amministrazione finanziaria, pregiudicherebbe il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva (Cass., 1° ottobre 2018, n. 23685; Cass., 4 dicembre 2020, n. 27788 e, più di recente, Cass., 22 aprile 2022, n. 12854). Pertanto, fino alla scadenza del termine per l'accertamento, l'avviso può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di successivi avvisi solo in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, atti o fatti dei quali l'Ufficio è venuto a conoscenza e che nell'avviso devono essere specificamente indicati a pena di nullità. Le integrazioni in aumento rappresentano del resto una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria; viceversa, quelle in diminuzione si risolvono in una mera riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo avviso che non richiede nemmeno una specifica motivazione (Cass., 17 ottobre 2014, n. 22019, che richiama anche Cass., 27 settembre 2000, n. 12814). Tale seconda impostazione, indubbiamente più garantista per il contribuente, seppure sostenuta da basi giurisprudenziali meno forti di quelle che sorreggono il principio di perennità, ha il pregio di una valorizzazione, da parte della Suprema Corte di Cassazione, delle tesi avanzate dalla "autorevole dottrina" (tra gli Autori - seppure non citati - a sostegno di questa tesi, si veda, da ultimo PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.).

Un profilo, questo, indubbiamente interessante, che induce a riflettere e fa ben sperare circa il ruolo che gli studiosi possono rivestire nell'orientare l'*iter-argomentativo* adottato dai giudici.

L'ordinanza della Suprema Corte di Cassazione *in apicibus*, preso nota di tali antitetici orientamenti, ha rimesso alle Sezioni Unite la risoluzione di talune questioni. In primo luogo, se l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva tributaria presupponga l'esistenza di soli vizi formali e non anche sostanziali e se, di conseguenza, sia diretto alla tutela dell'interesse individuale del contribuente, con esclusione del potere dell'Amministrazione finanziaria di adottare provvedimenti di annullamento *in malam partem*, o sia finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi con gli unici limiti della decadenza dei termini accertativi, ovvero del giudicato. La seconda questione concerne il rapporto tra il

potere di autotutela, il principio dell'unicità dell'accertamento e l'accertamento integrativo e, specificamente, se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, giustificata dal principio di perennità dell'azione costituisca un'ulteriore deroga (non specificamente normata) al principio dell'unicità dell'accertamento.

3. Nell'articolato scenario come poc'anzi ricostruito, merita ora domandarsi quale ruolo possa rivestire, ai fini di una presa di posizione delle Sezioni Unite, l'intervenuta novella di cui all'articolo 9-*bis* (*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*) dello Statuto dei diritti del contribuente, aggiunto dall'art. 1 comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 219/2023.

Tale articolo prevede che: «*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*».

Declinando il principio del *ne bis in idem* nel procedimento tributario, detta norma formalizza il dogma dell'unicità dell'azione accertativa, imponendo che l'accertamento dell'Amministrazione si esaurisca - in linea di principio - in relazione a ciascun tributo, in un unico atto per ciascun periodo di imposta.

La *ratio* è molteplice: in primo luogo, si tende a limitare gli oneri della difesa garantendo che il contribuente abbia la contezza di tutti gli elementi di cui l'Ufficio è in possesso nel corso dell'attività istruttoria; dall'altro lato, l'unicità dell'accertamento risponde a principi di buona amministrazione che impongono all'Amministrazione di emanare un determinato provvedimento ad istruttoria completata, così da garantire la migliore tenuta dello stesso anche in un'eventuale fase contenziosa. In questo senso, il riferimento va all'art. 97 Cost., che la più recente dottrina amministrativistica ricostruisce ormai come strumento di preminente tutela dei diritti individuali (come nota PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, cit.).

A ciò consegue, poi, una maggiore stabilità dei rapporti giuridici, la quale verrebbe inevitabilmente meno se l'Amministrazione potesse frammentare tutti gli elementi che ha a disposizione ponendoli alla base di una pluralità di atti.

Si tratta di considerazioni che pongono saldamente la nuova norma nell'orizzonte della difesa della posizione del contribuente, come è del resto confermato dalla sua collocazione nello Statuto.

Il nuovo articolo 9-*bis*, oltre a sancire espressamente l'unicità dell'azione accertativa, fa salvi nell'*incipit* due limiti, i quali - nonostante lo stretto collegamento della prima con principi costituzionali - ne determinano pertanto dei "contenimenti": 1) salvo che specifiche disposizioni prevedono diversamente; 2) ferma l'emendabilità dei vizi formali e procedurali.

In primo luogo, come era plausibile attendersi, vi è la precisa indicazione per cui se vi sono norme espresse che prevedono diversamente, tali norme prevalgono. Pare evidente, in questo caso, il riferimento implicito ai casi di accertamento parziale ed integrativo, di cui agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, i quali sono effettivamente i due modelli nei quali è espressamente la legge a prevedere la possibilità di rinnovare l'attività accertativa.

Affermandosi che le eccezioni al principio di unicità devono essere espressamente previste da una norma, si evince come tale inciso ben possa assumere rilievo con riferimento alla tematica della autotutela sostitutiva.

Si è infatti visto come il primo orientamento giurisprudenziale, fondante le sue basi sul principio perennità dell'azione accertativa, riconosce di fatto che non vi è una norma espressa che la consenta, ricollegandosi questa piuttosto a quello che è l'astratto modo di essere del potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, dall'entrata in vigore della novella legislativa in esame (18 gennaio 2024), è evidente come - laddove non vi sia una norma che lo preveda - saremmo al di fuori delle casistiche di ri-emissione ammesse, anche volendo continuare ad invocare il pur impalpabile principio di perennità.

In secondo luogo, l'art. 9-*bis* dello Statuto è ancora più chiaro con riferimento alla emendabilità dell'errore/infondatezza (ossia il tipico effetto dell'esercizio del potere di autotutela), statuendo che la stessa è limitata esclusivamente ai vizi formali e procedurali. A ciò consegue che un'eventuale emendabilità *in malam partem* di vizi di natura sostanziale non potrà che essere esercitata coerentemente con le

disposizioni vigenti, e dunque in presenza ancora una volta di quei “nuovi” elementi di cui all’art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973.

Ammettendosi una diversa conclusione, l’accertamento integrativo verrebbe svilito, non essendo possibile comprendere la ragione per cui il legislatore avrebbe indicato i limiti all’accertamento integrativo sussistendo però poi un potere pressoché illimitato dell’Amministrazione finanziaria di rieditare avvisi di accertamento soltanto sulla base dell’autotutela sostitutiva.

In conclusione, la norma *de qua* davvero con chiarezza sembra fissare specifici paletti a quello che è il contenuto del potere di autotutela sostitutiva in capo all’Amministrazione finanziaria: da un lato, il principio di unicità può essere derogato solo laddove vi sia una norma espressa; in assenza di quest’ultima, tale potere non sussiste e l’emendabilità potrà riguardare solamente vizi formali e procedurali.

Inoltre, ad avviso di chi scrive, la necessità che vi sia una norma espressa non consente di ritenere implicito, nell’esercizio dell’autotutela, il potere di ri-emettere l’atto in capo all’Amministrazione finanziaria.

La normativa sull’autotutela, contenuta oggi nei novelli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* dello Statuto, riguarda infatti la parte *destruens*, disciplinando le ipotesi in cui è possibile procedere all’annullamento dell’atto (per una panoramica sulle modifiche introdotte allo Statuto dei diritti del contribuente v. CARINCI A., *Revisione dello Statuto del contribuente tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 2023, 37, 3467 ss.).

Pertanto, ai fini della ri-emissione dell’atto, o la norma sull’autotutela espressamente prevede le condizioni alle quali tale ri-emissione è possibile (ciò che allo stato manca), oppure, se nulla è previsto, la possibilità di ri-emettere sussiste solo nei limiti previsti dalle norme espresse, tornandosi nuovamente alle fattispecie di cui agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973.

Complessivamente valutandosi il disposto di cui all’art. 9-*bis* dello Statuto, pare essersi innanzi ad una norma che ha le potenzialità, così come formulata (tra l’altro con una tecnica redazionale che si contraddistingue per l’estrema chiarezza), per risolvere le questioni cui le Sezioni Unite sono chiamate a pronunciarsi.

Del resto, la scelta di inserire tale articolo all’interno dello Statuto, fa sì che il ricevere un solo accertamento rispetto ad un tributo in relazione a ciascun periodo di imposta, assuma una importante caratterizzazione quale vero e proprio diritto del contribuente, come rende palese la formulazione della norma che proclama che questi “*ha diritto*” ad un simile trattamento.

4. Nell’attesa di verificare come si pronunceranno le Sezioni Unite e l’impatto che tale norma sopravvenuta potrà eventualmente rivestire, è ora possibile formulare qualche riflessione conclusiva.

Dopo aver assistito, per troppi anni, ad una situazione poco organica negli interventi sul sistema tributario, non può omettersi di rilevare come si sia adesso in presenza di un intervento di vasto respiro, indubbiamente non perfetto, indubbiamente perfettibile, di cui è però necessario apprezzare alcuni approdi.

Una riforma che ha molte pecche, molti punti discutibili, che lascia però agli interpreti e agli studiosi anche il compito di coglierne le novità ed i passi avanti che indubitabilmente sono stati fatti in tanti ambiti.

Proprio in tale contesto, la norma di cui all’art. 9-*bis* dello Statuto pare davvero considerarsi come una delle norme che maggiormente si presta a qualche considerazione di favore ed apprezzamento rispetto al lavoro del legislatore delegato (nello stesso senso MELIS G., *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *IPSOA Quotidiano*, 25 novembre 2023).

Nell’alludere proprio agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 quali, se non le uniche, comunque le principali eccezioni al principio di unicità e nel porre al centro della disciplina i diritti del contribuente, tale norma pare davvero potersi accogliere con favore come realizzazione di uno degli obiettivi generali della delega, ovvero quella della maggiore protezione della posizione del contribuente.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2022, 306 ss.
- CARINCI A., *Revisione dello Statuto del contribuente tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 2023, 37, 3467 ss.
- DEMETRI M., *L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 127 ss.
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999
- LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1131 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644
- MELIS G., *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *IPSOA Quotidiano*, 25 novembre 2023
- PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano, 2021
- PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore contribuente*, Padova, 1996

## V - LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE



## RISCOSSIONE

# La frode nella riscossione coattiva delle imposte e nella transazione fiscale: un confronto costruttivo tra fattispecie differenti (\*)

*Fraud in the forced collection of taxes and in tax transactions: a constructive comparison between different cases*

ANGELO GIAMMARINI - MARGHERITA SACCÀ

### Abstract

Il presente contributo si occupa delle fattispecie criminose che configurano il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte che, pur riguardando la fase di esazione dei tributi, toccano ambiti ontologicamente differenti. Si tratta della più diffusa frode nella riscossione coattiva delle imposte, al centro di un ampio dibattito accademico nonché della condotta meno conosciuta di frode nella transazione fiscale(1).

**Parole chiave:** riscossione coattiva, alienazioni simulate, altri atti fraudolenti, transazione fiscale

### Abstract

*This contribution deals with the criminal cases that constitute the crime of fraudulent evasion of the payment of taxes which, although they concern the tax collection phase, concern ontologically different areas. This is the most widespread fraud in the forced collection of taxes, at the center of a wide academic debate as well as the least known form of fraud in tax transactions.*

**Keywords:** forced collection, simulated alienations, other fraudulent acts, tax transaction

**SOMMARIO:** **1.** Un confronto tra attuale e precedente versione della disciplina normativa. - **2.** Le peculiari accezioni della condotta criminosa. Il riferimento paradigmatico delle alienazioni simulate. - **3.** I tentativi di delimitazione delle condotte che configurano gli altri atti fraudolenti. - **4.** Altre questioni cruciali per il perfezionamento della fattispecie. - La frode nella transazione fiscale. **5.** I tratti salienti dell'ipotesi fraudolenta. - **6.** Spunti di riflessione sull'autore della condotta fraudolenta. - **7.** I rapporti con le fattispecie affini. - **8.** Conclusioni.

(\*) I paragrafi 1, 2, 3, 4 sono attribuibili al dott. Angelo Giammarini ed i paragrafi 5, 6 e 7 alla dott.ssa Margherita Saccà; il paragrafo 8 è il frutto di considerazioni comuni a entrambi gli Autori.

(1) L'art. 11 D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte" recita testualmente: «1. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».

1. Le frequenti condotte di sottrazione illecita del patrimonio alle procedure esecutive fiscali hanno indotto il legislatore a prevedere una specifica ipotesi fraudolenta che, nel corso degli anni, ha subito profondi mutamenti.

La finalità perseguita è quella di «evitare che il contribuente si sottragga al dovere di concorrere alle spese pubbliche» attraverso il depauperamento del proprio patrimonio che, nella fase del pagamento delle imposte, rappresenta la generica garanzia fornita dall'obbligato alle ragioni dell'Erario (Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2018, n. 10161).

Il precedente diretto della norma in esame era la c.d. frode nell'esecuzione esattoriale che, ad onor del vero, non è mai stata in grado di tutelare efficacemente gli interessi erariali.

Infatti, il comportamento illecito era circoscritto in un momento temporale ben preciso, ovvero successivo all'avvio dell'attività ispettiva o dell'iscrizione a ruolo, e doveva cagionare, altresì, un danno effettivo per l'Erario, quale appunto l'esito infruttuoso della procedura della riscossione coattiva.

Le diversità strutturali con la vigente formulazione normativa appaiono, dunque, evidenti.

Il venir meno di ogni riferimento all'attività dell'Amministrazione finanziaria determina una profonda mutazione della natura e della struttura della fattispecie.

Attualmente, non è richiesto che la condotta criminosa comprometta, effettivamente, una procedura di esecuzione esattoriale, ma è sufficiente che sia semplicemente idonea a mettere in pericolo l'esito della stessa (cfr. Cass. pen., sez. III, 22 novembre 2012, n. 45730; Id., 4 novembre 2020, n. 307239).

Si registra, quindi, un'anticipazione della soglia della tutela penale apprestata dalla norma che determina un'inevitabile dilatazione dell'ambito di applicazione della medesima.

Ciò posto, deve essere necessariamente effettuata una stretta interpretazione dei requisiti tipici della condotta, riferiti alle nozioni di simulazione e frode, per evitare un'indiscriminata applicazione della fattispecie, pena il possibile *vulnus* dei principi di carattere costituzionale.

Sul punto occorre operare un preciso e costante bilanciamento tra l'interesse dell'Amministrazione finanziaria, di vedere garantita la propria pretesa erariale, e le esigenze del contribuente, di poter disporre liberamente dei propri beni (cfr. DELFINO A. - FASANO N., *Sottrazione al pagamento delle imposte: il labile confine fra atti dispositivi legittimi e atti dispositivi fraudolenti*, in *il fisco*, 2016, 21, 2048).

Inoltre, il bene giuridico tutelato dalla norma, secondo l'orientamento giurisprudenziale maggioritario, non è il diritto di credito dell'Erario ma, piuttosto, la generica garanzia offerta dai beni del contribuente (cfr. ALDROVANDI P., *Bene giuridico e principio di offensività nello specchio del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 3, 149).

Ciò determina la possibilità di configurare la fattispecie anche qualora «in concreto, dopo il compimento degli atti fraudolenti richiesti dalla norma, avvenga il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori» (Cass. pen., sez. III, 6 ottobre 2011, n. 36290).

2. Per la tipizzazione della condotta criminosa il legislatore ha utilizzato una tecnica che non può certo dirsi immune da critiche, poiché si riferisce a due comportamenti, tra loro alternativi, costituiti dalle alienazioni simulate, dalle forme più definite, e dagli atti fraudolenti, dai contorni più sfumati.

La prima modalità della condotta consiste, in linea di continuità con la disciplina civilistica, nel fittizio trasferimento della proprietà di un bene caratterizzato dalla divergenza tra la volontà dichiarata dalle parti e quella effettiva.

Sul punto non vi sono motivi per attribuire a tale comportamento un significato penalistico differente da quello civilistico (cfr. VAGNOLI E., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Rass. trib.*, 2004, 4, 1317) e per la definizione dello stesso non è necessario ricorrere all'armamentario definitorio previsto nel sistema penale tributario.

In senso concorde si esprime anche la Suprema Corte ritenendo che «l'alienazione è "simulata", ossia finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, allorché il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti» (Cass. pen., sez. V, 10 febbraio 2022, n. 4957).

Altrettanto di interesse ai fini che occupano risulta la definizione elaborata da autorevole dottrina, secondo cui le alienazioni simulate rappresenterebbero tutte quelle operazioni comunque realizzate che non producono un reale trasferimento di proprietà, così da creare un decremento, soltanto apparente, della consistenza patrimoniale del contribuente (cfr. LANZI A., *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *L'indice penale*, 2016, 1, 1).

Inoltre nessun dubbio sussiste in merito alla possibilità di ricomprendere nei comportamenti della specie anche le donazioni, posto che la norma non pone limiti al titolo oneroso, ovvero gratuito, del trasferimento dei beni (cfr. CAPOLUPO S., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tra interessi erariali e autonomia negoziale dei contribuenti*, in *il fisco*, 2017, 47/48, 4541).

Più controversa è invece la questione legata alla riconducibilità delle alienazioni “effettive” nell’ambito di quelle “simulate”.

Un primo orientamento dottrinale, in aderenza con il tenore letterale della norma, esclude *tout court* la rilevanza dell’alienazione effettiva quand’anche la stessa sia idonea a diminuire la garanzia patrimoniale dell’Erario, poiché effettuata, ad esempio, a titolo gratuito ovvero con corrispettivo irrisorio o comunque inadeguato.

In questo contesto, gli atti di disposizione patrimoniale non idonei ad impedire, o sviare, la riscossione coattiva non sarebbero qualificabili come alienazioni simulate e di conseguenza la difesa delle ragioni erariali rimarrebbe affidata ai comuni strumenti civilistici fruibili dai creditori.

Secondo l’interpretazione di cui si tratta, la qualifica di atti simulati spetterebbe, ad esempio, ai contratti di compravendita, che in realtà celano vere e proprie donazioni, piuttosto che alle cessioni di beni a prezzi di mercato, nelle quali in realtà si annidano trasferimenti di modico valore.

La stessa ricostruzione aderisce, in seguito, ad una prospettiva più evoluta ritenendo che anche l’alienazione “effettiva” possa assumere rilevanza penale, purché venga posta in essere con particolari modalità idonee a rappresentare un concreto ostacolo per le iniziative di recupero erariali.

Si pensi, ad esempio, ad una vendita “frammentata” che, attraverso una serie di passaggi plurimi e successivi, consenta al bene di arrivare all’effettivo destinatario finale ovvero ancora al trasferimento di proprietà di un’immobile a cui faccia immediatamente seguito, in base ad una preventiva e criminosa intesa tra le parti, l’iscrizione di un’ipoteca a favore di un terzo in buona fede (cfr. NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000).

Altra parte della dottrina ritiene che il carattere simulato dell’alienazione, per dirsi tale, debba riferirsi al trasferimento in concreto del diritto di proprietà e non soltanto all’abuso del titolo o del corrispettivo del negozio giuridico (cfr. ALDOVRANDI P., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001).

Per questo sarebbe irrilevante la donazione di un bene fatta apparire ai terzi come compravendita, poiché sarebbe simulato soltanto il titolo dell’atto e non anche la sostanza del medesimo, mentre assumerebbe rilievo la compravendita di un bene tesa ad occultare un comodato, poiché in questo caso risulterebbe svilito il contenuto tipico dell’atto.

Le alienazioni simulate rappresentano inoltre il *trait d’union* con l’altra tipologia comportamentale, ovvero gli altri atti fraudolenti, in relazione ai quali assumono un’importante valenza descrittiva e paradigmatica poiché contribuiscono a definirne i contenuti tipici (cfr. DIMAGGIO F., *Il requisito della frode nel reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 213).

Per tali ragioni, la Corte di Cassazione ritiene che anche l’alienazione effettiva quando sia connotata da una componente artificiosa, tale da ostacolare l’azione recuperatoria dell’Erario, possa essere riconducibile alla categoria residuale, ed alternativa, degli altri atti fraudolenti (cfr. Cass. pen., sez. III, 21 febbraio 2020, n. 6926, secondo cui «ove il trasferimento sia effettivo, la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato, ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile atto fraudolento»; Id., 19 agosto 2019, n. 36217).

3. Gli altri atti fraudolenti, in ragione della formulazione estremamente generica, hanno impegnato dottrina e giurisprudenza nel tentativo di definirne l’ambito applicativo.

La parziale indeterminazione da cui è affetta la peculiare accezione della condotta rappresenta la principale criticità della fattispecie, poiché pone oltremodo in tensione i principi di tassatività e determinatezza tipici della norma penale (cfr. LOCONTE S., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: questioni irrisolte dalla giurisprudenza*, in *il fisco*, 2022, 29, 2827).

In questo mutevole scenario, appare dubbia la riconducibilità della distruzione o dell'occultamento dei beni, potenzialmente assoggettabili alla procedura di riscossione coattiva, alla categoria degli altri atti fraudolenti.

Secondo alcuni autori questa eccezione si potrebbe agevolmente superare considerando la finalità perseguita da siffatti comportamenti, che assumerebbero rilievo penale soltanto qualora fossero preordinati a frustrare le ragioni dell'Erario (cfr. MANCINI A., *Diritto penale tributario*, Roma, 2023).

In disaccordo con questo indirizzo si pone altra parte della dottrina nel ritenere che «non possono invece essere ricondotti al concetto di “atti” quei comportamenti materiali (fatti), finalizzati a neutralizzare beni suscettibili di aggressione da parte dell'Erario (casi di occultamento o distruzione di beni mobili): è il caso del contribuente che occulta alcuni quadri di sua proprietà, affinché non siano oggetto di pignoramento nel corso di un accesso a causa di un debito tributario non rispettato.

*Si ritiene debba pervenirsi a tale conclusione a seguito del confronto con quanto disposto dall'art. 388 del codice penale: in tale fattispecie infatti il legislatore ha previsto espressamente la punibilità degli “altri fatti fraudolenti”, dimostrando quindi la consapevolezza della differenza tra atti e fatti. Peraltro, voler ricondurre anche i comportamenti materiali al concetto di atti fraudolenti significherebbe attribuire alla predetta espressione un significato troppo ampio» (ZANNOTTI R., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *Rass. trib.*, 2001, 3, 771).*

Secondo questo stesso orientamento dottrinale le attività di occultamento, essendo carenti di un'autentica dimensione fraudolenta, non determinerebbero un'apparente diminuzione patrimoniale ma, piuttosto, un effettivo decremento del valore del patrimonio del contribuente (cfr. NANNUCCI U., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in NANNUCCI U. - D'AVIRRO A., a cura di, *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000; ALDROVANDI P., *Commento sub art. 11*, in CARACCIOLI I. - GIARDA A. - LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria, commentario al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001).

La giurisprudenza di legittimità ritiene invece che il dato letterale della norma imponga «di circoscrivere la nozione di “atti fraudolenti” soltanto a quelli di natura dispositiva, siano essi di natura materiale (sottrazione, distruzione, occultamento) o giuridica (creazione di diritti reali limitati di terzi, ad esempio)», e di conseguenza «non possono, dunque, rientrarvi l'omissione del deposito dei bilanci o della presentazione delle dichiarazioni fiscali, né l'occultamento della contabilità aziendale, ovvero le sole condotte che, nel caso specifico, escluderebbero, *ratione temporis*, la maturazione della prescrizione» (Cass. pen., sez. VI, 2 settembre 2021, n. 32694).

Secondo una diversa prospettiva, gli atti fraudolenti sarebbero quelli idonei «ad abbracciare l'intero universo degli atti che comportino un depauperamento “apparente” della garanzia patrimoniale» (MEOLI M., *Cass., sent. n. 14720 del 9 aprile 2008. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Momento rilevante e nozione di alienazione simulata*, in *il fisco*, 2008, 23, 4179).

Indubbiamente gli atti fraudolenti rappresentano una categoria dalle ampie possibilità interpretative nella quale può astrattamente essere ricompreso l'utilizzo distorto, ovvero l'abuso della causa tipica, di un ampio novero di istituti civilistici.

Per tali ragioni il rischio da scongiurare è quello di un'indiscriminata criminalizzazione degli ordinari strumenti di pianificazione societaria o patrimoniale (cfr. DORIGO S., *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, I, 1577).

Nonostante ciò i tentativi di delimitazione del singolare comportamento si sono risolti, fino ad ora, in un vivace confronto giurisprudenziale, con la prospettazione sia di un ampliamento che di una restrizione della portata applicativa della norma (cfr. FORMICA P. - ROSSOMANDO P., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: verso una metamorfosi pan-penalizzante della fattispecie?*, in *il fisco*, 2021, 38, 3642).

Un primo orientamento, che allarga le maglie della fattispecie, ravvisa la condotta di sottrazione fraudolenta ogni qualvolta si realizzino atti che possano diminuire la capacità patrimoniale del contribuente ed ostacolare l'interesse erariale alla riscossione dei tributi (cfr. Cass. pen., sez. III, 16 ottobre 2012, n. 40561, secondo cui «*perché siano integrati gli elementi costitutivi della fattispecie incriminatrice basta unicamente che la condotta risulti idonea a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte dello Stato, "idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio ex ante - e non anche (per) l'effettiva verifica di tale evento"*»). In senso conforme Cass. pen., sez. III, 4 luglio 2013, n. 28796; Id., 24 febbraio 2014, n. 8728; Id., 26 gennaio 2015, n. 3416; Id., sez. VI, 19 febbraio 2015, n. 7618).

In quest'ottica la rinuncia alla centralità dell'elemento fraudolento determina la rilevanza penale di qualsiasi atto dispositivo di per sé idoneo ad ostacolare l'attività di recupero dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo un diverso orientamento, che contrae l'ambito applicativo della norma, l'atto fraudolento è quello connotato da «*una componente di artificio, inganno o menzogna, che sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio - o comunque rendendo più difficoltosa - l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario*» (Cass. pen., sez. III, 3 luglio 2012, n. 25677; Id., 16 dicembre 2020, n. 35983, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2021, 376. In senso conforme Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 15449; Id., 2 marzo 2018, n. 29636; Id., sez. IV, 27 novembre 2020, n. 33417).

In questa diversa prospettiva si recupera la valenza del requisito della fraudolenza, che, stavolta, assume una portata decisiva ed irrinunciabile.

Questa alternanza di pronunciamenti si riverbera sulle molteplici attività di disposizione patrimoniale che possono essere realizzate dai contribuenti, dai più semplici trasferimenti di denaro fino alle più complesse costituzioni dei *trusts*.

Nel dettaglio, è stata ravvisata la sussistenza della fattispecie criminosa nella condotta di un imprenditore che, in pendenza di un accertamento tributario, cartolarizzava le giacenze attive presenti sul conto corrente aziendale, mediante l'emissione di assegni circolari intestati alla stessa società, che venivano incassati soltanto in prossimità dei pagamenti ai fornitori, così da mantenere il saldo sempre prossimo allo zero (cfr. MAGNELLI F.M., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: con la sentenza "Corona" la Cassazione marca i confini della fattispecie*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 6).

Tali atti sono stati ritenuti fraudolenti poiché idonei «*a rappresentare una realtà non corrispondente al vero e a mettere a repentaglio o comunque ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario*» (Cass. pen., sez. III, 11 maggio 2020, n. 14217).

In realtà tale pronunciamento non considera la componente artificiosa ed ingannevole della condotta poiché, a ben vedere, il contribuente aveva mantenuto la titolarità della disponibilità finanziarie che, seppur incorporate nei titoli di credito, potevano essere pignorate dall'Agente della riscossione in caso dell'attivazione della procedura esecutiva.

Parimenti, ha assunto rilevanza penale il comportamento di un'imprenditrice che, svuotate le casse sociali attraverso sistematici trasferimenti di denaro su conti correnti, intestati a prestanomi, drenava le predette somme di denaro attraverso ulteriori bonifici su conti correnti accessi all'estero ovvero tramite prelevamenti in contanti.

La Suprema Corte, più in particolare, ha ravvisato i profili fraudolenti degli atti dispositivi nell'esistenza di una fitta rete di prestanomi e nell'impossibilità di tracciamento del contante, che rappresentavano ai terzi una riduzione fittizia del patrimonio, comunque idonea ad ostacolare le azioni di recupero erariale (cfr. Cass. pen., sez. III, 3 maggio 2021, n. 16686 in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2021, 902).

Le richiamate divergenze giurisprudenziali emergono anche con riguardo al *trust* che, a causa del suo accentuato polimorfismo strutturale (cfr. TASSANI T., *I trusts nel sistema fiscale italiano*, in Pisa, 2012), dovuto alla molteplicità delle forme ed all'eterogeneità delle finalità perseguite, necessita di ulteriori e più attente riflessioni.

Si tratta di uno strumento di per sé lecito che potrebbe diventare illecito se il contribuente decidesse di avvalersene pur essendo a conoscenza dell'esistenza di un debito tributario a suo carico.

Il *trust* si sostanzia nell'affidamento di determinati beni da parte del disponente (*settlor*) in favore del gestore (*trustee*) affinché questi li amministri, con una specifica finalità, e li attribuisca al termine del periodo, unitamente ai frutti prodotti, ai soggetti beneficiari (cfr. LOCONTE S., *Il momento impositivo del trust "liquidatorio"*, in *il fisco*, 2022, 45, 4353).

Con l'istituto in esame si realizza il tipico effetto segregativo in virtù del quale i beni costituiti in *trust* rappresentano un patrimonio separato e autonomo rispetto a quello del disponente, del gestore e del beneficiario. Da ciò discende che la segregazione è altro rispetto al trasferimento della titolarità giuridica dei beni e che, di conseguenza, il *trustee* assume un diritto sul patrimonio conferito che è altro rispetto a quello di proprietà (TASSANI T., *La fiducia e il trust nel sistema fiscale italiano*, in *Studi urbinati*, 2016, 66, 417).

Ciò posto, è stato qualificato come atto fraudolento la costituzione di un *trust* familiare, finalizzato a soddisfare i bisogni dei figli, sulla base di taluni elementi, ognuno espressione di un autonomo disvalore, quali la vicinanza tra disponente e *trustee*, l'inidoneità del *trustee* a ricoprire il proprio ruolo e le limitazioni ai poteri del gestore previste dall'atto istitutivo (cfr. Cass. pen., sez. III, 9 ottobre 2015, n. 40534).

Nel caso di specie risultava infatti che il disponente aveva nominato quale *trustee* il legale di fiducia, che lo aveva assistito nelle procedure di divorzio contro la *ex* moglie e per questo si è ritenuto non idoneo a garantire il fine del fondo di curare gli interessi di mantenimento della prole.

In base all'*iter* logico giuridico seguito in tale pronunciamento, lo scopo perseguito dal *trust* è stato ritenuto impossibile da conseguire sulla base di valutazioni ancorate al profilo soggettivo del gestore e non anche alla valutazione delle azioni concretamente svolte dal medesimo.

Tale circostanza fa intravedere un ampliamento improprio del campo d'azione della fattispecie della sottrazione fraudolenta, ancorando la possibile fraudolenza del *trust* ad alcuni dei tratti caratteristici della natura dell'istituto stesso; in particolare la vicinanza tra disponente e *trustee*, che è l'espressione del rapporto fiduciario che lega i due soggetti, non può essere letto di per sé come elemento di sospetto di un utilizzo fraudolento del fondo (cfr. CESARONI L., *Sugli indizi di un trust con finalità criminali*, in *Trusts*, 2020, 4, 396).

Allo stesso modo i giudici di legittimità hanno ritenuto fraudolento il *trust* costituito dal liquidatore di una società, al fine di soddisfare le pretese dell'Erario e degli altri creditori sociali, nel quale confluiva l'intero patrimonio aziendale, attivo e passivo, che il disponente continuava ad amministrare ricoprendo anche il ruolo di *trustee*.

Orbene la natura artificiosa del comportamento illecito veniva ravvisata nella dichiarata finalità liquidatoria del *trust*, che, seppur prevista nell'atto istitutivo, risultava in realtà sviata, poiché non era accompagnata da comportamenti concludenti del disponente, tenuto conto dei mancati pagamenti delle somme dovute all'Erario nonché dell'assenza di comunicazioni in favore dei creditori.

Nel caso di specie la Corte di Cassazione ha aderito a una diversa interpretazione, maggiormente rispettosa dello spirito della norma, affermando come gli atti fraudolenti consistono in un «*comportamento che, sebbene formalmente lecito - come peraltro lo è l'alienazione di un bene - sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno*» (Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 15449, in *il fisco*, 2015, 1886).

Nello *sham trust*, o *trust* "ripugnante" per mutuare l'espressione utilizzata dal tribunale felsineo (cfr. Tribunale Bologna, sez. civ. I, 1° ottobre 2003, n. 4545), il compito dell'interprete è agevolato poiché la fraudolenza della condotta è già insita nella natura dell'istituto che risulta illecita *ab origine* (cfr. DI AMATO A., *Rilievo, sotto il profilo penale, della finalità nella istituzione di un trust*, in *Trusts*, 2017, 6, 592).

Un *trust* di questo tipo si riduce, infatti, ad un «*mero espediente per creare un diaframma tra patrimonio personale e proprietà costituita in trust, con evidente finalità elusiva delle ragioni creditorie di terzi, comprese quelle erariali*» (Cass. pen., sez. V, 7 novembre 2014, n. 46137, in *il fisco*, 2014, 45).

e, di conseguenza, non produce l'effetto segregativo che gli è proprio, poiché il disponente perde solo apparentemente il controllo dei beni conferiti nel fondo.

Per questo la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che la costituzione del *trust* simulato, posta in essere in un momento successivo rispetto a quello della rituale notifica delle cartelle esattoriali (cfr. Cass. pen., sez. III, 11 maggio 2018, n. 20862), ovvero degli avvisi di accertamento (cfr. Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2022, n. 16540), è di per sé sufficiente, per la connotazione illecita dell'istituto, dunque, a integrare la condotta di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, poiché idonea a compromettere la buona riuscita della procedura di riscossione coattiva (cfr. CORASANITI G., *L'effetto segregativo prodotto dal trust e la riscossione coattiva del tributo*, in *Trusts*, 2020, settembre, 493).

Chiarito che gli indirizzi giurisprudenziali ammettono pacificamente la possibilità di inquadrare l'istituzione del *trust* quale possibile atto fraudolento (cfr. CARACCIOLI I., *"Fondo patrimoniale" e "trust"/rischi penal-tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 162 ss.; DI AMATO A., *Rilievo, sotto il profilo penale, della finalità nella istituzione di un trust*, cit.), occorre riflettere sulle capacità dell'azione revocatoria semplificata, prevista dall'art. 2929-bis c.c.(2), di incidere sulla fattispecie criminosa (cfr. DAMIANO D., *Atti dispositivi di beni in fondo patrimoniale e revocatoria semplificata ex art. 2929 bis c.c.*, in *Notariato*, 2018, 5, 517 ss.).

In virtù di tale istituto, il creditore pregiudicato da un atto del debitore, a titolo gratuito, di costituzione di vincolo di indisponibilità o di alienazione, relativo a beni immobili o mobili registrati, e compiuto successivamente all'insorgere del credito, può procedere direttamente all'esecuzione forzata, anche se non abbia ottenuto sentenza dichiarativa di inefficacia, a condizione che sia munito di titolo esecutivo e trascriva il pignoramento entro un anno dalla data in cui è stato trascritto l'atto pregiudizievole (cfr. MICCOLI G., *Brevi riflessioni sull'art. 2929-bis c.c.*, in *Rivista dell'esecuzione forzata*, 2016, 3, 335 ss.).

Per quanto di specifico interesse l'Amministrazione finanziaria qualora risultasse pregiudicata dalla costituzione di un *trust*, che comporta l'apposizione dei vincoli di separazione e di destinazione sui beni ivi conferiti, potrebbe procedere, al ricorrere dei requisiti di legge, all'esecuzione forzata sul patrimonio conferito nel fondo (cfr. SMANIOTTO E., *L'art. 2929 bis c.c. espropriazione di beni oggetto di vincoli di indisponibilità o di alienazioni a titolo gratuito*, in *Immobili e proprietà*, 2015, 10, 584 ss.).

Per questo la dottrina osserva che, in queste condizioni, potrebbe rimanere preclusa la configurazione dell'ipotesi fraudolenta in esame poiché «l'atto a titolo gratuito con il quale il debitore dispone dei propri beni, non sembrerebbe idoneo ex se a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva» (DENORA B., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, atti a titolo gratuito e rilevanza dell'art. 2929-bis cod. civ.*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, VII, 77).

Tale indirizzo è in linea di massima condivisibile, poiché l'operatività dell'istituto riduce il pregiudizio dell'attività recuperatoria erariale, che potrà soddisfarsi direttamente sul patrimonio del debitore, e comporta la conseguente inoffensiva della condotta.

Sul punto non va tuttavia sottaciuto che tale effetto si vanifica, e quindi la fattispecie rimarrebbe configurabile, nel caso in cui il contribuente proponga opposizione all'esecuzione, ai sensi del terzo comma della disposizione in esame, poiché ciò comporta una successiva fase a cognizione piena e costituisce un ulteriore ostacolo per il concreto dipanarsi della procedura di esecuzione esattoriale.

---

(2) L'art. 2929-bis, comma 1, c.c., rubricato "Espropriazione di beni oggetto di vincoli di indisponibilità o di alienazioni a titolo gratuito", recita testualmente: «Il creditore che sia pregiudicato da un atto del debitore, di costituzione di vincolo di indisponibilità o di alienazione, che ha per oggetto beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri, compiuto a titolo gratuito successivamente al sorgere del credito, può procedere, munito di titolo esecutivo, a esecuzione forzata, ancorché non abbia preventivamente ottenuto sentenza dichiarativa di inefficacia, se trascrive il pignoramento nel termine di un anno dalla data in cui l'atto è stato trascritto. La disposizione di cui al presente comma si applica anche al creditore anteriore che, entro un anno dalla trascrizione dell'atto pregiudizievole, interviene nell'esecuzione da altri promossa».

4. La vigente formulazione della fattispecie incriminatrice ingenera, sul fronte interpretativo, diverse criticità tra le quali vi è sicuramente quella relativa alla collocazione temporale della condotta rispetto all'insorgere dell'obbligazione tributaria.

Un primo e più risalente indirizzo giurisprudenziale ammette la possibilità «dell'anticipazione della soglia di rilevanza penale della condotta, collocata in un momento nel quale l'obbligazione tributaria può non essere ancora sorta» a patto che, tuttavia, il giudice proceda ad «una stretta interpretazione dei requisiti della condotta, configurante reato unicamente laddove si sia in presenza di vendita simulata o di altri atti fraudolenti» idonei a porre in pericolo la pretesa tributaria (cfr. Cass. pen., sez. III, 1° aprile 2016, n. 13233, in *Boll. trib.*, 2018, 9).

Un differente orientamento dei giudici di legittimità ritiene invece necessaria «l'esistenza, al momento della condotta illecita, di un debito verso l'Amministrazione finanziaria, sebbene non ancora precisamente determinato, ed eventualmente nemmeno oggetto di procedure di accertamento», purché sia di ammontare complessivo stimabile superiore alla soglia di punibilità e sia noto al contribuente (cfr. Cass. pen., sez. III, 19 marzo 2021, n. 10763, in *Osservatorio reati tributari e riciclaggio*. In senso conforme Cass. pen., sez. III, 20 aprile 2022, n. 15239 in *Norme & Tributi Plus Diritto, Il Sole 24 Ore*, 2022; 8 agosto 2007, n. 32282).

La dottrina si discosta da queste tesi e sostiene l'indispensabilità della preesistenza del debito tributario rispetto alla condotta criminosa, di cui costituisce il presupposto (cfr. SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013), mentre non reputa necessaria una piena conoscenza della pendenza da parte dell'agente, essendo sufficiente che questi sia consapevole della sua esistenza. (cfr. DI VIZIO F., *Il delitto di sottrazione fraudolenta del pagamento delle imposte ed i rapporti con i reati di bancarotta fraudolenta per distrazione e di riciclaggio*, Relazione svolta nell'ambito del Master di diritto tributario e di diritto penale-tributario, organizzato dal Centro di Diritto Penale Tributario e da Avvocatura Indipendente, Firenze 18 febbraio 2018, 14; VAGNOLI E., *op. cit.*, 1317).

A riguardo deve ritenersi preferibile la tesi secondo cui l'obbligazione tributaria deve sorgere in un momento precedente rispetto a quello in cui si realizza la condotta tipica ovvero, in altri termini, deve essersi quantomeno verificato il presupposto impositivo, senza la necessità che si sia concluso il periodo d'imposta.

Questo tema induce alla riflessione su un'altra questione, ovvero quella degli effetti dell'annullamento della pretesa erariale, da parte della Commissione tributaria, in seguito al compimento della condotta criminosa.

Sul punto la giurisprudenza di legittimità ritiene che l'annullamento dell'avviso di accertamento, intervenuto in sede tributaria, non possa «significare il venir meno del fumus del reato proprio perché da valutare, quest'ultimo, in funzione alla natura dell'illecito, che non richiede neppure una previa azione di recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono subire per effetto di condotte insidiose ed "oblique"», anche rispetto a pretese esercitabili ed in concreto non ancora esercitate (cfr. Cass. pen., sez. III, 1° aprile 2016, n. 13233).

In questa prospettiva rimarrebbe compromesso il profitto del reato, con conseguente impossibilità di mantenere il vincolo del sequestro qualora fosse stato apposto sui beni dell'agente (cfr. Cass. pen., sez. III, 28 settembre 2015, n. 39187, in *il fisco*, 2015, 39), che nel caso di specie non coincide con il debito tributario rimasto inadempito ma «con la somma di denaro o con l'attività patrimoniale, qualunque essa sia, la cui sottrazione all'Erario viene perseguita attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti» (Cass. pen., sez. V, 1° marzo 2019, n. 8850; Id., sez. V, 13 marzo 2019, n. 11261; Id., sez. III, 24 maggio 2021, n. 20371. In senso conforme Cass. pen., sez. II, 24 febbraio 2020, n. 7259).

Lo stesso va individuato, in altri termini, nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che agisce per il recupero delle imposte evase (cfr. SCARCELLA A., *Niente sequestro se il credito tributario è estinto*, in *il Quotidiano Giuridico*, 31 marzo 2023).

Altra questione d'interesse è quella relativa alla valutazione dell'effettiva potenzialità lesiva dell'atto simulato o fraudolento.

In tal senso andrebbero posti a confronto il *quantum* del debito fiscale, il valore dell'atto dispositivo e, soprattutto, l'ammontare del patrimonio residuo facente capo al contribuente.

A ben vedere, infatti, se quest'ultimo risulta comunque capiente rispetto alla pretesa erariale, difficilmente potrà ritenersi integrata la fattispecie di cui si tratta poiché, a queste condizioni, l'efficacia della procedura di riscossione coattiva non è posta in pericolo.

Sul punto si segnala un orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui l'accertamento dell'idoneità degli atti negoziali a rendere inefficace la riscossione coattiva non può prescindere dalla «*valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili*» (Cass. pen., sez. III, 1° aprile 2016, n. 13233, in *Boll. trib.*, 2018, 717).

Da ciò si desume l'impossibilità di configurare la fattispecie criminosa allorquando, pur in presenza di atti di dismissione patrimoniale, l'Amministrazione finanziaria possa comunque soddisfarsi sulla restante parte dei beni di cui il contribuente è rimasto titolare.

In senso favorevole a questa tesi si è espressa anche la dottrina secondo cui «*il reato può integrarsi solo laddove l'atto dispositivo, attraverso una valutazione complessiva da compiersi ex ante (e cioè al momento del compimento dell'atto stesso) abbia inciso sul patrimonio dell'obbligato in maniera tale da renderlo incapiente rispetto al valore del debito verso l'Erario*» (DE LIA A., *Brevi note a margine del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, tra torsioni ermeneutiche, utilizzo improprio dello strumento della confisca ed efficientismo esasperato*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 6, III, 67).

Tale impostazione amplia questa prospettiva ritenendo che la fattispecie non possa configurarsi neanche quando i beni del debitore, indipendentemente dall'atto di disposizione patrimoniale, risultino già di per sé di scarso valore oppure quando siano insufficienti ad assicurare una qualche prospettiva di soddisfacimento dell'Erario, come nei casi in cui siano già gravati da pignoramenti o ipoteche riferibili a debiti contratti nei periodi precedenti (cfr. MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013).

Anche la giurisprudenza di legittimità si è espressa in modo conforme ritenendo che, trattandosi di una condotta criminosa che deve essere idonea a frustare la riscossione coattiva, l'eventuale carenza di presupposti per l'attivazione di tale procedura, come l'assenza o la scarsità del valore del patrimonio del contribuente, rende l'atto negoziale "sospetto" del tutto irrilevante (cfr. Cass. pen., sez. III, 20 gennaio 2017, n. 3011).

Per tali ragioni non potranno considerarsi penalmente rilevanti quelle situazioni in cui il patrimonio residuo del contribuente, al netto degli atti dispositivi effettuati, sia comunque incapiente ed idoneo a garantire la pretesa erariale.

L'interpretazione di cui sopra limita l'ambito di applicazione della norma, così garantendo, altresì, la libertà di iniziativa economica e scongiurando l'incriminazione di condotte pregiudizievoli solo in astratto degli interessi erariali (cfr. MEREU A., *Il Trust autodichiarato e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 2289).

**5.** La condotta di frode nella transazione fiscale, introdotta con il decreto anticrisi del 2010(3), presenta talune peculiarità attinenti al profilo applicativo ed interpretativo che non sono trascurabili.

In primo luogo, è bene rilevare come il presupposto per la configurabilità dell'ipotesi fraudolenta in esame è l'instaurazione della procedura transattiva che, come è noto, si pone l'obiettivo di trovare una soluzione condivisa tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, al fine di contemperare gli interessi erariali con la salvaguardia della continuità aziendale e dei connessi livelli occupazionali, così da evitare

---

(3) Il riferimento è al D.L. n. 78/2018, rubricato "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica", ed in particolare all'art. 29, comma 4, rubricato "Concentrazione della riscossione nell'accertamento".

la liquidazione giudiziale (cfr. CIARCIA A., *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, V, 162 ss.).

In questo contesto rileva la condotta sleale del contribuente, meramente dichiarativa, consistente nella presentazione di documentazione falsa tendente a rappresentare una situazione economica diversa da quella reale.

Dibattuto è il tema dell'applicabilità della fattispecie delittuosa in questione anche all'accertamento con adesione, quale istituto deflattivo del contenzioso, ed alla conciliazione giudiziale, quale accordo stipulato in costanza di una controversia tributaria.

In merito la dottrina maggioritaria ritiene che assuma rilevanza la sola transazione fiscale, poiché si tratta di uno strumento che interviene su un debito già consolidato ed oggetto di riscossione, secondo le finalità sottese alla norma e rivolte alla fase di esazione dei tributi (cfr. SANTORIELLO C., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale*, in *il fisco*, 2011, 16, 2529).

Da ciò scaturisce un ambito di applicazione decisamente contenuto della fattispecie, poiché, in concreto, la procedura transattiva risulta circoscritta a specifici istituti, quali i concordati preventivi ovvero gli accordi di ristrutturazione dei debiti, sotto la vigilanza ed il controllo del Giudice delegato, quest'ultimo affiancato anche dal professionista esterno, con qualifica di pubblico ufficiale, che ne garantisce la regolarità formale.

Sulla portata applicativa della norma è intervenuta anche la giurisprudenza di legittimità esprimendo orientamenti non sempre univoci. In particolare, secondo un'interpretazione estensiva, la fattispecie in questione sarebbe posta a presidio di tributi, eventualmente anche diversi dall'IVA e dalle imposte sui redditi (cfr. Cass. pen., sez. III, 2 settembre 2022, nn. 32331 e 32330, in *il fisco*, 2022, 4064); un'impostazione del tutto opposta sostiene che la medesima fattispecie si rivolgerebbe alla transazione fiscale avente ad oggetto esclusivamente le imposte indicate nell'*incipit* della disciplina penale tributaria (cfr. Cass. pen., sez. III, 29 marzo 2021, nn. 11795 e 11803).

Inoltre la condotta criminosa, che si concretizza nella fallace esposizione di elementi attivi o passivi fittizi, si articola in due momenti, il primo consistente nella formazione della documentazione falsa ed il secondo nella sua utilizzazione ai fini della presentazione della proposta transattiva (cfr. MONFREDA N., *Decreto anti-crisi (D.l. 31 maggio 2010, n. 78) - Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *il fisco*, 2010, 29, 4644). Sul punto la Suprema Corte ha riconosciuto la natura istantanea della fattispecie, che si perfeziona solo con l'effettiva utilizzazione dei documenti recanti elementi non veritieri (cfr. Cass. pen., sez. III, 10 dicembre 2019, nn. 49890 e 49891).

Un'altra questione è quella di individuare la documentazione falsa, utilizzata per accedere alla transazione fiscale, che possa assumere rilievo ai fini del perfezionamento della fattispecie fraudolenta. Sul punto la dottrina ha operato un'automatica associazione con i documenti previsti dalla normativa civilistica di riferimento (cfr. INGRASSIA A., *Le diverse forme di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in BRICHETTI R. - VENEZIANI P., a cura di, *I reati tributari*, Torino, 2017).

Ciò pare condivisibile, in linea di principio, ma bisogna ulteriormente precisare che in caso di sovrapproduzione documentale assume rilievo, ai fini del perfezionamento dell'ipotesi fraudolenta, tutto il carteggio presentato dal contribuente, quand'anche non strettamente necessario ai fini della presentazione della proposta transattiva.

L'ulteriore peculiarità, rispetto all'ipotesi delittuosa di cui al primo comma, è ravvisabile nel bene giuridico oggetto di tutela, che, secondo autorevole dottrina, è ravvisabile nella necessità di preservare la volontà dell'Amministrazione finanziaria, che, chiamata ad esprimersi sulla fattibilità della proposta transattiva, deve potersi basare su una prospettazione veritiera della situazione finanziaria e patrimoniale del contribuente (cfr. MONFREDA N., *op. cit.*, 4644).

Altro aspetto d'interesse, sotto il profilo della ragionevolezza, è ravvisabile nel superamento delle soglie di punibilità presenti soltanto per gli elementi passivi fittizi e non anche per quelli attivi.

Tuttavia essendo del tutto identica l'incidenza degli elementi attivi e passivi sulla rappresentazione della situazione fiscale del contribuente, pare immotivato ancorare la rilevanza penale della falsa indicazione degli elementi attivi a qualsiasi scostamento dalla realtà e relegare il mendacio sul passivo alle

sole ipotesi conseguenti al superamento delle soglie (cfr. SANTORIELLO C., *op. cit.*, 2529; CORSO P., *Nuovo reato e nuova "aggravante" contro l'evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 33, 2738 ss.).

Su tale profilo la Corte di Cassazione ha avuto modo di osservare che la disparità di trattamento che il legislatore prevede per le due ipotesi non appare comprensibile da un punto di vista logico, in quanto l'effetto "falsificatore" che ne deriva ed il danno recato alla pretesa erariale è il medesimo (cfr. Cass., 3 agosto 2010, Relazione n. III/09/10 al decreto Anticrisi, D.L. n. 78/2010).

Il profitto della fattispecie criminosa in esame coincide con l'imposta evasa, come accade per la maggior parte dei reati tributari, determinato quale differenziale tra l'imposta eventualmente versata in virtù della proposta transattiva, formata sulla scorta della documentazione falsa, e quella effettivamente dovuta all'Erario.

Nessun dubbio pare sussistere in merito all'applicazione della confisca per equivalente, all'ipotesi fraudolenta in esame, avuto riguardo alla formulazione letterale relativa alla misura ablativa introdotta dal legislatore con la riforma del 2015 nella normativa di settore.

6. Anche per la frode nella transazione fiscale l'autore dell'illecito assume una connotazione generica, a fronte della quale, tuttavia, la violazione risulta ascrivibile, esclusivamente, al soggetto legittimato alla presentazione della proposta transattiva ovvero l'imprenditore in stato di difficoltà economica.

Nella specifica ipotesi fraudolenta potrebbe, altresì, venire in rilievo anche il contributo fornito dal professionista, che supporta l'imprenditore nella redazione della documentazione posta a corredo della proposta transattiva.

Grava infatti sul consulente di parte il duplice onere di predisporre una relazione con cui attestare i crediti del cliente, di natura fiscale e previdenziale, e di esprimere valutazioni in merito alla convenienza economica della proposta transattiva rispetto al caso in cui il debitore sarebbe assoggettato alla liquidazione giudiziale.

Per tali ragioni, alcuni autori ritengono che il professionista, nelle sue vesti di attestatore della veridicità dei dati aziendali, possa essere considerato soggetto attivo del reato (cfr. GENNAI S. - TRAVERSI A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011).

Tale impostazione è difficilmente sostenibile. Invero la condotta del consulente, a seconda della tipicità dell'apporto dallo stesso fornito nella predisposizione dei documenti mendaci, potrebbe configurare il concorso dell'*extraneus* nel reato proprio (cfr. GAMBONI G., *La frode nella transazione fiscale: elementi costitutivi e criticità*, in *il fisco*, 2013, 25, 3860).

Anche secondo questa tesi non rilevarebbero tutte quelle ipotesi in cui l'apporto fornito dal professionista fosse minimo, ovvero non sufficiente a ravvisare la sua partecipazione a titolo di concorso; conseguentemente, rimarrebbero esclusi i casi in cui le valutazioni espresse dal professionista fossero state alterate, a sua insaputa, dallo stesso imprenditore.

7. In ultimo, pare doveroso fare cenno alle possibili interazioni riscontrabili tra la frode nella transazione fiscale e gli altri reati che presentano caratteri di affinità con la stessa.

Le prime correlazioni si registrano con i reati di falso, previsti dalla disciplina penale generale, che non possono risolversi nel senso del concorso tra reati ma debbono essere regolamentate facendo ricorso al principio di specialità in favore dell'ipotesi fraudolenta in esame.

L'ipotesi delittuosa presenta infatti una pluralità di elementi specializzanti tra i quali la categoria dei soggetti attivi, gli imprenditori, nonché l'oggetto su cui ricade la condotta di falso consistente nella documentazione prodotta ai fini della transazione fiscale, in nessun caso coincidente con le scritture private fittizie.

Ne consegue che, ricorrendo al principio di specialità in favore dell'ipotesi fraudolenta, si risolve ogni possibile intreccio con la disciplina della falsità in atti. Per tali motivi, sarebbe escluso il concorso tra i suddetti reati.

Situazione diversa si profila invece sul versante dei rapporti esistenti tra la fattispecie in esame e la truffa ai danni dello Stato, allorché il reo, attraverso la produzione di documentazione falsa, riesca ad indurre in errore l'Erario e ad ottenere una rettifica in diminuzione dell'originaria pretesa impositiva.

Invero la dottrina maggioritaria ritiene che tra le due fattispecie non esista un rapporto di specialità, poiché il delitto di truffa ai danni dello Stato presenta taluni elementi di eterogeneità, quali l'induzione in errore della persona offesa, la presenza di atti di disposizione patrimoniale "illeciti" e la tutela di un peculiare bene giuridico, rappresentato dalla specifica diminuzione della porzione di patrimonio pubblico, per cui ben può configurarsi il concorso tra reati (cfr. PALMA P., *Novità legislative introdotte dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78 in materia di reati fiscali*, in *il fisco*, 2010, 44, 7141).

**8.** La frode nella riscossione delle imposte pone molteplici questioni problematiche, per la risoluzione delle quali si deve necessariamente far affidamento ai principi di rilevanza costituzionale che devono costantemente orientare l'attività dell'interprete.

Tuttavia, attese le incertezze che permangono in ordine alla corretta qualificazione degli "altri atti fraudolenti", anche l'attività ermeneutica del giudice, improntata ai predetti canoni, potrebbe non essere sufficiente per addivenire al loro esatto significato.

Tali incertezze qualificatorie potrebbero essere risolte soltanto con un intervento del legislatore, analogo a quello del 2015, con cui è stata introdotta la definizione di "mezzi fraudolenti", teso a precisare le modalità della condotta, anche sulla scorta degli indirizzi espressi dalla giurisprudenza.

La frode nella transazione fiscale pone questioni diametralmente opposte, rispetto alle precedenti, poiché si inserisce nel peculiare contesto transattivo.

L'ipotesi fraudolenta rimane relegata in un ambito di nicchia che ne determina una scarsa applicazione pratica e, di conseguenza, un moderato dibattito dottrinale.

Per questo il legislatore dovrebbe intervenire sulla struttura della norma, conferendo a tale specifica fattispecie una diversa collocazione, nell'ambito della disciplina penale tributaria, disancorata da quella relativa alla sottrazione fraudolenta, che ne garantirebbe un'autonomia strutturale.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALDOVRANDI P., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001
- ALDOVRANDI P., *Bene giuridico e principio di offensività nello specchio del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 3, 149 ss.
- ALDOVRANDI P., *Commento sub art. 11*, in CARACCIOLI I. - GIARDA A. - LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria, commentario al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001
- CAPOLUPO S., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tra interessi erariali e autonomia negoziale dei contribuenti*, in *il fisco*, 2017, 47/48, 4541 ss.
- CARACCIOLI I., *"Fondo patrimoniale" e "trust"/rischi penal-tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 162 ss.
- CESARONI L., *Sugli indizi di un trust con finalità criminali*, in *Trusts*, 2020, 4, 396 ss.
- CIARCIA A., *Diritto della crisi d'impresa: le novità in tema di transazione fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, V, 162 ss.
- CORASANITI G., *L'effetto segregativo prodotto dal trust e la riscossione coattiva del tributo*, in *Trusts*, 2020, settembre, 493 ss.
- CORSO P., *Nuovo reato e nuova "aggravante" contro l'evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 33, 2738 ss.
- DAMIANO D., *Atti dispositivi di beni in fondo patrimoniale e revocatoria semplificata ex art. 2929 bis c.c.*, in *Notariato*, 2018, 5, 517 ss.
- DE LIA A., *Brevi note a margine del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, tra torsioni ermeneutiche, utilizzo improprio dello strumento della confisca ed efficientismo esasperato*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 6, III, 59 ss.
- DELFINO A. - FASANO N., *Sottrazione al pagamento delle imposte: il labile confine fra atti dispositivi legittimi e atti dispositivi fraudolenti*, in *il fisco*, 2016, 21, 2048 ss.

- DENORA B., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, atti a titolo gratuito e rilevanza dell'art. 2929-bis cod. civ.*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, VII, 77 ss.
- DI AMATO A., *Rilievo, sotto il profilo penale, della finalità nella istituzione di un trust*, in *Trusts*, 2017, 6, 592 ss.
- DI VIZIO F., *Il delitto di sottrazione fraudolenta del pagamento delle imposte ed i rapporti con i reati di bancarotta fraudolenta per distrazione e di riciclaggio*, nell'ambito del Master di diritto tributario e di diritto penale-tributario, organizzato dal Centro di Diritto Penale Tributario e da Avvocatura Indipendente, Firenze, 18 febbraio 2018
- DIMAGGIO F., *Il requisito della frode nel reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 213 ss.
- DORIGO S., *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, I, 1577 ss.
- FORMICA P. - ROSSOMANDO P., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: verso una metamorfosi pan-penalizzante della fattispecie?*, in *il fisco*, 2021, 38, 3642 ss.
- GAMBOGI G., *La frode nella transazione fiscale: elementi costitutivi e criticità*, in *il fisco*, 2013, 25, 3860 ss.
- GENNAI S. - TRAVERSI A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011
- INGRASSIA A., *Le diverse forme di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in BRICHETTI R. - VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017
- LANZI A., *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *L'indice penale*, 2016, 1, 1 ss.
- LOCONTE S., *Il momento impositivo del trust "liquidatorio"*, in *il fisco*, 2022, 45, 4353 ss.
- LOCONTE S., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: questioni irrisolte dalla giurisprudenza*, in *il fisco*, 2022, 29, 2827 ss.
- MAGNELLI F.M., *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: con la sentenza "Corona" la Cassazione marca i confini della fattispecie*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 6
- MANCINI A., *Diritto penale tributario*, Roma, 2023
- MATERIA A., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *il fisco*, 2006, 7133.
- MEOLI M., *Cass., sent. n. 14720 del 9 aprile 2008. sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. momento rilevante e nozione di alienazione simulata*, in *il fisco*, 2008, 23, 4179 ss.
- MEREU A., *Il Trust autodichiarato e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 2289 ss.
- MICCOLI G., *Brevi riflessioni sull'art. 2929-bis c.c.*, in *Rivista dell'esecuzione forzata*, 2016, 3, 335 ss.
- MONFREDA N., *Decreto anti-crisi (D.l. 31 maggio 2010, n. 78) - Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *il fisco*, 2010, 29, 4644 ss.
- MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013
- NANNUCCI U., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in NANNUCCI U. - D'AVIRRO A. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano 2000
- PALMA P., *Novità legislative introdotte dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78 in materia di reati fiscali*, in *il fisco*, 2010, 44, 7141 ss.
- SANTORIELLO C., *L'adozione di comportamenti omissivi del contribuente non può integrare il reato di sottrazione fraudolenta*, in *il fisco*, 2021, 37, 3572 ss.
- SANTORIELLO C., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale*, in *il fisco*, 2011, 16, 2529 ss.
- SCARCELLA A., *Niente sequestro se il credito tributario è estinto*, in *il Quotidiano Giuridico*, 31 marzo 2023
- SMANIOTTO E., *L'art. 2929 bis c.c. espropriazione di beni oggetto di vincoli di indisponibilità o di alienazioni a titolo gratuito*, in *Immobili e proprietà*, 2015, 10, 584 ss.
- SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013
- TASSANI T., *I trusts nel sistema fiscale italiano*, Pisa, 2012
- TASSANI T., *La fiducia e il trust nel sistema fiscale italiano*, in *Studi urbinati, A - Scienze giuridiche, politiche ed economiche*, 2016, 66, 417 ss.
- VAGNOLI E., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Rass. trib.*, 2004, 4, 1317 ss.
- ZANNOTTI R., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *Rass. trib.*, 2001, 3, 771 ss.

## La miniriforma della riscossione: tra Statuto del contribuente e (schema di) decreto legislativo (\*)

*Critical points on the new debt collection acts in the recent regulatory developments*

ANTONIO GUIDARA

### Abstract

Il contributo analizza la disciplina recata dal nuovo art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973, introdotto in attuazione della legge delega per la riforma fiscale ad opera dell'art. 1, comma 2, lett. b), D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, evidenziandone gli aspetti critici, rispetto ai quali si auspica un ulteriore intervento del legislatore delegato mediante l'emanazione di decreti correttivi ai sensi dell'art. 1, comma 6, L. n. 111/2023.

**Parole chiave:** riforma fiscale, atti di recupero, crediti inesistenti, crediti non spettanti

### Abstract

*The contribution analyses the discipline brought by the new art. 38-bis, Presidential Decree n. 600/1973, introduced in implementation of the enabling law for tax reform by art. 1, paragraph 2, letter. b), Legislative Decree. 12 February 2024, n. 13, highlighting the critical aspects, with respect to which further intervention by the delegated legislator would be appropriate by issuing the corrective decrees pursuant to art. 1, paragraph 6, of the enabling law of 9 August 2023, n. 111.*

**Keywords:** tax reform, debt collection acts, non-existent credits, not usable credits

**SOMMARIO:** **1.** Quadro normativo e profili di interesse. - **2.** Il rilievo della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti. - **3.** La coesistenza di due distinti atti di recupero. - **4.** Mancati coordinamenti.

**1.** Procedo in questa sede a prime considerazioni sulla nuova disciplina recata dal nuovo art. 38-*bis* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Si tratta di considerazioni “a caldo”, dal momento che l'art. 38-*bis* citato è stato introdotto il mese scorso (dall'art. 1, comma 2, lett. b), D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, 21 febbraio 2024, n. 43), e con effetti per gli atti emessi dal 30 aprile 2024; impatta su un contesto normativo anch'esso di recente emanazione (al massimo gennaio scorso), e con effetti spesso postergati; impatta anche su un contesto normativo in divenire: così, ad esempio, sono di prossima emanazione, le definizioni dei crediti non spettanti e dei crediti inesistenti, che dovrebbero aver luogo nei testi sulle sanzioni, licenziati dal Governo qualche giorno fa (ancora non pubblicati).

L'articolo innova il D.P.R. n. 600/1973, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, ove, come ben si sa, non era presente una disposizione equivalente. E lo fa in

(\*) Bozza della relazione al Convegno “*Riforma tributaria: novità in tema di accertamento*” presso Sapienza Università di Roma - Facoltà di Economia, 8 marzo 2024.

difetto di una espressa previsione nella legge delega 9 agosto 2023, n. 111: infatti, il D.Lgs. n. 23/2024, contenente il nuovo art. 38-*bis*, è stato emanato in applicazione dell'art. 17 della delega che nulla prevede in proposito (il D.Lgs. n. 23/2024 richiama espressamente l'art. 17 della legge delega «*e, in particolare, il comma 1, lettere a), b), c), d), e) f), g), numero 2), e h), numero 2)*», ma anche gli artt. 2, comma 1, lett. b), nn. 1) e 2), e 3, comma 1, lett. a), della stessa delega).

Esso impatta, però, su una disciplina esistente – recata dall'art. 1, commi 421-423, L. 30 dicembre 2004, n. 311 e dall'art. 27, commi 16, 17, 19 e 20, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, come convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 – che viene meno in concomitanza con l'entrata in vigore della nuova disciplina. Può dirsi, allora, che la disciplina esistente segni il perimetro di intervento del legislatore delegato, al quale del resto compete pure un generico potere di «*revisione del sistema tributario*» ai sensi dell'art. 1 della delega, che dovrebbe sfociare in un «*riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario*» ai sensi del successivo art. 21 («*mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi: a) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore; b) coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 1; c) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali*»). Si veda anche quanto previsto dal successivo comma 2).

Una qualche indicazione può forse trarsi dall'art. 20, comma 1, lett. a), della delega, laddove al n. 5) si chiede al legislatore delegato di «*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*». È ben vero che la previsione *de qua* attiene (quanto a collocazione) alle sanzioni, ma la congiunzione «*anche*» caldeggia un intervento ulteriore, di tipo sostanziale, anzi essa lascia intendere che l'intervento in sede sanzionatoria debba essere corollario di quest'ultimo, che cioè l'intervento sostanziale è poziore rispetto a quello in punto di sanzioni. Il legislatore delegato, però, non sembra essersi reso conto di ciò e si è limitato ad intervenire sulle sanzioni.

Naturalmente, vista la sede e i tempi a disposizione, non si procede ad un'analisi della nuova disciplina dell'art. 38-*bis*. Ci si limita ad alcuni spunti critici su tre aspetti, di probabile maggior risalto, allo scopo di contribuire proficuamente ad un dibattito che si spera possa portare agli opportuni interventi legislativi di correzione e integrazione voluti in seconda battuta dalla delega (si ricorda, infatti, che *ex art. 1, comma 6, della stessa «il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi medesimi ovvero dalla scadenza, se successiva, del termine di cui ai commi 1 o 4, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e secondo la procedura di cui al presente articolo*»).

2. Così, innanzi tutto, risalta la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, già nell'esordio (ma non solo) dell'art. 38-*bis* («*Per il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, l'Agenzia delle entrate applica, in deroga alle disposizioni vigenti, le seguenti*»). Essa, estranea alla legislazione sostituita dal nuovo art. 38-*bis* (l'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004 è dettato «*per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione [...], nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi [...]*» e l'art. 27 D.L. n. 185/2008 si riferisce *sic et simpliciter* ai «*crediti inesistenti utilizzati in compensazione*»), ha una matrice sanzionatoria.

Nel 2015, infatti, si differenziano le sanzioni, prima unificate, irrogabili ora «*nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi*», ora «*nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*» (con la precisazione legislativa che sono inesistenti i crediti dei quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo o insuscettibili di essere riscontrati mediante i procedimenti *ex artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/1972*), aggravandosi decisamente la risposta

dell'ordinamento per la seconda ipotesi: così i commi 4 e 5 dell'art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, introdotti dall'art. 15, comma 1, lett. o), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Parallelamente lo stesso legislatore procede in sede penale, sostituendo all'unico reato (di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti) i nuovi delitti di indebita compensazione per crediti non spettanti (ipotesi più lieve) e per crediti inesistenti (ipotesi più grave), ma senza descrivere le fattispecie di non spettanza e/o di inesistenza: così l'art. 10-*quater* D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dall'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 158/2015.

La situazione è destinata a cambiare, essendo stati licenziati dal Governo alcuni giorni orsono i decreti legislativi di riforma dei testi sanzionatori tributari; in essi, infatti, e ai fini che qui interessano, si procede a meglio descrivere le fattispecie. In particolare, all'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 viene meno il riferimento all'eccedenze e si definisce il credito non spettante: «*Si considera credito non spettante il credito, diverso da quello di cui al comma 5, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. È non spettante altresì il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista*». Inoltre, al successivo comma 5 viene meno il riferimento ai procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, la cui applicabilità escludeva *tout court* l'inesistenza del credito, e si definisce l'inesistenza del credito, così allargata, alla sola mancanza del presupposto: «*il credito per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo*». Parallelamente, si interviene in sede penale, riproponendosi la definizione di crediti non spettanti e inesistenti, sia pure in termini non del tutto coincidenti (cfr: le lett. g-ter e g-quater aggiunte all'art. 1 D.Lgs. n. 74/2000), e introducendosi una condizione di non punibilità per il delitto di indebita compensazione per crediti non spettanti, di cui all'art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000 («*quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito*»).

Non so quanto possa essere corretto ai fini del recupero *ex art. 38-bis* D.P.R. n. 600/1973 attingere alle qualificazioni punitive, peraltro suscettibili di essere riferite a più procedimenti, anche diversi rispetto a quelli *ex art. 38-bis* D.P.R. n. 600/1973; tant'è che la delega richiedeva una distinzione «*anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*» (così l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), ma, come si è detto, in sede sostanziale la distinzione non è stata realizzata. Il legislatore, inoltre, sembra essere stato influenzato dai recenti arresti delle Sezioni Unite della Cassazione, di cui alle sentenze nn. 34419 e 34452 dell'11 dicembre 2023, i quali però convincono poco, per le forzature nell'esegesi delle *litterae legis* – invero facilmente superabili – finalizzate ad attribuire *pro* Amministrazione portata ricognitiva alla distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti introdotta nel 2015. Gli stessi convincono poco anche perché si avventurano in una distinzione netta tra le due ipotesi: che è solo parzialmente percorribile (al di là degli assiomi, alcune zone grigie sono ineliminabili); che muove da una lettura ampliativa, discutibile e *contra reum*, della fattispecie punitiva più grave; che è viziata dalla mancata distinzione tra crediti e eccedenze, mentre queste ultime sono correttamente riconducibili, quanto alle conseguenze sanzionatorie, alla sola previsione di cui all'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 (per di più, esse sono state opportunamente espunte da tale previsione nella recentissima riscrittura dei testi sanzionatori, non ancora in Gazzetta).

Piuttosto occorrerebbe avere presente che la disciplina sostanziale dei crediti è frammentaria e stratificata, specie se si guarda a quelli di natura agevolativa, al punto che non è facile convergere su una definizione unitaria dei crediti tributari. Come anche occorrerebbe avere presente che vi sono definizioni specifiche (e di non facile coordinamento): ad esempio nei controlli cartolari delle dichiarazioni, di cui allo stesso D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione qualifica i crediti, come spettanti o non spettanti, «*sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni*» (così l'art. 36-*bis*, comma 2, lett. e), D.P.R. n. 600/1973) ovvero «*in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e dei documenti richiesti ai contribuenti*» (così l'art. 36-*ter*, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 600/1973). E ancora che per il recupero dei crediti sono possibili più vie, in aggiunta a quelle delineate dal neo-introdotta art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (anch'esse non facilmente coordinabili tra loro): così, limitando l'attenzione allo stesso D.P.R. n. 600/1973, oltre ai

controlli cartolari di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* citt., esso prevede anche l'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* (laddove consente all'Amministrazione di accertare «l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti [...] escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*»).

3. Dalla lettura dell'art. 38-*bis* in esame risalta pure, già in prima battuta, la coesistenza di due distinti atti di recupero del credito, *rectius* l'introduzione di due distinti atti che tengono luogo dell'unico atto finora previsto. La disciplina finora vigente è data dall'art. 1, commi 421-423, L. n. 311/2004 e dall'art. 27, commi 16, 17, 19 e 20, D.L. n. 185/2008, ed appunto in concomitanza con l'introduzione della nuova essa viene abrogata (l'atto di recupero del credito, per come oggi lo conosciamo, nasce vent'anni orsono per procedere a recuperi dedicati e più efficaci di crediti d'imposta, aventi per lo più natura agevolativa – preoccupavano, in particolare, i crediti per l'incremento dell'occupazione e i crediti per gli investimenti nelle aree svantaggiate – utilizzati per compensare/elidere debiti tributari. Solo che stranamente si procede *praeter legem*, con circolari amministrative, principalmente la n. 35/E dell'8 luglio 2003, che forniva addirittura gli schemi di provvedimento, salvo poi porvi rimedio in sede legislativa con la L. n. 311/2004, che “in sanatoria” regola tanto l'atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, ma anche delle relative sanzioni e dei collegati interessi, quanto la successiva attività di riscossione).

Più esattamente, nell'ambito dell'art. 38-*bis*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, all'atto di recupero del credito d'imposta, di cui alla lett. a) (previsto «per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»), se ne affianca un altro, previsto dalla lett. g), che in assenza di specifiche disposizioni si applica «per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti». Il secondo si connota: per un unico termine di decadenza («entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione») in luogo dei due termini previsti per il primo («entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo») a seconda che si tratti di crediti non spettanti e di crediti inesistenti); per una disciplina parzialmente diversa, data da alcune delle lettere precedenti (a, b, d, f), che sconosce la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

Ma, ragionandovi sopra, la connotazione del secondo atto, quello di cui alla lett. g), risulta manchevole e probabilmente si può cogliere solo in via differenziale rispetto al primo atto, quello di cui alla lett. a), presentandosi il secondo come residuale.

Diversi sarebbero i profili da indagare, ma in questa sede ci si limita a ragionare (di quello che probabilmente è il profilo di maggiore impatto, vale a dire) dell'ambito di operatività. Ciò perché: per un verso, l'art. 38-*bis* è collocato all'interno del D.P.R. n. 600/1973, il cui perimetro è dato dalle imposte sui redditi, delle quali contiene le disposizioni in materia di accertamento; per altro verso, si definisce espressamente un diverso ambito di operatività solo con riferimento all'atto di cui alla lett. g) («tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti»), senza che invece si dica alcunché circa l'atto di cui alla lett. a); per altro verso ancora, a fronte del perimetro amplissimo dell'atto di cui alla lett. g) (di cui si è detto), risalta che nulla dicano le norme con riferimento all'atto di cui alla lett. a). Di certo c'è che a fronte di tutto ciò l'ambito di operatività dell'atto di cui alla lett. a) dovrebbe essere (più) puntuale e coerente con la *sedes* del D.P.R. n. 600/1973.

A differenza di quanto in prima battuta può pensarsi, non dovrebbe servire a definire l'ambito di operatività (dell'atto di cui alla lett. a) la previsione della lett. c), laddove si richiama «la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»: il riferimento è, infatti, a previsioni sanzionatorie che in sé considerate nulla dicono circa il loro ambito di applicazione (si ascrivono al titolo delle sanzioni in materia di riscossione e, segnatamente, a quelle circa i ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di

compensazione). Un'indicazione, forse, si sarebbe potuta trarre dal comma 5 dell'art. 13 citato, laddove – nel testo per poco ancora vigente – con riguardo ai crediti inesistenti si escludono da questi ultimi quelli recuperabili per il tramite dei controlli cartolari *ex artt. 36-bis e 36-ter* D.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* D.P.R. n. 633/1972, con ciò lasciando intendere di riferirsi comunque a violazioni in materia di imposte sui redditi ed IVA. Ma, come si è detto in precedenza, nel nuovo art. 13 (nel testo licenziato dal Governo e non ancora pubblicato) è venuto meno ogni riferimento ai procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione (di cui ai citati artt. *36-bis, 36-ter, 54-bis*); ne consegue che i commi 4 e 5 dell'art. 13, come riformulati, non rilevano ai fini di determinare l'ambito di operatività dell'atto di cui alla lett. a) dell'art. *38-bis*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

Allora probabilmente non resta che valorizzare la *sedes* dell'art. *38-bis* in esame, ovvero la sua collocazione nell'ambito del D.P.R. n. 600/1973, che appunto contiene disposizioni destinate alle imposte sui redditi, con il risultato di destinare solo a queste ultime la disciplina dell'atto di recupero di cui alla lett. a) dell'art. *38-bis*. Sovvengono considerazioni analoghe a quelle fatte per altri articoli dello stesso D.P.R. n. 600/1973: così la previsione di solidarietà tra gli eredi per i debiti tributari del *de cuius* di cui all'art. 65, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 («*gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*»), nonostante letture volte alla sua generalizzazione, è stata limitata alle sole imposte sui redditi (già Cass., 13 ottobre 1975, n. 3277; Corte. cost., 20 marzo 1985, n. 67), affermandosi per gli altri tributi la regola generale di normale distribuzione dei pesi in proporzione alle quote che derivano ai successori (l'art. 752 c.c., quanto alle persone fisiche, esprime appunto una regola basilare – ripresa dall'art. 754 c.c., ma anche dall'art. 1295 c.c., che la fa prevalere sull'eventuale solidarietà – che non può non applicarsi al diritto tributario, rispetto alla quale la solidarietà di cui all'art. 65, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 si atteggia la stregua di una deroga, come tale è insuscettibile di estensione al di là delle imposte sul reddito delle persone fisiche, per cui è dettata).

Mi rendo conto che addivenire alla conclusione di limitare così l'ambito di operatività dell'atto di recupero di cui alla lett. a) dell'art. *38-bis*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, è riduttiva rispetto alla disciplina esistente e, probabilmente, mortifica tutta una serie di impieghi dei crediti tributari, principalmente quanto all'IVA, ma è difficile *de iure condito* suffragare soluzioni di maggior respiro.

Di fronte alla pochezza della legge delega e alla sciattezza del legislatore delegato non si può che confidare negli interventi correttivi e integrativi previsti dalla stessa delega (*ex art. 1, comma 6, della stessa riprodotto nel precedente paragrafo 1*), peraltro abbastanza facili. Va da sé che tali interventi non sono sostituibili da eventuali atti di indirizzo politico-amministrativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze, cui si riferisce il nuovo art. *10-septies* dello Statuto dei diritti del contribuente, neppure considerandoli alla stregua di “super-circolari”: ciò è ultroneo, ma forse giova dirlo, visto il recente abnorme atto di indirizzo del 28 febbraio 2024 circa la nuova disciplina del contraddittorio *ex art. 6-bis* dello Statuto.

4. Quelle evidenziate sono deficienze, probabilmente emendabili per come si è detto, a maggior ragione in una prospettiva di riscrittura dell'ordinamento (Testi Unici e Codice), che si devono a velocità ed approssimazione di vari passaggi della riforma fiscale in essere, tanto in sede di delega, quanto in sede di decreti delegati. E sempre a velocità ed approssimazione si devono alcuni mancati coordinamenti, sui quali quivi si vogliono spendere alcune considerazioni finali. Si procede per cenni (anche perché gli argomenti sono corposi e meriterebbero ben altre attenzioni), distinguendo a seconda che i mancati coordinamenti riguardino la disciplina consolidata ovvero quella espressione della riforma.

I primi mancati coordinamenti, quelli sulla disciplina consolidata, impattano su profili meritevoli di maggiore attenzione, non fosse altro che per le esperienze applicative registrate. Come è noto, coesistono diversi procedimenti idonei al recupero dei crediti. Si sono richiamati liquidazioni e controllo formale della dichiarazione (di cui ai citati artt. *36-bis e 36-ter* D.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* D.P.R. n. 633/1972), ma anche gli accertamenti parziali (di cui agli artt. *41-bis* D.P.R. n. 600/1973 e *54*, comma 5, D.P.R. n. 633/1972); ad essi si aggiungono i nuovi atti di recupero dei crediti di cui all'art. *38-bis*

D.P.R. n. 600/1973 (che, però, ripropongono, pur con variazioni, la disciplina di cui all'art. 1, commi 421 ss., L. n. 311/2004). E diversi sono i regimi sanzionatori (anche in conseguenza dei diversi itinerari percorribili). Una lettura complessiva di tali procedimenti porta a valorizzare le specificità degli stessi: maggiori nei procedimenti cartolari, che pertanto troverebbero applicazione innanzi tutti; minori negli accertamenti parziali, che pertanto troverebbero applicazione in seconda battuta. E vi sono alcune utili previsioni di coordinamento: negli artt. 41-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, dopo le modifiche recate dalla L. n. 311/2004, si escludono espressamente come possibili contenuti degli accertamenti parziali le ipotesi disciplinate dagli artt. 36-*bis*, 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972 (il che fa il paio con le previsioni degli artt. 1, comma 5, e 5, comma 4-*quater*, D.Lgs. n. 471/1997 che consentono di sanzionare l'insufficiente dichiarazione quanto alla differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni ai sensi degli artt. 36-*bis*, 36-*ter*, 54-*bis* citati); nell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, sia pure a fini sanzionatori, si escludono (nel testo ad oggi vigente, ma per poco, viste le imminenti modifiche) dai crediti inesistenti quelli riscontrabili ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. Dal che discenderebbe – in aggiunta all'ordine esposto – la collocazione residuale degli atti di recupero, laddove cioè non operino gli altri procedimenti.

Sul fragile quadro testé ricostruito interviene il legislatore della riforma, non già per corroborarlo, ma rischiando di incrinarlo. Invero la delega non si avvede del problema (della coesistenza di più procedimenti) e il legislatore delegato probabilmente lo sottovaluta. Così di quest'ultimo sono da apprezzare: l'espunzione dalla previsione circa i crediti non spettanti ai sensi del novellato art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 delle eccedenze (che così dovrebbero essere oggetto solo dei controlli cartolari); l'eliminazione dal successivo comma 5 del divieto di definizione agevolata delle violazioni relative ai crediti inesistenti (non giustificabile in sé e fonte di notevoli disparità, avallate da taluna giurisprudenza, laddove l'Amministrazione, non cogliendo le differenze tra i procedimenti di recupero, si attivi ora per il tramite dei controlli cartolari ora per altre vie). Tuttavia, non si comprende perché ricomprendere tra i crediti inesistenti – meglio, nella previsione sanzionatoria che li riguarda *ex art.* 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, come dalla novella di questi giorni, non ancora pubblicata in Gazzetta – quelli accertabili per il tramite dei controlli cartolari (facendo venir meno l'esclusione finora presente nella disciplina). Infatti, ciò complica immotivatamente il quadro di riferimento, introiettandosi la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti in seno ai controlli automatizzati, con implicazioni di non poco conto (a tacer d'altro in punto sanzionatorio); inoltre, così facendo, il legislatore delegato contravviene all'indicazione della delega – di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5, L. n. 130/2023 – che vuole una più rigorosa distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, anche a fini sanzionatori, «*in conformità agli orientamenti giurisprudenziali*», visto che proprio le recenti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, cui si è ispirato il legislatore delegato (nn. 34419/2023 e 34452/2023 citati), giustificano la portata ricognitiva della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti introdotta nel 2015 anche in ragione dell'estraneità dei crediti inesistenti alle previsioni dei controlli cartolari (*similiter* Cass., 20 febbraio 2023, n. 5243, cui verosimilmente si riferiva la delega, essendo successive ad essa le pronunce nn. 34419/2023 e 34452/2023, cui invece sembra essersi ispirarsi il legislatore delegato).

È vero che a quest'ultimo guasto si può rimediare facilmente in sede di decreti correttivi, ripristinandosi l'esclusione dai crediti inesistenti di quelli accertabili mediante i procedimenti artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* n. 633/1972. Sarebbe, però, preferibile, in attuazione della delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5, citato, introdurre (o spostare) in altra sede legislativa, magari nello Statuto dei diritti dei contribuente, la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, valorizzando proprio la congiunzione «*anche*» presente nella menzionata previsione di delega, e nella stessa sede chiarire che gli atti di recupero dei crediti di cui al nuovo art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 hanno un'applicazione residuale rispetto agli altri procedimenti presenti nell'ordinamento (sull'esempio di quanto accaduto per l'accertamento dell'abuso del diritto con la previsione dell'art. 10-*bis*, comma 12, dello Statuto).

Si passa a questo punto ai secondi mancati coordinamenti, quelli che riguardano la disciplina espressione della riforma. Le ipotesi considerabili sarebbero tante. I risultati, però, sarebbero probabilmente poco proficui, vuoi per la novità (che esige più sedimentate riflessioni), vuoi per essere la disciplina ancora *in itinere* (da completare/integrare/correggere/specificare), e di certo sarebbero incompatibili con i tempi (e gli effetti sperati) di questa mia relazione. Sicché occorre essere telegrafici. Allora mi limito ad un solo velocissimo accenno di considerazioni, emblematico delle esigenze di aggiustamenti a venire, nella speranza che esso non avrà più ragione di essere svolto di qui a qualche mese.

Con una formulazione non proprio felice (verosimile frutto di un maldestro copia-incolla: ad esempio, analoga dicitura si rinviene nell'art. 25, comma 12, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, come convertito dalla L. 17 luglio 2020, n. 77) l'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che «*per le controversie relative all'atto di recupero di cui alla lettera a) si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*» (cfr. la lett. *f*) del comma 1, ma essa è poi estesa all'atto di cui alla successiva lett. *g*), così volendosi devolvere le controversie sugli atti di recupero al giudice tributario: ma di ciò non si è mai dubitato (cfr., ad esempio, Cass., 7 aprile 2011, n. 8033 e, più di recente, Cass., Sez. Un., 13 dicembre 2023, n. 34851). Piuttosto, risalta che per giungere a tanto non si è seguita la via che sarebbe stata di gran lunga preferibile, *id est* la menzione dell'atto di recupero del credito tra gli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, anche perché impattandosi su crediti di natura agevolativa non tutte le controversie che li riguardano vanno al giudice tributario (come precisato, ad esempio e di recente, proprio da Cass., Sez. Un., n. 34851/2023 citata).

Solo che alla mancata menzione dell'atto di recupero del credito tra gli impugnabili ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 consegue che ad esso non si applichino le nuove basilari discipline del contraddittorio e della motivazione, di cui rispettivamente agli artt. 6-*bis* e 7 dello Statuto, riservate *expressis verbis* agli atti «*autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria*» (mentre, a meno di letture formalistiche, non dovrebbero esserci problemi ad applicare loro altre nuove previsioni, quali quelle sull'invalidità o sull'autotutela, riferite o riferibili agli atti impugnabili). Non credo che il legislatore volesse arrivare a tanto, anche perché, a tacer d'altro e sorvolando sull'importanza di tali discipline, si creerebbero vuoti normativi difficili da colmare e irragionevoli disparità di trattamento: il contraddittorio per il recupero dei crediti vige di certo laddove si utilizzino atti diversi da quelli di cui all'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (finanche passando per le forche caudine delle liquidazioni delle dichiarazioni), i quali poi soggiacciono al riformulato obbligo di motivazione. Anche se va detto che probabilmente una lettura di sistema consentirebbe comunque di riferire anche ai nuovi atti di recupero ex art. 38-*bis* le previsioni degli artt. 6-*bis* e 7 dello Statuto.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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

BASILAVECCHIA M., *Il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione in Corr. trib.*, 2018, 28, 2155 ss.

DENORA B., *Credito d'imposta in Diritto on line*, enciclopedia Treccani, 2019

CAMPANELLA F., *La rilevanza della differenziazione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 273 ss.

COPPOLA P., *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.

DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti di imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 201 ss.

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Agg., 2000, 612 ss.

GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010

- GUIDARA A., *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, II, 1283 ss.
- GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018
- INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984
- LETIZIA L., *Crediti di imposta "inesistenti" o non spettanti": la Corte di cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VII, 839 ss.
- LOGOZZO M., *Gli incerti confini dell'indebita compensazione dei crediti inesistenti* in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2661 ss.
- MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2007
- PACE A., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedimentali e processuali*, Torino, 2012
- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 477 ss.
- PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 865 ss.
- RENDA A., *La mancanza del "presupposto costitutivo" come discrimen tra crediti non spettanti e inesistenti*, in *Riv. giur. trib.*, 2024, 2, 114 ss.
- ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli delle dichiarazioni: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.

## Profili critici del recupero automatizzato dei crediti di imposta

*Critical aspects on the automated recovery of tax credits*

ALESSANDRO ZUCCARELLO

### Abstract

L'orientamento costante della Corte di Cassazione ammette che il recupero dei crediti di imposta indebitamente compensati dal contribuente possa avvenire anche in sede di riliquidazione della dichiarazione. Senonché, la Suprema Corte esclude che in tali ipotesi il contribuente possa accedere alla definizione agevolata delle sanzioni.

**Parole chiave:** crediti d'imposta, recupero dei crediti di imposta, dichiarazione tributaria, liquidazione della dichiarazione

### Abstract

*The unfaltering orientation of the Court of Cassation allows the recovery of wrongly compensated tax credits by the automated settlement of tax returns. However, in such cases the Supreme Court forbids the taxpayers to use the assisted settlement of sanctions.*

**Keywords:** tax credits, recovery of tax credits, tax return, settlement of tax return

**SOMMARIO:** **1.** Il caso deciso. - **2.** Il recupero dei crediti di imposta nelle liquidazioni delle dichiarazioni. - **3.** (Segue). Il trattamento sanzionatorio applicabile alla luce della distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti. - **4.** I presupposti della definizione agevolata delle sanzioni.

**1.** L'ordinanza della Cassazione n. 29152 del 19 ottobre 2023 suscita interesse non già per l'apparato motivazionale – decisamente stringato – ma per le peculiarità del caso che ne è oggetto. In particolare, essa riguarda il disconoscimento ed il recupero di crediti di imposta per mezzo della liquidazione delle dichiarazioni, di cui all'art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; il che non è di per sé significativo, dal momento che assai spesso i crediti di imposta, o più precisamente l'impiego che ne fa il contribuente, finiscono nelle maglie dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

Nella pronuncia in commento è in gioco una iscrizione a ruolo, ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973, per il recupero di crediti di imposta utilizzati dal contribuente nei modelli di versamento F24, ma, tuttavia, non indicati nel quadro RU della dichiarazione. Ad avviso della Cassazione, trattandosi di una irregolarità individuabile in virtù di un mero riscontro cartolare, il recupero del credito sarebbe possibile in questa sede, donde vengono rigettate, in linea con alcuni precedenti, le contestazioni del contribuente. Neppure trovano accoglimento le contestazioni del contribuente «relativamente alla riduzione delle sanzioni» (il virgolettato è tratto dall'ordinanza in commento).

Molteplici sono i temi lambiti dall'ordinanza, ma nel presente lavoro si concentrerà l'attenzione solamente su alcuni di essi. In primo luogo, si cercheranno di mettere a fuoco i presupposti ed i limiti del disconoscimento automatizzato di crediti di imposta. In secondo luogo, si ritiene opportuno tentare

di inquadrare quale sia il regime sanzionatorio applicabile alle illegittime compensazioni intercettate nell'ambito dei controlli cartolari. In terzo luogo, e quale naturale evoluzione del discorso, si presterà attenzione all'accesso alla definizione agevolata delle sanzioni.

2. Come si è anticipato, è indispensabile verificare, anzitutto, se sia ammesso ed a quali condizioni il recupero dei crediti di imposta tramite iscrizione a ruolo *ex art. 36-bis* D.P.R. n. 600/1973. Ora, detti crediti determinano in vario modo l'abbattimento del debito di imposta ed il loro utilizzo illegittimo genera l'esigenza di recuperare un importo corrispondente all'ammontare del credito utilizzato. Si tratta di imporre una prestazione al contribuente e tale imposizione avviene secondo vari schemi predisposti dal legislatore. Attualmente, risaltano l'avviso di accertamento *ex art. 41-bis* D.P.R. n. 600/1973, che, fra l'altro, può essere emesso per accertare il reddito o il maggior reddito imponibile derivanti da «*esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti*»; allo stesso scopo è specificamente preordinato l'atto di recupero dei crediti di imposta, previsto originariamente dall'art. 1, comma 421, L. 30 dicembre 2004, n. 311 e disciplinato ora dall'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (introdotto dall'art. 1, D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13).

Ma a ben vedere agli istituti appena elencati è possibile aggiungere anche i c.d. controlli cartolari delle dichiarazioni, ossia le liquidazioni, di cui agli artt. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ed il controllo formale di cui all'art. 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973. Il tenore letterale degli enunciati sembrerebbe di per sé decisivo al riguardo: l'art. 36-*bis*, comma 2, lett. e), prevede che gli Uffici possano «*ridurre i crediti di imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni*»; l'art. 36-*ter*, comma 2, lett. d), prevede invece che gli Uffici possano «*determinare i crediti di imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti*».

Muovendo da una prospettiva più ampia, non limitata al dato testuale, l'attitudine dei controlli cartolari a correggere anche l'impiego dei crediti di imposta, deriva dalla loro più generale tendenza a sostituirsi all'accertamento, sia pure entro un perimetro ben determinato dalle disposizioni normative da ultimo menzionate (diversi Autori riconducono i controlli cartolari alla attività di accertamento, si vedano ad esempio, GAFFURI F., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, 1, 532; SCHIAVOLIN R., *Limiti di applicabilità dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1994, 12, 1165 ss.; RUSSO P., *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995, 6, 1018; FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 6, I, 600; ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, I, 857; LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 339 ss.). In particolare, nelle liquidazioni possono realizzarsi solamente le correzioni che emergano ad esempio dal confronto fra i dati contenuti nella dichiarazione e puntuali previsioni normative ovvero gli elementi in possesso dell'Anagrafe tributaria, e da tale confronto potranno scaturire solamente le specifiche correzioni puntualmente elencate dagli artt. 36-*bis* e 54-*bis* (sul punto cfr. di recente ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli delle dichiarazioni: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118).

Naturalmente, anche le correzioni dei crediti di imposta saranno costrette entro i medesimi limiti; la giurisprudenza ha infatti subordinato «*la legittimità del disconoscimento automatizzato al carattere meramente cartolare ed avalutativo del disconoscimento del credito di imposta; potendo, quest'ultimo, appunto dipendere sia da una valutazione giuridica ed accertativa di inesistenza ovvero non compensabilità del credito (ipotesi nella quale il controllo automatizzato non è ammesso), sia dal riscontro puramente obbiettivo della dichiarazione (ipotesi nella quale esso è invece consentito)*» (il virgolettato è tratto da Cass., 16 novembre 2018, n. 29582). In base all'art. 36-*bis* potranno essere corretti gli errori materiali o di calcolo o ancora potrebbe essere rilevato l'impiego di crediti di imposta avvenuto misura superiore alla soglia puntualmente stabilita dalla legge. In questi casi ciò che viene corretto è un errore commesso dal contribuente nella compilazione della dichiarazione.

Tuttavia, possono anche esserci casi più complessi, ne è un esempio il caso deciso dall'ordinanza n. 29152/2023 che qui si commenta. Qui era in gioco il recupero di un credito di imposta utilizzato dal contribuente nei modelli di versamento F24 ma non indicato nel corrispondente quadro della dichiarazione (rigo RU15, colonna 1, del modello Unico di dichiarazione per il 2005). È evidente che in questo caso non v'è un errore che affigge il dichiarato, ma l'irregolarità rilevata dal sistema informatico, ex art. 36-bis, per la Corte di Cassazione è certamente riconducibile entro il perimetro delle liquidazioni.

Riannodandosi ad alcuni precedenti (vengono citate Cass. n. 29582/2018 cit.; Id., 10 dicembre 2021, n. 39331 ma allo stesso filone appartengono anche altre pronunzie, si veda ad esempio, Cass., 3 aprile 2023, n. 9151), la Cassazione ha affermato che nel caso di specie era «*legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato, ai sensi dell'art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 [...]*» giacché fondato proprio su un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi.

Tale ragionamento risulta condivisibile nel suo risultato ma è comunque opportuno cercare di mettere fuoco il fondamento normativo. In sede di liquidazione ex art. 36-bis non solo si consentono le correzioni del dichiarato di cui si è detto ma è consentito anche il controllo dei versamenti operati dal contribuente. L'articolo appena citato, al comma 2, lett. f), prevede che gli Uffici possano «*controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta*». Ebbene, detta disposizione riguarda certamente i casi in cui dalla verifica automatizzata non risultino essere stati effettuati i versamenti per il debito di imposta dichiarato dal contribuente, ma possono esserci anche casi più complessi. Dal momento che l'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ha introdotto la possibilità di utilizzare i crediti risultanti dalle dichiarazioni in compensazione di obblighi di versamento, tali compensazioni possono ricadere entro il perimetro delle liquidazioni (non è possibile dare atto in questa sede di tutte le questioni che si agitano intorno alla compensazione appena riferita, si intende comunque fare cenno ad alcune posizioni dottrinali circa la natura di tale istituto: secondo parte della dottrina cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 154 ss. tale istituto si differenzerebbe in modo rilevante dalla compensazione civilistica; altri ritengono che il termine compensazione vada qui inteso nella accezione civilistica cfr. BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000, 85; altri ancora ne prospettano l'accostamento alla delegazione civilistica cfr. MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, 50 ss.; ma valorizza lo schema della delegazione anche GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 176 ss.). Ed è proprio questo ciò che è avvenuto nel caso deciso dalla Cassazione nell'ordinanza in commento; qui l'irregolarità consisteva nel disallineamento fra le compensazioni effettuate nei modelli di versamento presentati dal contribuente ed il contenuto della dichiarazione. In casi di questo genere, l'iscrizione a ruolo ex art. 36-bis non è finalizzata al mero recupero di importi non versati ma implica l'esclusione della compensazione. Tale esclusione non determina il venir meno degli effetti della compensazione, piuttosto si procederà al recupero di un importo corrispondente a quello delle somme indebitamente compensate (già FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 10, I, 886, osservava che «*l'eventuale accertamento dell'insussistenza del credito opposto in compensazione dal contribuente, che, a rigore, dovrebbe determinare un'azione per il recupero dell'imposta da quest'ultimo originariamente dovuta, parrebbe invece legittimare la riscossione di una somma corrispondente al credito rivelatosi insussistente, ma a titolo di pagamento del tributo [...] rispetto al quale il contribuente ha affermato la sussistenza del credito*»).

Sono gli ulteriori passaggi del ragionamento della Cassazione a non convincere chi scrive, ed è proprio su questi passaggi che si incentreranno le considerazioni che ci si appresta a svolgere.

Già in sede di merito, il contribuente aveva contestato il mancato invio della comunicazione di irregolarità all'esito del controllo cartolare; tale contestazione, accolta dai giudici di secondo grado, non viene accolta dalla Suprema Corte. Quest'ultima, infatti, riprende quanto affermato da un precedente (viene citata Cass., 17 dicembre 2019, n. 33344), e sostiene che la «*notifica della cartella di pagamento*

*a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. “avviso bonario” ex art. 36-bis, comma 3, d.P.R. n.600 del 1973, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; né il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall’art. 6, comma 5, l. n.212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione [...]».* E sempre sulla scia di altri precedenti si esclude la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni dato che essa sarebbe consentita solo ove sussistano i presupposti per l’invio della comunicazione di irregolarità (vengono citate Cass., 6 luglio 2016, n.13759; Id., 29 dicembre 2016, n. 27315 e Id., 30 giugno 2021, n. 18405).

L’analisi che ci si appresta a svolgere richiede anzitutto che sia esaminato il profilo del trattamento sanzionatorio applicabile alle illegittime compensazioni dei crediti di imposta, rilevate in sede di controlli cartolari.

3. Punto di partenza del discorso è l’art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 197, n. 471, che prevede diverse fattispecie sanzionatorie; considerate nel loro insieme esse delineano la valutazione operata dall’ordinamento sul tema delle illegittime compensazioni dei crediti di imposta (la dottrina ha considerato la fattispecie quale «*uno dei termini, col soggetto valutante, dell’atto di valutazione*», cfr. CATAUDELLA A., *Fattispecie*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, in particolare 932 ss. Ad avviso dell’Autore citato, gli effetti giuridici rinvencono la loro fonte nell’ordinamento e, dunque, trovano la loro ragione nella «*valutazione concreta del fatto da parte dell’ordinamento*»). Si precisa, tuttavia, che l’analisi che ci si appresta a svolgere riguarda le disposizioni normative applicate dalla Cassazione nell’ordinanza in commento; siffatte disposizioni saranno verosimilmente revisionate nel quadro della riforma tributaria avviata dalla L. 9 agosto 2023, n. 111.

In passato, l’art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, disciplinava esclusivamente le sanzioni per “ritardati od omessi versamenti diretti”, il cui trattamento sanzionatorio era (ed è ancora) pari al 30% degli importi non versati. Il primo comma della medesima previsione normativa, disponeva, altresì: «*identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell’articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*», dunque, alla iscrizione a ruolo in base ai controlli cartolari si accompagnava l’applicazione delle sanzioni previste per il caso di omesso versamento, indipendentemente dalla specifica irregolarità rilevata. In assenza di altre previsioni normative specifiche la giurisprudenza ha ritenuto generalmente applicabile alle indebite compensazioni il medesimo trattamento sanzionatorio previsto per gli omessi versamenti posto che le indebite compensazioni determinano l’abbattimento degli obblighi di versamento (cfr. Cass., 15 aprile 2011, n. 8681; Id., 26 ottobre 2012, n. 18369; Id., 20 novembre 2015, n. 23755; 4 aprile 2018, n. 8247; Id., 17 marzo 2021, n. 7436; Id., 3 giugno 2021, n. 15392).

Con il passare del tempo il trattamento sanzionatorio previsto per le indebite compensazioni si è fatto via via più specifico, infatti l’art. 27, comma 18, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto che «*l’utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi*». E la stessa disposizione (al comma 16) ha altresì disposto che l’atto di recupero di crediti inesistenti debba «*essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo*».

Successivamente, il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha abrogato la disposizione dell’art. 27, comma 18, ed ha specificato ulteriormente i trattamenti sanzionatori novellando l’art. 13 D.Lgs. n. 471/1997. Il comma 4 di quest’ultimo articolo prevede ora: «*nel caso di utilizzo di un’eccedenza o di un credito d’imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l’applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato*», il successivo comma 5 prevede invece che «*nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma,*

*in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»* (enfasi aggiunta).

È appena il caso di precisare che la distinzione fra le due fattispecie sanzionatorie, “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti”, è stata oggetto di vivo dibattito in dottrina ed in giurisprudenza. La dottrina ha più volte rimarcato l'esigenza di tenere distinte le due fattispecie (cfr. per tutti COPPOLA P., *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, in particolare 1537 ss.; DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti di imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, in partic. 219 ss.), invece, la giurisprudenza ha talvolta respinto la distinzione fra crediti inesistenti e crediti non spettanti (cfr. Cass., 21 aprile 2017, n. 10112; Id., 2 agosto 2017, n. 19237; Id., 30 ottobre 2020, n. 24093; Id., 13 gennaio 2021, n. 354; Id., 29 agosto 2022, n. 25436; Id., 25 ottobre 2022, n. 31419). Ma un diverso filone giurisprudenziale ha accolto la distinzione (si veda ad esempio, Cass., 16 novembre 2021, n. 34443, commentata da LETIZIA L., *Crediti di imposta “inesistenti” o non spettanti”: la Corte di cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VII, 839 nello stesso senso si vedano le coeve nn. 34444 e 34445 commentate da ALBANO A., *La compensazione di crediti “inesistenti” e “non spettanti”: regime sanzionatorio e profili processuali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245. Persistendo il contrasto interpretativo, con due ordinanze della Cassazione 8 febbraio 2023, n. 3784 e 2 dicembre 2022, n. 35536, è stata rimessa la questione alle Sezioni Unite che si sono pronunciate con le sentenze citate nel prosieguo. Le ordinanze di rimessione sono state commentate da CAMPANELLA F., *La rilevanza della differenziazione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 273 ss.). Infine, le Sezioni Unite hanno composto il conflitto giurisprudenziale con le recenti sentenze 11 dicembre 2023 nn. 34419 e 34452, che hanno accolto la distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, seguendo la strada tracciata dal secondo dei due orientamenti riportati.

Il processo di riforma che si è tratteggiato in precedenza non ha tuttavia scalfito il regime sanzionatorio previsto per gli importi iscritti a ruolo in base ai controlli cartolari delle dichiarazioni. In aggiunta alle modifiche dei commi 4 e 5, il D.Lgs. n. 158/2015 ha espunto dall'art. 13, comma 1, la previsione che estendeva le sanzioni per omesso versamento ai controlli cartolari, ma, contestualmente, ha anche fatto confluire la medesima previsione nel comma 2 del medesimo articolo, a mente del quale: *«la sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»* (enfasi aggiunta). Dunque, la sanzione per omesso versamento, ex art. 13, comma 2, si continuerà ad applicare a tutte le iscrizioni a ruolo in base ai controlli cartolari delle dichiarazioni, indipendentemente dalla specifica irregolarità riscontrata. Al netto delle differenze testuali è evidente che l'enunciato normativo da ultimo riportato ha una portata essenzialmente corrispondente a quella della disposizione previgente, anzi, lo scorporamento dal comma 1 sembra esprimere la volontà di conferire maggiore autonomia (o anche specificità) al trattamento sanzionatorio.

Le considerazioni svolte consentono di leggere con maggiore consapevolezza la prospettiva delle Sezioni Unite, in particolare laddove affermano che la non rilevanza della inesistenza del credito in sede di controllo cartolare della dichiarazione non è *«un elemento che si aggiunge, in funzione delimitativa, alla definizione di credito inesistente ma partecipa alla costituzione della stessa nozione di credito inesistente»* (in questi termini si esprime Cass., Sez. Un., n. 34419/2023 cit.). A ben vedere, in sede di liquidazione potrebbe essere rilevata anche l'assenza dei presupposti costitutivi del credito (art. 13, comma 5), così come l'utilizzo in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità

normativamente previste (art. 13, comma 4.). E ciò è ammesso anche dalle Sezioni Unite, ove hanno affermato che «*non importa che il credito sia carente di elementi costitutivi o sia “non reale” se tale inesistenza è agevolmente rilevabile, restando la vicenda in tale ipotesi, soggetta al regime giuridico ordinario e meno affittivo*» (il virgolettato è tratto da Cass., Sez. Un., n. 34419/2023 cit.). Allora, se è vero che, ex art. 13, comma 2, alle iscrizioni a ruolo conseguenti ai controlli cartolari si applicano in ogni caso le sanzioni per omesso versamento, ove una indebita compensazione sia stata ivi rilevata, non potrà applicarsi la sanzione di cui al comma 5 dell'art. 13, e neppure quella di cui al comma 4 (e la clausola «*salva l'applicazione di disposizioni speciali*» ivi prevista, avvalorata tale ricostruzione), ancorché equivalente a quella prevista dal comma 2: le indebite compensazioni rilevabili nei controlli cartolari delle dichiarazioni saranno assoggettate comunque al trattamento sanzionatorio speciale di cui all'art. 13, comma 2.

Tuttavia, sembra che nei testi licenziati in questi giorni dal Governo, ma non ancora pubblicati, sia prevista una riforma delle definizioni di credito inesistente e credito non spettante contenute nell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997 e da tali modifiche potrebbero discendere una serie di problemi che potrebbero indurre a rivisitare alcune conclusioni del presente lavoro rispetto all'itinerario procedimentale percorribile ed alla tipologia di sanzioni applicabili.

4. Come si è detto in precedenza, ultimo passaggio dell'indagine è la definizione agevolata delle sanzioni. Ora, l'ordinanza n. 29152/2023 distingue da un lato l'obbligo di attivazione del contraddittorio, che per la Corte sarebbe necessario solo nelle ipotesi di cui all'art. 6, comma 5, L. 212/2000, dall'altro l'invio della comunicazione di irregolarità, che sarebbe dovuta ex art. 36-*bis* solo ove dalle liquidazioni emerga un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione; e la Corte ritiene altresì che la definizione agevolata delle sanzioni non sia ammessa ove la comunicazione di irregolarità non sia dovuta (vengono citate Cass. n. 13759/2016, cit.; Id., n. 27315/2016, cit.; Id., n. 18405/2021 cit. ma sul punto si vedano anche Cass., 10 giugno 2015, n. 12023; Id., 4 aprile 2023, n. 9248; Id., 8 febbraio 2023, n. 3802). Si tratta di una prospettiva non condivisibile sia per la visione del contraddittorio fatta propria dalla Corte, sia per l'esclusione della possibilità di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni.

Il tema del contraddittorio fuoriesce dal perimetro del presente lavoro; su di esso sarebbe necessaria una indagine specifica che tenga conto anche delle recenti innovazioni normative (l'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 ha introdotto nella L. 20 luglio 2000, n. 212 l'art. 6-*bis*, comma 2, in forza del quale «*non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze [...]*»).

Con riferimento alla definizione agevolata delle sanzioni è appena il caso di osservare che è apprezzabile la prospettiva della Cassazione ove scinde la definizione agevolata delle sanzioni dalla attivazione del contraddittorio; una breve indagine storica contribuirà a rendere più chiaro il punto.

L'art. 2, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 prevede la riduzione ad un terzo delle sanzioni ordinariamente applicabili, nel caso in cui il pagamento venga eseguito «*entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 degli articoli 36 bis e 54 bis [...]*». E come ha dimostrato la dottrina, l'art. 17, comma 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a mente del quale alle sanzioni per omesso versamento «*in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3*» non varrebbe ad escludere la possibilità di accedere alla definizione agevolata prevista dall'art. 2, comma 2, appena menzionato (cfr. FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti “generali”, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, cit., 591 ss.; CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 193 ss.; GUIDARA A., *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, II, 1290 ss.).

Ora, è necessario mettere in chiaro che la disposizione dell'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997, è precedente allo Statuto dei diritti del contribuente, e nel corso degli anni ha mantenuto essenzialmente invariata la sua portata. Originariamente, l'articolo citato prevedeva: «*l'iscrizione a ruolo non è ese-*

guita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9/07/1997, n.241, concernente le modalità di versamento mediante delega. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo». Siffatta disposizione andava riferita al testo degli artt. 36-bis e 54-bis risultanti dalla riforma di cui alla L. n. 241/1997 che, allora, non prevedevano che il contribuente potesse richiedere chiarimenti in seguito alla comunicazione di irregolarità, il cui invio era comunque previsto. È solo dopo l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente che venne introdotta la possibilità di attivare il contraddittorio all'esito delle liquidazioni, sia pure ad iniziativa del contribuente. Infatti, gli artt. 1 e 2 L. 26 gennaio 2001, n. 32 hanno introdotto, al comma 3 sia dell'art. 36-bis sia dell'art. 54-bis, la previsione per cui «qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione». Ma non è qui che si è fermato l'intervento di modifica del 2001.

Il legislatore è intervenuto contestualmente sull'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997, per adeguarlo alla previsione del contraddittorio negli artt. 36-bis e 54-bis. Difatti, l'art. 3 L. n. 32/2001 ha inserito nel comma 2 citato, la previsione per cui la definizione agevolata sia consentita anche entro trenta giorni dal ricevimento «della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta». In pratica, il legislatore, con l'intervento appena menzionato, ha inteso garantire che la definizione agevolata fosse consentita anche ove gli Uffici avessero rideterminato in autotutela la pretesa, in seguito alla possibile attivazione del contraddittorio, frattanto introdotta. Per il resto null'altro è stato rimaneggiato nella disposizione, sicché sembra possibile affermare che la definizione agevolata prevista dall'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997, sin dalla sua origine, non sia stata inscindibilmente legata all'attivazione del contraddittorio, che al tempo della sua introduzione non era previsto entro le procedure di liquidazione.

La Cassazione pare aver colto il profilo appena riferito, ma esclude comunque la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni data l'assenza dei presupposti per l'invio della comunicazione di irregolarità. Ebbene, sia l'art. 36-bis, sia l'art. 54-bis al comma 3 prevedono che la comunicazione di irregolarità debba essere inviata «quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione [...]». Il significato che la Corte sembra avere attribuito all'enunciato è quello per cui solo in presenza di irregolarità che affliggano la dichiarazione sia necessario l'invio della comunicazione preventiva, di conseguenza, ragionando *a contrario*, ove la dichiarazione non presenti irregolarità la comunicazione preventiva non sarà dovuta e la definizione agevolata delle sanzioni non sarà ammessa. Tuttavia, come si è cercato di dimostrare in precedenza, in sede di liquidazione possono essere rilevate anche irregolarità che non affliggono la dichiarazione e che, oltretutto, sono diverse (e più complesse) dalla mera rilevazione del mancato versamento di importi dovuti in base alla dichiarazione. Ci si riferisce, in particolare, alle correzioni automatizzate dell'impiego dei crediti di imposta compensati; qui, come hanno precisato le stesse Sezioni Unite nelle sentenze nn. 34419 e 34452 del 2023, potrebbe essere rilevata finanche l'assenza dei presupposti costitutivi del credito. Le considerazioni appena svolte sollecitano una interpretazione dell'art. 36-bis, comma 3, che renda necessario l'invio della comunicazione di irregolarità anche nelle ipotesi di disconoscimento automatizzato di crediti di imposta; del resto, in quest'ultimo caso grazie alla comunicazione di irregolarità il contribuente potrebbe presentare i propri chiarimenti, o quantomeno accedere alla definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997 oltre che alla possibilità di pagare in più soluzioni prevista dall'art. 3-bis del medesimo testo normativo. In ogni caso resta il fatto che i recuperi dei crediti di imposta nell'ambito dei controlli cartolari rimarrebbero assoggettati, per questa via, ad un trattamento peggiore rispetto a quelli effettuati con apposito atto di recupero, dato che, secondo l'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, attualmente in vigore, nel caso di recupero di crediti non spettanti è ammessa la definizione agevolata di cui agli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997. E si tenga conto che secondo il nuovo art. 38-bis, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 600/1973, siffatta definizione agevolata è

ammessa sia nel caso di recupero di crediti non spettanti, sia nel caso di recupero di crediti inesistenti, anche se quest'ultima disposizione andrà coordinata con le modifiche che dovrebbero essere apportate alla disciplina delle sanzioni.

Conclusivamente, si ritiene che nel caso di specie avrebbe dovuto esser consentito al contribuente, dato il mancato invio della comunicazione preventiva, quantomeno la possibilità di «pagare, per estinguere la pretesa fiscale, con riduzione della sanzione, una volta ricevuta la notifica della cartella di pagamento», seguendo la strada tracciata da Cass., 12 febbraio 2013, n. 3366, da cui è tratto il virgolettato, e d'altronde in questo senso si era pronunciato il giudice di secondo grado.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO A., *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili processuali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000
- CAMPANELLA F., *La rilevanza della differenziazione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 273 ss.
- CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008
- CATAUDELLA A., *Fattispecie*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, in partic. 926 ss.
- COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1475 ss.
- COPPOLA P., *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.
- DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti di imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, 201 ss.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003
- FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 10, I, 883 ss.
- FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 6, I, 591 ss.
- GAFFURI F., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, 1, 532 ss.
- GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010
- GUIDARA A., *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, II, 1283 ss.
- INGROSSO M., *Il credito di imposta*, Milano, 1984
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 339 ss.
- LETIZIA L., *Crediti di imposta "inesistenti" o non spettanti": la Corte di cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VII, 839 ss.
- MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006
- MOSCATELLI M., *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 258 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Limiti di applicabilità dell'art. 36 bis D.P.R. 600/1973*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1994, 12, 1165 ss.
- PACE A., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino 2013
- RENDA A., *La mancanza del "presupposto costitutivo" come discrimen tra i crediti non spettanti e inesistenti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2024, 2, 114 ss.
- RINALDI R., *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal Centro di Servizio ed il nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 6, I, 383 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007

RUSO P., *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995, 6, 1014 ss.

ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, I, 845 ss.

ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli delle dichiarazioni: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.

## VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO



## Patrocinio a spese dello Stato e processo tributario: i presupposti sistematici e il rischio di orientamenti eccessivamente restrittivi

*Legal aid and tax process: the systematic conditions and the risk of excessively restrictive guidelines*

ANDREA BODRITO

### Abstract

Il presente contributo analizza i presupposti per l'accesso al patrocinio a spese dello Stato e evidenzia le criticità della decisione in esame.

**Parole chiave:** patrocinio gratuito, non manifesta infondatezza

### Abstract

*The present paper aims to analyse the conditions for entitlement to free legal aid and highlights the critical issues of the decision in question.*

**Keywords:** free legal aid, reasons not manifestly unfounded

**SOMMARIO:** **1.** La *ratio* del patrocinio gratuito. - **2.** Patrocinio gratuito e principio di soccombenza. - **3.** Patrocinio gratuito e ufficio del difensore. - **4.** Il presupposto oggettivo per l'accesso all'assistenza tecnica gratuita. - **5.** Il presupposto soggettivo reddituale. - **6.** La dichiarazione del richiedente sul limite reddituale. - **7.** La presunzione legale relativa di superamento del limite di reddito. - **8.** La verifica dell'Agenzia delle Entrate sulla dichiarazione relativa al limite reddituale. - **9.** Criticità della decisione in commento sul limite reddituale.

**1.** La decisione della Commissione Patrocinio per il primo grado di Alessandria del 19 febbraio 2024 offre l'occasione per esaminare i presupposti di accesso al patrocinio gratuito, e alla luce di queste si potranno evidenziare alcune sue criticità.

Muoviamo dalla *ratio* dell'istituto, di attuazione costituzionale. L'art. 24, comma 3, Cost., assicura ai non abbienti i mezzi per agire e difendersi davanti a ogni giurisdizione. Esso specifica il compito della Repubblica di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini (art. 3, comma 2, Cost). È una misura che include i non abbienti nella possibilità di accesso e di effettiva tutela dei propri diritti, perché assicurare la giustizia è fondamento della convivenza. La misura non si limita a ribilanciare, nell'accesso alla giustizia, la mancanza di redditi a fronte dell'obbligo, legislativamente imposto, di ricorrere alla difesa tecnica, che è difesa a pagamento e dunque onere finanziario. Infatti il patrocinio è assicurato anche negli affari di volontaria giurisdizione in cui non v'è obbligo di difesa tecnica ma può esservi difesa tecnica (Cass. n. 15175/2019). Se l'ordinamento prevede la mera possibilità di difesa tecnica, si rivela l'utilità di quest'ultima non tanto per l'accesso all'attività giudiziale, ma per l'effettivo esercizio del diritto di agire e difendersi.

La disciplina del patrocinio a spese dello Stato, attuando una prescrizione costituzionale, non è norma di eccezione, non è norma che disciplini un dono, una regalia, ma è norma di regolazione di un diritto costituzionalmente garantito a chi né è degno per il solo fatto di essere cittadino, straniero regolarmente soggiornante, apolide, ente o associazione che non persegue scopi di lucro e non eserciti attività economica (art. 119 D.P.R. n. 115/2002, c.d. Testo Unico Spese di Giustizia, di seguito TUSG). Non si potrà richiamare il criterio restrittivo di interpretazione.

2. Si potrebbe pensare che la ripartizione delle spese processuali in base al principio di soccombenza (art. 15 D.Lgs. n. 546/1992) sia già uno strumento di bilanciamento dell'onere finanziario scaturente dalla difesa tecnica. Questo è vero ma sotto il profilo del ristoro delle conseguenze derivanti dalla responsabilità di aver causato, avendo torto, la necessità all'altra parte di sopportare la spesa per la difesa. Il patrocinio gratuito opera, come detto, su un altro piano, l'accesso alla difesa tecnica. Esso sopperisce alla mancanza di forza economica per sopportare l'onere finanziario della difesa tecnica. Tanto è vero che, se è condannato alle spese la parte che non gode della difesa gratuita, il pagamento delle spese sarà eseguito a favore dello Stato e non a favore della parte vittoriosa (art. 133 TUSG). Lo Stato, pagando la difesa, si surroga *ex-lege* nei diritti della parte verso il soccombente per le spese processuali.

3. Con la disciplina del TUSG, è stata superata la difesa gratuita come adempimento di un dovere onorifico appartenente alla deontologia professionale dell'avvocato (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282), perché lo Stato si assume l'onere economico della difesa, e il cittadino può scegliersi il difensore di fiducia. Però gli importi spettanti al difensore, pur fissati osservando la tariffa professionale nel limite dei valori medi (art. 82 TUSG), sono ridotti per legge alla metà (art. 130 TUSG), sicché si potrebbe avere, infine, un compenso inferiore ai minimi. Ma la rilevante e netta riduzione *ex-lege* del compenso neppure è giustificabile con una assegnazione d'ufficio del lavoro, perché la parte ammessa è libera di scegliersi il difensore. La riduzione alla metà del compenso conforme ai parametri approvati dal Ministero della Giustizia è dunque una chiamata del difensore a collaborare solidaristicamente con lo Stato come effetto della libera accettazione dell'incarico, che potrebbe essere altrettanto liberamente non accettato.

4. “Ragioni” e “motivi di ricorso”. I presupposti per l'accesso all'assistenza tecnica gratuita sono due: quello soggettivo reddituale, e quello oggettivo della non manifesta infondatezza delle ragioni per la difesa.

Il presupposto oggettivo di diritto è che le «ragioni per la difesa» del cittadino non abbiano «risultino non manifestamente infondate» (art. 74, comma 2, TUSG). Si tratta di un requisito tecnico-giuridico, che la decisione in commento equipara al “*fumus* di fondatezza” dei “motivi” di ricorso. La *ratio* del presupposto è quella di evitare alla collettività una spesa che risulti inutile per lo stesso istante.

Si è ora detto che la decisione in commento individua il presupposto delle “ragioni” del cittadino richiedente il patrocinio gratuito nei “motivi di ricorso”. In relazione al caso ciò risulta condivisibile, perché sembra che la Commissione abbia esaminato il ricorso, o almeno una bozza di ricorso.

Nondimeno si offre l'occasione per sottolineare la differenza tra le “ragioni per la difesa”, oggetto della valutazione nella lettera dell'art. 74 TUSG, e i “motivi di ricorso” a cui fa riferimento la decisione in commento. Le “ragioni per la difesa”, rispetto ai “motivi di ricorso”, hanno una maggiore indeterminatezza, una minore precisione. Esse sono integrate dalle «*enunciazioni in fatto ed in diritto utili a valutare la non manifesta infondatezza della pretesa che si intende far valere, con la specifica indicazione delle prove di cui si intende chiedere l'ammissione*» (art. 122 TUSG). Le “ragioni per la difesa” ammettono un'esposizione il cui grado di approfondimento e specificità è inferiore rispetto ai “motivi di ricorso”, e un grado di sinteticità ancora maggiore rispetto a quello dettato, per gli atti processuali, dall'art. 17-ter D.Lgs. n. 546/1992. D'altro canto se l'assistenza tecnica gratuita copre la fase di attività dello studio della controversia, che comprende l'esame dell'atto pretensivo da impugnare, poiché la domanda di ammissione al patrocinio può essere anteriore al detto studio, le ragioni della difesa non possono che avere una minore specificità e approfondimento rispetto ai motivi di ricorso.

“*Non manifesta infondatezza*” e “*fumus di fondamento*”. Problematica nella decisione in commento è, invece, l’equiparazione tra il criterio di valutazione delle ragioni di difesa, legislativamente individuato con la doppia negazione “non manifestamente infondati” e il criterio affermativo, indicato nella decisione stessa, del “*fumus di fondamento dei motivi*”. I due criteri sono tra loro diversi.

Infatti la “*manifesta infondatezza*” è pari al grado di certezza, al grado di evidenza tale dell’infondatezza da rendere inutile un ulteriore approfondimento di ciò che risulta dalla lettura delle “ragioni” del richiedente il beneficio, sicché la “*non manifesta infondatezza*” è la mancanza di certezza, di evidenza dell’infondatezza. Corte cost. 220/2009 afferma che si debba verificare se «*sin dall’origine, l’istante voglia far valere una pretesa palesemente infondata*». Sarà sufficiente il dubbio e quindi la necessità di compiere approfondimenti per acclarare l’infondatezza per potersi dire che la domanda è non manifestamente infondata. Gli approfondimenti saranno ovviamente compiuti dal giudicante a cui il richiedente l’assistenza tecnica gratuita si rivolge. Tanto è vero che art. 136, comma 2, TUSG, prevede, a conclusione del giudizio, la possibile revoca dell’ammissione al patrocinio «*se risulta l’insussistenza dei presupposti per l’ammissione ovvero se l’interessato ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave*».

Il “*fumus di fondatezza*”, invece, è un concetto indeterminato relativo alla cognizione del caso che, osserva la dottrina, nulla precisa quanto al grado o all’intensità di approfondimento che va raggiunto, tanto che gli estremi esterni al concetto si rinvengono, muovendo dal minimo al massimo, proprio nella nozione di “*non manifesta infondatezza*” da un lato, e di un “*accertamento pieno*” dall’altro (MONTANARI M., *sub art. 47*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Comm. breve proc. trib.*, Milano, V ed., 2023). Così la dottrina e la giurisprudenza tendono a escludere che, nel valutare il *fumus*, “il giudice possa accontentarsi di una mera valutazione di non manifesta infondatezza del ricorso” (MONTANARI M., *cit.*).

C’è anche un argomento storico a precludere l’equiparazione tra “*non manifesta infondatezza*” e “*fumus di fondatezza*”. Infatti nella previgente disciplina del patrocinio gratuito recata dal R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282, l’art. 15 richiedeva, come presupposto oggettivo, «*la probabilità dell’esito favorevole nella causa od affare*», criterio a cui si avvicina quello del “*fumus di fondatezza*”. Ma detto previgente criterio è oggi sostituito da quello di “*non manifesta infondatezza*”.

Infine, il riferimento alla “*non manifesta infondatezza*”, piuttosto che al “*fumus di fondatezza*”, è giustificato dalla considerazione della funzione della valutazione in esame. La Commissione per l’assistenza tecnica gratuita, in sede di ammissione al beneficio, in tutti i casi di assistenza tecnica obbligatoria in sostanza valuta la possibilità del non abbiente di agire o difendersi, valutazione preliminare a cui non si sottopone l’abbiente e che non può assumere il carattere di pre-giudizio. La funzione della valutazione con il criterio del “*fumus*”, nel nostro processo, è ben diversa, e sarà svolta dal giudice del ricorso, nell’incidente cautelare *ex art. 47 D.Lgs. n. 472/1997*, come giudizio sommario prima del giudizio a cognizione piena, con carattere anticipatorio rispetto alla decisione del giudice del ricorso stesso. Allora nel nostro caso il criterio della “*non manifesta infondatezza*” avente ad oggetto le “ragioni per la difesa” ha finalità e ratio ben diversa dal criterio del “*fumus*” previsto per il procedimento cautelare, che è una “*delibazione del merito*” risultante dai “*motivi di ricorso*”, una valutazione sommaria anticipata rispetto all’approfondimento proprio del merito stesso nella fase istruttoria del processo con il pieno contraddittorio tra le parti. Se il “*fumus*” si attesta tra la possibilità e la probabilità di fondatezza dei motivi di ricorso, la non manifesta infondatezza è la “*possibilità anche remota*” di fondatezza, la non temerarietà delle ragioni, e questo metro di valutazione, esterno all’intervallo in cui si estende il criterio del “*fumus*”, è appropriato in relazione alla funzione del patrocinio a spese dello Stato, che è solo quello, come detto, di consentire l’accesso all’effettiva difesa delle ragioni del cittadino non abbiente, e non quello di anticipare una anche parziale vittoria, possibile o probabile che appaia.

Il criterio della “*non manifesta infondatezza*” integra (artt. 1 L. cost. n. 1/1948 e 23 L. n. 87/1953) il presupposto perché il giudice possa sollevare, con ordinanza, questione di legittimità costituzionale davanti al Giudice delle leggi, che sussiste, appunto, quando «*è assente il benché minimo dubbio circa la costituzionalità della disciplina legislativa relativa al caso trattato*» (CHESSA O., *Non manifesta infondatezza versus interpretazione adeguatrice?*, Paper del Forum di Quaderni costituzionali, in *forumco-*

*stituzionale.it*). Ma qui terminano le analogie, perché il giudizio di costituzionalità riguarda le norme, piuttosto che le disposizioni, per cui il giudice a quo deve anche valutare l'impossibilità dell'interpretazione adeguatrice (CHESSA O., cit.)

Tornando all'accesso al patrocinio gratuito, tutto ciò conduce a osservare che il vaglio delle ragioni della difesa con il metro della non manifesta infondatezza acquista una diversa specificità, ma non una diversa graduazione di approfondimento, con l'avanzare dei gradi del processo. Infatti le ragioni prospettate alla Commissione andranno specificate, per l'appello, sulla sentenza di primo grado, la quale potrebbe aver esaurientemente evidenziato la manifesta infondatezza di alcuni motivi di ricorso, per la rinnovata prospettazione dei quali sarebbe inutile consentire l'accesso al beneficio della difesa gratuita.

5. Il presupposto reddituale è dettato dall'art. 76 TUSG, per il quale «*può essere ammesso al patrocinio chi è titolare di un reddito imponibile ai fini dell'imposta personale sul reddito, risultante dall'ultima dichiarazione, non superiore*» alla cifra stabilita ogni due anni con decreto dirigenziale del Ministero della Giustizia, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, e che oggi è di 12.838,01 euro (D.M. Giustizia 10 maggio 2023). Nella determinazione di detto limite, si tiene conto anche dei redditi esenti IRPEF, di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva (art. 76, comma 4, TUSG). A questo riguardo si rammenta, peraltro, che i redditi da locazione soggetti alla cedolare secca sono esposti nella dichiarazione dei redditi.

Se il richiedente convive con il coniuge o con altri familiari, il reddito è costituito dalla somma dei redditi conseguiti nel medesimo periodo da ogni componente della famiglia, compreso il richiedente. Si fa eccezione a questa regola del cumulo solo quando sono oggetto della causa diritti della personalità, oppure nei processi in cui gli interessi del richiedente sono in conflitto con quello degli altri componenti il nucleo familiare con lui convivente (art. 76, comma 4, TUSG). Si tratta di eccezioni che risultano irrilevanti nel processo tributario.

6. Un problema è certamente costituito dall'accertamento del limite reddituale. La legge (art. 79, comma 1, lett. c), TUSG) fa perno sulla dichiarazione sostitutiva di certificazione resa dallo stesso richiedente, che deve attestare la sussistenza delle condizioni di reddito richieste dall'art. 76 TUSG. Se la Commissione per il patrocinio a spese dello Stato presso il giudice tributario competente (che, per il nostro processo in cui i difensori non sono solo avvocati, è l'organo preposto a decidere sull'ammissione al beneficio) lo "richiede" (art. 79, comma 3, TUSG), l'interessato è tenuto, a pena di inammissibilità della domanda, a produrre la documentazione necessaria a accertare la veridicità di quanto in essa indicato. Nella pratica tutte le Commissioni richiedono detta documentazione, che sarà costituita dall'ultima dichiarazione dei redditi presentata, se l'istante era obbligato a presentarla e dall'attestazione ISEE. Nel caso, occorrerà la certificazione relativa ai redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o a imposizione sostitutiva. Se il richiedente non ha presentato dichiarazione per mancanza di redditi o per il possesso di redditi inferiori al limite che integra l'obbligo a presentarla, nella prassi viene presentata la sola attestazione ISEE.

7. Anche la possibile infedeltà della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione formulata nella certificazione sostitutiva trova considerazione nel TUSG. L'art. 76, comma 4-bis, TUSG prevede che se il richiedente è già condannato con sentenza definitiva per i reati commessi in materia di evasione delle imposte sui redditi e sull'IVA, si presume superato il limite dei redditi. Nata come una illegittima presunzione assoluta, Corte cost. n. 139/2010 l'ha elevata, rispetto al diritto di difesa, a presunzione relativa ammettendo la prova contraria.

8. Inoltre, come disposizione particolare applicabile nel processo civile, amministrativo, contabile e tributario (con esclusione, quindi del processo penale), l'art. 127 TUSG prevede che l'atto con il quale è accolta l'istanza di ammissione al beneficio, con i documenti correlati, sia trasmesso all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente. Il disposto utilizza l'indicativo presente: copia dell'atto di am-

missione “è trasmessa”, la trasmissione avviene d’ufficio e in tutti i casi. L’Agenzia verifica l’esattezza dell’ammontare del reddito attestato dall’interessato effettuando opportune verifiche presso l’Anagrafe tributaria ma anche, occorrendo, mediante la verifica fiscale del richiedente e dei conviventi. Anche il reddito accertato ma non dichiarato è infatti rilevante (Cass. n. 23823/2023), salva la contestazione dei risultati delle verifiche. All’esito dei controlli, l’Ufficio richiede la revoca dell’ammissione al beneficio e trasmette gli atti alla Procura della Repubblica per i reati previsti dall’art. 125 TUSG.

Il sistema dei controlli affida, dunque, alla Commissione un compito di controllo formale, mentre all’Agenzia delle Entrate il compito di controllo sostanziale.

Il controllo formale vuole la verifica della corrispondenza tra ciò che emerge dalla dichiarazione del richiedente e dai documenti allegati in ordine al limite reddituale di legge. Per esempio, nonostante l’assenza di redditi da dichiarare, vi può essere la disponibilità di patrimonio mobiliare. L’attestazione ISEE indica pure il “Reddito figurativo del patrimonio mobiliare del nucleo”, ed esso si potrebbe ritenere un indice reddituale rilevante ai fini del rispetto della soglia di legge per l’ammissione al beneficio. La forza presuntiva andrà vagliata considerando che si tratta di un reddito “figurativo” e quindi si tratta di un tasso di rendimento medio. Nel caso sarà onere del richiedente dimostrare che il reddito effettivo ritratto dal detto patrimonio mobiliare è nei fatti inferiore a quello stimato per l’indicatore ISEE che risulti idoneo al superamento della soglia per l’ammissione al beneficio.

9. Dalle considerazioni svolte, la decisione in commento non convince. Infatti il richiedente aveva affermato di essere privo di reddito rilevante ai sensi dell’art. 76 TUSG, dichiarazione idonea ad ammetterlo al beneficio previsto proprio per i non abbienti. La Commissione invece ritiene la dichiarazione resa sia confliggente con le “minime esigenze di sopravvivenza”. In pratica la Commissione deduce dalle dette “minime esigenze di sopravvivenza” un reddito IRPEF o soggetto a imposizione sostitutiva superiore al minimo di legge. Senonché le esigenze di sopravvivenza non hanno detta puntuale forza probante. Lo stesso legislatore, attribuendo rilevanza alla nozione di reddito propria dell’IRPEF e stabilendo per il beneficio la fascia tra zero e 12.000 euro, ammette che si possa sopravvivere senza tali redditi ed essere ammessi al beneficio. Del resto è noto che la nozione di reddito IRPEF o soggetto a imposizione sostitutiva non coincide con la nozione di reddito entrata, per cui c’è uno spazio in cui può debitamente collocarsi la sopravvivenza. La decisione in commento, infine, riferendosi all’ “assenza di altri indici non indicati” ritiene che sia posto a carico del richiedente l’onere della prova dei mezzi di sopravvivenza in presenza di dichiarazione di assenza dei redditi rilevanti per essere esclusi dal beneficio, e non avendo il richiedente assolto all’onere la Commissione ha deciso in base alla regola di giudizio fondata sul mancato assolvimento dell’onere della prova medesimo. Tuttavia, come sopra esposto, la legge non chiede che il non abbiente debba provare come sopravvive senza redditi, sempre che i documenti forniti a prova della dichiarazione, per esempio, l’attestazione ISEE, siano coerenti con la stessa. Sarà poi l’Agenzia delle Entrate a compiere le verifiche opportune con riguardo alla correttezza della dichiarazione, con ogni conseguenza pregiudizievole, anche di natura penale, a carico del richiedente.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CHESSA O., *Non manifesta infondatezza versus interpretazione adeguatrice?*, Paper del Forum di Quaderni costituzionali, in *forumcostituzionale.it*

MONTANARI M., *sub art. 47*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Comm. breve proc. trib.*, Milano, V ed., 2023

## La tutela giurisdizionale avverso il diniego di esercizio dell'autotutela tributaria avente ad oggetto annullamento parziale di un atto impositivo

*Judicial protection against the refusal of tax administration to exercise self-protection also in hypothesis of partially illegitimate or unfounded acts*

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 1° dicembre 2023, n. 33610)

STEFANO DIDONI

### Abstract

L'autotutela tributaria rappresenta un istituto fondamentale per consentire la correzione degli errori manifesti e l'annullamento o la revoca degli atti illegittimi o infondati da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, l'attuale disciplina normativa ha lasciato adito a dubbi circa la doverosità dell'esercizio dell'autotutela, nonché in merito all'impugnabilità del diniego e il sindacato del giudice tributaria, colmati dalla giurisprudenza specie di legittimità, che tuttavia appare non cogliere le specificità dell'istituto, riconducendo l'autotutela tributaria nell'alveo dell'autotutela amministrativa. Lo scenario attuale è mutato a seguito dell'attuazione da parte del Governo della delega per la riforma fiscale.

**Parole chiave:** autotutela tributaria, diniego, atti impugnabili, interesse pubblico, rilevanza

### Abstract

*For tax administration the proceeding of self-protection represents a fundamental institution to allow the correction of manifest errors and voiding its own illegitimate or unfounded acts. However, the current regulatory framework has given rise to doubts regarding the obligation to exercise self-protection, as well as concerning the appealability of the denial and the oversight of the tax judge, addressed by case law, especially by Italian Court of Cassation. Nevertheless, this case law seems not to fully grasp the specifics of the institution, associating tax self-protection with administrative one. Such a scenario is on the verge of a new configuration, following the perspective of a complex tax reform.*

**Keywords:** tax self-protection, denial, challengeable acts, public interest, relevance

**SOMMARIO:** **1.** L'autotutela tributaria nel diritto positivo e l'evoluzione dell'istituto alla luce della legge delega di riforma fiscale. - **2.** La posizione della giurisprudenza in tema di autotutela: la figura dell'interesse generale all'annullamento e i limiti al sindacato del giudice nei confronti del provvedimento di diniego. - **3.** Conclusioni.

**1.** La Sezione tributaria della Corte di Cassazione, nella ordinanza n. 33610, pubblicata il 1° dicembre 2023, ha affermato che la revoca parziale della pretesa tributaria - nella fattispecie un provvedimento di sgravio parziale - non costituisce un presupposto autonomo e sufficiente per l'impugnazione del diniego relativo alla richiesta di autotutela per la parte residua non annullata.

La Corte ha ribadito, anche in tale ipotesi, il proprio orientamento consolidato, secondo il quale l'annullamento del diniego di autotutela presuppone che il contribuente allegghi «ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute».

L'autotutela tributaria era, come noto, disciplinata dall'art. 2-*quater*, comma 1, D.L. n. 564/1994, convertito («con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati») e dal D.M. n. 37/1997, che ne definisce le modalità di esercizio. Inoltre, l'art. 2-*quater*, comma 1-*octies*, D.L. n. 564/1994, inserito dal D.Lgs. n. 159/2015 prevedeva espressamente che «l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente».

L'annullamento d'ufficio e la revoca, nel campo del diritto tributario, hanno ad oggetto, rispettivamente, la rimozione di un atto illegittimo, affetto cioè da un vizio relativo alle modalità di esercizio del potere, ovvero infondato, ossia viziato nel contenuto che non è, dunque, conforme alla corretta rappresentazione della realtà.

L'autotutela tributaria, inoltre, presenta delle differenze rispetto all'autotutela amministrativa (artt. 21-*novies* e 21-*quinquies* L. n. 241/1990): in particolare, l'esercizio della prima non prevede, stando al testo normativo, né la rilevanza di un interesse pubblico correlato all'annullamento o alla revoca dell'atto, né un "termine ragionevole" entro cui esso debba intervenire.

Il regolamento concernente l'esercizio dell'autotutela tributaria (D.M. n. 37/1997), tuttavia, ha introdotto delle differenze rispetto al testo normativo. In primo luogo l'art. 2-*quater*, comma 1, D.L. n. 564/1994, non specificava le modalità di innesco dell'autotutela, mentre il D.M. n. 37/1997 ha previsto che l'Amministrazione potesse agire «senza necessità di istanza di parte». In secondo luogo, in base all'art. 2, comma 1, D.M. n. 37/1997, l'Amministrazione poteva procedere «all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento» qualora «sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione», mentre non veniva richiamata l'infondatezza della pretesa, ancorché prevista dal D.L. n. 564/1994. Le ipotesi nominativamente individuate dal D.M. n. 37/1997 non sono state, però, ritenute tassative. Il D.M. n. 37/1997 ha inoltre introdotto il divieto di autotutela «per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria» (art. 2, comma 2).

L'autotutela, entro i termini di decadenza della potestà impositiva, può operare anche a favore dell'Ufficio, sanando un atto viziato (c.d. autotutela sostitutiva), senza applicazione delle limitazioni previste per l'emissione di un avviso di accertamento integrativo (sul punto Cass., ord. 1° dicembre 2023, n. 33665 ha rimesso alle Sezioni Unite la questione relativa alla legittimità dell'esercizio dell'autotutela sostitutiva, quale istituto derogatorio al principio di unicità e globalità dell'accertamento).

La dottrina si è interrogata sulla natura e sui presupposti che legittimano l'esercizio dell'autotutela tributaria a favore del contribuente. I temi di maggiore interesse possono essere riassunti in tre aree di indagine: se l'esercizio dell'autotutela sia espressione di una funzione amministrativa vincolata, se l'Amministrazione sia obbligata ad emettere un provvedimento in presenza di istanza di parte, se il diniego eventualmente opposto dall'Amministrazione sia impugnabile davanti all'autorità giudiziaria.

Ai primi due interrogativi la dottrina maggioritaria ha dato risposta affermativa, dando rilevanza al carattere vincolato dell'imposizione tributaria e dell'azione amministrativa, nonché alla garanzia costituzionale della capacità contributiva del soggetto destinatario della pretesa. Una diversa impostazione (STEVANATO D., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; MARCHESELLI A., *Autotutela tributaria [I agg.]*, in *Digesto comm.*, IV, 2008) assume che si dovrebbe discutere tra funzione tributaria, vincolata, e funzione di riesame degli atti (vincolati) di imposizione. La funzione di riesame, secondo questa tesi, non sarebbe vincolata (anche perché altrimenti corrisponderebbe sempre a un diritto soggettivo, sempre tutelabile in giudizio) ma poggerrebbe su un apprezzamento - discrezionale - dell'interesse pubblico. La rimozione dell'atto illegittimo o infondato corrisponderebbe sempre a tale interesse, se l'atto è ancora impugnabile o in costanza di giudizio, perché l'interesse pubblico tenderebbe a rimuovere un atto, illegittimo o infondato che potrebbe essere fonte di responsabilità, se non altro per le spese giudiziali. Più difficile configurare l'interesse

pubblico alla rimozione nel caso di atti definitivi, perché in questo caso entra in scena la certezza del diritto (il consolidamento degli effetti dell'atto e del tributo in esso applicato). Tale valutazione dell'interesse pubblico il legislatore della riforma 2024 la effettua direttamente con la costruzione dei casi di autotutela obbligatoria da esercitarsi entro termini, come si vedrà oltre.

Il terzo interrogativo, invece, ha sollevato più dubbi, in quanto si è ritenuto impugnabile o meno il diniego in base alla delimitazione della giurisdizione tributaria in senso sia orizzontale che verticale (artt. 2 e 19 D.Lgs. n. 546/1992). Ciò va coordinato con la struttura del processo tributario, che non consente di rimettere in discussione, mediante l'impugnazione di un atto successivo, l'atto impositivo presupposto ritualmente notificato e non impugnato. L'inoppugnabilità non è però di ostacolo all'esercizio dell'autotutela (D.L. n. 546/1994) e così il giudicato, posto che la sentenza non sostituisce l'atto impositivo, salvo che il giudice nel rigettare i motivi di ricorso del contribuente abbia accertato in modo puntuale dei fatti favorevoli alla parte pubblica.

Nel contesto appena delineato si inserisce il D.Lgs. n. 219/2023, pubblicato il 3 gennaio 2024, e attuativo della delega contenuta nella L. n. 111/2023 (delega al Governo per la riforma fiscale). La legge delega ha previsto la riforma dello "Statuto del contribuente" (L. n. 212/2000), con l'inserimento delle opportune previsioni per «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» (art. 4, comma 1, lett. h). Il decreto delegato propone l'attuazione della delega mediante l'inserimento degli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* nella L. n. 212/2000 i quali introducono, rispettivamente, l'autotutela tributaria obbligatoria e facoltativa (contestualmente, ai sensi dell'art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 219/2023, sono stati abrogati l'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994 e il D.M. n. 37/1997). La prima riguarda i casi di «manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione», tassativamente individuati (si tratta, in sostanza, delle ipotesi precedentemente contenute nell'art. 2, comma 1, D.M. n. 37/1997, con esclusione dell'ipotesi di doppia imposizione) e opera «senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi» (comma 1), mentre verrebbe esclusa nei casi (i) di giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria (recependo, di fatto, il limite contenuto nel precedente regolamento) e (ii) «decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione» (comma 2). L'autotutela facoltativa ricalca in parte quanto detto, ma opera «in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione», in linea con la precedente formulazione contenuta nel D.L. n. 564/1994 (trattandosi di una clausola ampia sarebbero ricomprese nelle ipotesi di autotutela facoltativa, tra l'altro, tutte quelle elencate nel D.M. n. 37/1997 e non riportate nell'art. 10-*quater*). Fuori dei casi di "errore manifesto", dunque, l'autotutela tributaria viene delineata come un atto discrezionale.

Infine, il diniego espresso è stato formalizzato come atto impugnabile, mentre il silenzio assume valore di provvedimento negativo, dunque impugnabile, solo nei casi di autotutela obbligatoria (artt. 19, comma 1, lett. g-*bis*), g-*ter*), e 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992).

2. Per la giurisprudenza l'autotutela tributaria è discrezionale e l'ente impositore non è obbligato a rispondere, emanando un atto amministrativo, a seguito di istanza di autotutela di un atto definitivo (Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181). Non assume rilevanza e non è impugnabile il silenzio dell'Amministrazione (Cass., 17 febbraio 2023, n. 5176). Il diniego espresso di autotutela rappresenta invece un atto impugnabile, anche se la richiesta di esercizio di autotutela riguarda un atto divenuto definitivo (fra le più recenti, Cass., 24 agosto 2018, n. 21146; Id., 26 settembre 2019, n. 24032; Id., 20 febbraio 2019, n. 4933; Id., 11 maggio 2020, n. 8719). Ai fini della illegittimità del diniego espresso viene però richiesto, anche dalla giurisprudenza più attuale, che il contribuente dimostri la presenza di un interesse pubblico all'annullamento dell'atto (Cass., 20 settembre 2023 n. 26907; Cass., 4 settembre 2023 n. 25659; Cass., 23 ottobre 2020 n. 23249).

Nella pronuncia in commento la Cassazione ribadisce i suddetti principi. Va precisato che la controversia non riguardava l'impugnazione di un provvedimento di annullamento parziale in autotutela, che non è impugnabile (art. 2-*quater*, comma 1-*octies*, D.L. n. 564/1994 vigente *ratione temporis*).

In tali casi l'annullamento parziale adottato in autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa tributaria, contenuta in atti divenuti definitivi, è stato ritenuto non impugnabile dalla giurisprudenza maggioritaria, che ha invece riconosciuto l'autonoma impugnabilità del nuovo atto purché di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (Cass., 12 giugno 2023, n. 16526; Id., 15 aprile 2016 n. 7511, mentre secondo Cass., 22 marzo 2023 n. 8226, il diniego parziale è impugnabile ove non abbia ad oggetto la mera riduzione della pretesa originaria, nel senso che oltre alla riduzione della pretesa sia comunque correlato alla ripresa a tassazione di altri profili impositivi).

Il caso deciso riguardava il diniego opposto dall'Amministrazione alla richiesta di autotutela avente ad oggetto la parte residua di un ruolo che era stato oggetto di sgravio parziale disposto dall'Ufficio, senza istanza di parte.

Il contribuente impugnava il diniego opposto dall'Amministrazione sulla parte residua non annullata. Stando alla pronuncia, data la natura discrezionale dell'autotutela, l'annullamento d'ufficio di una parte dell'atto non esaurisce la valutazione dell'interesse pubblico, che permane per la parte residua. Il contribuente non può pertanto invocare l'annullamento parziale come presupposto per ottenere l'annullamento dell'intera pretesa impositiva e, di conseguenza, non può contestare il diniego opposto senza allegare ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute.

La giurisprudenza di legittimità tende, dunque, ad avvicinare l'autotutela tributaria a quella amministrativa, considerando il contribuente quale soggetto titolare di un interesse legittimo all'annullamento o revoca dell'atto impositivo e richiedendo di operare un bilanciamento fra gli interessi in concreto rilevanti. L'interesse fiscale in primo luogo rilevante è, nel caso di atti definitivi, la stabilità dei rapporti giuridici ovvero, nel caso di decisione favorevole all'Amministrazione definitiva, l'intangibilità del giudicato.

La Cassazione tuttavia non ha fornito una definizione del contrario "rilevante interesse generale" che il contribuente avrebbe facoltà di allegare e in ragione del quale il diniego eventualmente opposto sarebbe illegittimo.

Guardando alla casistica, il ricorso contro il diniego di autotutela può basarsi su eventi sopravvenuti alla notifica dell'atto originario o emersi dopo lo spirare dei termini per il ricorso avverso l'atto oggetto del diniego di autotutela (Cass., 23 ottobre 2020, n. 23249).

È il caso, ad esempio, del venire meno di un presupposto per l'esercizio della potestà impositiva (ad esempio, annullamento dell'atto amministrativo generale nel caso dei tributi locali; pagamento di uno dei coobbligati nel caso di solidarietà passiva; contrarietà della norma al diritto unionale pronunciata dalla CGUE; morte del contribuente o *ius superveniens*, con riguardo alle sanzioni irrogate divenute definitive per mancanza di impugnazione).

Altro caso è quello in cui il contribuente venga a conoscenza di documenti opponibili alla tesi fiscale (ad esempio, accertamento sulla redditività presunta *ex art.* 12 D.L. n. 78/2010 in cui il contribuente dimostri che la "novella ricchezza" si era formata in anni non più accertabili).

È invece irrilevante la sentenza del giudice penale di assoluzione del contribuente (Cass., 20 novembre 2015, n. 23765). Nel caso del giudicato, si dovrebbe trattare di eventi sopravvenuti e diversi da quelli che hanno formato oggetto di accertamento da parte del giudice.

Ad ogni modo, secondo la giurisprudenza, l'impugnabilità del diniego non può costituire uno strumento per consentire al contribuente di contestare nel merito la pretesa impositiva ormai divenuta definitiva. In altre parole, se il contribuente non impugna l'atto impositivo non può, successivamente, presentare istanza di autotutela e impugnare l'eventuale diniego, lamentando l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto.

Ciò non è sempre agevole da accertare nel caso concreto, in quanto se è vero che il merito non è sindacabile da parte del giudice, è altrettanto vero che i presupposti che giustificano l'esercizio dell'au-

totutela andrebbero considerati almeno nella loro attitudine potenziale a dimostrare l'erroneità dell'atto impositivo (*i.e.* la casistica contenuta nell'art. 10-*quater* dello Statuto, nonché le ipotesi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione nei casi di autotutela facoltativa).

3. L'autotutela tributaria risente della carenza di una collocazione sistematica, che *de iure condito* non consente all'istituto di esercitare la funzione che, almeno in astratto, il legislatore ha inteso riconoscere all'istituto. Infatti l'autotutela tributaria, diversamente da quella amministrativa, tutela interessi opposti solo in apparenza, in quanto sia il contribuente che l'Amministrazione concorrono - o dovrebbero concorrere - ad attuare l'imposizione tributaria nei termini fissati dalla legge (art. 23 Cost.) e dalla capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Il riesame ha la funzione di tutelare il contribuente nei confronti di un'imposizione disallineata dal paradigma normativo, in quanto espressa in un atto illegittimo o infondato, al pari di garantire all'Amministrazione di correggere i propri errori, attuando correttamente l'imposizione tributaria, anche nell'ottica di favorire la percezione sociale di una fiscalità equa e, dunque, la compliance dei contribuenti.

Da questa prospettiva si può comprendere la ragione per la quale il legislatore non abbia incluso tra i presupposti dell'autotutela tributaria la sussistenza necessaria di un interesse pubblico all'annullamento dell'atto, opposto e prevalente rispetto a quello del contribuente.

Ciò non toglie che tale rimedio abbia natura eccezionale e residuale, applicandosi in quei casi patologici ove i rimedi tradizionali non sono esperibili (si pensi, ad esempio, ai vizi di notifica dell'atto impositivo, censurabili mediante il ricorso avverso l'atto successivo ai sensi dell'art. 21, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992) ovvero ai fatti estintivi della pretesa erariale sopravvenuti a valle dell'atto impositivo.

La riforma fiscale attuata dal Governo, ancorché animata dall'intento del legislatore delegato di valorizzare l'istituto, non sembra andare pienamente in tale direzione. Infatti, se da un lato il legislatore delegato ha raccolto lo spunto della Corte costituzionale contenuto nella sentenza n. 181/2017 (punto 4 della motivazione), introducendo casi di autotutela obbligatoria, dall'altro ha ulteriormente frammentato l'istituto, distinguendo fra autotutela obbligatoria e facoltativa e prevedendo solo nel primo caso l'obbligo di provvedere, senza peraltro chiarire i limiti del sindacato giurisdizionale sul diniego opposto dall'Amministrazione, espresso o tacito, lasciando quindi ampio margine di discrezionalità alla casistica giurisprudenziale.

Appare positiva per una maggiore applicazione dell'istituto la limitazione alle sole condotte dolose della responsabilità dei funzionari nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei Conti art. 1, comma 1, L. n. 20/1994), con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate nell'esercizio dell'autotutela (art. 10-*quater*, comma 3, e 10-*quinquies*, comma 2, L. n. 212/2000).

Restano, invece, escluse dalla novella, per effetto dell'abrogazione dell'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994, le limitazioni all'impugnabilità dell'annullamento o revoca parziali (comma 1-*octies*) e la facoltà del contribuente di avvalersi in tali casi degli istituti deflattivi, rinunciando al ricorso (comma 1-*sexies*), nonché la sospensione amministrativa degli effetti dell'atto (commi 1-*bis*, 1-*quater* e 1-*quinquies*) e l'estensione dell'autotutela agli enti locali (comma 1-*ter*).

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBERTINI F.V., *Considerazioni sulla potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, in *Boll. trib.*, 1989, 683 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Esclusa la natura impositiva del diniego di autotutela - Il diniego di autotutela: lo stato dell'arte*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 1, 45 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Giurisdizione delle commissioni e diniego di autotutela*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 617
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999
- GLENDI C., *Questioni aperte sull'impugnabilità del diniego di autotutela - incertezze sui rimedi esperibili avverso il diniego parziale e tacito di autotutela*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 1, 48 ss.
- LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio negli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1131 ss.

MARCHESELLI A., *Autotutela tributaria (I agg.)*, in *Digesto comm.*, IV, 2008

STEVANATO D., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, XIV ed., Milano, 2020

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, VI ed., Milano, 2023

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 16 ss.

## Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale

*The reasons for the repeal of tax mediation and the issues of transitional law*

GIUSEPPE INGRAO

### Abstract

Il contributo illustra le ragioni dell'abrogazione dell'istituto del reclamo/mediazione, evidenziando poi le problematiche di diritto intertemporale che si pongono in relazione alle controversie connesse ad atti impositivi notificati prima del 4 gennaio 2024 e alla sorte delle procedure già avviate alla predetta data; profili sui cui l'art. 4 D.Lgs. n. 220/2023, in tema di entrata in vigore e decorrenza degli effetti, non detta alcun regime giuridico.

**Parole chiave:** reclamo, abrogazione, riforma fiscale, diritto intertemporale

### Abstract

*The contribution illustrates the reasons for the repeal of the institution of mediation, then highlighting the intertemporal law problems that arise in relation to disputes connected to tax deeds notified before 4 January 2024 and the fate of procedures already initiated on the aforementioned date; profiles on which the art. 4 of Legislative Decree no. 220/2023, regarding entry into force and effective date of effects, does not dictate any legal regime*

**Keywords:** mediation, complaint, tax reform, transitional law

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** La criticità di fondo del reclamo/mediazione come configurato nel 2011. - **3.** Le ragioni dell'abrogazione con la riforma fiscale 2023. - **4.** La decorrenza degli effetti dell'abrogazione. - **5.** La praticabilità del reclamo/mediazione in relazione alle controversie connesse ad atti impositivi notificati prima del 4 gennaio 2024 e alle procedure già avviate alla data del 4 gennaio 2024. - **6.** Conclusioni.

**1.** La legge delega n. 111/2023, di riforma del sistema fiscale, non poteva trascurare il tema del processo tributario, nonostante nel corso del 2022 sia stata apportata un'importante riforma che - come è noto - ha toccato prevalentemente gli aspetti ordinamentali nella prospettiva di qualificare l'organo giudicante. Se da un lato, quindi, si è istituita la magistratura tributaria togata, che nell'arco di un decennio dovrebbe essere pienamente operativa grazie alla progressiva fuoriuscita degli attuali componenti delle Corti di Giustizia tributaria e all'immissione in ruolo dei nuovi giudici reclutati mediante concorso, dall'altro occorre intervenire con modifiche sul rito, tali da rendere la giustizia tributaria più rapida ed efficace.

I criteri direttivi, contenuti nella citata delega, in merito alla "revisione del contenzioso" sono numerosi e investono vari aspetti del rito. Tra questi ci limitiamo a segnalare quelli ispirati all'esigenza di

ridurre sensibilmente i tempi necessari per la conclusione della controversia e, cioè, il potenziamento dell'informatizzazione del giudizio, il rafforzamento del divieto di produzione di documenti nel secondo grado, l'obbligo di comunicare alle parti il dispositivo del provvedimento adottato entro sette giorni dalla deliberazione di merito e, da ultimo, non per minore importanza, il coordinamento degli istituti a finalità deflattiva operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio con la nuova disciplina dell'autotutela.

2. Tralasciando di descrivere le modalità con cui sono stati attuati nel complesso i predetti criteri direttivi, occupiamoci specificamente di quello da ultimo citato. Al riguardo, rammentiamo che il procedimento di reclamo/mediazione è stato introdotto nel 2011, con il precipuo scopo di limitare l'accesso alla fase giurisdizionale per quelle pretese fiscali di importo contenuto che finiscono per "intasare" le Corti di Giustizia tributaria. La normativa in questione ha superato il vaglio di legittimità costituzionale, in quanto, l'introduzione di una fase preprocessuale era frutto di un corretto esercizio della discrezionalità legislativa non censurabile, né sul piano del diritto alla tutela giurisdizionale, né su quello del rispetto del principio di uguaglianza e ragionevolezza (Corte cost., sent. n. 98/2014 e n. 38/2017). I giudici delle leggi hanno, peraltro, sottolineato che la fase del reclamo/mediazione si giustifica, in particolare, sia per esigenze di ordine generale, quali quelle di un meno dispendioso soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie, sia per il perseguimento di finalità superiori di giustizia, quali la riduzione del numero dei processi attivabili dinanzi le Corti di giustizia tributaria.

Nonostante l'avallo della Corte costituzionale, la dottrina ha, in più occasioni, segnalato le criticità della configurazione del reclamo/mediazione senza la presenza di un mediatore terzo. Il riesame è, infatti, gestito da una struttura dell'Amministrazione finanziaria, diversa da quella che ha emesso l'atto, la quale - al di là della differente ampiezza dei presupposti previsti dalla legge per giungere alla chiusura della controversia (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa e principio di economicità dell'azione amministrativa, valutabili solo in sede di mediazione) - nonostante la sua autonomia non è stata in grado di differenziare l'atteggiamento tenuto dai funzionari rispetto a quello emerso in occasione degli istituti deflattivi che operano nel procedimento.

Anche per questa ragione, i risultati concreti dell'istituto sono stati poco soddisfacenti (nel 2021 solo il 6,7% di istanze si è chiuso con un accordo), come peraltro testimonia l'esigenza sistematica di introduzione di provvedimenti di definizione delle liti fiscali pendenti (da ultimo contenuti nella legge di riforma del processo tributario n. 120/2022 e nella Legge di Bilancio per il 2023).

3. Il D.Lgs. 30 dicembre 2003, n. 220, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 3 gennaio 2024, confermando le soluzioni già prospettate in sede di predisposizione della bozza di provvedimento, ha sancito l'abolizione dell'istituto del reclamo e della mediazione tributaria di cui all'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992.

Tale approdo - che era già prefigurabile nonostante la legge delega utilizzasse il termine "coordinamento" - deve essere analizzato nel contesto dell'insieme delle modifiche apportate al sistema di attuazione dei tributi; modifiche che impattano sulla fase processuale, riducendone le occasioni del suo avvio.

Considerata in modo isolato, infatti, la decisione di "far saltare" la fase del reclamo e della mediazione potrebbe apparire poco ragionevole, in quanto limitativa di una possibilità difensiva del contribuente anticipata rispetto alla discussione in giudizio, e in controtendenza rispetto all'intervento del 2018 che ha ampliato il campo di applicazione dell'art. 17-*bis* alle liti di valore sino a 50.000 euro (rispetto ai 20.000 euro originari).

Ed allora, per comprendere le ragioni della scelta di abrogare la mediazione, occorre considerare che, oltre al rafforzamento dell'istituto dell'autotutela - contenuto nel D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente - l'attuazione della riforma fiscale interverrà, con un chiaro intento di stimolarne l'applicazione, anche sull'istituto dell'accertamento con adesione, il

quale ha la medesima finalità di contenere l'intervento del giudice per la risoluzione delle controversie tributarie.

Con riferimento all'autotutela, il citato decreto attuativo ha ridimensionato nettamente la sua natura discrezionale (l'Ufficio può procedere ...) a favore della natura vincolata e obbligatoria (l'Ufficio procede ...), sia pur con riferimento a ipotesi riconducibili a vizi manifesti degli atti impositivi e dell'imposizione. Quanto all'accertamento con adesione, manca ancora un provvedimento ufficiale, ma lo schema di decreto esitato dal Governo dispone che al contribuente si inoltri non un "mero invito", ma uno "schema di provvedimento" (una sorta di bozza di accertamento), contenente l'invito alla definizione del procedimento. La nuova veste formale dell'atto dovrebbe avere l'effetto di rendere maggiormente edotto il contribuente della tipologia di contestazione fiscale mossa nei suoi confronti, cioè del suo puntuale inquadramento giuridico nell'ambito di un accertamento analitico, sintetico, ecc., ed in conseguenza vi dovrebbe essere un maggiore stimolo alla definizione in sede procedimentale della contestazione.

Ed allora, se l'obiettivo di "processare meno per processare meglio" risulta efficacemente perseguito dall'accertamento con adesione e dall'autotutela nella loro rinnovata veste, non ha più senso dilatare i tempi di ottenimento di una sentenza per l'espletamento di una mediazione obbligatoria, quando, peraltro, tale fase non viene gestita da un organo terzo e imparziale, ma dalla stessa Amministrazione finanziaria (forse per contenerne i costi).

Ma vi è di più. Occorre, altresì, tenere in considerazione che il contraddittorio procedimentale, nonché l'accertamento con adesione e l'autotutela eviteranno il ricorso sistematico al giudice non solo per il "rafforzamento normativo", ma anche perché, grazie all'imminente introduzione del concordato preventivo biennale e al già sancito potenziamento dell'adempimento collaborativo (D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221), il numero degli avvisi di accertamento notificati dovrebbe subire una netta riduzione. Se l'attività di riesame degli Uffici andrà ad innestarsi su un numero sempre più ridotto di contestazioni fiscali, i funzionari potranno operare una più approfondita valutazione delle eccezioni sollevate dal contribuente durante la fase procedimentale.

In questa cornice, abrogare la fase "ibrida" del reclamo e della mediazione, che continuerebbe a dare scarsi risultati concreti in termini di accoglimento delle doglianze del contribuente e, allo stesso tempo, un sicuro ritardo dell'intervento del giudice, appare una decisione pienamente condivisibile. D'altra parte, il senso complessivo della riforma è quello di riportare nella sede propriamente amministrativa la gestione di quelle contestazioni tributarie che possono essere risolte più efficacemente senza l'intervento del giudice, come molto spesso accade per le liti di modesto valore che rientrano nel campo di applicazione del reclamo/mediazione.

4. Ciò posto, dobbiamo evidenziare che tutte le modifiche legislative pongono problematiche di diritto intertemporale, le quali generalmente vengono risolte dal legislatore con precise disposizioni, che si aggiungono alla generale decorrenza degli effetti delle nuove norme tenendo conto della regola della *vacatio legis* sancita nell'art. 10 delle preleggi al codice civile. Qualora, tuttavia, manchi o sia incompleta la statuizione sul coordinamento tra vecchie e nuove regole in merito alla sorte delle vicende che si formano "a cavallo" del periodo di vigenza delle due discipline (ossia alcuni profili si verificano dopo l'entrata in vigore della nuova norma, ma altri profili hanno origine in un periodo precedente), occorre individuare il regime giuridico da applicare grazie ad una puntuale attività ermeneutica.

L'interpretazione tesa a ricostruire il regime transitorio deve compendiare e bilanciare in modo adeguato i principi e i valori di matrice costituzionale - o anche contenuti nelle norme che recano i principi fondamentali della materia - che impattano la questione di dubbia risoluzione. Al proposito, peraltro, non è sufficiente ed esaustivo richiamare la regola del *factum praeteritum* o quella del *tempus regit actum*.

Orbene, con specifico riguardo D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, l'art. 4, comma 1, dispone che il decreto entra in vigore dal giorno successivo alla pubblicazione del decreto nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana e quindi dal 4 gennaio 2024. Il legislatore detta, poi, nel secondo comma del medesimo articolo ulteriori prescrizioni sulla decorrenza degli effetti delle nuove norme: innanzitutto si

precisa che le modifiche di cui all'art. 1 si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024; si aggiunge, poi, che alcune modifiche (sempre contenute nell'art. 1 del decreto) si applichino ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto, e quindi ai ricorsi introdotti a far data dal 5 gennaio 2024. È, quindi, chiaro ed inequivocabile che il momento di notifica del ricorso determina il regime processuale a cui sarà sottoposta la controversia.

Le previsioni in punto di decorrenza degli effetti della nuova normativa non sono però riferibili alla disposizione in merito all'abrogazione del reclamo/mediazione di cui all'art. 2 del decreto. Dovrebbe, quindi, valere la previsione del primo comma dell'art. 4, secondo la quale il decreto entra in vigore dal 4 gennaio 2024.

Tale conclusione, invero, pone alcuni dubbi: innanzitutto per il regime giuridico delle controversie connesse ad atti impositivi notificati prima del 4 gennaio 2024; secondariamente per la sorte delle procedure di reclamo/mediazione già avviate alla data del 4 gennaio 2024.

5. Con riguardo agli atti impositivi notificati dal Fisco negli ultimi mesi del 2023, e in particolare a ridosso del 31 dicembre (arco temporale nel quale, come è noto, si registra un'intensa attività di notifica di avvisi di accertamento riferiti ai periodi di imposta per cui spirano i termini di decadenza dell'attività di controllo) per i quali alla predetta data ancora pendono i termini per proporre ricorso (non essendo decorsi sessanta giorni dalla notifica o i più ampi tempi che tengano conto di eventuale istanza di accertamento con adesione), occorre verificare se il contribuente dovrà, comunque, rispettare la normativa sul reclamo/mediazione (atteso che l'atto è stato formato e notificato cioè nel periodo di vigenza dell'art. 17-*bis*), ovvero dovrà proporre direttamente ricorso e costituirsi in giudizio entro trenta giorni a pena di inammissibilità.

Tale questione va risolta tenendo conto che il regime giuridico applicabile alla controversia può individuarsi valorizzando due profili: la data di presentazione del ricorso, ovvero la data di notifica dell'atto impositivo.

La prima soluzione, riferendo l'efficacia della riforma alla data in cui il contribuente propone il ricorso, sembra di primo acchito quella più corretta, posto che - di norma - le modifiche alla disciplina processuale prestano efficacia con riguardo ai ricorsi proposti dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina. Bisogna, però, considerare che, nelle controversie instaurate mediante opposizione a provvedimenti impositivi, tale conclusione finisce per "spiazzare" potenzialmente tutti quei contribuenti che - avendo ricevuto l'atto impositivo nel mese di dicembre - non si erano immediatamente attivati con la presentazione dell'istanza di reclamo/mediazione (essendovi ancora un ampio lasso temporale a disposizione). In tal caso, è ipotizzabile ravvisare l'emersione di un legittimo affidamento sulla possibilità di addivenire ad una ben più rapida chiusura della controversia tributaria grazie alle previsioni dell'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992, col beneficio peraltro della riduzione delle sanzioni al 35% del minimo edittale (beneficio comunque maggiore di quello del 40% stabilito per la conciliazione giudiziale che in alternativa sarebbe praticabile).

Ed allora, il cambio di regole in corso d'opera per gli atti notificati a dicembre 2023, pur non creando un nocumento irrimediabile all'esercizio del diritto di difesa, presenta, comunque, conseguenze negative per il contribuente che contrastano con il principio dell'affidamento e della certezza del diritto.

La seconda soluzione, invece, pur agganciando il regime processuale da applicare alla controversia ad un momento esterno al processo, cioè la notifica dell'atto impositivo, evita il manifestarsi degli inconvenienti prima descritti ed è quindi, a mio avviso, oggettivamente quella più equilibrata per risolvere il problema di diritto intertemporale. È sostenibile, pertanto, che tutti gli atti impositivi notificati nel 2023, i cui ricorsi risultano notificati dopo il 4 gennaio 2024, sussistendone i presupposti, dovrebbero essere ancora assoggettati alla procedura di reclamo/mediazione *ex art. 17-bis*, con conseguente possibilità di costituirsi in giudizio entro trenta giorni dal decorso dei novanta giorni previsti per l'espletamento della procedura di reclamo con esito negativo.

Si segnala, tuttavia, che la tesi secondo cui la procedura di reclamo/mediazione non sia *tout court* più attivabile per i ricorsi presentati a far data dal 4 gennaio 2024 (relativi evidentemente ad atti impositivi notificati nel 2023) risulterebbe essere stata sostenuta dall’Agenzia delle Entrate e dal Dipartimento della Giustizia tributaria del MEF per mezzo di direttive interne emanate nei giorni immediatamente successivi alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto n. 220/2023, riportate dalla stampa specializzata (con il comunicato stampa del 22 gennaio 2024, il MEF ha comunicato che l’abrogazione dell’istituto opera per i ricorsi notificati a partire dal 4/1/2024). La ragione di tale netta presa di posizione può ricondursi al fatto che l’obiettivo della riforma, su questo specifico punto, è quello di far saltare radicalmente la fase pre-processuale del reclamo/mediazione, fase che altrimenti andrebbe ad impattare sull’enorme numero di avvisi di accertamento di valore inferiore a 50.000 euro notificati a dicembre 2023, evitando così un aggravio di lavoro per gli Uffici periferici che produrrebbe, comunque, scarsi risultati concreti. La rigida soluzione interpretativa del Fisco - che nonostante le criticità qui segnalate non può ritenersi del tutto arbitraria e priva di fondamento giuridico - finirà per essere prudenzialmente (e supinamente) accettata dai contribuenti per evitare rischi di inammissibilità del ricorso.

Quanto al secondo aspetto critico, e cioè alla sorte delle procedure di reclamo/mediazione già avviate alla data del 4 gennaio 2024, per le quali ancora non è decorso il termine di novanta giorni per la loro conclusione, emerge un duplice ordine di criticità: in primo luogo se può, comunque, concludersi la controversia in applicazione dell’art. 17-*bis*; in secondo luogo, quale sia il termine entro il quale il contribuente debba costituirsi in giudizio senza rischiare di incappare in una declaratoria di inammissibilità del ricorso per mancato rispetto del termine di trenta giorni.

Al proposito, muovendo dai principi della tutela dell’affidamento del contribuente nel corpo normativo, della tutela del diritto di difesa, nonché del principio di economia processuale, è del tutto intuitivo ed evidente che il regime giuridico da applicare alla controversia “*in itinere*” sia riconducibile a quello in vigore al momento della notifica sia dell’atto impositivo, sia della presentazione del ricorso/reclamo.

Nonostante l’abrogazione dell’art. 17-*bis*, pertanto, per tali controversie, l’Ufficio impositore può accogliere il reclamo o la proposta di mediazione del contribuente, ovvero formulare un’apposita proposta, al fine di addivenire alla definizione delle liti.

Va da sé, in conseguenza, che il termine di costituzione in giudizio del contribuente non venga in alcun modo intaccato dall’abrogazione della mediazione con effetti dal 4 gennaio 2024; tale adempimento è da ritenersi tempestivo se avviene entro i trenta giorni successivi al decorso del novantesimo giorno dalla presentazione dell’istanza di reclamo. Un’eventuale pronuncia giurisdizionale di inammissibilità del ricorso per tardività della costituzione in giudizio sarebbe frutto di un’interpretazione della normativa (sulla decorrenza degli effetti della abrogazione della mediazione e sulla costituzione in giudizio) contraria ai principi costituzionali del legittimo affidamento del cittadino sul *corpus* normativo e del diritto di difesa.

Da ultimo, si accenna per completezza ad un’ultima questione, certamente più teorica che concreta, riguardante le procedure di reclamo/mediazione già avviate alla data del 4 gennaio 2024. Resta, cioè, da verificare cosa accade se il ricorrente, presupponendo l’abrogazione dell’art. 17-*bis*, decida di costituirsi immediatamente in giudizio, senza attendere il decorso del termine di novanta giorni dalla proposizione dell’istanza di reclamo/mediazione. Sul punto, è sostenibile che, valorizzando il principio di economia processuale e interpretando le norme in relazione alla loro evoluzione, il giudice possa dare applicazione alle nuove regole e ritenere il ricorso immediatamente procedibile, senza così dover concedere un termine per giungere alla mediazione in ossequio a quanto disposto nell’art. 17-*bis*.

6. In conclusione, appare una decisione pienamente condivisibile quella di abrogare la fase “ibrida” del reclamo e della mediazione, in quanto essa avrebbe continuato a dare scarsi risultati concreti in termini di accoglimento delle doglianze del contribuente e, allo stesso tempo, un sicuro ritardo dell’intervento del giudice. D’altra parte, deve anche considerarsi che il senso complessivo della riforma è quello di riportare nella sede amministrativa la gestione di quelle contestazioni tributarie che possono

essere risolte più efficacemente senza l'intervento del giudice, come molto spesso accade per le pretese di modesto valore che rientravano nel campo di applicazione del reclamo/mediazione.

Sarebbe stato opportuno, tuttavia, chiarire in modo inequivocabile le problematiche di diritto intertemporale, perché la previsione contenuta nell'art. 4 D.Lgs. n. 220/2023, secondo cui la cessazione degli effetti della norma di abrogazione del reclamo/mediazione decorre dall'entrata in vigore della legge di riforma del processo tributario, e cioè dal 4 gennaio 2024, determina rilevanti dubbi applicativi. Nonostante le direttive interne del Dipartimento della Giustizia tributaria e dell'Agenzia delle Entrate - riportate dalla stampa specializzata - escludano l'applicazione del reclamo/mediazione per i ricorsi presentati a far data dal 4 gennaio 2024, è sostenibile che il principio dell'affidamento dei contribuenti alle regole di opposizione vigenti al momento di notifica dell'atto impositivo depone per l'interpretazione che ritiene sussistente la possibilità di invocare l'applicazione della procedura di reclamo/mediazione per i numerosissimi atti impositivi notificati nel mese di dicembre del 2023, mettendo in secondo piano le nuove regole vigenti al momento di proposizione del ricorso.

Fermo restando che le nette prese di posizione contenute nelle citate direttive confermano indirettamente la preferibile lettura interpretativa delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 220/2023, secondo cui tutti i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024 devono rimanere soggetti a mediazione e seguire le regole precedenti (costituzione in giudizio solo decorsi i novanta giorni per la fase del reclamo).

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F. (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Torino, 2020
- AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005
- BASILAVECCHIA M., "De jure condendo": rapporti tra filtro amministrativo e processo tributario, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 1, 19 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018
- BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto processuale tributario*, Padova, 2020
- BELLÈ B., *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 10, I, 863 ss.
- CARINCI A., *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. trib.*, 2014, 4, 270 ss.
- CARINCI A., *Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condiziona l'ammissibilità del ricorso*, in *Corr. trib.*, 2013, 31, 2456 ss.
- CARINCI A., *La mediazione funziona solo con un arbitro terzo*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 1101 ss.
- CARINCI A., *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, 11, 775 ss.
- CARTA D., *Reclamo e mediazione tributaria: gli interventi del Legislatore e della Consulta non eliminano tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis D. Lgs. n. 546/1992*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 12, 1257 ss.
- CHIEPPA R., *A proposito del reclamo-mediazione tributaria, ancora sulla legittimità costituzionale di obbligatorietà di procedimenti precontenziosi*, in *Giur. cost.*, 2014, 2, 1776 ss.
- CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013
- CORASANITI G., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 30 ss.
- CORASANITI G., *L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, I, 1442 ss.
- CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.
- D'AYALA VALVA F., *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 2, II, 82 ss.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001
- GIOÈ C., *Il reclamo preventivo per accedere al processo tributario. Analisi comparata con alcuni modelli europei e sud-americani*, in *Giur. imp.*, 2018, 2, 64 ss.

- GIOÈ C., *Rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 59 ss.
- GIOVANNINI A., *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, 4, 911 ss.
- GIOVANNINI A., *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 4, 313 ss.
- GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 52 ss.
- GLENDI C., *La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria “ancien régime”*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 6, 477 ss.
- GLENDI C., *Tutela cautelare e “nuova” mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2014, 4, 275 ss.
- LEMBO M., *La mediazione fiscale negli Stati Uniti. Profili comparatistici*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, I, 1487 ss.
- LOGOZZO M., *L’amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, I, 831 ss.
- MAISTO F., *Il diritto intertemporale*, Napoli, 2007
- MARCHESELLI A., *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, I, 1177 ss.
- MARINELLO A., *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 4, II, 628 ss.
- MARINI G., *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, in *Corr. trib.*, 2013, 26, 2046 ss.
- MARINI G., *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 23, 1782 ss.
- MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005
- MELIS G., *L’interpretazione nel diritto tributario*, 2003
- PISTOLESI F., *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2012, 19, 1429 ss.
- PISTOLESI F., *Amnesso il deposito del reclamo/ricorso prima dei termini per sospendere l’efficacia esecutiva dell’atto impositivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 11, 887 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023
- PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 1, 65 ss.
- PIZZONIA G., *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione dei procedimenti*, in *Riv. dir. fn.*, 2013, 1, 71 ss.
- RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 550 ss.
- SANDULLI P., *La Corte costituzionale analizza la mediazione tributaria*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 3, 815 ss.
- SUCCIO R., *Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.* 2013, 2, II, 102 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2023
- TURCHI A., *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 898 ss.
- URICCHIO A., *Mediazione e conciliazione nel settore civile: incentivi fiscali e modelli di accesso alla giustizia alternativa*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 620 ss.

## Sul titolo di preferenza per la magistratura tributaria

ALBERTO MARCHESELLI

Della bozza di bando per il concorso per magistrati tributari colpisce un dettaglio e, si sa, lo diceva Dostoevskji, che il demonio si nasconde negli angoli.

L'art. 12 prevede un titolo di preferenza, testualmente, per «*coloro che abbiano prestato lodevole servizio a qualunque titolo, per non meno di un anno, nel Ministero dell'economia e delle finanze, laddove non fruiscano di altro titolo di preferenza in ragione del servizio prestato*».

Quindi aver servito fedelmente solo una delle parti in lite è titolo di preferenza per andare a decidere le liti.

A questo punto, per coerenza, mi aspetto che titolo di preferenza per fare il giudice del lavoro sia aver servito fedelmente Confindustria o, per arbitrare partite della Juventus, esserne stati dirigenti.

Un mattoncino alla volta, crolla il diritto costituzionale tributario italiano, e piange il diritto.

## Formalità, formalismo ed efficienza della giustizia, spunti a margine del “caso Patricolo”: proporzionalità e processo

ALBERTO MARCHESELLI

I. La sentenza 23 maggio 2024 della CEDU (Patricolo vs Italia) è lo spunto per qualche brevissima riflessione.

La Corte condanna l'Italia per eccessivo formalismo giudiziario per una interpretazione e applicazione dell'art. 369 c.p.c., nel senso che il ricorso per cassazione sarebbe improcedibile, in difetto di deposito della copia autentica della sentenza nei termini di deposito del ricorso, non ammettendosi che la prova della autenticità possa essere data anche successivamente e prima della decisione.

Il caso specifico è interessante, ma lo sono ancora di più alcuni corollari e spunti.

Nel merito, appare bilanciato e condivisibile che l'efficienza della giustizia è un valore fondamentale, la risorsa giurisdizionale preziosa e scarsa (e quindi da utilizzare con parsimonia) e che ogni misura che renda concentrato ed efficiente il giudizio (anche evitando contenziosi inutili) sia apprezzabile. Ciò tuttavia non deve trasmodare in una sproporzionata limitazione del diritto di azione e difesa in giudizio.

E, probabilmente, ancorare a un termine giugulatorio la autentica della sentenza (forse addirittura il fatto di ritenerla necessaria in assenza di contestazioni), era sproporzionato: l'importante è che in assenza di autentica si possa efficientemente dichiarare l'improcedibilità.

\*\*\*

II. La questione è settoriale.

Probabilmente essa è anche in via di progressiva sdrammatizzazione: viene da domandarsi che ne possa restare, ragionevolmente, con la informatizzazione progressiva di tutti i fascicoli, per esempio, visto che il controllo si può fare direttamente dalle cancellerie e dai giudici, e va registrato con favore il fatto che la recente riforma abbia stabilito il principio che le caratteristiche informatiche degli atti debbono essere rispettate ma, di regola, non a pena di inammissibilità o improcedibilità o nullità, ma semmai solo ai fini della determinazione delle spese di lite.

Essa, anche se settoriale, è interessante per due motivi.

Il primo è che mette in evidenza la differenza tra *formalità* e *formalismi* e la portata del principio di proporzionalità anche in sede processuale. Ogni regola procedimentale andrà scrutinata alla luce di questa importante lente.

Il secondo motivo è che induce a qualche riflessione sul modo migliore per tutelare il bene giustizia. A fronte di una litigiosità piuttosto accentuata in materia tributaria (ma, per vero, ormai grandemente scemata nelle fasi di merito, per cui quella emergenza pare decisamente superata, almeno allo stato), soprattutto in Cassazione, si può riflettere sui rimedi.

La via maestra, per la verità, sarebbe estranea alla giurisdizione e più strutturale: legiferare bene e amministrare in modo efficiente e non capzioso; se le leggi continuano ad essere poco lucide (perché poco lucida è la comprensione dei problemi, anche per colpa di noi della dottrina) e/o l'Amministrazione assomiglia a quella di “un Fiorino” di “Non ci resta che piangere”, pensare di risolvere i problemi operando solo sul lato giustizia equivarrebbe a soccorrere gli alluvionati aumentando il numero di cucchiai per raccogliere l'acqua in dotazione ai soccorritori.

Ciò non toglie che qualche riflessione si potrebbe fare.

\*\*\*

III. La mia convinzione in proposito è che il problema non sia tanto *processare meno* (anche se è una reazione di legittima difesa, a fronte di un assalto di fascicoli, che il giudice, e non solo l'imputato, cerchi di "difendersi dal processo").

Ma che la soluzione sia, come ripeto spesso, *processare meglio*. Decisioni meditate, giuste, solide, veramente nomofilattiche, scoraggiano il contenzioso. Questa è la migliore efficienza, non quella delle *quantità* (decisioni veloci, ma con il rischio di essere frettolose, poco stabili). Questa seconda è una pseudoefficienza.

E qualcosa si potrebbe fare.

Per esempio, rendersi conto del fatto che una gran parte del contenzioso tributario in Cassazione passa per il grimaldello dell'abuso del concetto di onere della prova. Le parti, scontente di come il giudice ha apprezzato la prova, che è una questione di mero fatto, attraverso l'utilizzo della abile espressione "ha assolto/non ha assolto all'onere della prova" travestono la questione del raggiungimento della prova sotto la forma seducente di una inesistente violazione dell'onere della prova. Quando, invece, in giudizio l'onere della prova non è se la prova *ci sia o chi la deve dare o se la ha data*, ma solo cosa succede se, alla fine dell'istruttoria, il caso rimane incerto.

Questa è la porta per cui passano decine di migliaia di ricorsi inammissibili, che sono tra i maggiori azionisti dell'arretrato in Cassazione. Una porta che resta socchiusa anche per la diffusa percezione di una certa superficialità (a partire nella fase amministrativa) nel valutare la prova. Superficialità che andrebbe sterilizzata.

Ma questa è la porta per cui si crea un enorme *fatica* per la Corte: stabilire dei parametri per determinare se la prova c'è o non c'è. Enorme fatica, del tutto estranea all'Alto Ruolo della Suprema Corte (nomofilachia: interpretazione suprema della legge, ma non stabilire regole standard per determinare se i maggiordomi abbiano ucciso la contessa, Tizio sia un ricettatore o Caio un evasore). Estranea al ruolo della Corte e creativa di un carico di lavoro enorme. E, alla fine, creatrice di mostri giuridici: come pretese inversioni giurisprudenziali di regole legali, quando invece il tema è solo se la prova nel singolo processo esista o meno. Da una espressione malandrina dei ricorrenti "non ha assolto l'onere della prova" riportata sotto l'ombrello della violazione dell'art. 2697 c.c. è nato il mostro, anzi due mostri: un numero mostruoso e decisioni a volte frettolose.

Forse, anche prendendo spunto dal testo, assai più pregevole di quanto non si pensi, del comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, si possono coltivare dei begli anticorpi a difesa della giustizia e della giurisdizione, rimettendo al centro del villaggio la funzione solo nomofilattica della Corte, a fronte di un adeguato piglio istruttorio dei giudici di merito.

Per altro verso, una ulteriore semplificazione proporzionata, potrebbe essere estendere la proposta di decisione *ex art. 380-bis c.p.c.* anche ai casi di accoglimento del ricorso (ipotizzando una decisione semplificata, per punti o riproduzione degli atti di parte necessari a formulare l'eventuale principio di diritto, nel caso di rinvio). Ciò non solo allargherebbe la possibilità di decisioni rapide, ulteriormente aggredendo in modo rapido efficiente l'arretrato, ma rimedierebbe alla vistosa anomalia di uno "scivolo asimmetrico" come quello attuale: dove è molto semplificata solo la decisione di rigetto o inammissibilità, con tutti gli immanenti rischi di "strabismo giudiziario" che ne conseguono.

## Art. 25-bis, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992: con la riforma fiscale nasce davvero un onere del difensore di attestare la conformità di tutti i documenti?

*Art. 25-bis, paragraph 5-bis, D.Lgs. 546/1992: does the tax reform really place a burden on the defender to certify the conformity of all documents?*

(postilla di Alberto Marcheselli)

ALBERTO MICHELIS

### Abstract

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 25-bis D.Lgs. n. 546/1992 è una delle nuove disposizioni normative inserite nella riforma del processo tributario. Si propongono alcune riflessioni critiche e taluni dubbi interpretativi.

**Parole chiave:** fascicolo telematico, deposito, copia informatica, attestazione conformità

### Abstract

*The new paragraph 5 bis of the art. 25-bis of Legislative Decree 546/1992 is one of the new regulatory provisions included in the reform of the tax process. Some critical reflections and some interpretative doubts are proposed.*

**Keywords:** *electronic file, filing, electronic copy, certification of conformity*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. Inquadramento del problema. - **2.** Il regime previgente. - **3.** Onere di attestazione di conformità di tutti i documenti? - **4.** La riforma del 2024 ha la finalità di semplificare e non di complicare. - **5.** Un argomento sulla collocazione della nuova norma. - **6.** Una via di uscita: onere di attestazione e (residui) processi cartacei. - **7.** Postilla (Alberto Marcheselli).

**1.** L'art. 25-bis D.Lgs. n. 546/1992 è una delle disposizioni normative interessate dalla riforma del processo tributario, che interviene sul previgente dettato testuale con l'aggiunta di un comma 5-bis(1), di incerto significato e di dubbia portata interpretativa. Esso è già stato oggetto di commento su questa Rivista e questo articolo costituisce una proposta di rilettura alternativa. L'incertezza semantica non riguarda tanto il primo periodo, il cui contenuto è del tutto piano, e codifica un principio assodato anche

(1) «5-bis. Gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi. Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale».

a seguito della sentenza delle Sezioni Unite n. 4835/2023 dello scorso 16 febbraio 2023, quanto il secondo che, nell'imporre un'attestazione di conformità alla copia per immagine degli originali cartacei, in difetto della quale «*il giudice non tiene conto*» degli atti e dei documenti, ha gettato scompiglio fra gli operatori del contenzioso tributario.

Vi è chi ha intravisto, in questo ultimo periodo, nascosto sulla fine dell'art. 25-*bis*, la volontà di imporre una certificazione di conformità di tutti i depositi di atti e documenti all'interno del processo tributario telematico, che, invero, va addirittura al di là delle disposizioni contenute del D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione digitale, d'ora in avanti "CAD") e delle stesse previsioni dei precedenti commi del medesimo articolo.

Tale preoccupazione è dettata essenzialmente dalla sanzione processuale dell'inutilizzabilità dei documenti che difettano di copia informatica attestata, ai fini della decisione.

Dalla lettura della relazione al decreto - poco più che riproduttiva del testo normativo - non si desumono argomenti decisivi in ordine alla corretta interpretazione di tale disposizione.

Si afferma infatti che «*In attuazione del criterio direttivo di cui all'articolo 19, comma 1, lettera b), relativo al potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria e, più in particolare, alla luce del superamento della distinzione tra fascicolo di parte e fascicolo d'ufficio conseguente all'informatizzazione del processo, da ultimo ribadito anche dalle S.U. della Cassazione, viene inserito all'interno dell'articolo 25 il comma 5-bis che prevede che gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi. Viene tuttavia previsto che il giudice non tenga conto degli atti e documenti cartacei dei quali le parti non abbiano provveduto al deposito in copia informatica con attestazione di conformità all'originale ai sensi dell'articolo 22 CAD*».

La novella si presenta come puramente additiva della citata disposizione; non modifica i restanti commi dell'articolo e in particolare non modifica il primo comma, a mente del quale «*Al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, attestano la conformità della copia al predetto atto secondo le modalità di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82*».

2. Tale disposizione, introdotta dal D.L. n. 119/2018 come convertito dalla L. n. 136/2018, prevedeva già l'attestazione della conformità della copia di un atto depositato al suo originale analogico secondo le modalità previste dal CAD, ma tale previsione, stabiliva un potere di certificazione, non certo un obbligo, men che meno un obbligo sanzionato<sup>(2)</sup>.

Peraltro, con la circ. 4 luglio 2019, n. 1 - Dipartimento delle Finanze - Direzione della Giustizia tributaria recante «*Processo tributario telematico - Nuove disposizioni in materia di giustizia tributaria digitale - articolo 16 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136*», lo stesso MEF si premurava di chiarire che:

a) la disposizione dell'art. 25-*bis* D.Lgs. n. 546/1992 nulla aggiunge e nulla sottrae alle regole del CAD, la cui disciplina è presa come riferimento anche per il processo tributario telematico;

(2) Secondo alcuni, addirittura, ad una lettura letterale sembrava conferire tale potere al solo difensore e dipendente incaricato dagli Uffici, non anche al difensore del contribuente. In un'intervista pubblicata su *Il Sole 24 Ore* dell'11 dicembre 2018, l'allora direttore del Dipartimento della Giustizia Tributaria del MEF, FIRENZO SIRIANNI, ha immediatamente cercato di chiarire la portata, affermando: «*occorre sgombrare subito ogni dubbio sulla corretta lettura dell'art. 25-bis del D.Lgs. 546/1992, per cui il potere di attestazione di conformità di atti e documenti in possesso del difensore e di quelli estratti dal fascicolo processuale telematico [...] è attribuito sia ai difensori di tutte le parti processuali, sia ai dipendenti degli Uffici impositori e dei soggetti della riscossione*».

- b) gli atti pubblici, le scritture private e i documenti in genere, compresi gli atti e documenti amministrativi formati in origine su supporto analogico, ed acquisiti mediante copia per immagine hanno piena efficacia, ai sensi degli artt. 2714 e 2715 c.c., se ad essi è apposta o associata, da parte di colui che li spedisce o rilascia, una firma digitale o altra firma elettronica qualificata (= art. 22, comma 1, CAD);
- c) le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico (quindi, tutti i documenti originariamente cartacei) hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità è attestata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato (= art. 22, comma 2, CAD). In questo senso, l'art. 25-bis precisa solo che "pubblico ufficiale a ciò autorizzato" sono anche «*il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*» (l'enfasi è nostra);
- d) in ogni caso le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico, nel rispetto delle Linee guida emanate dall'AGID a dicembre 2015, hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta (art. 22, comma 3, CAD);
- e) i difensori *pubblici e privati* al momento del deposito degli atti *possono* attestare la conformità delle copie degli atti digitali a quelli analogici detenuti in originale o in copia conforme, allegando a dette copie una apposita dichiarazione secondo le modalità previste dal D.Lgs. n. 82/2005.

3. In definitiva, nell'originaria stesura, l'art. 25-bis, anche nella lettura datane dal MEF, prevedeva sì la possibilità per il difensore del ricorrente di attestare la conformità degli atti processuali, dei provvedimenti e dei «*documenti detenuti in originale o in copia conforme*», ma non gli imponeva affatto di attestare la conformità all'originale cartaceo di qualsiasi documento depositato in giudizio.

Laddove si parla di «*documenti detenuti in originale o in copia conforme*» dal difensore, occorre peraltro considerare che, perché lo stesso possa attestarne la conformità ad un originale cartaceo, si deve pur sempre trattare di documenti di cui il difensore possiede l'originale o una copia conforme, e in relazione ai quali abbia compiuto un'attività materiale giuridicamente rilevante: si pensi, ad esempio, all'originale cartaceo di una notifica eseguita ad altre parti prive di posta certificata (*i.e.* un intervento *iussu iudicis*), alla stessa procura alle liti, o ancora a documenti di altri procedimenti giudiziari di cui il difensore attesti la conformità agli originali da cui sono stati estratti.

Tale disposizione non deve pertanto essere letta - e sino ad oggi, invero non è mai stata letta - come un obbligo di attestare la conformità *anche* dei documenti forniti dal cliente per la propria difesa, sia perché - di regola - non detenuti dal difensore né in originale, né in copia conforme, sia perché talora neppure forniti al difensore in forma cartacea (come prescrive la disposizione), ma inviati magari via mail, già in copia per immagine in formato .pdf, .jpeg, .tiff, ecc.

Invero, l'impiego delle tecnologie informatiche in ambito aziendale comporta che in molti casi non esista neppure un originale cartaceo dal quale estrarre una copia mediante immagine: gli stessi registri e libri obbligatori non vengono più tenuti in forma cartacea, ma esclusivamente digitale e l'estrazione di un mastrino, di un sotto-conto o dello stesso registro IVA acquisti o vendite in genere si sostanzia nella generazione di un documento informatico riprodotto dei dati contenuti nel software gestionale, non nella stampa cartacea.

In questo caso, non essendovi alcun originale analogico alcuna attestazione di conformità sarebbe neppure dovuta, ai sensi della disposizione in commento!

Le produzioni documentali, invero, sono sottratte all'applicazione dell'art. 22, comma 2, CAD, in quanto ricadono nella disciplina del comma 3 del medesimo articolo, in forza del quale «*le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle Linee guida hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta*».

Ricorrendo le condizioni del comma 3 dell'art. 22, pertanto (ove non disconosciute espressamente) le copie informatiche di documenti originariamente analogici non necessitano di alcuna attestazione di conformità, perché la loro conformità è già espressamente sancita *ex lege*: sul punto si è espressa, sostanzialmente negli stessi termini, anche Corte di Giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, sez. XVII, sent., 4 aprile 2023, n. 1954 (data ud. 22 marzo 2023).

Tale ricostruzione pare del resto coerente anche con il mutato quadro normativo delle fonti secondarie che ha portato ad una piena conformazione delle specifiche tecniche del processo tributario alla regola sancita dall'art. 22, comma 3, CAD.

Con il D.M. 21 aprile 2023, infatti, il MEF è intervenuto a modificare l'art. 10 D.M. 4 agosto 2015 che disciplina gli standard dei documenti informatici allegati agli atti processuali rimuovendo l'obbligo di firma qualificata o digitale, e mantenendo la sottoscrizione digitale del documento prodotto solo quale mera facoltà del difensore.

Tale disposizione sarebbe oggettivamente inspiegabile (ed illegittima), se si volesse considerare l'esistenza di un obbligo generalizzato di attestazione di conformità all'interno della disposizione dell'art. 25, comma 1.

In questo senso mi pare di poter affermare che in relazione alle produzioni documentali, anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 25-*bis* nell'originaria formulazione non sussisteva alcun obbligo di attestazione di conformità per il difensore del contribuente.

4. In questo contesto normativo non sembra che l'introduzione dell'art. 25, comma 5-*bis* alteri in modo significativo il suddetto quadro, o, peggio, introduca, in via generalizzata un obbligo di certificazione di conformità di documenti che, in ipotesi, il difensore potrebbe non aver mai neppure acquisito o visto in forma cartacea!

Le argomentazioni a sostegno di tale tesi sono molteplici.

In primo luogo, occorre considerare che l'imposizione di un tale obbligo in via generalizzata, costituirebbe un aggravamento degli obblighi a carico delle parti e l'introduzione di un regime di certificazione documentale più restrittivo di quello previsto dal CAD.

Tale intenzione non traspare dagli atti della riforma, ma, se fosse reale, desterebbe serie perplessità di tenuta costituzionale, per eccesso di delega, dal momento che obiettivo dichiarato della riforma è quello di semplificare il processo, non certo di complicarlo...

I criteri direttivi dell'art. 19 L. n. 111/2023, in tema di processo tributario e nello specifico ambito dell'informatizzazione della Giustizia tributaria (art. 19, comma 1, lett. *b*), richiamati espressamente anche nella relazione al decreto delegato sono infatti:

«1) la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;

2) l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;

3) la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;

4) la previsione che la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza».

Tali obiettivi non sembrano consentire, neppure con una lettura fantasiosa, la creazione di “nuovi” regimi sulla conformità delle copie informatiche alle copie cartacee, diversi da quelli previsti dal CAD; quantomeno non nella misura in cui tali regimi siano più gravosi e penalizzanti per le difese, rispetto a quelli ordinari (pena il sacrificio della *semplificazione*).

5. In secondo luogo, ciò che non convince è, dal punto di vista sistematico, la collocazione della disposizione in esame.

La norma sull'obbligo del giudice di non tener conto di documenti originali cartacei di cui non sia stata depositata copia informatica attestata mediante certificazione di conformità, non infatti è contenuta in un apposito articolo, né in un apposito comma, come sarebbe lecito attendersi da una disposizione che si assume modificare profondamente il regime di documentazione processuale delle prove.

Al contrario, la disposizione costituisce il secondo periodo di un comma che, nella prima parte si limita ad escludere l'obbligo di un nuovo deposito in appello dei documenti prodotti in primo grado o comunque in un precedente grado di giudizio.

Pare dunque ragionevole ritenere che la sua corretta interpretazione debba ricercarsi proprio nel contesto delineato dalla prima parte del comma, ossia nell'ambito della disciplina della formazione del fascicolo telematico.

6. Tale osservazione si riallaccia ad un'ulteriore considerazione.

A seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 119/2018 come convertito dalla L. n. 136/2018, si è generalizzato l'obbligo di deposito telematico degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali a decorrere dal 1° luglio 2019. In precedenza, l'impiego dello strumento del processo tributario telematico era solo facoltativo e comportava comunque la possibile convivenza di atti depositati telematicamente e atti depositati in forma cartacea.

L'art. 12 D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 stabiliva che «*Gli atti e documenti depositati in formato cartaceo sono acquisiti dalla Segreteria della Commissione tributaria che provvede ad effettuarne copia informatica e ad inserirla nel fascicolo informatico, apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale ai sensi dell'articolo 22, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 [...]*».

Alla luce di tale disposizione, tutt'ora vigente, l'ultimo periodo del comma 5-*bis* potrebbe essere letto, non nel senso di attribuire al difensore un potere (o peggio un obbligo) di attestazione di conformità di documenti cartacei *tout court*, ma semplicemente di ribadire che il giudice potrà prendere in considerazione solo quegli atti che, anche se prodotti in forma cartacea, siano poi stati inseriti nel fascicolo telematico in copia per immagine, certificata conforme al documento originariamente prodotto.

Tale lettura potrebbe essere corroborata da un argomento squisitamente logico: in un sistema integralmente telematico, infatti, è evidente che il giudice non abbia a disposizione alcun documento cartaceo; ciò è vero in particolar modo nei ricorsi introdotti dopo il 1° luglio 2019.

In tale contesto dire che il giudice «*non può tener conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale*», fa sorgere immediatamente la domanda: quali sono questi atti e documenti su supporto cartaceo?

Poiché dal luglio 2019 tutti gli atti sono depositati telematicamente, o come documenti informatici (muniti di firma digitale) o come copia per immagine, la disposizione deve fare necessariamente riferimento ad atti o documenti cartacei, prodotti in giudizio prima del luglio 2019, di cui non esista una corrispondente copia per immagine.

Ciò potrebbe accadere, ad esempio, in relazione a contenziosi iniziati prima del 2014 (ossia prima dell'avvio anche in via sperimentale del processo tributario telematico e dell'applicazione del D.M. 23 dicembre 2013, n. 163), non ancora definiti, magari a seguito di rinvio dalla Cassazione o di altri eventi che hanno determinato una particolare lentezza del processo.

In tali ipotesi potrebbe effettivamente verificarsi che, accanto a documenti digitalizzati, depositati dopo il luglio 2019, si rinvenivano documenti depositati fra il 2014 e il 2019 in forma cartacea la cui copia per immagine è stata estratta ed attestata conforme dalla segreteria ai sensi dell'art. 12 D.M. n. 163/2013 e, addirittura documenti allegati ad un ricorso antecedente all'anno 2014 prodotti solo in forma cartacea, mai digitalizzati e privi di qualsivoglia attestazione di conformità (da chiunque rilasciata).

La collocazione della disposizione immediatamente a seguito della disposizione che disciplina l'unicità del fascicolo processuale per tutti i gradi di giudizio, e il conseguente esonero, per il difensore della parte, di ridepositare in appello tutti i documenti prodotti in primo grado, potrebbe spiegare allora

la necessità di una copia informatica per immagine di quegli atti e documenti esistenti solo in formato cartaceo.

Se così fosse, il riferimento della disposizione dovrebbe però riguardare solo le produzioni ante 2014, ossia le uniche ad essere prive di certificazione di conformità.

Letta in questa prospettiva la previsione dell'attestazione di conformità da parte del difensore, assumerebbe una propria coerenza ed una portata molto definita: non si tratterebbe di attestare la conformità della copia per immagine a chissà quale documento cartaceo di incerta paternità e completezza fornito dal cliente, ma al contrario, si dovrebbe attestare la conformità della copia per immagine al documento cartaceo depositato presso la Cancelleria in una determinata e ben individuata fase processuale.

In tal modo verrebbe salvato il tenore letterale della novella, senza determinare implicite alterazioni al significato degli altri commi dell'art. 25-*bis* e, soprattutto, senza creare regimi speciali di attestazione di conformità, diversi e più gravosi di quelli disciplinati dal CAD.

La difficile esegesi della disposizione in commento appare figlia di una tecnica legislativa che, a dispetto dei buoni e condivisi propositi della delega, ha disatteso molte aspettative soprattutto in termini di chiarezza delle norme destinate a governare il nuovo processo tributario telematico.

A fronte di una dichiarata volontà di semplificazione, l'introduzione di disposizioni come quella del comma 5-*bis* dell'art. 25 sembrano suscitare più interrogativi di quelli che risolvono, aprendo la strada a pericolose derive su un tema delicato come quello delle produzioni documentali difensive.

In un contesto normativo processuale che in tutti gli ambiti (civile, penale e amministrativo) vede una progressiva semplificazione degli adempimenti, non sembra obiettivamente credibile che il legislatore processuale tributario vada in una direzione diametralmente opposta, creando obblighi in capo ai difensori che trascendono le concrete esigenze processuali e tradiscono gli obiettivi della riforma.

Al fine di fugare ogni dubbio, un intervento chiarificatore si presenta del tutto opportuno, se non necessario, ahimè già prima della pubblicazione del decreto attuativo...

#### 7. Postilla (*Alberto Marcheselli*).

L'intervento che precede, secondo me, è estremamente pregevole: molto puntuale nella argomentazione e orientato in modo da perseguire un obiettivo del tutto ragionevole: limitare la portata di una disposizione suscettibile di una interpretazione assurda, i cui difetti e soprattutto conseguenze abnormi sono ben descritti.

Sul piano pratico la condivido, e la trovo argomentata e utile.

Quello che, però non si può sottacere, è che, a mio avviso, essa è sul piano logico altrettanto assurda – anzi, forse anche più assurda di quella che – giustamente – combatte.

La disposizione, in un quadro i cui non è dovuta la attestazione di conformità dei documenti versati nel processo telematico originariamente cartacei, prevederebbe l'onere del difensore di attestare la conformità dei documenti cartacei già depositati in cartaceo presso il giudice di grado precedente, nei c.d. processi ibridi.

Orbene, esaminando le obiezioni in crescendo di abnormità, innanzitutto si tratta di documenti che nelle more avrebbero dovuto essere progressivamente scannerizzati dalle segreterie. In secondo luogo, la norma imporrebbe al difensore di attestare la conformità di documenti che sono già in possesso del giudice (sia pure inferiore) e l'imposizione di un onere al difensore appare sproporzionata per diversi motivi. Innanzitutto, perché generalizzata, indipendentemente dalla contestazione della conformità (che invece dovrebbe essere il presupposto, evitandosi un aggravio inutile e assurdo quando la conformità è pacifica). Poi, perché impone tale onere al difensore (potendosi anche ipotizzare, molto più semplicemente, di verificare nel fascicolo). E, poi, perché viene da domandarsi come si dovrebbe procedere quando nella segreteria sia stato depositato l'originale. Il difensore dovrebbe andare a recuperare il fascicolo in segreteria per poi scannerizzarlo e depositarlo in telematico? Cioè uscire dalla finestra e poi rientrare dalla porta. Ancora, se è difficile o impossibile recuperarlo per la segreteria (visto che si ritiene di poterla onerare), come può proporzionatamente onerarsi il difensore?

Ma non basta: se non mi inganno, se si prevede la attestazione di conformità per le copie informatiche è perché non ci si fida, assumendo che sia più facile falsificare i documenti informatici che le fotocopie cartacee. Ma, allora, tutte le copie informatiche sarebbero sospette, mica solo quelle dei processi nati cartacei. Anzi, l'attestazione di conformità sarebbe più necessaria per i processi nativi digitali, visto che la carta non è mai stata consegnata al giudice. Non ti fidi di quello che vedi e ti fidi di quello che non vedi? Mi pare senza senso.

In sintesi, la condivisibile interpretazione di Alberto Michelis, che nel contingente è abilissima e utilissima, ricorda, se allarghiamo un po' la inquadratura a considerazioni di sistema, la strategia della *riduzione del danno* nei confronti dei tossicodipendenti (somministriamo loro sostanze stupefacenti, ma controllate) o il sacrificio di Tommy Lee Jones in *Space Cowboys* (che, per evitare una catastrofe, si sacrifica andando a schiantarsi sulla Luna).

Un gesto nobile ma disperato, insomma, ma è sfortunato il Paese che ha bisogno di Eroi.

Non sarebbe ora di farla finita con norme scritte così male e di supplenze acrobatiche degli interpreti? La legge, se si scende questa china, rischia di diventare lo *slang* di un duello tra *rappers*, in cui l'importante è che si *capisca il messaggio*, espresso da parole oscure, pronunciate peggio, ma accompagnate da gesti triviali e inequivoci. Il diritto non è *una cosa che basta che si capisca, più o meno, cosa vuole dire*, lo deve dire. Altrimenti, peggiorerà sempre (e con essa la vita: chi parla male pensa male e vive male, figuriamoci se così parla lo Stato).

Per tacere del rischio che, scritta così, sia interpretata nel senso, pernicioso, di rendere inutilizzabili tutti i documenti (anche quelli dell'Agenzia delle Entrate!), tutte le volte che salti in mente di intenderla così-

Qualcuno deve rimboccarsi le maniche, e stavolta mi sembra che sia il legislatore, non i medici ortopedici della giurisprudenza, o difensori crocerossine, o circolari *à la carte*.

Ne va della qualità del diritto, cioè della civiltà: senno poi cosa penserà di noi l'intelligenza artificiale?

## La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte prima) (\*)

*Judicial conciliation in the prism of the reform of the tax process: critical aspects and lines of development (Part one)*

SALVATORE ANTONELLO PARENTE

### Abstract

La conciliazione giudiziale, quale strumento deflattivo del contenzioso tributario, è una tecnica di composizione della lite utilizzata dal legislatore per ridurre il numero dei giudizi pendenti con la partecipazione diretta del contribuente. L'istituto è stato caratterizzato da un *iter* legislativo piuttosto travagliato, subendo, da ultimo, importanti modifiche ad opera della L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e del processo tributario, che assurge a punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema di tutela giurisdizionale in materia di tributi. Nel prisma della riforma del processo tributario, le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale, nell'ambito di una magistratura tributaria di ruolo, perseguono l'obiettivo di assicurare un giusto equilibrio tra la pretesa fiscale e i diritti del contribuente, nel rispetto del principio di capacità contributiva a fondamento dell'ordinamento tributario ex art. 53 Cost. È, difatti, evidente che la L. n. 130/2022, intervenendo sull'istituto conciliativo, ha inteso incrementare gli strumenti deflattivi del contenzioso, riconoscendo al giudice tributario la facoltà di formulare una proposta conciliativa e predisponendo una normativa di natura "sanzionatoria-intimidatoria" in materia di spese processuali. Ciononostante, per quanto concerne la conciliazione giudiziale, la novella del 2022 sembra costituire un passo ulteriore all'interno di un processo riformatore ancora da definire nelle sue linee peculiari. Solo l'esperienza concreta potrà consentire di verificare se l'istituto conciliativo, nella veste riformata, sia in grado di realizzare un'effettiva deflazione del contenzioso pendente dinanzi agli organi della giustizia tributaria, in ragione delle molteplici criticità del testo riformato.

**Parole chiave:** conciliazione giudiziale, riforma del processo tributario, profili di criticità, linee di sviluppo

### Abstract

*Judicial conciliation, as a deflationary tool for tax disputes, is a dispute resolution technique used by the legislator to reduce the number of pending judgments with the direct participation of the taxpayer. The institute has been characterized by a rather troubled legislative process, most recently undergoing important changes by law 31 August 2022, n. 130, of reform of justice and the tax process, which becomes the point of arrival of a slow evolution of the system of judicial protection in tax matters. In the prism of the reform of the tax process, the changes made to judicial conciliation, within a tenured tax judiciary, pursue the objective of ensuring a fair balance between the tax claim and the taxpayer's rights, in compliance with the principle of ability to pay at the foundation of the tax system pursuant to art. 53 of the Constitution. It is, in fact, clear that the law n. 130/2022, intervening on the conciliation institution, intended to increase the deflationary tools of litigation, recognizing the tax judge's power to formulate a conciliation proposal and preparing legislation of a "sanctioning-intimidatory" nature regarding procedural costs. Nonetheless, as regards judicial conciliation, the 2022 amendment seems to constitute a further step within a reform process yet to be defined in its peculiar lines.*

(\*) Il contributo è stato presentato per la pubblicazione prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ("Disposizioni in materia di contenzioso tributario").

*Only concrete experience will allow us to verify whether the conciliation institution, in its reformed guise, is able to achieve an effective deflation of the litigation pending before the tax justice bodies, due to the multiple critical issues of the reformed text.*

**Keywords:** *judicial conciliation, reform of the tax process, critical aspects, lines of development*

**SOMMARIO: 1.** La conciliazione giudiziale quale strumento deflattivo del contenzioso tributario nella fase successiva all'instaurazione del giudizio. - **2.** Il sistema delle fonti: la conciliazione "fuori udienza" e la conciliazione "in udienza". - **3.** La proposta conciliativa formulata dalla Corte di Giustizia tributaria. - **4.** I confini applicativi dell'istituto. - **5.** Le discrasie derivanti dalla scelta di restringere la conciliazione proposta dal giudice tributario alle sole controversie soggette a reclamo ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992. - **6.** L'ambito valutativo riconosciuto al giudice tributario nella formulazione della proposta conciliativa. - **7.** Le "questioni di facile e pronta soluzione".

**1.** La conciliazione giudiziale, quale strumento deflattivo del contenzioso tributario, è una tecnica di composizione della lite utilizzata dal legislatore per ridurre il numero dei giudizi pendenti dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria con la partecipazione diretta del contribuente(1).

L'istituto rappresenta una tappa fondamentale nella disamina delle relazioni tra processo tributario e difetto di cooperazione nell'attuazione del rapporto impositivo, sollevando non poche perplessità correlate alla necessità di coordinare le esigenze di una definizione concordata della lite fiscale e l'indisponibilità del tributo(2), corollario del principio di capacità contributiva(3).

- 
- (1) Cfr. BATISTONI FERRARA F., voce *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, 230 ss.; TOSI L., *Il procedimento conciliativo*, in TOSI L. - VIOTTO A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 111 ss.; FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 6, 1803 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, con la collaborazione di FRANSONI G., Milano, 2005, 193 ss.; PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006; SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, 681 ss.; MARELLO E., *Conciliazione della lite ed estinzione del giudizio (art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 526 ss.; PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011, 30 ss.; D'AYALA VALVA F., *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 203 ss.; MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1378 ss.; RASI F., *Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 48 ss.; BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, 180 ss.; BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, in BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, II ed., Torino, 2020, 193 ss.; CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 194 ss.; VIGNOLI A., *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2020, 187 ss.; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 156 ss.; VENEGONI A., *La conciliazione nel processo tributario*, in MARCHESELLI A. (a cura di), *Contenzioso tributario*, con la collaborazione di DOMINICI R., Milano, 2021, 787 ss.; TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, 247 ss.; PARENTE S.A., *La conciliazione giudiziale tributaria*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 360 ss.
- (2) Cfr. FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 45 ss.; LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236 ss.; BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 11, II, 698 ss.; GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss.; PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 484 ss.
- (3) V. MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 189.

La figura è frutto di una politica legislativa proiettata alla definizione, con mezzi alternativi, delle controversie pendenti tra Fisco e contribuente, consentendo a quest'ultimo di estinguere il proprio debito tributario attraverso il patteggiamento delle somme dovute(4).

In ambito tributario, prima dell'introduzione della conciliazione giudiziale, le parti avevano la facoltà di risolvere liberamente la controversia pendente al di fuori della sede processuale, rinunciando, in tutto o in parte, alle proprie pretese; il giudice tributario, a sua volta, si limitava ad una presa d'atto della rinuncia, decidendo la controversia residua o dichiarando cessata la materia del contendere su concorde ed esplicita dichiarazione delle parti(5).

L'introduzione di questo strumento deflattivo è sintomatica dell'evoluzione ordinamentale da un sistema basato su una visione conflittuale del rapporto tributario ad una struttura ordinante fondata sulla collaborazione e sulla fiducia reciproca delle parti, che consente di contemperare l'interesse fiscale alla celere percezione del tributo e il diritto del contribuente ad essere tassato secondo la legge.

In questa prospettiva, l'istituto della conciliazione giudiziale, quale forma di "imposizione concordata"(6), è parte integrante di una politica tributaria volta a conferire maggiore flessibilità all'attività dell'Amministrazione finanziaria, non più ancorata a sistemi di azione unilaterale, ma caratterizzata da una dialettica dinamica tra Fisco e contribuente, idonea a rafforzare l'efficacia e l'efficienza della macchina impositiva dello Stato(7).

La conciliazione tende a favorire questo dialogo in una fase successiva a quella dell'accertamento, al fine di snellire il contenzioso pendente ed assicurare la celere liquidazione dei tributi mediante una soluzione concordata tra contribuente ed ente impositore, in grado di realizzare la cessazione (totale o parziale) della materia del contendere e garantire la ragionevole durata del processo(8).

In questo contesto, l'interesse all'immediata e definitiva riscossione sembra essere prevalente rispetto all'esigenza di una maggiore giustizia degli esiti processuali(9).

Per la sua connotazione temporale, la tecnica conciliativa realizza una forma di tutela processuale in senso stretto, potendo intervenire soltanto a seguito della formale instaurazione del giudizio, in un momento successivo alle tutele previste nella fase procedimentale (accertamento con adesione) e in quella pan-processuale (reclamo-mediazione), assurgendo così ad uno dei possibili esiti della controversia. Si tratta dell'ultima sede possibile di composizione dialogale delle controversie in materia d'imposta(10).

Per altro verso, la bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario, tuttora in discussione, dando attuazione alla delega di riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111), anche in considerazione delle modifiche apportate al sistema di attuazione dei tributi, ha previsto l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione, in modo da riportare in sede amministrativa la gestione delle contestazioni tributarie suscettibili di essere risolte senza l'intervento del giudice(11).

2. La conciliazione giudiziale tributaria, la cui attuale fonte normativa si rinviene negli artt. 48, 48-bis, 48-bis.1 e 48-ter, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è stata caratterizzata da un *iter* legislativo piuttosto travagliato, subendo, da ultimo, importanti modifiche ad opera della L. 31 agosto 2022, n. 130, di

(4) Cfr. PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 3, 494.

(5) V. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesaro*, tomo IV, Milano, 2023, 450.

(6) Cfr. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

(7) V. POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 30.

(8) Cfr. ancora POLANO M., *op. ult.cit.*, 30; BURANA L., *Commento artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, con la collaborazione di BRUZZESE M., IV ed., Milanofiori Assago, 2017, 634.

(9) Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 613 ss.

(10) Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 450.

(11) Cfr. INGRAO G., *Contenzioso tributario: abrogati reclamo e mediazione tributaria*, in *QuotidianoPiù Giuffrè*, 21 novembre 2023; INGRAO G., *Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale*, in questo fascicolo (pubblicato online il 23 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it)).

riforma della giustizia e del processo tributario, che costituisce il punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema di tutela giurisdizionale in materia di tributi(12).

Gli interventi normativi che hanno interessato l'istituto sono anche conseguenza dell'orientamento giurisprudenziale(13), con il quale è stato ribadito che il canone ermeneutico della ragionevole durata del processo impone di favorire l'adozione di istituti deflattivo-conciliativi.

Attualmente la conciliazione, senza apparenti limitazioni, può riguardare qualsiasi controversia tributaria - incluse le liti attinenti esclusivamente all'irrogazione delle sanzioni o quelle da rimborso - e può avere ad oggetto sia questioni di fatto che questioni di diritto(14).

Dal punto di vista procedurale, la conciliazione può avvenire tanto nel primo quanto nel secondo grado di giudizio, "in udienza" o "fuori udienza"(15).

Nel silenzio della legge, anche nell'ipotesi in cui la conciliazione sia stata tentata senza successo in primo grado, nulla osta ad un nuovo tentativo di conciliazione in secondo grado; l'opzione di estendere la conciliazione anche nei processi tributari pendenti in Cassazione è stata, invece, non senza critiche, esclusa dal legislatore in ragione della particolare natura di tale grado di giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto.

Senonché, in sede di delega fiscale, l'art. 19, comma 1, lett. h), L. n. 111/2023, nel fissare i principi e i criteri direttivi per la revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario, ha delegato il Governo a prevedere interventi di deflazione del contenzioso fiscale in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Suprema Corte, in modo da favorire la definizione agevolata delle liti pendenti.

La successiva bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario, in attuazione della delega di riforma del sistema fiscale, ha previsto l'inserimento all'interno dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, del comma 4-*bis*, volto ad estendere, nei limiti di compatibilità, la disciplina della conciliazione fuori udienza alle controversie pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione, ipotizzando, in caso di perfezionamento della conciliazione, l'applicazione delle sanzioni amministrative in misura pari al sessanta per cento del minimo edittale.

Nella conciliazione "fuori udienza", espressamente disciplinata dall'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, è necessario il deposito, in primo o in secondo grado, di un'istanza congiunta (vale a dire, di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito), datata e sottoscritta di persona ovvero dai difensori delle parti, contenente oltre all'indicazione della Corte di Giustizia tributaria adita e ai dati identificativi della controversia, la manifestazione della volontà di addivenire alla definizione totale o parziale della lite, unitamente all'indicazione del *quantum debeatur*, alle ragioni che sorreggono la conciliazione e all'accettazione incondizionata di tutti gli elementi della proposta(16).

Nella vigente formulazione normativa, è chiara la distinzione tra proposta e accordo conciliativo: prima si raggiunge l'accordo sottoscritto da entrambe le parti, poi queste presentano congiuntamente istanza al giudice per addivenire alla definizione della lite. Nel previgente testo, invece, si confondeva la proposta di conciliazione (vale a dire, l'atto contenente la determinazione del *quantum d'imposta*) con l'istanza rivolta al giudice preordinata a far dichiarare cessata la materia del contendere(17).

Il presidente della Sezione (o la Corte di Giustizia tributaria ove sia stata già fissata l'udienza di trattazione), accertata la sussistenza delle condizioni di ammissibilità della proposta, esamina l'accordo

(12) V. MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in [www.giustizainsieme.it](http://www.giustizainsieme.it), 19 dicembre 2022 e TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 883.

(13) Cfr. Cass. civ., sez. V, 18 aprile 2007, n. 9223, in *Foro it.*, 2007, I, c. 1689.

(14) V. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 121.

(15) Cfr. URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 475-476; DE BONIS V., *Il nuovo processo tributario aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 773 ss.

(16) Cfr. MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, cit., 192-193.

(17) Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 462.

conciliativo e dichiara con decreto (ovvero con sentenza ove si tratti della Corte) l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, salvo che l'accordo conciliativo sia solo parziale; in tal caso, la Corte dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede, per il resto, all'ulteriore trattazione della causa.

La nuova disposizione, tuttavia, non fissa un termine per il deposito dell'accordo di conciliazione, che, invece, era in precedenza individuato nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado. Ciononostante, anche nella vigente disciplina, un limite temporale può essere rappresentato dal momento in cui la causa viene trattenuta in decisione, superato il quale appare vanificato lo scopo deflattivo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione(18): pertanto, il deposito della proposta pre-concordata deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione (in camera di consiglio o in pubblica udienza) del giudizio di primo o di secondo grado; tale limite temporale può essere superato qualora la causa, dopo l'udienza di trattazione, sia trattenuta in riserva(19).

Nella conciliazione "in udienza", disciplinata dall'art. 48-bis D.Lgs. n. 546/1992, invece, ciascuna delle parti, sia in primo che in secondo grado, può presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro i dieci giorni liberi precedenti la data dell'udienza di trattazione.

Nel corso dell'udienza, la Corte, in presenza delle condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione, rinviando eventualmente la controversia all'udienza successiva per consentire il perfezionamento dell'accordo conciliativo, a cui fa seguito l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere dichiarata con sentenza, in caso di conciliazione totale, ovvero la parziale estinzione della materia del contendere - dichiarata con ordinanza - e la prosecuzione della causa, in caso di conciliazione parziale(20).

In entrambe le ipotesi, il momento di perfezionamento della conciliazione non è più ricollegato, come in passato, al pagamento delle somme dovute, bensì alla sottoscrizione dell'accordo conciliativo, ove la conciliazione avvenga "fuori udienza", e alla redazione del processo verbale, in caso di conciliazione "in udienza". Entrambi gli atti, contenenti l'indicazione delle somme dovute (a titolo di imposta, sanzioni ed interessi), dei termini e delle modalità di pagamento, costituiscono titolo per la riscossione di quanto dovuto e hanno efficacia novativa del precedente rapporto e sostitutiva dell'atto impugnato(21), ragion per cui il mancato versamento - nei venti giorni successivi alla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo o alla redazione del processo verbale - legittima l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo stesso(22). Per effetto di tali modifiche, il procedimento conciliativo è stato oggettivamente semplificato.

L'art. 48-ter D.Lgs. n. 546/1992, disciplina il regime delle sanzioni tributarie amministrative, che, in caso di conciliazione perfezionata nel corso del primo grado di giudizio, trovano applicazione in mi-

(18) MERCURI G., *op. ult. cit.*, 193.

(19) Cfr. BUCCICO C., *op. ult. cit.*, 463.

(20) MERCURI G., *cit.*, 194.

(21) Cfr. Cass. civ., sez. V, 3 ottobre 2006, n. 21325, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 19 giugno 2009, n. 14300, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 6, 943; Cass. civ., sez. VI, 6 maggio 2015, n. 9019, in *Giust. civ. Mass.*, 2015; Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2017, n. 4807, in *Diritto & Giustizia*, 1° marzo 2017, con nota di MARELLO E., *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 895 ss., nonché di BIANCHI L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 2243 ss.; Cass. civ., sez. V, 8 maggio 2019, n. 12110, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 9 giugno 2020, n. 10981, in *DeJure Giuffrè*; in senso contrario, cfr. Cass. civ., sez. V, 13 febbraio 2009, n. 3560, in *Giur. it.*, 2010, 1959 ss., con nota di TESAURO F., *La procedura della conciliazione nel processo tributario*; Cass. civ., sez. V, 21 aprile 2011, n. 9219, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 25 novembre 2011, n. 24931, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 31 maggio 2019, n. 14951, in *Giust. civ. Mass.*, 2019; Cass. civ., sez. V, 29 novembre 2019, n. 31248, in *DeJure Giuffrè*.

(22) Cfr. CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, *cit.*, 1005-1006; BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021, 139; MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, *cit.*, 190-191.

sura pari al 40% del minimo edittale (in luogo della disciplina previgente, che faceva invece riferimento all'entità del tributo risultante dalla conciliazione); la percentuale è elevata al 50% ove la conciliazione venga perfezionata in sede di gravame.

Gli effetti della conciliazione sul piano delle sanzioni tributarie penali continuano ad essere disciplinati dall'art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con la possibilità di procedere al pagamento in forma rateale delle somme dovute.

3. Con l'art. 4, comma 1, lett. g), L. 31 agosto 2022, n. 130, riprendendo quanto prospettato dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria<sup>(23)</sup>, è stato inserito, all'interno del D.Lgs. n. 546/1992, un nuovo art. 48-bis.1, rubricato «*Conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*», al fine di consentire al giudice tributario, per le controversie oggetto di reclamo (ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992), ove possibile (vale a dire, in presenza delle condizioni di ammissibilità della conciliazione, consistenti nella tempestività, ritualità e procedibilità del ricorso), tanto fuori udienza (sia antecedentemente alla prima udienza che successivamente, ove vi sia stato un rinvio), quanto nel corso della prima udienza, di formulare alle parti (ovvero a chi le rappresenta in giudizio), avuto riguardo all'oggetto della controversia (ad esempio, giudizio d'impugnazione di un atto impositivo, di riscossione, sanzionatorio o lite da rimborso) e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, una proposta conciliativa<sup>(24)</sup>.

Anche in presenza di tali condizioni, la formulazione della proposta di conciliazione rappresenta comunque una facoltà per l'organo giudicante, ragion per cui, ove lo stesso non ritenga di agire in tal senso, si procede direttamente alla trattazione della causa.

La collocazione topografica della norma - sintomatica della volontà legislativa di creare un filo conduttore con la conciliazione "fuori udienza" e con la conciliazione "in udienza" - è fonte di non poche perplessità in quanto la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria presenta tratti peculiari e caratteristici (in ragione del ruolo assunto dal giudice tributario), che avrebbero reso auspicabile una maggiore autonomia piuttosto che una continuità con quanto già esistente<sup>(25)</sup>.

Nella fattispecie delineata dall'art. 48-bis.1, D.Lgs. n. 546/1992, il tentativo di conciliazione viene esperito con il decisivo ausilio del giudice tributario, chiamato a formulare una proposta conciliativa, anche per le controversie in relazione alle quali l'ente impositore sia rimasto inerte nella fase di reclamo ovvero abbia opposto dinieghi in qualche misura non giustificati<sup>(26)</sup>.

Questa disciplina, pur lasciando in piedi il meccanismo del reclamo-mediazione (di prossima abrogazione, qualora venga confermato quanto previsto dalla bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario, in attuazione della recente delega di riforma del sistema fiscale: v. *supra* par. 1), presenta l'indubbio vantaggio di incidere ulteriormente sulle scelte delle parti, essendo la proposta formulata dal giudice in qualche modo indicativa dell'orientamento della Corte di Giustizia tributaria adita<sup>(27)</sup>.

Le ragioni alla base della previsione normativa sono da ricercarsi nella necessità di stimolare sempre più un dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntato ai principi di leale collabora-

(23) Cfr. COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, Relazione finale, 30 giugno 2021, consultabile in [https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg\\_1\\_36\\_0.page?contentId=COS351377](https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377), 121-124; GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in GLENDI C., *Codice della giustizia tributaria annotato*, I ed., Milano, 2021, 1533 ss.

(24) Cfr. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 485 ss.; GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 3-4; PETRILLO G., *Il nuovo istituto della "conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria": spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, 2, I, 248 ss.

(25) Cfr. PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Giustiziainsieme.it*, 4 ottobre 2022.

(26) BUCCICO C., *op. ult. cit.*, 471.

(27) Cfr. GALLO F., *op. ult. cit.*, 4.

zione e buona fede, attraverso la presenza di un organo terzo e imparziale che, dopo aver formulato la proposta conciliativa, in caso di accettazione, ne formalizza il contenuto nel processo verbale. Si crea, inoltre, un *trait d'union* con la previsione di condanna alle spese in caso di mancato raggiungimento dell'accordo conciliativo(28).

L'istituto - che riecheggia, con le opportune differenziazioni(29), il tentativo di conciliazione esperito d'ufficio dal giudice ai sensi del previgente art. 48, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, soppresso a decorrere dal 1° gennaio 2016 per effetto dell'art. 9, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156(30) - consente alla Corte di Giustizia tributaria investita della controversia di farsi promotore della definizione anticipata della lite, ove, sulla base degli atti processuali in suo possesso, ravvisi l'opportunità di procedere ad una composizione tra le parti(31).

Si tratta di una conciliazione *ope iudicis*, nella quale, accanto alle parti naturali del processo tributario, interviene, in veste di garante, l'organo giudicante al fine di sancire la legittimità e la correttezza della definizione anticipata della controversia(32).

4. In ordine all'ambito applicativo, la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria concerne tutte le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, vale a dire quelle rientranti nella giurisdizione tributaria (*ex art. 2 D.Lgs. n. 546/1992*) di valore non superiore a 50.000 euro, comprese le liti di natura catastale(33).

Stando alla lettera dell'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992, il limite di valore va riferito alla "controversia" piuttosto che all'atto in sé, ragion per cui esso non va determinato tenendo conto di tutte le somme richieste nel provvedimento impugnato, ma soltanto dell'importo del tributo contestato dal contribuente, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, salvo che l'impugnazione riguardi le sole sanzioni, essendo in questa ipotesi il valore costituito da quanto richiesto a tale titolo.

Qualora il provvedimento contestato faccia riferimento a più tributi, per verificare se la controversia rientri tra quelle conciliabili su proposta del giudice, deve aversi riguardo al totale delle imposte oggetto di impugnativa. In caso di ricorso proposto avverso una pluralità di provvedimenti, il valore della lite va determinato con riferimento a ciascuno di essi, giacché ogni atto impositivo identifica un'autonoma controversia, munita di caratteristiche proprie e oggetto di valutazione da parte del giudice. Qualora il giudizio abbia ad oggetto il rifiuto di un'istanza di rimborso relativa a tributi concernenti più periodi d'imposta, il valore della lite va determinato con riferimento all'importo richiesto per ciascuna annualità(34).

Non possono, invece, costituire oggetto di conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria le controversie relative al diniego o alla revoca di agevolazioni, trattandosi di liti aventi valore indeterminabile, salvo che con il provvedimento impugnato sia stato richiesto un maggior tributo di importo non superiore a 50.000 euro, essendo, in quest'ultima ipotesi, il valore della lite pari all'ammontare del maggior tributo accertato, al netto di interessi e sanzioni(35).

Considerato che - per espressa previsione dell'art. 17-*bis*, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 - le controversie aventi ad oggetto i tributi costituenti risorse proprie tradizionali(36), di cui all'art. 2, par. 1, lett.

(28) V., ancora, GALLO F., *op. ult. cit.*, 4 e LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 738-739.

(29) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 131.

(30) V. PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, cit., 101 ss.; BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, cit., 195 ss.; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 161.

(31) LA ROCCA S., *op. ult. cit.*, 732-733.

(32) LA ROCCA S., *op. ult. cit.*, 739.

(33) Cfr. PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit.

(34) V. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, cit., 495-496.

(35) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 496.

(36) Cfr. SCIANCALEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 26 ss.

a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014, sono escluse dalla mediazione ma non dal reclamo, il giudice tributario avrebbe la facoltà di formulare una proposta conciliativa anche per tali liti, sebbene ciò potrebbe contrastare con la *ratio legis* di escludere, in siffatta materia, possibili soluzioni transattive, in ragione della dubbia natura giuridica della conciliazione operante nel processo tributario(37).

5. Pur essendo vero che nulla vieta di offrire al contribuente molteplici possibilità di prevenire e comporre le controversie tributarie (allo stato attuale, è possibile avvalersi della conciliazione giudiziale anche dopo aver esperito la procedura di reclamo-mediazione ovvero conciliare una lite nonostante l'esito negativo dell'accertamento con adesione), in ragione dell'atteggiamento di particolare *favor* manifestato dal legislatore verso gli istituti di prevenzione e composizione delle liti, di cui andrebbe forse effettuata una valutazione di coerenza complessiva(38), si rende opportuna una precisazione. Se l'intento della riforma operata dalla L. n. 130/2022 risiede nell'esigenza di ridurre i tempi della giustizia tributaria, migliorando al contempo la qualità dell'organo giudicante, non si comprende il motivo per il quale la Corte di Giustizia tributaria possa formulare una proposta conciliativa per le sole controversie di valore non superiore a 50.000 euro, trattandosi di situazioni nelle quali le parti hanno già provato (senza successo) ad addivenire ad un accordo di mediazione, ragion per cui sembra difficile ipotizzare che si possa perfezionare una conciliazione in presenza di una proposta formulata dal giudice, anche dinanzi a questioni di facile e pronta soluzione(39).

In termini empirici, la ragione di tale limitazione potrebbe essere individuata nella circostanza che le controversie di valore inferiore a 50.000 euro costituiscono la maggioranza di quelle pendenti dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria. Ciò però non sembra soddisfacente sul piano sistematico, anche perché nell'ipotesi di proposta formulata da una delle parti in causa la conciliazione risulta applicabile alla generalità dei giudizi, creando un'evidente disparità di trattamento rispetto alla *fattispecie de qua*(40).

In questa visuale, sarebbe stato preferibile prevedere una forma di conciliazione "d'ufficio" per tutte le controversie tributarie caratterizzate dalla fluidità nel decidere e da un margine di incertezza suscettibile di essere composto mediante una proposta considerata dal giudice ragionevolmente giusta e accettabile, a prescindere dal valore (e dunque anche se non rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992) (cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450; GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 496-497; PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *www.giustiziainsieme.it*, 4 ottobre 2022).

Appaiono pertanto evidenti le criticità sollevate dalla previsione normativa in ragione dell'eccessiva concentrazione di strumenti deflattivi che - invece di fornire una maggiore garanzia - sembrerebbero

(37) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 126-127; in particolare, escludono la natura transattiva, configurando la conciliazione tributaria come una forma di partecipazione del contribuente alla valutazione dei fatti tassabili, DE MITA E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469; MOSCATELLI T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 197; TUNDO F., *Il processo tributario*, in BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 340; riconoscono, invece, natura transattiva alla conciliazione giudiziale, in ragione dell'obiettivo di deflazionare il contenzioso tributario e di porre fine alla lite già avviata, BATISTONI FERRARA F., (voce) *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, cit., 233-234; BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, cit., 193 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 640.

(38) Cfr. GUIDARA A., *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 113.

(39) Cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450.

(40) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 496.

produrre effetti antinomici, privando di tutela il contribuente e concorrendo a dilatare la durata (ragionevole) del processo(41).

In questa prospettiva, la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria sembra assurgere a rimedio di seconda istanza che senza sostituirsi alla procedura di reclamo-mediazione tenta di potenziarne gli effetti in caso di insuccesso, potendo spiegare quale possibile esito (indesiderato) quello di dilatare ulteriormente i tempi di conclusione della controversia senza peraltro contribuire a deflazionare il contenzioso pendente(42).

Limitare l’iniziativa conciliativa della Corte di Giustizia tributaria alle sole liti di facile e pronta soluzione, il cui valore non sia superiore a 50.000 euro, è fonte di ulteriori antinomie, in quanto proprio in presenza di controversie di difficile risoluzione l’intervento del giudice tributario (che, nell’ottica della riforma, è un soggetto appartenente ad nuova una magistratura, quella tributaria, reclutato tramite concorso pubblico, professionale e a tempo pieno, in quanto esperto in materia fiscale e dotato di competenze specialistiche) potrebbe indurre le parti ad addivenire ad una soluzione condivisa idonea a porre fine alla controversia(43).

Difatti, le questioni di facile e pronta soluzione - riguardando atti affetti da vizi di agevole rilevanza, sui quali l’Autorità amministrativa ha omesso di intervenire, costringendo il contribuente, dopo l’esperimento di tutti i tentativi di soluzione stragiudiziale (accertamento con adesione, annullamento in autotutela, reclamo-mediazione), ad agire in giudizio e a farsi carico dei relativi oneri - sono proprio quelle in relazione alle quali il contribuente difficilmente è disposto ad accettare una proposta conciliativa, rinunciando al recupero delle spese di lite.

Si tratta di situazioni nelle quali, essendo ormai pendente la controversia, per il contribuente non è più sufficiente vedersi riconosciuto il diritto per il quale ha impugnato l’atto, essendo invece fondamentale ottenere anche la rifusione delle spese processuali sostenute a seguito dell’inerzia della controparte; di conseguenza, la proposta conciliativa formulata dal giudice, per poter essere presa in considerazione e accettata dal contribuente, dovrebbe almeno prevedere il rimborso delle spese di giudizio anticipate fino a quel momento(44).

6. La novella del 2022 ha disciplinato un’ulteriore ipotesi di conciliazione giudiziale non obbligatoria, potendo essere attivata “ove possibile”, in presenza di una controversia pendente, con l’ausilio del giudice tributario, chiamato, in qualità di organo terzo e imparziale, a formulare un’equilibrata proposta conciliativa, tenendo conto dell’oggetto del giudizio e dell’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione(45). Ciò al fine di non creare indebite commistioni tra la funzione conciliativa e quella decisoria, malgrado l’ampiezza dell’ambito valutativo attribuito all’organo giudicante(46).

Pertanto, dalla previsione normativa emerge come sia opportuno attribuire al giudice tributario un ambito valutativo piuttosto ampio in ordine alla formulazione della proposta conciliativa, nonché delimitare i casi nei quali la stessa sia riferita a “questioni di facile e pronta soluzione” per non creare indebite interferenze tra la funzione conciliativa e quella decisoria(47).

Essendo la formulazione della proposta conciliativa limitata a “questioni di facile e pronta soluzione”, la precomprensione del giudice rispetto al merito della causa non sembra qualitativamente diversa

---

(41) CIPRIANI A. - DI SALVO M., *op. ult. cit.*, 2450-2453.

(42) Cfr. CORASANITI G., *Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 42.

(43) CIPRIANI A. - DI SALVO M., *op. ult. cit.*, 2450-2451.

(44) Cfr. GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 497.

(45) LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 735.

(46) Cfr. Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, 30 giugno 2021, cit., 121.

(47) Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 472.

da quella che consente l'adozione di misure cautelari, situazione in cui si procede ad una "delibazione del merito" ex artt. 47, commi 3 e 4, e 52, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 546/1992(48).

Nella stessa prospettiva, come accennato, l'efficacia deflattiva della "conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria" risulta essere potenziata dall'istituzione di una magistratura tributaria di ruolo(49), prevista dall'art. 1 L. n. 130/2022(50).

Attraverso l'istituto *de quo*, il giudice tributario, dismettendo temporaneamente i panni del soggetto giudicante - nei limiti del rapporto controverso, in forza delle risultanze processuali e prima dell'incameramento della causa in decisione - ha la facoltà di formulare una proposta di conciliazione prendendo come parametro di riferimento l'oggetto del giudizio e l'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione(51).

7. Dal punto di vista ermeneutico, è dubbio cosa intendere per questioni di "facile e pronta soluzione", essendo difficile pensare che rientrino in tale fattispecie le questioni "facilmente risolvibili", in quanto caratterizzate da meri errori di calcolo o dal mancato riconoscimento di un credito d'imposta indicato in dichiarazione: in presenza di tali situazioni, si presume che le parti possano pervenire ad una definizione già in fase di reclamo, senza dare inizio alla controversia(52).

Potrebbe al più trattarsi di una questione caratterizzata da un costante orientamento della giurisprudenza di legittimità da cui il giudice non ravvisa ragioni per discostarsi (soluzione recepita dalla bozza di decreto legislativo sulla revisione del contenzioso tributario, tuttora in discussione, che, dando attuazione alla recente delega di riforma del sistema fiscale, ha previsto la sostituzione delle parole "all'esistenza di questione di facile e pronta soluzione" con la locuzione "ai precedenti giurisprudenziali") o ancora in cui una delle parti abbia ipotizzato l'applicazione di una norma palesemente inconferente con la fattispecie o abbia dato una valutazione indiscutibilmente errata di una disposizione: in realtà, se si dovesse attribuire all'inciso "facile e pronta soluzione" il suo significato letterale, non solo sorgerebbero dubbi sul piano della legittimità costituzionale (per contrasto con l'art. 111 Cost.), ma si dovrebbe ammettere che la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria è stata introdotta al solo scopo di disincentivare le liti temerarie, nelle quali il ricorrente, pur consapevole della scarsa probabilità di successo, agisce in giudizio per mere finalità dilatorie(53).

Inoltre, così intese, le questioni di facile e pronta soluzione si porrebbero in contrasto con l'*aliquid incertum* che solitamente induce le parti ad addivenire alla conciliazione, evitando il rischio di un'eventuale soccombenza(54).

In astratto, per stabilire quando una questione possa ritenersi di "facile e pronta soluzione", potrebbe riprendersi quanto previsto dal codice di procedura civile, che sembra discorrere di "pronta soluzione" con riferimento ai mezzi probatori basati su fatti notori o pacifici tra le parti, per i quali non è necessario svolgere ulteriore attività istruttoria (si pensi, ad esempio, all'atto di riconoscimento del debito conte-

(48) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 130-131 e BUCCICO C. cit., 472-473.

(49) Cfr. CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.; DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022; GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.; MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, cit.; URICCHIO A., *L'istituzione del giudice professionale tributario: idoneità tecnica e reclutamento*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 37 ss.; URICCHIO A.F., *Il nuovo ordinamento giudiziario tributario come modificato dalla legge 130 del 2022*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 37 ss.

(50) Cfr. Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, 30 giugno 2021, cit., 122.

(51) Cfr. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 736.

(52) CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, cit., 2450.

(53) Cfr. PERRONE A., *op. ult. cit.*

(54) CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, cit., 1 ss.

stato); senonché, il processo tributario, a differenza del rito civile, difetta di una vera e propria fase “istruttoria”, ragion per cui si rende necessario fornire maggiori dettagli, anche al fine di orientare le scelte della Corte di Giustizia tributaria, che, nel proporre alle parti una conciliazione, dovrebbe fissarne termini e condizioni(55).

Potrebbero, a tal fine, essere utilizzati i medesimi criteri (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, economicità dell’azione amministrativa) che consentono all’Amministrazione finanziaria, ai sensi dell’art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992, in caso di mancato accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione avanzata dal contribuente, di formulare d’ufficio una propria proposta.

In questa visuale, la questione controversa si considera incerta in mancanza di un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità o della prassi amministrativa; il grado di sostenibilità della pretesa fa riferimento alle prove e al livello di fondatezza degli elementi adottati dall’istante; per economicità dell’azione amministrativa s’intende, infine, la possibilità di portare a compimento, in maniera rapida ed efficiente, l’attività amministrativa, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità, pubblicità e trasparenza(56).

Nel contesto tracciato, per controversia di facile e pronta soluzione, suscettibile di proposta conciliativa, potrebbe intendersi quella nella quale il giudice, all’interno di un intervallo di incertezza, individua una composizione bilanciata della lite, ritenendo che possa essere ragionevolmente giusto che ciascuna parte rinunci ad una porzione delle proprie pretese, accettando ragionevolmente la misura della riduzione proposta. Qualora le parti non dovessero accettare la proposta conciliativa formulata dal giudice, quest’ultimo rimarrebbe comunque libero, nel decidere la controversia, di modificare i propri convincimenti, ritenendo ragionevolmente giuste le osservazioni e le allegazioni addotte dalle parti. Anche gli aggettivi “facile e pronta”, piuttosto che assurgere a sinonimo di certezza nella soluzione, descrivono la condizione in cui si trova il giudice quando formula la proposta conciliativa: egli propone una composizione della lite nel modo che ritiene più giusto, ragionevole e accettabile, salva la possibilità di mutare il proprio intendimento (allorché la proposta non sia accettata) sulla scorta delle successive allegazioni e argomentazioni di parte(57).

In presenza di tali presupposti, la proposta di conciliazione formulata dalla Corte di Giustizia tributaria potrebbe comportare una modificazione (qualitativa o quantitativa) della pretesa, anche in senso favorevole al ricorrente, in modo da renderla più appetibile; l’Amministrazione finanziaria resistente potrebbe poi approfittare di questo momento per correggere eventuali errori ovvero per meglio valutare dati ed elementi che, in caso di prosecuzione del giudizio, potrebbero compromettere l’intera pretesa impositiva(58).

Inoltre, in caso di rinvio pregiudiziale in Cassazione, lo strumento *de quo* consente di dare rapida applicazione al principio di diritto fissato dalla Suprema Corte in tutte le controversie aventi oggetto analogo).

Sebbene la proposta conciliativa (formulata dal giudice tributario) abbia natura di atto non decisionale, sul piano sostanziale, riprendendo la soluzione prospettata in relazione all’art. 185-bis c.p.c.(59), sembra plausibile avanzare la necessità di una motivazione, potendo quest’ultima essere utile ad orienta-

(55) Cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *op. ult. cit.*, 2450.

(56) Cfr. circ. 19 marzo 2012, n. 9/E; RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 558, nt. 20, 21 e 22; CORASANITI G., *Commento all’art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, IV ed., Padova, 2017, 278.

(57) Cfr. PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit.

(58) LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 736.

(59) Cfr. NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in *ius.giuffrefl.it*, 9 giugno 2016; Trib. Roma, sez. XIII, 4 novembre 2013, in *DeJure Giuffrè*.

re le parti nella riflessione sul contenuto della proposta e nell'opportunità e convenienza di farla propria ovvero di svilupparla in via autonoma<sup>(60)</sup>.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, 180 ss.
- BATISTONI FERRARA F., (voce) *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, 230 ss.
- BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 11, II, 698 ss.
- BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, in BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, II ed., Torino, 2020, 193 ss.
- BIANCHI L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 2243 ss.
- BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021
- BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, tomo IV, Milano, 2023, 450 ss.
- BURANA L., *Commento artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, con la collaborazione di BRUZZESE M., IV ed., Padova, 2017, 634 ss.
- CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 121 ss.
- COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale 30 giugno 2021*, consultabile in [https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg\\_1\\_36\\_0.page?contentId=COS351377](https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377), 121-124
- CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.
- CORASANITI G., *Commento all'art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, IV ed., Padova, 2017, 278 ss.
- CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.
- CORASANITI G., *La mediazione e la conciliazione nel processo tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 65-66
- CORASANITI G., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 42 ss.
- D'AYALA VALVA F., *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 203 ss.
- DE BONIS V., *Il nuovo processo tributario aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 773 ss.
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469 ss.
- DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 45 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 613 ss.

(60) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 132.

- FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 6, 1803 ss.
- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUC-CICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 3-4
- GIOÈ C., *Il rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 59 ss.
- GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 485 ss.
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.
- GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in GLENDI C., *Codice della giustizia tributaria annotato*, I ed., Milano, 2021, 1533 ss.
- GLENDI C., *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2150 ss.
- GLENDI C., *L'attualità della giurisdizione speciale tributaria nel prisma ordinamentale della riforma*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 486-487
- GLENDI C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 424 ss.
- GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1143-1144
- GRAZIANO F., *Le spese di giudizio tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2679 ss.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss.
- GUIDARA A., *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 113 ss.
- GUIDARA A., *Gli "oggetti" del processo tributario*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 436 ss.
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 257 ss.
- INGRAO G., *Contenzioso tributario: abrogati reclamo e mediazione tributaria*, in *QuotidianoPiù Giuffrè*, 21 novembre 2023
- INGRAO G., *Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale*, in questo fascicolo (pubblicato online il 23 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it))
- LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 731 ss.
- LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236 ss.
- LOVISOLO A., *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma della giustizia tributaria e ai sopravvenuti rischi di una sua involuzione. I - Profili "evolutivi" della disciplina del contenzioso tributario*, in GLENDI G. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 101 ss.
- MANZON E., *La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 885 ss.
- MARELLO E., *Conciliazione della lite ed estinzione del giudizio (art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 526 ss.
- MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1378 ss.
- MARELLO E., *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 895 ss.
- MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 19 dicembre 2022
- MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 189 ss.
- 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, 575 ss.
- MOSCATELLI T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321 ss.
- NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in [ius.giuffrefl.it](http://ius.giuffrefl.it), 9 giugno 2016

- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 484 ss.
- PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011
- PARENTE S.A., *La conciliazione giudiziale tributaria*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 360 ss.
- PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 4 ottobre 2022
- PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 3, 494 ss.
- PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006
- PETRILLO G., *Il nuovo istituto della "conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria": spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, 2, I, 248 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 156 ss.
- POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 30 ss.
- RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 558 ss.
- RASI F., *Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 48 ss.
- RUSSO A., *Rifiuto della conciliazione e refusione delle spese di lite. Il nuovo art. 91 c.p.c.*, in *il fisco*, 2010, 33, 5311 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, con la collaborazione di FRANSONI G., Milano, 2005, 193 ss.
- SCIANCELEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 26 ss.
- SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, 681 ss.
- TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e recusazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 4/5, 984 ss.
- TESAURO F., *La procedura della conciliazione nel processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, 1959 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 194 ss.
- TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, 247 ss.
- TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 883 ss.
- TOSI L., *Il procedimento conciliativo*, in TOSI L. - VIOTTO A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 111 ss.
- TUNDO F., *Il processo tributario*, in BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 340 ss.
- URICCHIO A., *L'istituzione del giudice professionale tributario: idoneità tecnica e reclutamento*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 37 ss.
- URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 475-476
- URICCHIO A.F., *Il nuovo ordinamento giudiziario tributario come modificato dalla legge 130 del 2022*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 37 ss.
- VENEGONI A., *La conciliazione nel processo tributario*, in MARCHESELLI A. (a cura di), *Contenzioso tributario*, con la collaborazione di DOMINICI R., Milano, 2021, 787 ss.
- VIGNOLI A., *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2020, 187 ss.
- VITIELLO I., *Il governo delle spese nel processo tributario*, in *Rass. Avv. Stato*, 2022, 1, 260 ss.

## La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda) (\*)

*Judicial conciliation in the prism of the reform of the tax process: critical aspects and lines of development (Part two)*

SALVATORE ANTONELLO PARENTE

### Abstract

La conciliazione giudiziale, quale strumento deflattivo del contenzioso tributario, è una tecnica di composizione della lite utilizzata dal legislatore per ridurre il numero dei giudizi pendenti con la partecipazione diretta del contribuente. L'istituto è stato caratterizzato da un *iter* legislativo piuttosto travagliato, subendo, da ultimo, importanti modifiche ad opera della L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e del processo tributario, che assurge a punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema di tutela giurisdizionale in materia di tributi. Nel prisma della riforma del processo tributario, le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale, nell'ambito di una magistratura tributaria di ruolo, perseguono l'obiettivo di assicurare un giusto equilibrio tra la pretesa fiscale e i diritti del contribuente, nel rispetto del principio di capacità contributiva a fondamento dell'ordinamento tributario ex art. 53 Cost. È, difatti, evidente che la L. n. 130/2022, intervenendo sull'istituto conciliativo, ha inteso incrementare gli strumenti deflattivi del contenzioso, riconoscendo al giudice tributario la facoltà di formulare una proposta conciliativa e predisponendo una normativa di natura "sanzionatoria-intimidatoria" in materia di spese processuali. Ciononostante, per quanto concerne la conciliazione giudiziale, la novella del 2022 sembra costituire un passo ulteriore all'interno di un processo riformatore ancora da definire nelle sue linee peculiari. Solo l'esperienza concreta potrà consentire di verificare se l'istituto conciliativo, nella veste riformata, sia in grado di realizzare un'effettiva deflazione del contenzioso pendente dinanzi agli organi della giustizia tributaria, in ragione delle molteplici criticità del testo riformato.

**Parole chiave:** conciliazione giudiziale, riforma del processo tributario, profili di criticità, linee di sviluppo

### Abstract

*Judicial conciliation, as a deflationary tool for tax disputes, is a dispute resolution technique used by the legislator to reduce the number of pending judgments with the direct participation of the taxpayer. The institute has been characterized by a rather troubled legislative process, most recently undergoing important changes by law 31 August 2022, n. 130, of reform of justice and the tax process, which becomes the point of arrival of a slow evolution of the system of judicial protection in tax matters. In the prism of the reform of the tax process, the changes made to judicial conciliation, within a tenured tax judiciary, pursue the objective of ensuring a fair balance between the tax claim and the taxpayer's rights, in compliance with the principle of ability to pay at the foundation of the tax system pursuant to art. 53 of the Constitution. It is, in fact, clear that the law n. 130/2022, intervening on the conciliation institution, intended to increase the deflationary tools of litigation, recognizing the tax judge's power to formulate a conciliation proposal and preparing legislation of a "sanctioning-intimidatory" nature regarding procedural costs. Nonetheless, as regards judicial conciliation, the 2022 amendment seems to constitute a further step within a reform process yet to be defined in its peculiar lines.*

(\*) Il contributo è stato presentato per la pubblicazione prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ("Disposizioni in materia di contenzioso tributario").

*Only concrete experience will allow us to verify whether the conciliation institution, in its reformed guise, is able to achieve an effective deflation of the litigation pending before the tax justice bodies, due to the multiple critical issues of the reformed text.*

**Keywords:** *judicial conciliation, reform of the tax process, critical aspects, lines of development*

**SOMMARIO:** **1.** Gli aspetti procedurali e il regime degli effetti. - **2.** La preclusione di far valere la proposta di conciliazione quale motivo di ricsuzione o astensione del giudice. - **3.** Le analogie e le differenze rispetto all'art. 185-bis c.p.c. dettato per il processo civile. - **4.** La disciplina "sanzionatoria-intimidatoria" in materia di spese processuali. - **5.** Il "giustificato motivo" alla base del rifiuto della proposta conciliativa. - **6.** Le criticità del regime sulle spese processuali e le prospettive de iure condendo. - **7.** Considerazioni conclusive.

**1.** Dal punto di vista procedurale, la proposta di conciliazione può essere formulata dalla Corte di Giustizia tributaria in udienza o fuori udienza: nel primo caso, va comunicata alle parti non comparse e verbalizzata in udienza; nel secondo, va formulata per iscritto e comunicata a tutte le parti in causa, con la fissazione di una nuova udienza (previsione, quest'ultima, non ancora in vigore, in quanto contenuta nella bozza di decreto legislativo sulla revisione del contenzioso tributario, tuttora in discussione, di attuazione della delega di riforma del sistema fiscale). La mancata comparizione di una delle parti non preclude la conciliazione, essendo previsto che la proposta conciliativa sia comunque comunicata alle parti(1). Il giudice tributario, se richiesto da una delle parti (previsione anch'essa contenuta nella bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario), può rinviare la causa ad una successiva udienza per consentire il perfezionamento dell'accordo conciliativo; il mancato perfezionamento della conciliazione per espresso diniego di una o di entrambe le parti determina il proseguimento, nella stessa udienza, della trattazione della causa fino alla pronuncia della sentenza.

In realtà, al fine di realizzare un'effettiva economia processuale, sarebbe stato preferibile prevedere che la proposta conciliativa fosse formulata dalla Corte di Giustizia tributaria sempre al di fuori e in data anteriore a quella dell'udienza, in modo da consentire all'organo giudicante di avere contezza dell'oggetto del giudizio e delle posizioni delle parti rispetto alla questione controversa(2).

L'istituto potrebbe, dunque, comportare un allungamento dei tempi del processo, ove la proposta conciliativa sia formulata in udienza, proprio con riferimento a quelle controversie di minor valore, che invece dovrebbero fluire spedite, rischiando di articolare la fase contenziosa in più udienze fino al perfezionamento dell'accordo conciliativo(3).

Tuttavia, l'atteso effetto deflattivo verrebbe a "compensare" tale allungamento, essendo peraltro riconosciuta al giudice tributario la facoltà di formulare la proposta conciliativa anche prima dell'udienza, in modo da velocizzare i tempi di definizione del giudizio(4).

Al pari di quanto accade per la proposta conciliativa formulata dalle parti in causa, anche in tale ipotesi, la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale (nel quale sono indicati il *quantum debeatur*, i termini e le modalità di pagamento), che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento di quanto spettante al contribuente.

Anche per la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria, l'accordo conciliativo, formalizzato nel processo verbale, ha efficacia novativa del precedente rapporto e sostitutiva dell'atto im-

(1) Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, tomo IV, Milano, 2023, 742.

(2) Cfr. CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.

(3) V. ancora CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *op. ult. cit.*

(4) BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 742.

pugnato, ragion per cui il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente nei venti giorni successivi alla redazione del processo verbale legittima la sola iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo conciliativo e l'applicazione delle sanzioni conseguenti all'omesso versamento delle somme dovute sulla base alla conciliazione, che resta valida a tutti gli effetti ai fini dell'estinzione del giudizio(5).

A seguito del perfezionamento della conciliazione, il giudice tributario dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

2. A scopo cautelativo, l'ultimo comma dell'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, preclude che la proposta di conciliazione possa costituire motivo di ricsuzione o astensione del giudice: la previsione normativa - espressione del principio di civiltà giuridica che impedisce al giudice di formulare "anticipazioni" del suo decidere in corso di causa(6) - mira a scongiurare il rischio che il soggetto giudicante possa essere destinatario di una richiesta di ricsuzione ovvero che lo stesso si senta in obbligo di astenersi dall'adottare una decisione nel momento in cui abbia formulato una proposta di conciliazione.

Non sembra, però, possibile paralizzare del tutto un'eventuale azione di ricsuzione quale che sia il contenuto della proposta conciliativa: se quest'ultima assume le fattezze di una chiara anticipazione del giudizio, sostanziandosi in un abuso di potere del giudice, non può essere precluso alle parti (in particolare, a quella che dovesse risultare sfavorita dalla proposta) di censurare tale operato attraverso un'apposita istanza di ricsuzione(7).

La *ratio* della norma risiede, così, nello scongiurare che la proposta conciliativa possa assurgere ad una sorta di "precostituzione decisoria", vale a dire ad un'anticipazione della sentenza emessa a seguito dell'eventuale rifiuto della proposta, facendo emergere la natura di conciliatore svolta in questa sede dal giudice tributario, chiamato a tentare di definire, in via anticipata e bonaria, la controversia a lui affidata(8).

L'ultimo comma dell'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, dunque, andrebbe letto come disposizione che - dopo aver riconosciuto al giudice tributario il potere conciliativo - ne sottintende il limite che deriverebbe dal suo abuso(9).

Difatti, nel caso di specie, emerge un innegabile rischio di anticipazione del giudizio connotato alla proposta conciliativa formulata dal giudice tributario, di cui il legislatore della riforma risulta essere consapevole escludendo espressamente che la proposta di conciliazione possa costituire motivo di ricsuzione o di astensione dell'organo giudicante(10).

Peraltro, il giudice ha l'obbligo di astenersi dalla formulazione della proposta conciliativa ove gli sia oltremodo chiaro chi abbia (in tutto o in parte) torto o ragione, poiché in quel caso egli dovrebbe subordinare l'obiettivo della deflazione delle liti - proprio della conciliazione giudiziale - alla funzione che primariamente gli compete di attribuire giustizia a chi merita di averla(11).

Questa lettura consente di chiarire il ruolo e la natura del giudice "conciliatore" nel processo tributario: quando egli formula una proposta conciliativa, dovrebbe temporaneamente svestire l'*habitus* mentale del decisore per operare come mediatore altamente "qualificato", tenuto a valutare se, in confor-

(5) Cfr. CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1005-1006; BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021, 139; MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 190-191; LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 736-737.

(6) Cfr. PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *www.giustiziainsieme.it*, 4 ottobre 2022.

(7) V. ancora PERRONE A., *op. ult. cit.*

(8) Cfr. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, *cit.*, 737.

(9) PERRONE A., *op. ult. cit.*

(10) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 131.

(11) PERRONE A., *op. ult. cit.*

mità alla legge e *iuxta alligata et probata partium*, vi sia spazio per una composizione delle reciproche posizioni.

A tal fine, ispirandosi alla logica dell'*aliquid datum et aliquid retentum* propria di ogni accordo avente ad oggetto una lite pendente, l'organo giudicante dovrebbe far prevalere l'*animus mediandi* rispetto all'*animus decidendi* e formulare una proposta che possa essere accettata da entrambe le parti(12).

3. Risulta inoltre evidente che la novella del 2022, nella formulazione dell'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, abbia ripreso l'omologa disposizione vigente per il processo civile, mutuando lo schema dell'art. 185-bis c.p.c., che, nel consentire al giudice civile di formulare una proposta transattiva o conciliativa, attraverso la previsione di un istituto dalle evidenti finalità deflative(13), fa riferimento alla natura del giudizio (in ragione della varietà di liti che possono interessare il giudizio civile), al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto.

Si tratta di parametri aventi portata precettiva, che non hanno valore vincolante, essendo il giudice civile libero di formulare una proposta conciliativa, pur riconoscendo che la stessa possa avere maggiori o minori possibilità di essere accettata, in ragione della tipologia di controversia, del suo valore e della condivisione dei principi giuridici applicabili(14).

La formula utilizzata dal legislatore del processo tributario è più generica e meno stringente rispetto all'omologa previsione dettata per il giudizio civile, sostanziosamente in una disposizione "in bianco" che né vincola, né indirizza (come invece sarebbe stato auspicabile) la scelta dell'organo giudicante; quest'ultimo viene lasciato libero di formulare una proposta conciliativa ove le questioni di facile e pronta soluzione, oltre che di diritto, siano anche di fatto (come, ad esempio, in caso di mancata specifica contestazione dei fatti dedotti dalla controparte)(15).

Peraltro, il riferimento all'oggetto del giudizio (tributario) è fonte di ulteriori perplessità sul piano ermeneutico, essendone l'esatta individuazione piuttosto dibattuta(16): in questa prospettiva, sarebbe stato opportuno evitarne ogni richiamo, anziché adattare al rito tributario una disposizione fonte di non poche criticità per il processo civile(17).

A differenza di quanto accade nel rito civile, in ambito tributario, non è poi consentito al giudice di formulare una proposta transattiva, in virtù della natura pubblicistica del rapporto e del carattere tendenzialmente indisponibile dell'obbligazione tributaria, circostanza che preclude alla stessa di costituire oggetto di un accordo negoziale(18).

Inoltre, quantomeno sul piano letterale, la norma tributaria appare meno "impegnativa" per l'organo giudicante rispetto all'omologa previsione applicabile al processo civile, in quanto, in relazione alla proposta conciliativa, l'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, utilizza una locuzione meno vincolante ("può formulare" anziché "formula") rispetto a quella declinata dall'art. 185-bis c.p.c., fermo restando che, anche nel rito civile, la proposta transattiva o conciliativa sembra munita di carattere discrezionale, in ragione dell'utilizzo della locuzione "ove possibile"(19).

(12) Cfr. ancora PERRONE A., *op. ult. cit.*

(13) Cfr. Corte cost. 19 aprile 2018, n. 77, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it); BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 471, nt. 89.

(14) Si vedano NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in [ius.giuffre.it](http://ius.giuffre.it), 9 giugno 2016; TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 4/5, 984; COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 128.

(15) V. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 127-128 e PERRONE A., *op. ult. Cit.*

(16) V. GLENDI C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 424 ss.; GUIDARA A., *Gli "oggetti" del processo tributario*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 436 ss.

(17) Cfr. PERRONE A., *op. ult. cit.*

(18) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 124 e LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 735.

(19) COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 123.

In passato, un ulteriore elemento discrezionale era ravvisabile nella mancanza di un limite temporale alla proposta conciliativa proveniente dal giudice tributario, ammessa (al pari della conciliazione esperita su iniziativa delle parti) prima che la causa fosse trattenuta in decisione<sup>(20)</sup>; ciò, a differenza della proposta transattiva o conciliativa formulata dal giudice civile, che invece incontrava un preciso limite temporale nella prima udienza o nell'esaurimento dell'attività istruttoria<sup>(21)</sup>. Senonché, tale discrasia è stata oggi superata in quanto l'art. 3, comma 13, lett. g), D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, in sede di attuazione della L. 26 novembre 2021, n. 206, ha modificato il primo comma dell'art. 185-bis c.p.c., consentendo al giudice civile di formulare una proposta transattiva o conciliativa fino a quando non viene fissata l'udienza di rimessione della causa in decisione.

Sulla base dei presupposti applicativi delineati dall'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, il tentativo di conciliazione potrebbe essere esperito dalla Corte di Giustizia tributaria anche per le controversie in relazione alle quali l'ente impositore è rimasto inerte nella fase di reclamo-mediazione ovvero ha opposto un diniego in qualche misura non giustificato.

4. Essendo nell'interesse dell'ordinamento promuovere un'ordinata composizione delle liti che non impegni gli uffici giudiziari, con la recente riforma della giustizia tributaria (L. 31 agosto 2022, n. 130) è stato favorito il ricorso alla conciliazione anche attraverso la predisposizione di apposite misure incentivanti e disincentivanti<sup>(22)</sup>.

In particolare, l'art. 4, comma 1, lett. d), L. n. 130/2022, nel perseguire un'evidente finalità deflattiva e invogliare le parti a conciliare la lite<sup>(23)</sup>, ha riformulato il comma 2 *octies* dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, addossando le spese di giudizio, con una maggiorazione pari alla metà, a carico della parte che, senza giustificato motivo, rifiuta la proposta formulata dal giudice o dall'altra parte, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti, all'esito del giudizio, inferiore rispetto al contenuto della proposta conciliativa.

Con gli opportuni adattamenti, la norma *de qua* sembra riprendere quanto previsto per il rito civile dal secondo periodo dell'art. 91, comma 1, c.p.c.<sup>(24)</sup>, trattandosi di un'ipotesi di condanna che prescindendo dalla soccombenza nel merito, giacché la responsabilità per le spese di lite - anziché dipendere dalla sussistenza del diritto sostanziale - deriva dall'apprezzamento della condotta processuale e, in particolare, dal diniego ingiustificato di addivenire alla conciliazione<sup>(25)</sup>.

Tale disciplina risulta particolarmente onerosa per la parte che, all'esito del giudizio, risulti in tutto o in parte soccombente: quest'ultima viene sanzionata dal legislatore per aver inutilmente prolungato la durata del processo<sup>(26)</sup>.

Potendo l'organo giudicante formulare una proposta conciliativa per le sole controversie soggette a reclamo (*ex art. 17-bis* D.Lgs. n. 546/1992), in caso di soccombenza totale, colui che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta dovrà sostenere le spese del giudizio maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento di reclamo (*ex art. 15, comma 2-septies*, D.Lgs. n. 546/1992)<sup>(27)</sup>, con un ulteriore aggravio del 50% per aver rifiutato la proposta conciliativa proveniente dal giudice.

(20) Cfr. MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, cit., 193.

(21) V. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 124.

(22) V. Relazione finale della COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 30 giugno 2021, 15.

(23) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 133.

(24) Si vedano MANZON E., *La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 887 ss. e RUSSO A., *Rifiuto della conciliazione e refusione delle spese di lite. Il nuovo art. 91 c.p.c., in il fisco*, 2010, 5311 ss.

(25) Cfr. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 488.

(26) V., ancora, COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 13.

(27) Cfr. GIOÈ C., *Il rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 59 ss.

Sul piano applicativo, è dubbio se quest'ultima maggiorazione debba essere calcolata sulle sole spese processuali *stricto sensu* intese - come sembra preferibile, in quanto il comma 2-*septies* dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, fa riferimento alle spese della fase giurisdizionale a cui vanno aggiunte le spese del procedimento amministrativo di reclamo - ovvero sulle spese del giudizio aumentate del 50% per i costi della procedura di reclamo(28).

Mentre la proposta conciliativa formulata dal giudice non è obbligatoria, essendo rimessa alla mera discrezionalità della Corte di Giustizia tributaria, lo è invece la condanna alle spese (maggiorate in misura pari alla metà) della parte che abbia rifiutato senza giustificato motivo la conciliazione ove, all'esito del giudizio, si pervenga ad una sentenza maggiormente sfavorevole rispetto al contenuto della proposta: il comma 2-*octies* dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, infatti, non riconosce al giudice la facoltà di maggiorare le spese di lite, ma prevede che esse, incrementate del 50%, restino a carico della parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione senza un giustificato motivo(29).

Nella situazione *de qua* emerge un'evidente deroga al principio della soccombenza(30), espressione del canone di causalità, in quanto anche in presenza di una soccombenza parziale o reciproca, al giudice tributario è preclusa la possibilità di compensare le spese del giudizio *ex art. 15*, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992(31).

5. Solo in presenza di un "giustificato motivo" - per la cui esegesi il legislatore non fornisce alcuna indicazione, non essendo esplicitati i criteri in base ai quali un rifiuto possa considerarsi "giustificato"(32) - è possibile ovviare all'aggravio del 50% a titolo di condanna alle spese: la circostanza appare di non facile determinazione, anche solo in via astratta, in quanto la proposta conciliativa è formulata (da una delle parti o dal giudice) in seguito al mancato perfezionamento del reclamo-mediazione, in una fase di poco antecedente la definizione del giudizio(33).

Il parametro al quale deve ispirarsi il giudice tributario per ritenere "giustificato" il rifiuto della proposta conciliativa va individuato nella misura dell'interesse a proseguire la lite, da intendersi in senso economico-patrimoniale piuttosto che nell'accezione processualistica di interesse ad agire (art. 100 c.p.c.): di conseguenza, non possono considerarsi "giustificate" le motivazioni meramente soggettive, come la convinzione della parte circa la fondatezza delle proprie ragioni o il suo interesse di natura morale alla decisione (c.d. questioni di principio) o ancora l'eventuale impossibilità di far fronte agli oneri economici nascenti dalla conciliazione; ragionando diversamente, l'ambito di operatività della norma risulterebbe eccessivamente circoscritto, poiché il rifiuto della proposta conciliativa finirebbe per risultare il più delle volte giustificabile(34).

Per escludere la condanna alle spese, il giudice tributario, ponendosi al tempo nel quale è stata formulata la proposta conciliativa, sulla base delle emergenze processuali in atto, è tenuto a valutare il risultato che la parte non conciliante ha conseguito al termine della fase contenziosa, stabilendo quale minor vantaggio (di natura patrimoniale) la stessa avrebbe ricevuto dall'accettazione della proposta conciliativa rispetto alla decisione finale: alla luce di tale parametro, ad esempio, potrebbe ritenersi giustificato il rifiuto di una proposta conciliativa derivante da una previsione sull'esito del giudizio risultata

(28) V. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 134.

(29) PERRONE A., *op. ult. cit.*

(30) Cfr. INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 257 ss.; GRAZIANO F., *Le spese di giudizio tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2679 ss.; 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, 575 ss.; VITIELLO I., *Il governo delle spese nel processo tributario*, in *Rass. Avv. Stato*, 2022, 1, 260 ss.

(31) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 134.

(32) V. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, cit., 493; PERRONE A., *op. ult. cit.*

(33) Cfr. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 738.

(34) V. ancora GIOÈ C., *op. ult. cit.*

erronea a seguito di mutamenti giurisprudenziali sopravvenuti o di risultanze istruttorie emerse solo successivamente(35).

In questa prospettiva, la parte che rifiuta la proposta conciliativa non può limitarsi ad addurre che la soluzione offerta non è confacente ai propri interessi (che ritiene di poter meglio tutelare in giudizio), dovendo piuttosto esplicitare i motivi per i quali la porzione di rinuncia alle proprie pretese (prospettata nella proposta conciliativa) non è ragionevolmente giusta, adducendo e dimostrando anche l'assenza di un intervallo di incertezza nella definizione della controversia che possa indurlo ad accettare.

Pertanto, una volta formulata la proposta conciliativa, il giustificato motivo al rifiuto della stessa risiede nell'opporre convincenti ragioni idonee a dimostrare che essa non è ragionevolmente giusta o accettabile: qualora tali argomentazioni di parte non riescano a convincere il giudice, seguirà l'aggravio delle spese di lite, in misura pari al 50%, a carico della parte rifiutante(36).

All'organo giudicante compete, dunque, un'indagine complessa, che non può compromettere il diritto costituzionalmente garantito di agire o resistere in giudizio: difatti, la disciplina *de qua* persegue l'obiettivo di impedire l'abuso o l'uso distorto del processo, potendo la parte avere legittimo interesse a proseguire la lite anche solo per ottenere la condanna della controparte al pagamento alle spese processuali.

Ciò impone una particolare attenzione nella difesa del contribuente che abbia rifiutato la proposta conciliativa, giacché, se il rifiuto è privo di un "giustificato motivo", l'aggravio *ex lege* del 50% a titolo di condanna alle spese è automatico, non solo nell'ipotesi in cui il ricorso sia respinto, ma anche in caso di suo parziale accoglimento (con riconoscimento nel merito di una pretesa inferiore rispetto al contenuto della proposta conciliativa); invece, in presenza di un rifiuto fondato su un "giustificato motivo", la maggiorazione non è dovuta(37).

A tal fine, appare opportuno che il contribuente produca una memoria illustrativa con la quale motivi, in maniera adeguata, il rifiuto della proposta conciliativa ricevuta oppure intervenga nel corso dello svolgimento dell'udienza dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria effettuando oralmente tali deduzioni.

Qualora la proposta conciliativa sia formulata dal giudice tributario, l'intrinseca difficoltà a motivare il rifiuto è mitigata dalla circostanza che il giudice, con la sua proposta, quantomeno in astratto, non sta anticipando la decisione finale, avendo effettuato una propria valutazione, sulla base degli elementi di cui dispone, in un ambito ricompreso tra la pretesa impositiva e la richiesta formulata dalla parte nelle sue difese, dalla quale è poi scaturita la proposta conciliativa: è questo il perimetro entro cui la proposta viene formulata e, ove ritenuta adeguata, accettata oppure, se considerata inadeguata, motivatamente rifiutata(38).

Ciononostante, sul piano concreto, in presenza di una proposta conciliativa formulata dall'organo giudicante, si presume che sia stata effettuata ad opera del medesimo una valutazione preventiva in ordine al rapporto controverso, che, in caso mancata conciliazione, rende inverosimile una pronuncia diversa dalla soluzione proposta(39).

6. Trattandosi di un onere di non lieve entità, malgrado il diverso orientamento espresso in sede di riforma della giustizia tributaria(40), sorgono preoccupazioni sul piano equitativo, in quanto le conseguenze a carico della parte che rifiuta la proposta di conciliazione appaiono sproporzionate rispetto

(35) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, p. 494

(36) Cfr. PERRONE A., *op. ult. cit.*

(37) V. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 738.

(38) V., ancora, LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit.

(39) Cfr. GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 490.

(40) Cfr. Relazione finale della COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 30 giugno 2021, cit., 15.

al fine perseguito, consistente nel sanzionare le condotte di abuso del giudizio e ridurre, in un'ottica deflattiva, il ricorso allo strumento processuale(41).

Difatti, rispetto alla disciplina previgente, con cui si addossavano le spese di lite alla parte che, dopo aver rifiutato senza giustificato motivo la proposta di conciliazione, si vedeva riconosciuta in sentenza una pretesa inferiore al contenuto della stessa, la novella del 2022 ha previsto una maggiorazione delle spese in misura pari al 50%, risultando così eccessivamente penalizzante in caso di rifiuto del tentativo di conciliazione(42).

Tale disciplina rischia di inibire, per timore delle conseguenze, l'accesso alla tutela giurisdizionale, risultando poco coerente con l'art. 24 Cost., soprattutto nell'ipotesi in cui la proposta conciliativa sia formulata dall'organo giudicante, che poi deciderà la controversia nel merito. In effetti, la proposta conciliativa avanzata dalla Corte di Giustizia tributaria, pur essendo di regola formulata in una fase iniziale del processo, contiene inevitabilmente un'anticipazione del giudizio di merito, come confermato dalla previsione normativa che impedisce la ricsuzione o l'astensione del giudice che ha formulato la proposta: quest'ultimo è vincolato dal principio di riserva di legge, senza alcuna possibilità di prospettare soluzioni di natura transattiva, consistenti nell'invitare le parti a farsi reciproche concessioni al solo scopo di porre fine alla lite(43).

Pertanto, qualora l'organo giudicante formuli una proposta conciliativa, si presume che, alla luce della legislazione vigente, degli atti processuali e della documentazione in suo possesso, lo stesso abbia già valutato di regolare il rapporto tributario nel modo proposto ed è difficile che possa pronunziarsi diversamente: per tale ragione, il comportamento della parte che abbia rifiutato la soluzione conciliativa prospettata dal giudice potrebbe essere valutato negativamente, rendendo la sua condotta ingiustificata, con conseguente condanna al pagamento delle spese processuali maggiorate della metà(44).

Quindi, il rischio è che la proposta di conciliazione formulata dal giudice diventi vincolante per la parte, che potrebbe essere indotta a sposare la soluzione prospettata dall'organo giudicante solo per timore di una condanna alle spese di lite. Diversa è l'ipotesi in cui l'iniziativa alla conciliazione provenga da una delle parti, giacché in tale situazione la previsione di condanna alle spese processuali potrebbe ritenersi giustificata dall'esigenza di indurre la controparte a riflettere sulla possibilità di trovare un accordo preordinato ad evitare la prosecuzione della lite: la parte che ha ricevuto la proposta conciliativa rimane libera di conciliare o meno, potendo, in quest'ultima ipotesi, sempre confidare nella decisione di un organo terzo, che non si è ancora espresso sulla questione(45).

Qualora la proposta conciliativa formulata dal giudice tributario venga accolta, con conseguente perfezionamento della procedura, le spese del giudizio si intendono compensate, salvo che le parti abbiano diversamente convenuto nel verbale di conciliazione, ai sensi dell'ultima parte dell'art. 15, comma 2-*octies*, D.Lgs. n. 546/1992(46).

La norma presenta un'indubbia lacuna, riferendosi alla sola ipotesi in cui la proposta conciliativa formulata dalla Corte di Giustizia tributaria venga rifiutata da una delle parti, senza chiarire invece cosa accade nel caso in cui siano entrambe le parti a non accettarla: si tratta di un aspetto che sarebbe opportuno regolamentare, prevedendo ad esempio che la condanna alle spese, con la maggiorazione prevista, non trovi applicazione ovvero che le spese di lite siano ripartite tra le parti in ragione dell'eventuale diversa percentuale di soccombenza nel merito, con l'incremento del 50% per ciascuna di esse; ciò, al fine di limitare i margini di discrezionalità dell'interprete, soprattutto in ragione della particolare invasività delle conseguenze che ne derivano(47).

(41) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 485 ss.

(42) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 487.

(43) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 488 - 490.

(44) GIOÈ C., *op. ult. cit.* 490.

(45) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 491-492.

(46) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 135.

(47) GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 492-493.

7. Le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale dalla L. n. 130/2022, nell'ambito di una magistratura tributaria di ruolo, malgrado i profili critici(48), perseguono l'obiettivo di assicurare un giusto equilibrio tra la pretesa fiscale e i diritti del contribuente, nel rispetto del principio di capacità contributiva a fondamento dell'ordinamento tributario *ex art. 53 Cost.*(49).

È, difatti, evidente che la legge di riforma della giustizia tributaria, intervenendo sull'istituto conciliativo, ha inteso incrementare gli strumenti deflattivi del contenzioso, riconoscendo al giudice tributario la facoltà di formulare una proposta conciliativa e predisponendo una normativa di natura "sanzionatoria-intimidatoria" in materia di spese processuali(50).

In questa visuale, la novella del 2022, affidando la decisione delle controversie tra fisco e contribuente ad un soggetto terzo, indipendente e professionale, chiamato a garantire il rispetto delle regole sul concorso alle spese pubbliche e ad affermare la volontà della legge nel caso concreto, costituisce il punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema della tutela giurisdizionale in materia tributaria(51).

Ciononostante, per quanto concerne la conciliazione giudiziale, le modifiche apportate sembrano costituire solo un passo ulteriore all'interno di un processo riformatore ancora da definire nelle sue linee peculiari.

Solo l'esperienza concreta potrà consentire di verificare se l'istituto conciliativo, nella veste riformata, sia in grado di realizzare un'effettiva deflazione del contenzioso pendente dinanzi agli organi della giustizia tributaria, in ragione delle molteplici criticità che il testo riformato dalla L. n. 130/2022 presenta(52).

Si pensi, in particolare, alle problematiche relative alla precognizione del giudice chiamato a formulare la proposta conciliativa, che potrebbero portare ad una confusione tra la funzione decisoria e quella conciliativa: una soluzione potrebbe risiedere nel tenere separati i due ruoli con la previsione di un giudice "conciliatore" diverso dal soggetto chiamato ad emanare la sentenza, esterno al giudizio e quindi organo davvero terzo ed imparziale, a cui il giudicante, ove ne ravvisi l'opportunità, potrebbe indirizzare le parti al fine di tentare una soluzione concordata della controversia, fissando un termine per il raggiungimento della conciliazione. Rimarrebbe ferma, in ogni caso, la maggiorazione del 50% delle spese processuali nell'ipotesi in cui la sentenza riconoscesse alla parte che non ha accettato la proposta conciliativa una pretesa inferiore al contenuto della proposta stessa(53).

In conclusione, per superare le prospettate criticità, nell'ottica di enfatizzare la finalità deflattiva del contenzioso tributario all'interno di un modello processuale più evoluto, sarebbe stato preferibile, piuttosto che riconoscere all'organo giudicante la facoltà di formulare una proposta conciliativa, sposare la soluzione proposta nel Progetto "Glendi-La Bruna" di predisporre un "Codice della Giustizia tributaria"(54), modulato sulla previsione di un modello conciliativo denominato "conciliazione preliminare per le liti minori"(55).

(48) Cfr. GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1143-1144.

(49) Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 743.

(50) V. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 135.

(51) Cfr. TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, cit., 934.

(52) Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 137 e PETRILLO G., *Il nuovo istituto della "conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria": spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, 2, I, 266 ss.

(53) V. ancora COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, p. 137 e PERRONE A., *op. ult. cit.* Anche GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, cit., 4 evidenzia che «*se si fosse preferita l'alternativa di affidare il tentativo di conciliazione ad un soggetto estraneo, avremmo avuto il vantaggio della terzietà dell'organo conciliatore*».

(54) Si tratta della proposta di legge C. 1526 presentata, nel corso XVIII Legislatura, alla Camera dei Deputati il 23 gennaio 2019, poi ripresa parzialmente dal disegno di legge n. 1243 comunicato alla Presidenza del Senato della Repubblica il 18 aprile 2019, su cui, cfr. LOVISOLO A., *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma della giustizia tributaria e ai sopravvenuti rischi di una sua involuzione. I - Profili "evolutivi" della disciplina del contenzioso tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 101 ss.

(55) Cfr. GLENDI C., *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2150 ss.; ID., *L'attualità della giurisdizione speciale*

L'istituto, applicabile alle fattispecie maggiormente preordinate ad una definizione concordata, perseguiva l'obiettivo di eliminare il reclamo e sostituire la mediazione con un nuovo strumento, munito sempre di funzione deflattiva del contenzioso, collocato nell'ambito dei "riti speciali"(56), il tutto al fine di ridurre il numero di liti tributarie pendenti e assicurare al contribuente una giusta tutela(57).

Tale strumento, pur qualificato come "procedura conciliativa" e pur avendo profili comuni con le (diverse) forme di conciliazione "in udienza" e "fuori udienza", avrebbe parzialmente conservato i caratteri della mediazione tributaria, differenziandosene per taluni aspetti procedurali di non poca rilevanza, quali, ad esempio, l'efficacia sempre novativa dell'accordo conciliativo e il carattere facoltativo, essendo la scelta di attivare la relativa procedura rimessa alla sola volontà del ricorrente, a fronte, invece, dell'obbligatorietà (per le controversie tributarie di valore non superiore a cinquantamila euro) del procedimento di reclamo e della facoltatività della proposta di mediazione(58).

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, 180 ss.

BATISTONI FERRARA F., (voce) *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, 230 ss.

BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 11, II, 698 ss.

BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, in BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, II ed., Torino, 2020, 193 ss.

BIANCHI L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 2243 ss.

BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021

BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, tomo IV, Milano, 2023, 450 ss.

BURANA L., *Commento artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, con la collaborazione di BRUZZESE M., IV ed., Milano-fiori Assago, 2017, 634 ss.

CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma, in il fisco*, 2022, 2, 2450 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 121 ss.

COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale 30 giugno 2021*, consultabile in [https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg\\_1\\_36\\_0.page?contentId=COS351377](https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377), 121-124

CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.

CORASANITI G., *Commento all'art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, IV ed., Padova, 2017, 278 ss.

---

*tributaria nel prisma ordinamentale della riforma*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 486-48.

(56) V. CORASANITI G., *La mediazione e la conciliazione nel processo tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 65-66 e Id., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, cit., 35-42.

(57) Cfr. GLENDI G., *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, cit., 2151.

(58) V. ancora CORASANITI G., *La mediazione e la conciliazione nel processo tributario*, cit., 66 e Id., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, cit., 35-36.

- CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.
- CORASANITI G., *La mediazione e la conciliazione nel processo tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 65-66
- CORASANITI G., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 42 ss.
- D'AYALA VALVA F., *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 203 ss.
- DE BONIS V., *Il nuovo processo tributario aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 773 ss.
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469 ss.
- DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 45 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 613 ss.
- FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 6, 1803 ss.
- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCHICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 3-4
- GIOÈ C., *Il rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 59 ss.
- GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 485 ss.
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.
- GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in GLENDI C., *Codice della giustizia tributaria annotato*, I ed., Milano, 2021, 1533 ss.
- GLENDI C., *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2150 ss.
- GLENDI C., *L'attualità della giurisdizione speciale tributaria nel prisma ordinamentale della riforma*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 486-487
- GLENDI C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 424 ss.
- GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1143-1144
- GRAZIANO F., *Le spese di giudizio tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2679 ss.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss.
- GUIDARA A., *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 113 ss.
- GUIDARA A., *Gli "oggetti" del processo tributario*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 436 ss.
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 257 ss.
- INGRAO G., *Contenzioso tributario: abrogati reclamo e mediazione tributaria*, in *QuotidianoPù Giuffrè*, 21 novembre 2023
- INGRAO G., *Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale*, in questo fascicolo (pubblicato online il 23 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it))
- LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 731 ss.
- LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236 ss.
- LOVISOLO A., *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma della giustizia tributaria e ai sopravvenuti rischi di una sua involuzione. I - Profili "evolutivi" della disciplina del contenzioso tributario*, in GLENDI G. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 101 ss.
- MANZON E., *La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 885 ss.

- MARELLO E., *Conciliazione della lite ed estinzione del giudizio (art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 526 ss.
- MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1378 ss.
- MARELLO E., *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 895 ss.
- MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in [www.giustizainsieme.it](http://www.giustizainsieme.it), 19 dicembre 2022
- MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 189 ss.
- 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, 575 ss.
- MOSCATELLI T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321 ss.
- NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in [ius.giuffrefl.it](http://ius.giuffrefl.it), 9 giugno 2016
- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 484 ss.
- PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011
- PARENTE S.A., *La conciliazione giudiziale tributaria*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 360 ss.
- PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in [www.giustizainsieme.it](http://www.giustizainsieme.it), 4 ottobre 2022
- PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 3, 494 ss.
- PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006
- PETRILLO G., *Il nuovo istituto della "conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria": spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, 2, I, 248 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 156 ss.
- POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 30 ss.
- RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 558 ss.
- RASI F., *Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 48 ss.
- RUSSO A., *Rifiuto della conciliazione e refusione delle spese di lite. Il nuovo art. 91 c.p.c.*, in *il fisco*, 2010, 33, 5311 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, con la collaborazione di FRANSONI G., Milano, 2005, 193 ss.
- SCIANCELEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 26 ss.
- SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedimentali*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, 681 ss.
- TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 4/5, 984 ss.
- TESAURO F., *La procedura della conciliazione nel processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, 1959 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 194 ss.
- TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, 247 ss.
- TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 883 ss.
- TOSI L., *Il procedimento conciliativo*, in TOSI L. - VIOTTO A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 111 ss.
- TUNDO F., *Il processo tributario*, in BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 340 ss.
- URICCHIO A., *L'istituzione del giudice professionale tributario: idoneità tecnica e reclutamento*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 37 ss.
- URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 475-476

URICCHIO A.F., *Il nuovo ordinamento giudiziario tributario come modificato dalla legge 130 del 2022*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 37 ss.

VENEGONI A., *La conciliazione nel processo tributario*, in MARCHESELLI A. (a cura di), *Contenzioso tributario*, con la collaborazione di DOMINICI R., Milano, 2021, 787 ss.

VIGNOLI A., *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2020, 187 ss.

VITIELLO I., *Il governo delle spese nel processo tributario*, in *Rass. Adv. Stato*, 2022, 1, 260 ss.

## Forma, contenuto e pubblicità delle sentenze dopo la riforma del processo tributario (\*)

*Form, content and publicity of judgements after the reform of the tax process*

FEDERICO RASI

### Abstract

Il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha proceduto ad aggiornare le norme che il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dedica alla “sentenza”, andando non solo a precisarne meglio il suo contenuto, ma anche offrendo al giudice la possibilità di redigerla in forma semplificata. Sono state così introdotti elementi che per il processo tributario costituiscono una novità assoluta, ma che, invece, sono noti già rodati nel processo civile e in quello amministrativo. Scopo delle presenti note è valutare l’impatto di tali interventi evidenziandone opportunità e criticità.

**Parole chiave:** sentenza, sentenza in forma semplificata, riforma, processo civile, processo amministrativo

### Abstract

*Legislative Decree No. 220 of December 30, 2023, updated the rules that Legislative Decree No. 546 of December 31, 1992, sets out for the “judgment”, not only better specifying its content, but also offering the judge the possibility of drafting it in a simplified form. These elements constitute a complete novelty for the tax trial, but on the other hand, are already well known in the civil and administrative trials. The purpose of these notes is to assess the impact of these new rules and highlight the opportunities they offer and critical issues they raise.*

**Keywords:** judgment, judgment in simplified form, reform, civil trial, administrative trial

**SOMMARIO:** **1.** Considerazioni sulle fonti normative di riferimento. - **2.** Considerazioni sulla motivazione “in forma ordinaria” della sentenza. - **3.** Considerazioni sulla motivazione “in forma semplificata” della sentenza. - **4.** Considerazioni sulla possibilità di censurare la novella normativa per eccesso di delega.

**1.** Il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha proceduto ad aggiornare le norme che il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dedica alla “sentenza”. Il legislatore risulta essere intervenuto sotto più punti di vista:

- richiedendo anche ai giudici di procedere alla redazione dei loro atti «*in modo chiaro e sintetico*» (art. 17-ter D.Lgs. n. 546/1992);
- prevedendo che al termine dell’udienza sia data «*lettura immediata del dispositivo, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni*» (art. 35 D.Lgs. n. 546/1992);

(\*) Testo della relazione presentata in occasione del Ciclo di webinar in materia di “Riforma fiscale” organizzato dall’AIPSDT: “Webinar n. 1. Riforma del processo tributario: la sentenza, la conciliazione e la tutela cautelare”, 28 febbraio 2024.

- puntualizzando che la sentenza rechi la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto «*di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto*» (art. 36 D.Lgs. n. 546/1992);
- adeguando le regole del deposito della sentenza all'avvento del processo tributario telematico e, dunque, prevedendo che la pubblicità della sentenza sia assicurata dal deposito «*telematico*» della stessa cui provvede il segretario della Corte «*apponendovi la propria firma digitale e la data, dandone comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito*» (art. 37 D.Lgs. n. 546/1992);
- consentendo, infine, al giudice solo in sede cautelare e solo a condizione che la causa risulti “matura” per la decisione (ovverosia una volta «*accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria*», nonché «*sentite [...] le parti costituite*») di procedere all'immediata definizione del merito della causa «*con sentenza in forma semplificata*». Il giudice, più precisamente, vi può procedere «*quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso*»; in tal caso «*la motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme*» (art. 47-ter D.Lgs. n. 546/1992).

Si tratta di una serie di previsioni di respiro anche più ampio di quello che si poteva ipotizzare scorrendo la legge delega 9 agosto 2023, n. 111. L'art. 19 di tale legge, per quanto qui di interesse, più genericamente, si limitava a prevedere che il Governo fosse delegato solo a:

- «*b) ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria mediante:*
  - 1) *la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;*
  - 2) *l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;*
- «*e) prevedere la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali entro sette giorni dalla deliberazione di merito, salva la possibilità di depositare la sentenza nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo*»;
- «*f) accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo*».

Dal confronto tra le norme del decreto delegato e quelle della legge delega, risulta evidente come il primo non si sia solo limitato a dare attuazione alla seconda, ma abbia inteso farlo in modo alquanto ampio andando oltre quelli che potevano risolversi in meri interventi tecnici. Il D.Lgs. n. 220/2023 presenta norme sostanzialmente coerenti con quelle della L. n. 111/2023, ma allo stesso tempo dotate di una certa autonomia. Ciò pone il problema di valutare se le scelte del legislatore delegato possano essere censurate per eccesso di delega. Non ci si intende sottrarre a tale analisi, ma la si rinvia alle conclusioni del presente intervento una volta analizzata la novella normativa.

Quanto al metodo adottato per la revisione del D.Lgs. n. 546/1992, si può sin d'ora osservare come il legislatore abbia proceduto attingendo a moduli decisori ed esperienze di altri processi. Sotto questo punto di vista, l'elemento di maggiore novità è rappresentato dal fatto che non abbia agito, “secondo la tradizione” (e secondo l'art. 1 D.Lgs. n. 546/1992), facendo riferimento al codice di procedura civile, ma, “in modo innovativo”, guardando al codice del processo amministrativo.

2. L'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, come anticipato, è stato modificato per aggiungere al comma 2, n. 4), le parole «*di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto*» andando così a puntualizzare l'oggetto della «*succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto*» che il giudice è tenuto a redigere. La norma solleva diversi dubbi interpretativi.

Deve essere valutata la portata pratica di tale innovazione comprendendo innanzitutto il significato del termine «*questioni*».

Si ritiene che per attribuire ad esso il corretto significato si debba procedere secondo un approccio sistematico richiamandosi al significato che la stessa nozione ha in altre norme del D.Lgs. n. 546/1992. Essa ricorre in varie disposizioni, ma sicuramente quella di maggior rilievo è l'art. 56, dove viene men-

zionata già nella rubrica della norma. Si tratta, come noto, della disposizione che regola la sorte in appello delle «questioni ed eccezioni non riproposte». Per la Cassazione tale vocabolo, «non ha un'accezione più ampia di quella contenuta nell'art. 346 c.p.c., il quale si riferisce alle “domande”, e non comprende quindi, per l'effetto, anche le mere “argomentazioni giuridiche”» (Cass., ord. 12 dicembre 2023, n. 34775; Cass., ord. 12 luglio 2023, n. 19904; Cass., 20 ottobre 2010, n. 21506). In questa prospettiva, il termine “questioni” va, dunque, inteso quale sinonimo di “domande” (cfr. sul tema PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023, 265; ID., *Il giudizio di appello*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. ET AL., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 726; ID., *Art. 56. Questioni ed eccezioni non riproposte* [voce], in CONSOLO C. - GLENDI C., a cura di, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 868. Cfr. anche RUSSO P., *L'appello*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il Processo tributario*, Milano, 2013, 303; CORRADO OLIVA C. - TEODOLDI A., *L'appello nel processo tributario*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M., a cura di, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 518; DALLA BONTÀ S., *Art. 56. Questioni ed eccezioni non riproposte* [voce], in CONSOLO C. - GLENDI C., a cura di, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 868).

Ai fini che qui interessano, va, inoltre, rilevato come il legislatore richieda che la motivazione della sentenza tributaria sia la più ampia possibile e riguardi tutti i profili in cui si articola l'obbligazione tributaria (la pretesa in quanto tale e l'atto attraverso cui è fatto valere) e tutti i possibili esiti di tali approfondimenti (il loro accoglimento o il loro rigetto).

Con riferimento, invece, alla specificazione per cui l'oggetto della motivazione è tanto l'accoglimento delle domande, quanto il rigetto, a una prima lettura si potrebbe ritenere la modifica normativa “banale”, dal momento che, anche prima della riforma, l'obbligo motivazionale del giudice concerneva gli stessi profili; all'atto pratico si può, invece, provare a dare un diverso significato all'intervento normativo. I chiarimenti offerti dal legislatore vogliono probabilmente essere un “richiamo”, anzi un “monito”, ai giudici affinché non tralascino alcun profilo di quelli portati alla loro attenzione e redigano sentenze puntuali. L'intenzione del legislatore sembrerebbe, dunque, quella di incrementare la qualità delle sentenze dei giudici tributari puntualizzando i confini entro cui gli stessi dovranno esprimersi. Così facendo, dovrebbe ridursi il numero dei casi in cui, soprattutto innanzi alla Corte di Cassazione, le sentenze di merito sono impugnate eccependo il difetto di omessa pronuncia o di violazione del principio del chiesto e pronunciato delle sentenze di merito. Si vogliono evitare le note (e ricorrenti) ipotesi di motivazione “apparente” o “perplesso e incomprensibile” che ricorrono quanto la motivazione della sentenza, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento (Cass., ord. 22 dicembre 2023, n. 35851).

Proseguendo nell'analisi del novellato testo dell'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, va osservato come esso si ponga in continuità con l'obiettivo della legge delega di definire (finalmente) una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione.

Il legislatore, in sede di modifica dello Statuto dei diritti del contribuente, è, infatti, intervenuto inserendo nella L. 27 luglio 2000, n. 212, gli artt. 7-bis e seguenti i quali prevedono che, in relazione agli atti dell'Amministrazione finanziaria (impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria), possano essere excepti i vizi di:

- «*annullabilità*» per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Lo prevede l'art. 7-bis, il quale, oltre a riferirsi nella sua rubrica testualmente solo al vizio dell'«*annullabilità*» e a ribadirlo nel primo comma, nel secondo comma disciplina anche i vizi di «*infondatezza*» dello stesso atto. La stessa norma precisa, infine, che non comporta annullabilità la mera «*irregolarità*» nel fornire nell'atto talune indicazioni operative;
- «*nullità*» per difetto assoluto di attribuzione, se gli atti in questione sono adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se gli stessi sono affetti da altri vizi di nullità qualificati come tali dal legislatore.

L'art. 7-*quinquies* prevede inoltre l'“inutilizzabilità” nell'atto impositivo degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge. Ai fini che qui interessano va ricordato che, operativamente, il giudice, qualora ritenga integrata tale evenienza, la dovrà dichiarare nella sentenza.

L'art. 7-*sexies*, infine, elenca i vizi delle notificazioni disponendo, conformemente al codice di procedura civile e alla giurisprudenza, che possa essere accertata e dichiarata:

- l'“inesistenza” della notifica in presenza di talune specifiche ipotesi che determinano l'«inefficacia» della procedura;
- la «nullità» della medesima notifica in tutte gli altri casi, salvo il raggiungimento dello scopo della stessa.

Mentre nella L. n. 212/2002 si rinviene un'articolata casistica, nel D.Lgs. n. 546/1992 le stesse ipotesi si riducono alla nullità e alla annullabilità. È certamente vero che queste due categorie sono quelle che effettivamente esauriscono i possibili effetti sull'atto tributario di una violazione delle norme impositive o delle norme procedurali, ma appunto si tratta degli effetti delle violazioni. L'obbligo motivazionale del giudice non potrà limitarsi a riguardare gli effetti della violazione di una norma, dovrà piuttosto concentrarsi sulle cause delle violazioni poste in essere dall'Amministrazione che generano tali effetti. Si pensi al caso in cui venga dichiarato il vizio dell'inutilizzabilità di una prova illegittimamente acquisita; la Corte non potrà non dare atto delle ragioni per cui la riterrà sussistente e allo stesso modo non potrà non dare atto delle ragioni per cui dichiarerà o meno il conseguente annullamento dell'atto impositivo (o la parte dello stesso) che si fonda su tali elementi.

Continuando ad analizzare i vizi oggetto di motivazione, va rilevata la circostanza che la norma non sembrerebbe richiedere alcun obbligo di fornire una succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto che determinano la nullità o l'annullamento del ricorso.

Testualmente la norma riferisce l'obbligo di motivazione ai vizi dell'“atto” e non a quelli del “ricorso” e nemmeno alle eventuali “vicende processuali” che si possono verificare. Inoltre, la norma in questione ha una portata generale idonea a trovare applicazione anche nel giudizio di appello, ove, ai sensi dell'art. 53 D.Lgs. n. 546/1992, l'oggetto della domanda posta al giudice è la riforma o l'annullamento della «sentenza impugnata» (DALLA BONTÀ S., *Art. 53. Forma dell'appello* [voce], in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, CONSOLO C. - GLENDI C., a cura di, Padova, 2023, 838).

Non pare accettabile una lettura della norma in esame per la quale non debba essere motivato l'accoglimento o il rigetto dei vizi relativi alla notifica del ricorso, all'inammissibilità dello stesso, all'estromissione di una parte o, in generale, ai vizi di annullabilità o nullità della procedura e, infine, ai vizi della decisione impugnata in grado di appello. Benché l'art. 36 in esame faccia testuale riferimento ai vizi «dell'atto», un'interpretazione restrittiva dello stesso che escluda tutte le predette patologie è inammissibile.

La conclusione per cui l'onere motivazionale del giudice dovrà coprire tanto i vizi dell'accertamento, quanto quelli del processo è altresì l'unica possibile in quanto discende dai principi generali del diritto processuale. Il giudice tributario non è stato in alcun modo svincolato dal rispetto del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato che si declina, tra gli altri, nel dovere di pronunciarsi su ogni questione e domanda formulata dalle parti e non oltre i limiti di essa (PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 187).

Non vale a contrastare tale conclusione nemmeno la prassi delle Corti, avallata dalla Cassazione, di decidere secondo il principio della “ragione più liquida”.

Tale principio va piuttosto correttamente definito e va ricordato come, secondo la giurisprudenza della Cassazione, esso possa essere invocato «solo per decidere la controversia in base alla questione di merito che, pur se logicamente subordinata ad altre questioni di merito, venga ritenuta più “liquida”; ma non può ritenersi operante nel rapporto tra questioni di rito e questioni di merito» (Cass., sez. II, ord. 29 settembre 2020, n. 20557). Per la Cassazione, l'esigenza del giudicante di definire il processo celermente può valere a mettere sullo stesso piano questioni aventi uguale natura, ma non questioni aventi natura diversa. Ne consegue che il criterio della ragione più liquida non può ritenersi operante

proprio nel rapporto tra questioni pregiudiziali di rito e questioni di merito, ma trova applicazione solo nel rapporto tra questioni preliminari di merito e altre questioni di merito o anche tra questioni di merito equi-ordinate.

Declinando tale criterio secondo la prospettiva tributaria, ne deriva che questioni relative alla pretesa, questioni relative all'atto, questioni relative al ricorso e questioni relative allo svolgimento della fase processuale dovranno essere tutte valutate separatamente le une dalle altre e tutte le soluzioni offerte dovranno essere motivate in modo adeguato rispetto a ciascuna delle questioni prospettate. Il nuovo art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, dal momento che distingue le varie patologie dell'atto (del ricorso e della sentenza), dovrebbe essere interpretato proprio nel senso di richiedere che sia espressamente motivato l'accoglimento o il rigetto di ciascuna categoria di patologia.

La necessità di procedere a un allargamento dell'onere motivazionale non solo alle vicende relative all'atto, ma anche a quelle relative al ricorso, deriva poi dal confronto "interno" con l'art. 47-ter D.Lgs. n. 546/1992. Secondo tale norma il giudice decide con sentenza in forma semplificata della manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del «ricorso».

Nonostante l'evidente differenza di formulazione letterale, le due norme non potranno essere interpretate nel senso di imporre al giudice ambiti di indagine diversi. Ciò che distinguerà l'azione del giudice da un caso all'altro non sarà l'oggetto della sua decisione, ma l'immediatezza con cui tale decisione sarà resa in quanto potrà ricorrere alla sentenza in forma semplificata solo se la questione sarà di pronta soluzione e l'esito "manifesto", potendosi rinvenire un profilo immediatamente "risolutivo". In altri termini, in entrambe le ipotesi il giudice potrà decidere delle questioni di merito della pretesa, potrà valutare la nullità o l'annullamento tanto dell'atto quanto del ricorso, ma potrà ricorrere alla sentenza in forma semplificata solo se l'accoglimento o il rigetto dei vizi denunciati sarà evidente.

Gli oneri motivazionali richiesti al giudice vanno, infine, valutati anche alla luce dell'introduzione nel D.Lgs. n. 546/1992 dell'art. 17-ter che pone l'obbligo di redigere gli atti del processo in modo chiaro e sintetico (MULEO S. - VOZZA A., *Modifiche al processo tributario: più ombre che luci*, in *il fisco*, 2023, 47/48, 4464 ricordano che la norma agisce «in sintonia con la riforma del rito civile (c.d. *Riforma Cartabia*)» e che: - la chiarezza va riferita alla "qualità" della narrazione del fatto e del diritto, che deve essere intellegibile e non oscura; la sinteticità va riferita alla "quantità" dei fatti e delle argomentazioni giuridiche impiegate che devono essere quelli rilevanti ai fini della decisione). È previsto che tale regola valga per «gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali», dunque, anche per gli atti del giudice. Essa va, pertanto, coordinata con l'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, laddove richiede che il giudice proceda a un'esposizione «succinta».

La giurisprudenza (Cass., sez. III, ord. 15 novembre 2019, n. 29721; Cass., 5 aprile 2017, n. 8768) ha da tempo chiarito che il requisito della "motivazione concisa" non significa né una motivazione sbrigativa, né una motivazione incomprensibile; deve restare ferma la *ratio* dell'obbligo di motivazione dei provvedimenti giudiziali, ovverosia quella di chiarire il ragionamento del giudice al fine di consentirne l'eventuale impugnazione. Ne risulterà, dunque, che una motivazione concisa sarà accettabile a condizione che dalla decisione siano, comunque, deducibili le ragioni della decisione alla luce degli elementi normativi che regolano la fattispecie. Laddove, invece, il ragionamento del giudice non renderà chiare le ragioni dell'organo giudicante, si verterà in un caso di motivazione apparente, incomprensibile o apodittica, che sarà causa di nullità della sentenza.

Le predette modifiche apportate dal legislatore alle regole che presiedono alla motivazione della sentenza devono, infine, essere coordinate con le modifiche già apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 6 L. n. 130/2022, in tema di ripartizione dell'onere della prova. Come noto, è ora previsto che il giudice fondi la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulli l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Gli artt. 7, comma 5-bis, 13-ter e 36, D.Lgs. n. 546/1992 creano, così, il *corpus* normativo cui il giudice dovrà riferirsi nel redigere la sentenza (sul tema cfr. 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; MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697 c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 211; MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in [www.giustiziansieme.it](http://www.giustiziansieme.it), 20 settembre 2022; ID., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F., a cura di, *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 85; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel processo tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807; VIOTTO A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2, 336; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, *passim*; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25; GOLISANO M., *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 173 ss.). Si tratta di un insieme di regole alquanto ampio e dettagliato che concorrono a fare definitiva chiarezza sulle tecniche di redazione di tale atto.

3. Un'ulteriore novità, anzi una delle principali novità, della riforma attuata con il D.Lgs. n. 220/2023 è l'inserimento nel D.Lgs. n. 546/1992 dell'art. 47-ter. Questo prevede che il giudice (collegiale o monocratico) possa definire la causa nel merito già in sede di decisione della domanda cautelare purché:

- a) accerti prima la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria;
- b) senta sul punto le parti costituite;
- c) nessuna delle stesse parti dichiarari di voler proporre motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione.

In tal caso, la decisione potrà essere resa con sentenza in forma semplificata se verrà dichiarata la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso, il che comporta altresì che «*la motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme*».

La norma rappresenta una pressoché pedissequa trasposizione dell'art. 60 c.p.a. relativo alla “*Definizione del giudizio in esito all'udienza cautelare*” e dell'art. 74 del medesimo codice, che disciplina “*La sentenza in forma semplificata*” (sul tema FERRARI G., *Sentenza in forma semplificata e rinuncia al cautelare*, in *Libro dell'anno del Diritto 2016*, Roma, 2016) con l'unica differenza che, nonostante un diverso intendimento iniziale, nel processo tributario, queste due norme sono “fuse” in una norma unica.

Nella versione originale del testo normativo che poi è divenuto il D.Lgs. n. 220/2023, risulta come il legislatore tributario avesse voluto replicare nel processo tributario la medesima struttura e introdurre due distinte previsioni poi sintetizzate in una sola. Era, infatti, prevista l'introduzione:

- di una norma con cui veniva fornita la nozione di sentenza in forma semplificata, destinata a divenire una modalità generale di risoluzione di tutte le controversie tributarie valida per tutti i casi in cui il giudice avesse ravvisato la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. Questa norma veniva introdotta con «*l'obiettivo [...] di rendere il processo più rapido in presenza di evidenti elementi che consentono una definizione immediata del giudizio sia per questioni processuali che di merito*» (così la Relazione illustrativa a commento della proposta di introduzione di un art. 34-bis nel D.Lgs. n. 546/1992 – cfr. Atto del Governo n. 99, recante “*Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario*”, trasmesso alla Presidenza del Senato il 5 dicembre 2023);
- di un'altra norma con cui veniva concessa la possibilità di procedere alla definizione del giudizio con sentenza in forma semplificata in esito alla domanda di sospensione, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria e sentite sul punto le parti costituite. Questa norma veniva introdotta «*nell'ottica di migliorare l'efficienza del sistema giudiziario*» (così la Relazione illustrativa a commento della proposta di introduzione di un art. 47-ter nel D.Lgs. n. 546/1992 – cfr. Atto del Governo n. 99, recante “*Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario*”, trasmesso alla Presidenza del Senato il 5 dicembre 2023).

Scopo del presente intervento è concentrarsi esclusivamente sull'articolo in questione nella parte in cui autorizza l'impiego di un nuovo modello di redazione della sentenza (PIANTAVIGNA P., *Sentenza*

*tributarie in forma semplificata: perché non è una buona novella*, in *IPSOA Quotidiano*, 16 dicembre 2023 e in generale MELIS G., *La riforma della tutela cautelare*, in CARINCI A. - PISTOLESI F., a cura di, *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 110).

Una critica che può essere mossa all'istituto in esame deriva dalla scelta di consentire che la motivazione della sentenza dichiarativa della manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso, possa esaurirsi in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo o a un precedente conforme. Il rischio che viene ravvisato in un simile approccio è il proliferare di decisioni sommarie, fondate su precedenti isolati che non sono espressione degli "orientamenti maggioritari". Il legislatore, testualmente, non fa, infatti, riferimento a un simile parametro, pur avendolo potuto impiegare come ha fatto in altri casi.

Basta porre mente all'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, come novellato proprio dallo stesso D.Lgs. n. 220/2023 (sulla versione previgente della norma cfr. STEVANATO D. - BIANCHI L., *Art. 48 Conciliazione fuori udienza. Art. 48-bis Conciliazione in udienza. Art. 48-bis.1 Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria. Art. 48-ter Definizione e pagamento delle somme dovute* [voci], in CONSOLO C. - GLENDI C., a cura di, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 659. Cfr. anche TRIVELLIN M., *La sospensione cautelare nel processo tributario. Itinerari di riflessione sui presupposti di concessione della misura*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M., a cura di, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 655; COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale* in CARINCI A. - PISTOLESI F., a cura di, *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 122). Tale norma, concernente l'istituto della conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria, prevede che, ove i giudici decidano di formulare alle parti una proposta conciliativa, lo possano fare avendo riguardo, oltre che all'oggetto del giudizio, «ai precedenti giurisprudenziali». In questo caso, dunque, al giudice viene richiesto di articolare la sua proposta in base a qualcosa di più, almeno dal punto di vista quantitativo, di «un precedente conforme».

Il legislatore avrebbe certamente potuto impiegare nel testo del nuovo art. 47-ter, D.Lgs. n. 546/1992 una formulazione non dissimile da quella dell'art. 48-bis.1, ha preferito, invece, "sedersi" sul tenore letterale della corrispondente norma del processo amministrativo.

Ai fini di una migliore comprensione dell'istituto della sentenza in forma semplificata, può poi essere utile verificare come lo stesso sia impiegato nel processo amministrativo.

A tal fine assume rilievo l'articolata sentenza del Consiglio di Stato, 30 ottobre 2021, n. 7045, che ha affermato che «la sentenza in forma semplificata non costituisce per il giudice un metodo alternativo o, peggio ancora, spicciativo o frettoloso di risolvere la controversia, ma rappresenta [...] un modo ordinario di definizione del giudizio» operante in modo del tutto fisiologico in alcuni riti speciali. Per il Consiglio di Stato si tratta di «un modulo decisorio più rapido e semplificato adoperabile tutte le volte in cui il giudice ritenga di potersi pronunciare sulla controversia, senza ulteriori approfondimenti istruttori o adempimenti processuali, in quanto di pronta soluzione». In questa occasione, il Consiglio di Stato insiste sulla circostanza che lo schema della sentenza in forma semplificata sia adottabile, in sede cautelare e all'esito di un'apposita camera di consiglio, soltanto nel rispetto del principio del contraddittorio, ovvero a condizione che vengano sentite tutte le parti e che il giudice accerti la presenza di quelle necessarie.

Il fatto che al ricorso a tale modello procedimentale si leghi il ricorso al modello di sentenza dell'art. 74 c.p.c. che, come detto, può esaurirsi in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme, non lede, per la giurisprudenza amministrativa, alcuna posizione delle parti coinvolte.

Il Consiglio di Stato fonda tale conclusione sulla considerazione che la sentenza semplificata abbia «una ratio, insieme, acceleratoria del giudizio e semplificatoria della motivazione, consentendo la rapida definizione, in sintonia con il generale principio di ragionevole durata del processo (art. 111 Cost.), di quelle controversie che non presentano profili di complessità, in fatto e in diritto, tali da richiedere una motivazione articolata, bastando uno schema argomentativo snello che si limiti ad indicare le poche essenziali questioni della controversia e cioè, come prevede in via generale l'art. 74 c.p.a., un

*sintetico riferimento al punto di fatto e di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, ad un precedente conforme*». Peraltro, tali esigenze di brevità sono ritenute connaturate al processo amministrativo in quanto le stesse sono ritenute rinvenirsi anche negli artt. 3, comma 2, e 88, comma 2, lett. d) del medesimo codice, le quali si qualificano come norme generali rivolte a tutte le parti, ivi compreso il giudice.

In definitiva, per la giustizia amministrativa, la decisione in forma semplificata non costituisce un modulo sommario o affrettato di decisione, ma uno strumento generale di risoluzione della controversia; essa va intesa quale un modulo decisorio di estesa applicazione vincolato dal legislatore a specifici presupposti.

Ricorda ancora il Consiglio di Stato che *«l'essenza della sinteticità, prescritta dal codice di rito, non risiede nel numero delle pagine o delle righe in ogni pagina, ma nella proporzione tra la molteplicità e la complessità delle questioni dibattute e l'ampiezza dell'atto che le veicola, in quanto la sinteticità è "un concetto di relazione, che esprime una corretta proporzione tra due grandezze, la mole, da un lato, delle questioni da esaminare e, dall'altro, la consistenza dell'atto - ricorso, memoria o, infine, sentenza - chiamato ad esaminarle" (Cons. St., sez. III, 12 giugno 2015, n. 2900) ed è, si deve qui aggiungere, sul piano processuale un bene-mezzo, un valore strumentale rispetto al fine ultimo, e al valore superiore, della chiarezza e della intelligibilità della decisione nel suo percorso motivazionale»*

Nell'ambito del processo amministrativo risulta, dunque, adottata un'impostazione che legittima tale modalità decisoria in quanto essa risponde a un'esigenza di chiarezza e di economia processuale *«che è intrinseca al sistema»* (Cons. St., 8 settembre 2010, n. 6514).

A chiusura del sistema viene, poi, ritenuto non esservi alcuna violazione dei diritti delle parti in causa dal momento che la sinteticità della motivazione non può mai rilevare di per sé come vizio della sentenza, poiché *«l'effetto devolutivo del ricorso in appello fa perdere di rilievo la contestazione della sinteticità della motivazione della sentenza di primo grado, emessa in forma semplificata, potendo ogni aspetto non trattato dal T.A.R. essere esaminato dal Consiglio di Stato»* (Cons. St., 4 settembre 2018, n. 5194; Cons. St., 15 febbraio 2010, n. 835; Cons. St., 24 febbraio 2009, n. 1081).

In sintesi, con riferimento all'operatività del modello decisionale della sentenza in forma semplificata, risulta che la giurisprudenza amministrativa non lo consideri violare alcun precetto costituzionale a condizione che non si confonda "momento decisorio" e "momento redazionale". La formulazione del giudizio dovrà avvenire con l'ordinaria pienezza senza che il giudice possa imboccare alcuna scorciatoia; una di queste gli sarà disponibile solo al momento della stesura della sentenza, purché la causa si presenti matura per la decisione e la questione di immediata soluzione. Anche in questo caso, il giudice dovrà, però, accertare con l'ordinario rigore tutta la vicenda processuale.

Si auspica che anche i giudici tributari adottino il medesimo metro di giudizio.

4. Esaurita l'analisi della normativa, si possono in conclusione formulare alcune osservazioni sulla possibilità di censurare le modifiche apportate agli artt. 36 e 47-ter per eccesso di delega.

Quanto all'intervento operato sull'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, esso può essere ricondotto all'auspicio della legge delega di introdurre *«l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali»*. Così facendo, si corre, però, il rischio di interpretare la novella normativa in senso formale visto che questo principio di delega è collegato all'obiettivo del potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria. Si è visto, invece, come la novella normativa, nella sua funzione di "monito", abbia un senso ben più sostanziale e una portata ben più ampia. Vi è così il rischio di una non perfetta corrispondenza biunivoca tra legge delega e decreto delegato che si ritiene, però, non infici la legittimità della norma dal momento che l'intervento normativo, oltre a essere in linea con le più recenti evoluzioni del processo tributario e con la riforma attuata in precedenza, non è lesivo di alcun principio costituzionale. Con esso il legislatore aumenta le tutele riconosciute a tutte le parti del processo, piuttosto che diminuirle.

Quanto all'introduzione dell'art. 47-ter D.Lgs. n. 546/1992, essa può, invece, essere più facilmente ricondotta all'obiettivo della delega di *«accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo»*. Anche in tal caso si pone un problema di lettura della norma in quanto,

almeno formalmente, il legislatore ha accelerato la fase cautelare al punto di eliderla. Dalla lettura della legge delega l'intenzione di pervenire a tale superamento non risulta in modo immediato. Inoltre, questa volta neppure le più recenti riforme del processo possono essere chiamate in soccorso della scelta del legislatore, così come più elevato è il rischio di una compressione dei diritti dell'attore. Militano in senso favorevole al legislatore delegato la giurisprudenza costituzionale (cfr. Corte cost., sent. 10 novembre 1999, n. 427, che ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'art. 19, commi 2 e 3, D.L. 25 marzo 1997, n. 6, nella parte in cui prevedeva che, nei giudizi amministrativi relativi ad opere pubbliche e materie connesse, il T.A.R., chiamato a pronunciarsi sulla istanza di sospensione, potesse definire immediatamente il giudizio nel merito con motivazione in forma abbreviata) e quella amministrativa (cfr. la giurisprudenza illustrata in precedenza) secondo le quali fornire alle parti del processo nei tempi più ristretti possibili la decisione finale è una scelta legittima dal punto di vista costituzionale. L'eventuale accoglimento di una simile prospettiva suggerisce sia di formulare l'auspicio che le norme già vigenti in tema di immediata esecutività delle sentenze trovino rigorosa applicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia di ribadire quello già formulato, ovvero sia che la scelta di superare la fase cautelare per accedere a quella decisoria sia una scelta ancorata alla più rigorosa possibile valutazione del quadro probatorio.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale* in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 122 ss.
- CORRADO OLIVA C. - TEODOLDI A., *L'appello nel processo tributario*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M. (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 518 ss.
- DALLA BONTÀ S., *Art. 53. Forma dell'appello* (voce), in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 838 ss.
- DALLA BONTÀ S., *Art. 56. Questioni ed eccezioni non riproposte* (voce), in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 868 ss.
- DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel processo 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.
- FERRARI G., *Sentenza in forma semplificata e rinuncia al cautelare*, in *Libro dell'anno del Diritto 2016*, Roma, 2016
- GLENDI C., *Art. 35. Deliberazioni del collegio giudicante* (voce), in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 546 ss.
- GLENDI C., *Art. 36. Contenuto della sentenza* (voce), in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 551 ss.
- GLENDI C., *Art. 37. Pubblicazione e comunicazione della sentenza* (voce), in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 553 ss.
- GOLISANO M., *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 173 ss.
- MELIS G., *La riforma della tutela cautelare*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 110 ss.
- MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, V, 211 ss.
- MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 20 settembre 2022
- MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 85 ss.
- MULEO S. - VOZZA A., *Modifiche al processo tributario: più ombre che luci*, in *il fisco*, 2023, 47/48, 4464 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Sentenza tributarie in forma semplificata: perché non è una buona novella*, in *IPSOA Quotidiano*, 16 dicembre 2023

- PISTOLESI F., *Art. 56. Questioni ed eccezioni non riproposte* (voce), in CONSOLO C. - C. GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 868 ss.
- PISTOLESI F., *Il giudizio di appello*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M., ET AL., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 726 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023
- RUSSO P., *L'appello*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il Processo tributario*, Milano, 2013, 303
- 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, *passim*
- STEVANATO D. - BIANCHI, L., *Art. 48 Conciliazione fuori udienza. Art. 48-bis Conciliazione in udienza. Art. 48-bis.1 Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria. Art. 48-ter Definizione e pagamento delle somme dovute* (voci), in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2023, 659 ss.
- TRIVELLIN M., *La sospensione cautelare nel processo tributario. Itinerari di riflessione sui presupposti di concessione della misura*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M. (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 655 ss.
- VINCENTI E., *Il processo tributario telematico: riflessioni dalla sua entrata in vigore obbligatoria*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M. (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 791 ss.
- VIOTTO A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2, 336 ss.

## RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

### La Cassazione interviene ancora sul processo con pluralità di parti (Cass. civ., Sez. Un., 30 aprile 2024, n. 11676) (\*)

STEFANO MARIA RONCO

#### La massima della Suprema Corte

Le Sezioni Unite civili – pronunciandosi su questione di massima di particolare importanza – hanno affermato i seguenti principi:

- nel processo tributario con pluralità di parti, l'art. 53, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove prevede la proposizione dell'appello nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili, dipendenti e scindibili, così come delineata dalle regole processual-civilistiche, e pertanto, nei limiti del rispetto delle regole prescritte dagli artt. 331 e 332 c.p.c., applicabili al processo tributario, non vi è l'obbligo di integrare il contraddittorio nei confronti delle parti, pur presenti nel giudizio di primo grado, il cui interesse alla partecipazione al grado d'appello, per cause scindibili, sia venuto meno.
- nel processo tributario, le modalità di proposizione dell'appello incidentale – che l'art. 54, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che sia contenuto, a pena di inammissibilità, nell'atto di costituzione dell'appellato, al pari delle modalità di proposizione dell'appello incidentale che, a pena di decadenza, l'art. 343, comma 1, c.p.c., prescrive sia contenuto nella medesima comparsa di risposta depositata – riguardano esclusivamente le ipotesi di processi relativi a cause inscindibili o dipendenti, non anche quei giudizi nei quali siano portate al vaglio dell'organo giudiziario cause scindibili; pertanto, l'appellato che intende impugnare la sentenza anche nei confronti di una parte del giudizio di primo grado non convenuta dall'appellante principale in riferimento a cause scindibili, deve proporre l'appello mediante notifica nel termine di cui all'art. 23 D.Lgs. n. 546/1992, decorrente dal momento della conoscenza della sentenza e comunque non oltre i termini di decadenza dal diritto all'impugnazione.

#### Il (tentativo di) dialogo

La presenza di più parti nel processo tributario pone, come noto, svariate questioni applicative.

Tale stato di cose è, a tutta evidenza, il frutto della difficoltà di conciliare la natura impugnatoria del giudizio tributario con le logiche a cui risponde l'istituto del litisconsorzio, che sono state pensate e modellate in funzione della struttura del processo civile.

Allo stesso modo, però, l'interesse che al giudizio prendano parte più soggetti, nell'ottica di una corretta distribuzione dei carichi tributari tra i consociati in adesione ai canoni costituzionali di cui agli artt. 53 e 3 Cost., ha portato dottrina e giurisprudenza a rafforzare gli elementi di contatto tra diritto so-

(\*) 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.

stanziale e dinamica processuale ed a mitigare la natura di tipo prettamente impugnatorio del processo tributario, facendo riferimento a concetti quali, in particolare, il vincolo di pregiudizialità-dipendenza al fine di rafforzare i collegamenti tra atti e tra rapporti.

Le incertezze ed i ripensamenti che hanno contraddistinto tale percorso testimoniano, tuttavia, la difficoltà di bilanciare tale interesse di rilevanza costituzionale con il rispetto del principio del giusto processo in termini di effettività della tutela giurisdizionale.

Le problematiche poc'anzi accennate “riverberano” sull'applicazione di più istituti del diritto processuale tributario e chiamano in causa, in particolar modo, la regolamentazione dei limiti soggettivi del giudicato dettata all'art. 2909 c.c.; norma che, come noto, sancisce che l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato vincola esclusivamente le parti della lite.

Non casualmente, pur a fronte della nitidezza del principio scolpito all'art. 2909 c.c., si è assistito all'estensione per via giurisprudenziale del campo di applicazione di istituti – quali, in specie, il litisconsorzio necessario, la sospensione del giudizio “per pregiudizialità” e l'intervento adesivo dipendente – finalizzati ad evitare, per quanto possibile, il rischio di possibili giudicati contrastanti e a garantire una maggiore concentrazione di giudizi connotati da una pluralità di parti o, più in generale, aventi a fondamento questioni “comuni” a più contribuenti.

\*\*\*

In tale contesto si pone la sentenza delle Sezioni Unite civili 30 aprile 2024, n. 11676, che ha fornito indicazioni importanti in ordine a problematiche ricorrenti per quanto riguarda i processi con pluralità di parti.

*L'applicabilità degli artt. 331 e 332, c.p.c. per quanto concerne la notifica dell'impugnazione principale*

La prima questione affrontata dalle Sezioni Unite si può sintetizzare nei seguenti termini: se nel processo tributario d'appello possano trovare applicazione le regole di matrice processualcivilistica di cui agli artt. 331 e 332 c.p.c. oppure se l'art. 53 D.Lgs. n. 546/1992 disciplini un litisconsorzio necessario processuale, che prescindendo dalla distinzione tra cause scindibili e inscindibili propria del rito civile.

L'importanza pratica di tale questione non può essere sottaciuta considerato che, qualora si aderisse all'indirizzo secondo cui l'onere della notifica da parte dell'appellante principale trovi sempre applicazione, anche nell'ipotesi in cui la causa riguardi controversie scindibili, si porrebbe la questione circa l'ammissibilità dei ricorsi in appello non notificati a tutte le parti del giudizio di primo grado. In assenza di una disciplina modellata alla stregua degli artt. 331 e 332 c.p.c. e facendo un'applicazione rigorosa dell'art. 53, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, vi sarebbe il rischio che l'effetto dell'omessa notifica dell'appello principale a tutte le parti intervenute nel giudizio di primo grado porti ad una declaratoria di inammissibilità dell'appello, senza che tale *vulnus* possa essere sanato nel corso del giudizio, tramite notifica alle parti pretermesse a seguito dell'ordine di integrazione del contraddittorio disposto dal giudice.

A fronte di ciò, le Sezioni Unite hanno ribadito l'applicabilità nel processo tributario delle regole di matrice processualcivilistica.

In specie, le Sezioni Unite hanno sottolineato che il riferimento ai principi di estrazione processualcivilistica di cui agli artt. 331 e 332 c.p.c. – basati sulla differenziazione tra cause inscindibili e tra loro dipendenti, da un lato, e cause scindibili, da un altro lato – sono applicabili anche nel processo tributario e risultano idonei a definire i confini del litisconsorzio necessario nel processo d'appello tributario.

Così argomentando, in sostanza, la Cassazione non ha condiviso la tesi in base alla quale il legislatore tributario avrebbe inteso, con l'art. 53, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, introdurre una disciplina autonoma rispetto al rito civile per quanto riguarda i processi soggettivamente complessi, volta, in buona sostanza, ad estendere la portata del litisconsorzio necessario processuale a tutti i giudizi con pluralità di parti, anche qualora coinvolgenti cause scindibili.

La statuizione delle Sezioni Unite elimina, quindi, alla radice possibili rischi di declaratorie di inammissibilità dei ricorsi in appello non notificati a tutte le parti del giudizio di primo grado, confermando, così, che il ricorrente in appello non è tenuto, a pena di difetto di integrità del contraddittorio, a notificare il ricorso a tutte le parti intervenute nel processo di primo grado, indipendentemente dal fatto che

la controversia nel giudizio di primo grado riguardi cause inscindibili o tra loro dipendenti oppure cause scindibili.

\*\*\*

*L'onere di notifica dell'appello incidentale in cause scindibili nei confronti delle parti del giudizio di primo grado nei cui confronti non sia stata notificata l'impugnazione principale*

La seconda questione affrontata dalla Cassazione è un riflesso della prima problematica e viene in esame nella misura in cui, come sostenuto dalle Sezioni Unite, si riconosca l'applicabilità delle regole dettate dagli artt. 331 e 332 c.p.c. al processo tributario d'impugnazione.

Infatti, tale soluzione interpretativa presenta alcuni profili problematici - ben colti nell'ordinanza di rimessione - e rispetto ai quali le Sezioni Unite offrono indicazioni importanti, sotto più aspetti innovative rispetto all'assetto attuale (ancorché non prive di alcuni margini di ambiguità che meriterebbero ulteriori approfondimenti).

In specie - ed è questo l'argomento su cui si era soffermata con particolare incisività l'ordinanza di rimessione - la tesi circa l'applicabilità degli artt. 331 e 332, c.p.c. non si coordinava linearmente con i criteri, dettati dall'art. 54 D.Lgs. n. 546/1992, in forza dei quali l'appellante incidentale è tenuto a portare la sua impugnazione a conoscenza delle altre parti del giudizio.

Il problema starebbe nel fatto che siccome l'appello incidentale nel processo tributario non viene notificato, ma depositato unitamente alle controdeduzioni, l'appellante incidentale nell'ambito di cause scindibili perderebbe il diritto di agire verso quelle parti nei cui confronti l'appellante principale avesse ommesso di notificare il ricorso. Alla luce di ciò, osservava l'ordinanza di rimessione, l'obbligo di notifica dell'impugnazione principale nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado - e, quindi, l'inapplicabilità dell'art. 332 c.p.c. - avrebbe potuto rappresentare la via per ovviare a tale criticità, in quanto la notifica dell'impugnazione principale a tutte le parti del giudizio di primo grado - indipendentemente dalla natura scindibile o inscindibile della lite - avrebbe permesso all'appellante incidentale di impugnare la sentenza di primo grado ed esercitare pienamente il diritto di difesa senza preclusioni di sorta, anche nell'ambito di liti aventi ad oggetto cause scindibili.

Ebbene, come anticipato, le Sezioni Unite hanno sciolto tale nodo interpretativo -valorizzando la disciplina di cui all'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992, da un lato, e l'art. 343 comma 1, c.p.c., da un altro lato - allo scopo di assicurare che l'appellante incidentale, che intende impugnare la sentenza anche nei confronti di una parte del giudizio di primo grado non convenuta dall'appellante principale in riferimento a cause scindibili, possa indirizzare il suo gravame nei confronti di tale parte.

In specie, la Cassazione ha osservato che l'art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992 già prevede che soggetti quali gli interventori volontari o i chiamati in giudizio - tra i quali vi possono anche essere titolari di posizioni scindibili - possano intervenire nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente. In questo caso, quindi, è lo stesso art. 14 D.Lgs. n. 546/1992 che deroga alla regola ordinaria di costituzione della parte resistente, disponendo, al comma 5, per l'ipotesi di processo con pluralità di parti, che la modalità d'intervento sia proprio quella della notifica dell'atto.

Se così è, aggiungono le Sezioni Unite, nulla osta affinché tale regola si renda applicabile anche nel processo d'appello, posto che il richiamo nell'art. 61 D.Lgs. n. 546/1992 alle norme del processo di primo grado rende possibile integrare, *in parte qua*, le prescrizioni dettate dall'art. 54 D.Lgs. n. 546/1992 per quanto concerne la costituzione della parte resistente.

Da tali considerazioni si evince, secondo la Cassazione, che, se nella ordinarietà delle ipotesi, l'appello incidentale rivolto nei confronti dell'appellante principale o di una delle altre parti legate dal vincolo di inscindibilità o di dipendenza delle cause si propone con il deposito delle controdeduzioni, qualora l'impugnazione abbia ad oggetto una sentenza resa in cause scindibili, l'appello incidentale proposto nei confronti di soggetto che risulti pretermesso nel giudizio d'appello dovrà essere oggetto di notifica e non di mero deposito nella segreteria della Corte di Giustizia di secondo grado adita.

Una tale conclusione, aggiungono le Sezioni Unite, trova conferma anche alla luce del dettato dell'art. 343, comma 1, c.p.c. Come infatti sancito a tale proposito dalla giurisprudenza civile, l'appello

incidentale si può proporre nella prima comparsa solo quando tale atto sia rivolto contro l'appellante principale o contro altra parte già costituita o che si costituisca prima del decorso dei termini d'impugnazione. Quando, invece, l'appello incidentale sia proposto nei confronti di parti non presenti nel giudizio di secondo grado e, inoltre, l'impugnazione abbia per oggetto una sentenza resa in cause scindibili, l'appellante incidentale deve provvedere alla notifica dell'impugnazione.

Se tale è quindi il quadro di riferimento, in base al quale, relativamente ai giudizi attinenti a cause scindibili, l'appellante incidentale che intende impugnare la sentenza anche nei confronti di una parte del giudizio di primo grado non convenuta dall'appellante principale ha l'onere di proporre l'appello mediante notifica e non con mero deposito telematico nella segreteria della Corte di Giustizia di secondo grado adita, si pone, in ultimo, la questione circa il rispetto dei termini entro i quali l'appellante incidentale deve notificare il relativo atto.

Ebbene, a tale riguardo le Sezioni Unite chiariscono che la proposizione dell'appello mediante notifica da parte dell'appellante incidentale debba avvenire *(i)* nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale (ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. n. 546/1992) e *(ii)* comunque non oltre i termini di decadenza dal diritto all'impugnazione.

## La “rinnovata” conciliazione tributaria al cospetto di quella processual-civilistica

*The “renewed” tax conciliation in the face of the civil procedural one*

ANDREA COLLI VIGNARELLI

### Abstract

Il legislatore, nell’ambito della attuale riforma tributaria, ha apportato, con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, anche numerosi cambiamenti alla normativa processuale; notevole rilievo assumono le modifiche in materia di conciliazione giudiziale, in particolare l’estensione dell’ambito operativo della conciliazione su proposta del giudice nonché l’estensione della conciliazione (fuori udienza) al giudizio di Cassazione.

**Parole chiave:** processo tributario, riforma, conciliazione

### Abstract

*The legislator, as part of the current tax reform, has brought, with D.Lgs. December 2023, n. 220, numerous changes to the procedural rules; the changes in the matter of judicial conciliation are of considerable importance, in particular the extension of the operational scope of the conciliation on a proposal from the judge and the extension of the conciliation (outside the hearing) to the judgment of Cassation.*

**Keywords:** tax process, reform, conciliation

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** La nuova conciliazione ex art. 48-bis.1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prima delle modifiche ex art. 1 D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220. - **3.** Le modifiche apportate alla norma dall’art. 1 D.Lgs. n. 220/2023. - **4.** Le ulteriori modifiche in tema di conciliazione. - **5.** Conclusioni.

**1.** L’istituto della conciliazione giudiziale ha subito, nel corso degli anni, una notevole evoluzione nel settore tributario, a partire dalla sua introduzione ex art. 20-bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, ad opera dell’art. 4 D.L. 18 luglio 1994, n. 452, con la progressiva eliminazione di numerose limitazioni che erano state previste dal legislatore e che potevano rendere “difficoltosa” e comunque ridotta l’applicazione dell’istituto in questione (sul punto si rinvia a COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F., a cura di, *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 119 ss.).

Tra le citate limitazioni, basti ricordare l’esclusione delle liti di rimborso, o il limite temporale della prima udienza e solo in primo grado, con esclusione del giudizio di appello. Inoltre, nel testo originario, l’art. 17-bis D.Lgs. n. 546/92 (rubricato «*Il reclamo e la mediazione*») stabiliva espressamente che «*per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all’articolo 48*». Quindi, per le liti soggette a reclamo, la conciliazione non era ammessa.

Importanti modifiche sono state poi apportate in particolare dall'art. 9 D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, rendendo conciliabili tutte le controversie, anche oltre la prima udienza, anche in appello, ed anche se reclamabili *ex art. 17-bis*.

2. Con l'art. 4 L. 31 agosto 2022, n. 130 («*Disposizioni in materia di giustizia e di processi tributari*»), è stato introdotto, nel testo del D.Lgs. n. 546/1992, un nuovo articolo, l'art. 48-*bis*.1, che prevede una specifica ipotesi di conciliazione, la «*Conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*» (in via generale, sulle modifiche apportate dal citato provvedimento normativo alla conciliazione tributaria, v. l'ampio studio di PARENTE S., *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo. Parte prima e Parte seconda*, entrambe in questo fascicolo e pubblicate online rispettivamente il 24 e 25 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it)).

L'istituto ricalca quello civilistico di cui all'art. 185-*bis* c.p.c. (rubricato «*Proposta di conciliazione del giudice*»), a norma del quale «*il giudice, fino al momento in cui fissa l'udienza di rimessione della causa in decisione, formula alle parti ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice*».

Il testo originario del citato art. 48-*bis*.1, comma 1 (prima delle modifiche apportate dall'art. 1 D.Lgs. n. 220/2023), stabiliva che «*Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la Corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*».

In un raffronto tra le due disposizioni, processual-tributaria e processual-civilistica, può (tutt'ora) molto succintamente osservarsi quanto segue:

- la norma tributaria sembra meno “impegnativa” per il giudice, in quanto utilizza l'espressione “*può formulare*” anziché quella, sembrerebbe maggiormente vincolante, “*formula*” una proposta (nel giudizio civile, considera la proposta transattiva o conciliativa del giudice una “mera possibilità”, FERRARI F., *Sub art. 185-bis*, in CONSOLO C., diretto da, *Codice di procedura civile*, Milano, 2013, 2303; in proposito v. anche TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 4/5, 984; *contra*, NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in *ius.giuffre.it*, 9 giugno 2016). Si evita anche il riferimento ad una “*proposta transattiva*” (prevista invece dalla norma processual-civilistica), in considerazione della natura pubblicistica del rapporto tributario e della (almeno teorica) “*indisponibilità dell'obbligazione tributaria*”;
- in entrambe le disposizioni si fa riferimento, per la formulazione della proposta, alla condizione: “*ove possibile*”. Con riguardo al nostro processo, bisogna ritenere che la portata della disposizione sia analoga a quella degli artt. 48, comma 2: «*se [...] sussistono le condizioni di ammissibilità, la Corte di giustizia tributaria pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere*», e 48-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992: «*all'udienza la commissione [Corte], se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione*». Come noto, le “*condizioni di ammissibilità*” di cui alle sopra citate norme, oggetto di vaglio da parte del giudice – esclusa ogni valutazione del merito dell'accordo (così, per tutti, CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2023, 577; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023, 171; INGRAO G., *Diritto tributario. Teoria e tecnica dell'imposizione*, Padova, 2023, 618) – sono rappresentate dalla circostanza che il ricorso sia ammissibile e che siano state osservate le “*regole procedurali enunciate dalla norma*» (così TE-SAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020, 196), non potendo procedersi alla conciliazione nel caso in cui, ad esempio, il ricorso risulti tardivamente presentato o risulti tardiva la costituzione in giudizio;

- mentre nell'art. 48-bis.1, si parla semplicemente di proposta formulata *“in udienza o fuori udienza”*, nell'art. 185-bis c.p.c. si pone uno specifico limite temporale al giudice: *“fino al momento in cui fissa l'udienza di rimessione della causa in decisione”*(1).

3. Tra le modifiche apportate dall'art. 1 D.Lgs. n. 220/2023 all'art. 48-bis.1, D.Lgs. n. 546/1992, alcune hanno comportato ulteriori differenziazioni rispetto alla disciplina processual-civilistica, che saranno individuate nel prosieguo del nostro esame.

A) La novità certamente più rilevante concerne l'eliminazione del principale limite alla conciliazione proposta dal giudice tributario, ovvero la reclamabilità della controversia ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992, e quindi la circostanza che si trattasse di causa di valore inferiore a 50mila euro (mentre l'art. 185-bis c.p.c. fa un generico riferimento al *“valore della controversia”*, senza specificazioni). L'art. 48-bis.1, per individuare i casi in cui il giudice poteva avanzare una *“sua”* proposta conciliativa, utilizzava, al comma 1, la formula *«per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis»*: tale inciso è stato soppresso dal D.Lgs. n. 220/2023, essendo stato *“cancellato”* dal processo tributario, ad opera dello stesso D.Lgs. n. 220/2023, l'istituto del reclamo-mediazione (con l'abrogazione dell'art. 17-bis citato, abrogazione giustificata dallo scarso *“successo”* in concreto dell'istituto).

A norma dell'art. 17-bis, erano escluse dal reclamo le liti di valore indeterminabile, ad eccezione delle c.d. *“liti catastali”*; le prime (a differenza delle seconde) non potevano dunque formare oggetto della proposta conciliativa ad iniziativa del giudice: oggi, a seguito della modifica in questione, entrambe possono viceversa formarne oggetto.

L'abrogazione *“integrale”* dell'art. 17-bis ha comportato anche l'eliminazione *“espressa”* di un'altra *“teorica”* limitazione alla conciliazione in discussione: le *“controversie di cui all'articolo 47-bis”* (il comma 10 dell'art. 17-bis stabiliva infatti che *«il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis»*), e quindi le controversie di recupero di aiuti di Stato, per le quali sarebbe dunque ammessa la proposta conciliativa ad iniziativa del giudice. In realtà, si è osservato in dottrina che *«dovrebbe essere ormai acquisito, che in materia di aiuti di stato indebitamente concessi o fruiti la competenza giurisdizionale esclusiva del giudice amministrativo prevale anche quando l'aiuto avesse in origine natura tributaria (Ad. Pl., n. 6/2014)»*. In proposito si specifica che *«l'attribuzione alla giurisdizione amministrativa delle controversie “relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso” è stata inserita nell'art.133, lettera z-sexies, c.p.a, dall'art. 49, comma 2 della legge 24 dicembre 2012, n. 234(2) e successive modifiche»* (così BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*, in GUIDARA A., a cura di, *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 582).

Bisogna inoltre ricordare il comma 1-bis dell'art. 17-bis in questione, il quale stabiliva che *«sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014»*. La norma testualmente escludeva le risorse proprie euro-unitarie non dal reclamo o in genere dalla procedura di cui all'art. 17-bis, bensì, testualmente, *“dalla mediazione”* (che è istituito da tener ben distinto dal reclamo: in proposito v. CORASANITI G., *L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo*

(1) Bisogna comunque ricordare che la lite fiscale di regola si esaurisce in un'unica udienza, tenendo peraltro conto che, a seguito dell'introduzione della testimonianza scritta *«assunta con le forme di cui all'art. 257-bis del codice di procedura civile»* (art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992), è previsto, tra l'altro, che *«il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato»*.

(2) La L. 24 dicembre 2012, n. 234 ha disposto (con l'art. 61, comma 5) che *«l'articolo 47-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, continua ad applicarsi ai soli giudizi in corso alla data di entrata in vigore della presente legge»*.

e della mediazione tributaria, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, 1443); da ciò conseguiva che, letteralmente, in questa ipotesi il giudice tributario poteva avanzare una proposta conciliativa, anche se ciò va contro la *ratio legis* di escludere, in tale materia, possibili soluzioni in qualche modo “transattive” della lite. L’abrogazione del citato comma 1-bis rende ora certa tale possibilità.

Per concludere sul punto, occorre rilevare che in dottrina, sul requisito in questione (reclamabilità della controversia ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992), erano stati avanzati dei dubbi, specificandosi che, «*se l’intento della riforma è quello di ridurre i tempi della Giustizia Tributaria, migliorando nel contempo la qualità del giudicante chiamato a decidere la controversia, non si comprende il motivo per il quale è stato disposto che la Commissione [oggi Corte] tributaria possa farsi promotrice di una conciliazione solo se il valore della controversia non superi euro 50mila*», aggiungendosi che «*sarebbe stato più idoneo allo scopo prevedere una forma di conciliazione “d’ufficio” per tutte le controversie (ivi comprese quelle dal valore indeterminabile che ne rimangono inspiegabilmente escluse)*» (così CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450).

B) Rimane fermo il riferimento, per il giudice, all’“oggetto del giudizio” (ad esempio, giudizio di impugnazione di un atto impositivo, di riscossione, sanzionatorio, lite di rimborso). La norma si differenzia terminologicamente da quella processual-civilistica, che diversamente utilizza la formula “*natura del giudizio*”, tenuto conto della varietà contenutistica delle liti che possono interessare il giudizio civile.

C) Viene invece eliminato il riferimento “*all’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*”. Sul punto l’art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, differiva dall’art. 185-bis c.p.c. che aggiungeva la locuzione “*di diritto*”.

La formula utilizzata dal legislatore processual-tributario era certamente più generica, lasciando libero il giudice di formulare una proposta conciliativa non solo in relazione alle questioni di facile e pronta soluzione di diritto, ma anche a quelle di fatto, ad esempio per mancata specifica contestazione dei fatti dedotti dalla controparte (per quest’ipotesi di «*giudizio che risulti definibile prontamente in punto di fatto*», v. RAZETE L., *Giudice e conciliatore. L’esperienza del nuovo articolo 185-bis c.p.c.*, in *Quest. giust.*, 2015, 1, 139). Questo parametro (ormai eliminato) per il giudice tributario, era stato oggetto di critica in dottrina, affermandosi che «*non pare giustificabile la mancata previsione di un’iniziativa per quelle liti che comportano la risoluzione di questioni altamente complesse, se nello spirito della riforma a giudicare deve essere un Magistrato esperto del settore e dotato di competenze specialistiche. Limitare l’iniziativa conciliativa dei giudici alle sole controversie non superiori ad euro 50mila e/o comunque di pronta e facile soluzione, equivale in un certo senso a ‘svalutare’ le competenze del Magistrato reclutato tramite concorso pubblico*». Infatti, si aggiunge, «*proprio di fronte ad una lite di difficile risoluzione, una proposta conciliativa della Commissione [oggi Corte] potrebbe indurre le parti a trovare una soluzione e a porre fine alla controversia*» (cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, cit., 2450 s. In proposito si legge, peraltro, nella Relazione finale del 30 giugno 2021 della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria (p. 121), che «*si è ritenuto opportuno [...] delimitare i casi in cui una tale proposta è limitata alle “questioni di facile e pronta soluzione” per non creare indebite commistioni tra la funzione conciliativa e quella decisoria*».

D) La nuova norma prevede, come unico “faro” per guidare la proposta conciliativa del giudice (oltre al già citato “oggetto del giudizio”), i “precedenti giurisprudenziali” (di cui non fa cenno la disposizione processual-civilistica).

La norma, prevedendo in definitiva come unico criterio guida del giudice i citati “precedenti giurisprudenziali”, ci sembra abbia poco senso, o comunque limitata possibilità applicativa. In proposito bisogna ritenere che, almeno in via di massima, i precedenti giurisprudenziali (quando non contrastanti) sono in senso favorevole al contribuente o all’Agenzia fiscale; non si vede quindi come possano valere per una proposta conciliativa effettuata dal giudice che si risolverebbe in definitiva in una “chiara”

anticipazione del giudizio a favore di una o dell'altra parte<sup>(3)</sup>. In proposito occorre rilevare che, come osservato dalla dottrina con riguardo alla proposta ex art. 185-bis c.p.c., «*nella conciliazione giudiziale, il giudice cumula una natura promiscua: quella di mediatore dell'accordo conciliativo contenente la regolamentazione transattiva della lite e quella di titolare del potere di decisione della controversia in caso di fallimento della conciliazione*» (così SCARPA A., *Art. 185-bis codice di procedura civile - Proposta di conciliazione del giudice*, in [www.ius.giuffrefl.it](http://www.ius.giuffrefl.it); in senso critico, definisce «*perniciosa*» la «*confusione tra funzione propriamente giudicante e funzione mediatrice e conciliativa, per di più in un'ottica non già meramente facilitativa, ma schiettamente valutativa, con la «spada di Damocle» del sotteso potere decisorio susseguente all'eventuale rifiuto*», TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, cit., 989).

Nel caso specifico può osservarsi che, tolto il richiamo «*all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*», era meglio nulla aggiungere piuttosto che fare riferimento al sopra citato requisito dei «*precedenti giurisprudenziali*». In proposito si può evidenziare quanto specificato dalla dottrina processual-civilistica con riguardo all'art. 185-bis c.p.c.: sul punto si è sostenuto (cfr. NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, cit.) che, «*quanto alla portata precettiva dei requisiti indicati dall'art. 185-bis c.p.c.(4)*, deve ritenersi che essi rappresentino in realtà delle indicazioni non vincolanti e non limitative della possibilità di formulare una proposta» da parte del giudice; in maniera ancora più «*tranchanti*», si è anche affermato trattarsi di «*parametri tanto impalpabili da essere in pratica inesistenti: «natura del giudizio, valore della controversia, esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto», come ognuno vede, non dicono nulla*» (così TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, cit., 984).

E) Rimane ferma la disposizione (analoga alla norma processual-civilistica) secondo cui «*la proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice*», norma che trova la sua giustificazione nella necessità di escludere che una sorta di «*precostituzione decisoria*», che il giudice ha operato nella sua mente al momento della proposta, possa indurre le parti alla ricusazione (o giustificare una sua richiesta di astensione), in quanto è certo che il rischio di una «*anticipazione di giudizio*» sia connaturato alla proposta di conciliazione.

F) I commi 2 e 3 dell'art. 48-bis.1, D.Lgs n. 546/1992, sono stati «*ritoccati*», precisandosi: *a)* al comma 2, che, nel caso di formulazione della proposta in udienza, la stessa va comunicata alle parti non comparse, «*con la fissazione di una nuova udienza*» (parte aggiunta); *b)* la causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo, «*se richiesto da una delle parti*» (parte aggiunta). Il che significa che, oggi, per l'eventuale rinvio dell'udienza ai fini del perfezionamento dell'accordo in parola, occorre una esplicita richiesta della parte.

4. Le ulteriori modifiche apportate dal D.Lgs. n. 220/2023 in tema di conciliazione sono le seguenti due.

Innanzitutto, la possibilità della conciliazione (fuori udienza) anche nel giudizio di Cassazione, avendo il legislatore aggiunto all'art. 48 D.Lgs n. 546/1992 (rubricato «*Conciliazione fuori udienza*») il comma 4-bis, che testualmente stabilisce che «*le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione*». Nel caso, di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione, a norma del rinnovato art. 48-ter, le sanzioni amministrative si applicano «*nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla legge*»<sup>(5)</sup>.

(3) E ciò a prescindere da un'ipotetica applicazione dell'aumento delle spese del giudizio, maggiorate del 50%, a norma dell'art. 15, comma 2-octies.

(4) Come osservato, oltre alla sussistenza di «*questioni di facile e pronta soluzione di diritto*», «*la natura del giudizio*» e «*il valore della controversia*».

(5) Come noto, la misura delle sanzioni è del 40% del minimo previsto dalla legge, nell'ipotesi di conciliazione perfezionata

In secondo luogo, l'abrogazione del più volte citato art. 17-*bis*, ha comportato anche l'abrogazione del comma 2-*septies* dell'art 15 D.Lgs n. 546/1992, che disponeva che «*nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio [...] sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento*». È così venuta meno una questione che poteva porsi in precedenza in relazione alla maggiorazione delle spese in questione. In proposito occorre ricordare che, a norma del comma 2-*octies*, prima parte (tutt'ora vigente), con evidente finalità deflattiva (onde “invogliare” le parti a conciliare), il legislatore ha previsto che, «*qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata*». In proposito ci si poteva chiedere se quest'ultima maggiorazione andava calcolata solo sulle spese del giudizio *stricto sensu* intese, o su queste aumentate del 50% per i costi della procedura (amministrativa) di reclamo: il comma 2-*septies*, infatti, parlava di *spese del giudizio* (innanzi al giudice) aumentate delle spese del procedimento (amministrativo) *ante* fase giurisdizionale, per cui l'aumento del 50% *ex* comma 2-*octies* poteva intendersi riferito solo alle prime senza l'anzidetto aumento. Venuto meno il procedimento del ricorso-reclamo, la questione oggi ovviamente non ha più senso.

5. Come osservato, le modifiche alla conciliazione, apportate dal D.Lgs. n. 220/2023, sono state numerose e di ampia portata, in particolare con l'estensione dell'ambito operativo della conciliazione su proposta del giudice (ormai priva di “paletti”, salvo il, come osservato criticabile, riferimento ai “precedenti giurisprudenziali”), nonché con l'estensione della conciliazione (fuori udienza) al giudizio di Cassazione.

Occorrerà ovviamente verificare con l'esperienza concreta se le evidenziate modifiche all'istituto favoriranno, e in che misura, l'obiettivo sotteso allo stesso, che è quello di deflazionare il contenzioso tributario.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021
- CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2023
- CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022
- CORASANITI G., *L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, 1442 ss.
- FERRARI F., *Sub art. 185-bis*, in CONSOLO C. (diretto da), *Codice di procedura civile*, Milano, 2013
- INGRAO G., *Diritto tributario. Teoria e tecnica dell'imposizione*, Padova, 2023
- NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in *ius.giuffrefl.it*, 9 giugno 2016
- PARENTE S., *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo. Parte prima*, in questo fascicolo (pubblicato online il 24 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it))
- PARENTE S., *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo. Parte seconda*, in questo fascicolo (pubblicato online il 25 gennaio 2024, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it))
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023

---

in primo grado, e del 50% in appello.

RAZETE L., *Giudice e conciliatore. L'esperienza del nuovo articolo 185-bis c.p.c.*, in *Quest. giust.*, 2015, 1, 138 ss.

SCARPA A., *Art. 185-bis codice di procedura civile - Proposta di conciliazione del giudice*, in *ius.giuffrefl.it*

TEDOLDI A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e riconsunzione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 4/5, 983 ss.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2020

## VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO



## IL PUNTO SU ...

# La sanzione accessoria della sospensione dell'attività

ANNA RITA CIARCIA

**A.** L'applicazione della sanzione accessoria della sospensione dell'attività, in caso di omessa emissione degli scontrini fiscali, di cui all'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, non è esclusa dalla definizione, in via agevolata, dell'atto di contestazione relativo alla violazione dell'omissione prevista dall'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997.

Il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (*"Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111"*) entrato in vigore il 29 giugno 2024, non ha modificato nella sostanza le norme.

Sulla questione è intervenuta, di recente, la Cassazione che, con l'ordinanza 29 gennaio 2024, n. 2635, ha confermato l'orientamento secondo il quale il predetto art. 12 D.Lgs. n. 471/1997, che prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nell'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non viene inibita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione. E questo anche a fronte di equivoche istruzioni allegate all'atto di contestazione delle sanzioni, nelle quali era espressamente indicato che la definizione agevolata (*ex art. 16 cit.*) di tale provvedimento avrebbe escluso l'irrogazione della sanzione accessoria.

**B.** L'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997, come noto, punisce, con la sanzione principale, la mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero l'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, con una sanzione pari al novanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. Competente alla contestazione di omessa emissione è la Guardia di Finanza (circ. n. 1/2018 – volume I), con un'attività che viene svolta all'esterno degli esercizi commerciali. In caso di mancata esibizione dello scontrino commerciale, se viene dimostrato, dall'esercente, che l'operazione è stata eseguita e si esibisce, dal registratore di cassa, lo scontrino relativo all'acquisto, nessuna irregolarità viene segnalata; laddove, invece, il commerciante, per qualsiasi motivo, non sia in grado di dimostrare l'emissione dello scontrino, viene redatto il PVC.

L'Agenzia delle Entrate, quindi, dopo aver ricevuto i processi verbali di constatazione, redatti dai militari della Guardia di Finanza (o dagli stessi funzionari dell'Ufficio), che riscontrato le violazioni in materia di mancata emissione di scontrini o ricevute fiscali, provvede ad emettere i conseguenti atti di contestazione ai sensi dell'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997 ed irrogando, al contempo, la sanzione amministrativa prevista dall'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997.

L'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, prevede espressamente che al raggiungimento della quarta violazione in cui in parola, la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate notifica al contribuente il provvedimento di sospensione dell'attività commerciale, quale sanzione accessoria alla violazione (MARINELLO A., *Le sanzioni accessorie in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, II, 1780).

L'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, stabilisce che, nel termine previsto per ricorrere, è possibile definire la violazione con il pagamento di un importo pari a un quarto della sanzione indicata (primo periodo) e che tale definizione agevolata «*impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie*» (ultimo periodo).

Dalla lettura di tale ultimo articolo, sembrerebbe, dunque, che il pagamento dell'atto di contestazione di sanzioni precluda l'applicazione della sanzione accessoria ovvero della sospensione dell'esercizio dell'attività.

Questo orientamento, confermato dalla giurisprudenza di merito, non trova, tuttavia, adesione dinanzi ai giudici di legittimità.

La Corte di Cassazione, infatti, appare costante nel negare la possibilità di estendere gli effetti della definizione agevolata della sanzione principale a quella accessoria della sospensione.

Infatti, la giurisprudenza di legittimità sottolinea la rilevanza dell'ultima parte del comma 2, dell'art. 12 D.Lgs. n. 471/1997, in particolare dell'inciso secondo cui la sospensione è comminata «*anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997*» (Cass., sez. V, ord. 26 febbraio 2020, n. 5185).

La mancata irrogazione delle sanzioni accessorie “in applicazione” delle disposizioni indicate dalla norma, quindi, per espressa previsione di legge, non costituisce ostacolo all'irrogazione della sanzione della sospensione in esame.

Questa interpretazione testuale appare l'unica dotata di una coerenza logica e sistematica e si giustifica in ragione di un rapporto di specialità (Cass., sez. V, sent. 5 febbraio 2007, n. 2439), in quanto il D.Lgs. n. 471/1997, art. 12, comma 2, costituisce norma speciale rispetto a quella, richiamata, del D.Lgs. n. 472/1997, art. 16 per cui deve concludersi che l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 12 non può ritenersi mai impedita dalla definizione agevolata di una o più delle tre violazioni «*dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio*» (Cass., sez. V, sent. 4 giugno 2010, n. 13577).

La prassi, egualmente, ritiene che l'interpretazione testuale dell'articolo citato sia l'unica dotata di una coerenza logica e sistematica (cfr. ris. 4 luglio 2007, n. 150/E che ha confermato la propria tesi in merito all'ininfluenza della definizione sull'irrogazione della sanzione in argomento, richiamando la circ. 25 gennaio 1999, n. 23/E).

L'art. 12, comma 2, citato ha natura di disposizione speciale e detta, per la sospensione dell'attività, una regolamentazione derogatoria rispetto alla generale previsione di cui all'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997.

Infatti, mentre secondo tale ultima norma la definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie, questa specifica sanzione accessoria esula dall'ordinario, ai sensi di quanto richiamato nel comma 2 dell'art. 12, il quale, in aderenza al principio *lex specialis derogat legi generali*, prevale proprio sull'altra norma.

C. La Corte di Cassazione, con la sentenza citata, ha precisato ulteriormente l'ambito di applicazione della sanzione, alla luce delle varie modifiche che si sono succedute all'art. 12.

In primo luogo, si è chiarito che, in sede di impugnazione dell'atto di irrogazione della sanzione accessoria della sospensione dell'attività, il contribuente non può utilmente eccepire l'insussistenza delle violazioni poste a fondamento di tale atto, essendo sufficiente che le stesse siano state ritualmente contestate.

Tale conclusione è frutto della modifica operata dall'art. 1, comma 8, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, nella L. 24 novembre 2006, n. 286 il quale ha sostituito, nell'art. 12 previgente che prevedeva espressamente quale presupposto per l'applicazione della sanzione il definitivo accertamento delle violazioni rilevate, la formula secondo cui è sufficiente la contestazione di siffatte violazioni (Cass., sez. V, ord. 29 luglio 2021, n. 21760).

In secondo luogo (sebbene tale fattispecie non sia stata oggetto del giudizio), la Corte ha precisato, con riguardo agli importi contestati, che l'attuale formulazione prevede che, se l'importo complessivo

dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di 50.000 euro, la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi.

L'art. 33 D.L. 30 settembre 2003, n. 269 al comma 11, aveva espressamente previsto che «*La sospensione dell'esercizio dell'attività, ovvero della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, prevista dall'articolo 12, comma 2, del citato decreto legislativo n. 471 del 1997, è disposta dal direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, per un periodo da quindici giorni a due mesi, qualora nei riguardi dei contribuenti che non hanno aderito al concordato siano constatate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio; in deroga all'articolo 19, comma 7, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. La disposizione di cui al presente comma non si applica se i corrispettivi non documentati sono complessivamente inferiori a 50 euro*».

Tale ultima indicazione, tuttavia, non ha mai trovato ingresso nella formulazione dell'art. 12 in parola.

Pertanto, secondo la Corte, è irrilevante l'entità dei corrispettivi non documentati, ai fini dell'applicazione della sanzione (Cass., sez. V, ord. 19 novembre 2020, n. 26322; ord. 25 ottobre 2021, n. 25281).

Infine, la disposizione in esame ha lo scopo di sanzionare la condotta illecita rappresentata dalla violazione, a prescindere dalle modalità con le quali poi la stessa sia stata contestata: pertanto, l'accertamento di ciascuna infrazione non deve necessariamente essere effettuato in flagranza, ma è deducibile anche a posteriori dalla verifica della documentazione contabile e, in particolare, dalla discordanza tra somme incassate e scontrini emessi (Cass., sez. V, ord. 28 ottobre 2020, n. 23700).

**D.** In quest'ottica, allora, non avrebbe alcun rilievo il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, a fronte dell'indicazione nell'atto di contestazione della sanzione dell'espressa formula per cui la definizione agevolata dello stesso impedisce l'irrogazione della seconda sanzione accessoria.

Ora, come noto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, L. n. 212/2000, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono.

La relativa tutela non è ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una valutazione in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni (cfr. Cass., sez. V, sent. 10 dicembre 2002, n. 17576; nello stesso senso Cass., sez. V, sent. 6 ottobre 2006, n. 21513 e 14 gennaio 2015, n. 537; MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corr. trib.*, 2001, 35, 2613; *Id.*, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, I, 183).

La giurisprudenza di legittimità ha ulteriormente precisato il significato che deve essere attribuito a termini quali "collaborazione" e "buona fede": il primo trova il suo riferimento, dal lato dell'Amministrazione finanziaria, nei principi di buon andamento, efficienza e imparzialità dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97 Cost., comma 1; dal lato del contribuente, invece, vengono in rilievo quei «*comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 Cost., comma 1 e imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*. Il termine "buona fede", invece, se riferito all'Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo). Il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analoga, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude a un generale "dovere di correttezza", volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e tesi a

*eludere una giusta pretesa tributaria»* (Cass., sez. V, sent. 1° maggio 2021, n. 12372; DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto*, Milano, 2001; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009). Nel caso esaminato dalla Corte, allora, si è affermato il principio per cui, nel bilanciamento dei valori costituzionali, le cc.dd. “Avvertenze” riportate nell’atto, secondo cui la definizione agevolata impedisce l’irrogazione delle sanzioni accessorie, non possono comportare la violazione del principio di affidamento e di buona fede sancito nell’art. 10 citato, in quanto tale principio non può essere invocato di fronte ad aspetti vincolati della normativa tributaria poiché ciò comporterebbe la violazione di fondamentali principi di valenza costituzionale, attinenti all’indisponibilità della obbligazione tributaria.

**E.** La lettura restrittiva della norma sembra confermata anche dall’art. 4 D.L. 29 settembre 2023, n. 131, c.d. decreto energia, che ha previsto la possibilità di sanare una o più violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi avvalendosi del ravvedimento operoso, anche qualora le stesse fossero già state oggetto di constatazione. Tale articolo ha previsto, infatti, la possibilità di una regolarizzazione, tramite ravvedimento operoso, per i contribuenti che, relativamente alla certificazione dei corrispettivi, hanno commesso una o più violazioni di cui all’art. 6, commi 2-*bis* e 3, D.Lgs. n. 471/1997.

La previsione, tuttavia, ha riguardato solo le violazioni commesse dal 1° gennaio 2022 e fino al 30 giugno 2023, oggetto di constatazione non oltre il 31 ottobre 2023, a condizione che il contribuente non avesse ricevuto la notifica dell’atto di contestazione, di cui all’art. 16 D.Lgs. n. 472/1997, alla data del perfezionamento del ravvedimento e che tale perfezionamento fosse realizzato entro il 15 dicembre 2023.

Il comma 2 dell’art. 4 citato ha previsto il beneficio ulteriore, rispetto alla riduzione delle penalità, rappresentato dal fatto che le violazioni regolarizzate, in base alla disposizione in commento, non rilevavano ai fini del computo per l’irrogazione della sanzione accessoria di cui all’art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 (BALZANELLI M. - SIRRI M., *Convenienza da valutare per la regolarizzazione dei corrispettivi*, in *il fisco*, 2023, 41, 3899).

Questo specifico regime, previsto alle condizioni indicate, sembrerebbe allora confermare l’interpretazione della giurisprudenza di legittimità.

**F.** In conclusione, la sanzione accessoria della sospensione dell’esercizio dell’attività ha tipicamente connotati di sanzione afflittiva, attesa la funzione di reprimere la violazione e impedire la realizzazione della stessa mediante una diretta incidenza sull’attività svolta, in tal modo rientrando pienamente nello spirito che connota la disciplina di cui al D.Lgs. n. 472/1997, art. 3. Pertanto, in caso di violazioni dell’obbligo di emettere scontrini, indipendentemente dal valore economico degli stessi, e senza che sia necessaria la definitività della contestazione, l’Agenzia delle Entrate potrà applicare la sanzione accessoria prevista dall’art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.

La suddetta applicazione non trova limiti nella definizione agevolata della sanzione accessoria, in quanto il coordinamento di tale ultima norma citata con quella contenuta nel D.Lgs. n. 472/1997, art. 16, comma 3, deve essere risolto mediante il criterio di specialità, superando anche le eventuali avvertenze contenute nell’atto di contestazione delle violazioni in virtù dei principi costituzionali.

Nell’ottica del principio di proporzionalità delle sanzioni, la recente revisione del sistema sanzionatorio poteva essere il momento adatto per rivedere la sanzione accessoria della sospensione; in particolare tenendo in considerazione la sproporzione tra la mancata emissione di quattro scontrini in un quinquennio e la sanzione formalmente definita accessoria, che appare eccessiva rispetto alla carica di offensività della condotta *contra legem*.

Nulla di ciò, tuttavia, è avvenuto, avendo il legislatore, come detto in premessa, confermato *in toto* gli articoli in esame, cambiando solo la numerazione.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BALZANELLI M. - SIRRI M., *Convenienza da valutare per la regolarizzazione dei corrispettivi*, in *il fisco*, 2023, 41, 3898 ss.
- BELLAGAMBA G. - CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 2011
- BELLÈ B., *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1212 ss.
- COPPA D. - SAMMARTINO S., *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, vol. XLI, 438 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993
- 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.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto*, Milano, 2001
- GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, II, 1493 ss.
- LA FERLA S.D., *Le sanzioni amministrative in materia tributaria disposizioni generali*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 1154 ss.
- MARINELLO A., *Le sanzioni accessorie in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, II, 1780 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, I, 165 ss.
- MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 373 ss.
- MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corr. trib.*, 2001, 35, 2613 ss.
- MARONGIU G., *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 26 ss.
- MICELI R., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012
- PISTOLESI F., *Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, 3, 903 ss.
- TABET G. (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative*, Milano, 2000
- TOSI L. - MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009

## SANZIONI AMMINISTRATIVE

### Riflessioni sulla disciplina dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni

*Thoughts on the regulation of tax credits that are not due and do not exist in the draft decree on sanctions*

GIOVANNI GIRELLI

#### Abstract

La nuova disciplina sui crediti d'imposta inesistenti e non spettanti, pur apprezzabile in alcuni tratti, necessita di essere ampiamente rivista prima di entrare in vigore. Il testo normativo non riesce, difatti, a fugare i dubbi interpretativi che hanno stimolato il legislatore ad intervenire sulla materia. In particolare, non solo non è stata delineata efficacemente la distinzione tra credito inesistente e non spettante ma anzi la novella appare addirittura meno chiara e convincente delle disposizioni oggi vigenti.

**Parole chiave:** compensazione, credito d'imposta, credito d'imposta non spettante, credito d'imposta inesistente

#### Abstract

*The new regulation on non-existent and non-due tax credits, although appreciable in some aspects, needs to be extensively revised before coming into force. The regulatory text is unable, in fact, to dispel the interpretative doubts that stimulated the legislator to take care of the matter. In particular, not only the distinction between non-existent and non-due credit has been effectively delineated, but rather the new rules appear even less clear and convincing than the provisions currently in force.*

**Key words:** compensation, tax credit, non-due tax credit, non-existent tax credit

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** L'indebita compensazione *ante* riforma fiscale. - **3.** Crediti inesistenti e non spettanti nel "decreto sanzioni". - **4.** Riflessioni di sintesi.

**1.** La questione dell'indebita compensazione e, più specificamente, la distinzione tra il concetto di inesistenza e non spettanza di crediti d'imposta, è stata ed è tuttora oggetto di ripetuto e acceso dibattito.

La L. 9 agosto 2023, n. 111 (c.d. legge delega per la riforma fiscale), in virtù della riscontrata presenza di profili d'incertezza interpretativa, connessi proprio alla difficile delimitazione giuridica tra crediti "non spettanti" e "inesistenti", ha previsto – con l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5 – che il Governo, nell'ambito della delega per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, introducesse, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione definitoria e sanzionatoria, tra le fattispecie di indebita compensazione di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti.

La questione si è posta poiché la differenza tra crediti inesistenti e non spettanti rileva non solo ai fini sanzionatori (tributari e penali), ma anche per la procedura di accertamento degli stessi e in particolare per individuare i tempi di accertamento concessi all'Amministrazione finanziaria.

La riforma fiscale in atto ha, dunque, offerto l'occasione per rivedere o, comunque, riordinare le sparse disposizioni emanate in materia.

Il legislatore delegato, infatti, nell'ambito dell'ampia riforma fiscale e prima di (provare a) introdurre una più puntuale distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, ha rimodulato la disciplina del recupero del credito d'imposta mediante sia la generalizzazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale(1), sia la formale estensione delle regole sull'accertamento con adesione all'atto di recupero(2), sia – e soprattutto – con l'introduzione dell'art. 38-*bis* all'interno del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e disciplinante, appunto, il “nuovo” atto di recupero dei crediti d'imposta(3).

Alla distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, il legislatore delegato, invece, ha inteso provvedere con il decreto legislativo sulla revisione del sistema sanzionatorio di prossima emanazione – approvato in esame preliminare nella riunione del Consiglio dei Ministri del 21 febbraio 2024 – che, in questa sede, si intende esaminare al fine di verificare se l'obiettivo della delega sia stato o meno raggiunto.

2. Prima di esaminare la *introducenda* novella, tuttavia, appare doveroso ripercorrere, seppur brevemente, le origini del dissidio esegetico riguardante la distinzione da operare tra crediti non spettanti e crediti inesistenti e che ha avuto rilievo, come sopra anticipato, ai fini di individuare sia i tempi di accertamento concessi all'Amministrazione finanziaria, sia l'entità del carico sanzionatorio amministrativo e penale.

Principiando dal tema dei tempi di accertamento, la confusione interpretativa era nata dai precetti del legislatore in materia di atti di recupero dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione. Questi ultimi, anche prima della attuale riforma fiscale, venivano considerati atti amministrativi che si aggiungevano ai tradizionali avvisi di accertamento e che venivano impiegati per contestare specificamente l'illegittima compensazione del credito. Sebbene, difatti, l'art. 1, comma 421, L. 30 dicembre 2004, n. 311(4), nel disciplinare l'emissione dell'atto di recupero del credito, non distinguesse tra l'ipotesi del credito non spettante e quella del credito inesistente, e facesse semplicemente riferimento ai crediti indebitamente utilizzati(5), poi l'art. 27, comma 16, D.L. 29 novembre 2008, n. 185(6), invece, indicava il termine decadenziale di otto anni per la notifica dell'atto di recupero citando i soli crediti inesistenti. Quindi si era sviluppato un acceso dibattito giurisprudenziale circa la tempistica offerta dal legislatore all'Amministrazione finanziaria quando essa contestava un credito la cui esistenza non fosse controversa ma fosse in discussione solo il mancato rispetto delle regole per opporlo in compensazione(7).

- 
- (1) Cfr. art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 che ha introdotto l'art. 6-*bis*, rubricato “*Principio del contraddittorio*”, all'interno della L. 27 luglio 2000, n. 212. Tale norma, difatti, prevede espressamente l'applicabilità di tale principio a tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria tra cui vi è, ovviamente, anche l'atto di recupero del credito d'imposta.
  - (2) Cfr. art. 1, comma 1, del decreto citato alla nota precedente che ha introdotto modifiche al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 tra cui, per quanto qui di interesse, la formale estensione delle regole sull'accertamento con adesione all'atto di recupero del credito.
  - (3) Ad opera dell'art. 1, comma 2, lett. b), D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13. In particolare, il nuovo art. 38-*bis* prevede che l'atto, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione, va notificato, a pena di decadenza, rispettivamente entro il 31 dicembre del quinto anno (per crediti non spettanti) e dell'ottavo anno successivo (per crediti inesistenti) a quello del relativo utilizzo. Sarà possibile, inoltre, prestare acquiescenza alle sanzioni pagando un terzo delle penalità irrogate, ma il pagamento dovrà avvenire per intero, senza compensazione.
  - (4) Norma che, a decorrere dal 30 aprile 2024, è stata abrogata secondo quanto previsto dal D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13.
  - (5) La norma, infatti, faceva genericamente riferimento alla «*riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte*».
  - (6) Conv. con mod. dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2. Anche la norma citata nel testo, a decorrere dal 30 aprile 2024, è stata abrogata secondo quanto previsto dal D.Lgs. n. 13/2024.
  - (7) Sul punto si era più volte espressa la Corte di Cassazione che nei suoi primi approdi, dedicati a fissare il termine decadenziale concesso all'Agenzia delle Entrate per recuperare i crediti indebitamente utilizzati (cfr. Cass. civ., 21 aprile 2017, n. 10112; Cass. civ., 2 agosto 2017, n. 19237; Cass. civ., 16 luglio 2020, n. 24093; Cass. civ., 13 gennaio 2021,

Sul punto, quindi, sono recentemente intervenute le Sezioni Unite affermando che in tema di compensazione di crediti da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'Erario si applicasse il più lungo termine di otto anni, di cui al citato art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, solo quando il credito utilizzato fosse inesistente<sup>(8)</sup>. Tale condizione si realizza, alla luce anche del testo dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (tuttora vigente finché entrerà in vigore il nuovo decreto legislativo sulle sanzioni) allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: *a)* il credito, in tutto o in parte, sia il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero sia carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, sia già estinto al momento del suo utilizzo; *b)* l'inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-*bis* D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ove, difatti, sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo automatizzato o formale, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e, pertanto si sarebbero applicati, secondo tale orientamento, i termini ordinari per l'attività di accertamento.

Passando all'apparato sanzionatorio ancora per poco tempo vigente, il legislatore, circa l'indebito utilizzo dei crediti in compensazione, ha inteso espressamente distinguere tra la violazione concernente il credito non spettante e quello inesistente. Difatti, le due fattispecie sono disciplinate con sanzioni di differente entità sia in sede amministrativa, sia in sede penale. È, invero, per quanto riguarda le sanzioni amministrative, ben puntualizzata la distinzione delle due fattispecie relative ai crediti non spettanti ovvero inesistenti: l'art. 13, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 471/1997 circoscrive l'ambito definitorio di essi. Il comma 4 citato disciplina la sanzione per l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti effettuato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste. Qui la sanzione amministrativa, in linea con l'ipotesi dell'omesso o ritardato versamento, è il 30% dell'ammontare del credito malamente utilizzato. Dalla lettura del vigente dettato normativo si evince che l'ipotesi sanzionatoria sia costruita per la fattispecie ove il contribuente, a mezzo dell'eccedenza o del credito utilizzati in compensazione, estingua un debito in misura superiore a quella concessa dalle previsioni in materia (ma servendosi di importi di cui è legittimamente titolare). Dunque, il legislatore ascrive alla

---

n. 354), aveva ritenuto di non dover distinguere tra le due diverse posizioni affermando che la distinzione tra credito non spettante e credito inesistente appariva priva di senso logico nonché di fondamento giuridico, tanto che sarebbe stato lo stesso legislatore a non volere elevare l'inesistenza del credito a categoria diversa rispetto alla non spettanza dello stesso. Nello specifico, infatti, secondo tale orientamento inizialmente seguito dai Supremi Giudici, la differenza semantica utilizzata dal legislatore sarebbe stata approntata non tanto per evidenziare una differenza genetica tra i due tipi di credito, quanto, invece, al sol fine di garantire un margine di tempo adeguato all'Amministrazione finanziaria per poter compiere le verifiche riguardanti l'origine del credito d'imposta utilizzato in compensazione dal contribuente. Tale lasso di tempo, dunque, indipendentemente dall'accezione di inesistenza ovvero di non spettanza del credito, doveva essere indistintamente fissato in otto anni senza la possibilità di richiamare il più breve termine di cinque anni previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973. Si rileva, peraltro, che nella prima delle menzionate pronunce, la Corte dimostrava di essere avveduta circa la invocabile differenza giuridica tra credito inesistente e credito non spettante richiamando a tale riguardo la ris. 27 novembre 2008, n. 452/E, in cui era esplicitata tale distinzione, per poi concludere che nel caso al suo esame il contribuente aveva compensato un credito inesistente. Tuttavia, non seguendo l'appena descritto primo orientamento, si era espressa una diversa posizione giurisprudenziale di legittimità (il riferimento è, in particolare, alle tre sentenze gemelle nn. 34443, 34444 e 34445 depositate in pari data il 16 novembre 2021 nonché, più recentemente, a Cass. civ., 25 ottobre 2022, n. 31429). Qui la Corte aveva ritenuto necessario superare le pronunce sopra citate e aveva delineato, al contrario, la netta differenza tra credito non spettante e credito inesistente. I Supremi Giudici hanno rilevato che dovesse darsi risalto alla distinzione stabilita dai commi 4 e 5 dell'art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 in relazione alla differenza tra crediti non spettanti e crediti inesistenti e che, dunque, dovesse necessariamente essere superata l'affermazione, sostenuta precedentemente dalla stessa Corte, secondo cui sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante sia per quanto riguarda il profilo sanzionatorio, sia per quanto attiene i termini decadenziali per l'accertamento. Da ultimo, il dibattito era stato rimesso all'esame delle Sezioni Unite (cfr. Cass. civ., ord. 2 dicembre 2022, n. 35536 e Cass. civ., ord. 8 febbraio 2023, n. 3784) affinché venisse chiarito se sussisteva o meno la eventuale diversità di natura giuridica tra le due tipologie di crediti e, in secondo luogo, quali fossero le conseguenti ricadute in relazione ai termini decadenziali di accertamento e di regime sanzionatorio.

(8) Cass. civ., Sez. Un., nn. 34419 e 34452 depositate in data 11 dicembre 2023. Più in dettaglio, dell'ambito applicativo del termine speciale di decadenza dell'azione di accertamento si è occupata la sentenza n. 34419.

sanzione del 30% le violazioni procedurali pertinenti l'estinzione del debito la cui soddisfazione, però, non sarebbe – nella sostanza – stata compromessa. La fattispecie è assimilabile in concreto ai casi in cui il privato versa l'imposta in ritardo o, sebbene tempestivamente, secondo modalità diverse da quelle indicate dalle disposizioni in materia.

Passando al successivo comma 5 citato, dedicato all'utilizzo dei crediti inesistenti e alla relativa sanzione prevista tra il 100% e il 200% del credito illegittimamente utilizzato, qui è considerato inesistente quel credito per cui manca in tutto o in parte il presupposto costitutivo ad eccezione dei casi in cui l'inesistenza sia riscontrabile dall'Agenzia delle Entrate a mezzo dei controlli previsti dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 ovvero dall'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. Il legislatore qui intende, pertanto, disincentivare e reprimere con maggiore forza quei comportamenti illeciti del contribuente in materia compensativa che vadano ad impegnare l'Amministrazione finanziaria in procedure di accertamento ben più complesse, ed anche ben meno frequenti, di quelle di carattere formale.

La nozione dettata per il credito inesistente agisce, per quanto concerne la disciplina ancora per poco tempo in vigore, dunque, su due livelli. Infatti, l'interprete per avvedersi se il credito è da considerarsi inesistente deve compiere un'indagine circa il perimetro della effettiva sussistenza di esso in termini di presupposti giuridici e fattuali, ma tale indagine diventa del tutto superflua se l'inesistenza possa essere individuata e censurata grazie alle procedure semplificate di controllo amministrativo: in tale ipotesi il credito, per espressa dizione normativa, va qualificato quale "non spettante".

Fuori dai casi intercettati grazie alle procedure semplificate di controllo, il credito è considerato inesistente se esso è deficiente rispetto ad elementi giustificativi fenomenicamente e giuridicamente apprezzabili, e quindi soffre di una rappresentazione in dichiarazione da parte del privato non conforme alla norma di riferimento. Detta rappresentazione, però, non va necessariamente collegata a criteri di fraudolenta falsità ed artificiosità. Dal testo normativo che sarà superato dalla riforma sulle sanzioni non risulta, infatti, essere dirimente ai fini distintivi l'elemento della voluta artificiosità o falsità del credito per ascriverlo alla categoria dei crediti inesistenti: l'inesistenza va correlata alla mera assenza – sia dolosa, sia colposa – dei presupposti costitutivi di esso e proprio tale ultima ipotesi ha, invero, generato confusione.

In ogni modo, anche del profilo sanzionatorio amministrativo si sono occupate le Sezioni Unite(9), affermando che in tema di indebita compensazione di crediti d'imposta si applichi la sanzione prevista dall'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/1997 quando il credito utilizzato sia inesistente così come sopra esplicitato(10).

---

(9) Cfr. Cass. civ., nn. 34419 e 34452 depositate in data 11 dicembre 2023 sopra già citate. Più in dettaglio, del profilo sanzionatorio si è occupata la sentenza n. 34452.

(10) Le Sezioni Unite, peraltro, hanno anche cercato di fornire alcune chiavi di lettura per distinguere le ipotesi in cui la mancanza di un presupposto costitutivo integrasse la fattispecie di utilizzo di un credito d'imposta inesistente anziché non spettante. In particolare, i giudici di legittimità hanno riconosciuto che rientravano nelle ipotesi di inesistenza i casi in cui il credito veniva "creato" direttamente con il modello F24 pur in assenza di riscontro documentale o esposizione nella dichiarazione o per effetto di attività artificiose mediante la creazione di crediti fittizi, ancorché, in questo caso, riportati nelle dichiarazioni. Infatti, secondo il Supremo Consesso le condotte rilevanti erano quelle caratterizzate da profili abusivi, occulti o fraudolenti, che, in quanto tali, erano rilevabili solamente attraverso riscontri di coerenza contabile del modello di versamento e non meramente cartolari poiché non emergenti dalle dichiarazioni presentate (o da esse falsamente emergenti) o dal mero raffronto con i relativi modelli di versamento.

Tuttavia, l'inesistenza non era rappresentata soltanto da condotte fraudolente, ma anche dalle fattispecie in cui mancava, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo del credito di imposta. In questo ambito, però, i giudici di legittimità hanno riconosciuto che non ogni mancanza di presupposto determinava inesistenza, ponendosi la necessità di un'analisi di ogni singola disciplina istitutiva.

Per le Sezioni Unite integravano i presupposti costitutivi della disciplina dell'incentivo fiscale (con l'effetto che il relativo utilizzo determinava la fattispecie di credito di imposta inesistente) la necessaria presentazione di un'istanza da parte del contribuente, l'imposizione di un obbligo di fare/non fare e l'indicazione di un termine finale entro il quale porre in essere alcune attività e la previsione di condizioni risolutive.

Non integravano, invece, i presupposti costitutivi di un incentivo fiscale (con l'effetto che il relativo utilizzo determinava la fattispecie di credito di imposta non spettante) l'inosservanza di adempimenti amministrativi o la previsione di soglie o

Per quanto riguarda, infine, il profilo sanzionatorio penale, viene in rilievo l'art. 10-*quater* D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale disciplina il reato di indebita compensazione prevedendo differenziate pene detentive per chi non versa le imposte dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti ovvero crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro ad anno.

Dal punto di vista definitorio, ad eccezione della netta distinzione lessicale tra credito non spettante ed inesistente, il D.Lgs. n. 74/2000, sino all'entrata in vigore del decreto sulla revisione del sistema sanzionatorio di prossima emanazione, non fornisce all'interprete alcun chiarimento circa la differenziazione tra le due fattispecie. Appare, invero, singolare che mentre il legislatore in sede sanzionatoria amministrativa si sia sforzato di indicare gli elementi costitutivi della fattispecie sanzionata, il legislatore penale-tributario abbia ommesso qualsivoglia specificazione in merito.

Comunque, ricalcando quanto previsto per le sanzioni amministrative, anche in sede penale si era consolidata la convinzione che il credito inesistente rappresentasse una situazione in cui era del tutto o in parte assente il presupposto costitutivo; diversamente, il credito non spettante era quello che, invece, aveva come presupposto una rappresentazione creditoria corretta in quanto corrispondente alla realtà fenomenica e giuridica, ma che, tuttavia, era utilizzata in modo non aderente rispetto a quanto previsto dalla legge(11).

3. Lo schema di decreto legislativo sulla revisione del sistema sanzionatorio riscrive la nozione di credito inesistente e di credito non spettante – con una formulazione identica sia ai fini penali(12) che amministrativi(13) – ed interviene a ridefinire l'ammontare delle sanzioni amministrative applicabili all'indebita compensazione(14).

---

limiti di valore nell'utilizzo del credito di imposta, l'inosservanza di un termine iniziale per l'utilizzo del credito ovvero una condizione sospensiva per la fruizione dello stesso.

- (11) Difatti, la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015, che aveva novellato nel testo l'art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000, in sede di commento del detto articolo, ai fini qualificatori in tale ambito penalistico del credito inesistente rimandava esplicitamente alla definizione adottata nel corpo dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997. Va sottolineato, sul punto, che la prospettiva unitaria e sistematica era stata fatta propria anche da un orientamento delle Sezioni penali della Corte di Cassazione. Ad esempio, la Terza Sezione penale, con la sentenza 3 marzo 2022, n. 7615 aveva affermato che la definizione di credito inesistente dovesse essere tratta, anche ai fini penali, dall'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, come novellato nel 2015, sicché dovevano ricorrere entrambi i requisiti *ivi* previsti per considerare il credito inesistente ovvero: *a*) doveva mancare il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emergeva dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente); *b*) l'inesistenza non doveva essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria. Rimane, infatti, voce isolata il sostenere come la descrizione operata a livello sanzionatorio tra crediti non spettanti e inesistenti in ambito tributario dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, commi 4 e 5, non sia anche apprezzabile con la dicotomia delle diverse fattispecie di reato previste dai commi 1 e 2 dell'art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000. Tale (non condivisibile) conclusione – superata, come vedremo, dal decreto legislativo sulla revisione del sistema sanzionatorio – viene supportata sulla base di due ragioni. In primo luogo, in quanto in sede penale manca una specifica definizione di credito “non spettante” rispetto a quella di credito inesistente e, in secondo luogo, in quanto, diversamente opinando, nella stessa disposizione avrebbero convissuto irragionevolmente due diversi presupposti della medesima condotta. Ciò in quanto nel caso di utilizzazione di crediti non spettanti non era richiesto il requisito della loro facile rilevabilità attraverso controlli formali, mentre nel caso di utilizzo di crediti inesistenti sì, con il paradosso che la condotta più grave (inesistenza) avrebbe avuto un margine di applicazione meno ampio di quella meno grave (non spettanza). Così si veda Cass. pen., sez. III, n. 6 depositata in data 2 gennaio 2024. Tale pronuncia si pone in contrasto con le sentenze delle Sezioni Unite citate alla precedente nota 8 che hanno ritenuto che la definizione di crediti inesistenti e crediti non spettanti dovesse intendersi unitaria tra ambito penale e tributario, in quanto seppur trattandosi di esito interpretativo esso discende dal dato letterale delle norme e risponde a criteri di coerenza e di razionalità di sistema e alle finalità, obiettive, perseguite dal legislatore.
- (12) L'art. 1 del provvedimento, al comma 1, lett. a), introduce all'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, la definizione di crediti non spettanti (nuova lettera *g-quater*) e di crediti inesistenti (nuova lettera *g-quinquies*).
- (13) I numeri 2) e 3) della lett. l) del comma 1 dell'art. 2 del provvedimento, sostituiscono e modificano, rispettivamente, i commi 4 e 5 dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997.
- (14) Dal punto di vista della sanzione penale l'unica novità è infatti costituita dall'inserimento – ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. d) del provvedimento in commento – del comma 2-*bis* nell'art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000. Tale norma prevede che la punibilità dell'agente per il reato di indebita compensazione per crediti non spettanti è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle

Più in dettaglio, il legislatore delegato definisce in maniera articolata il credito d'imposta non spettante, mentre il credito d'imposta inesistente continua ad essere identificato dalla mancanza, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo ma con la novità dell'eliminazione di ogni riferimento ai controlli automatizzati o formali per legittimare la contestazione dell'inesistenza dei crediti. Per l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente viene prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 70% del credito indebitamente utilizzato (in luogo di quella compresa tra il 100% e il 200% prevista dal testo previgente). Tale sanzione, in base al nuovo comma 5-bis dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997 viene aumentata dalla metà al doppio (quindi dal 105% al 140%) se i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazione o artifici.

Il legislatore delegato considera, invece, credito d'imposta non spettante quel credito, diverso da quello inesistente, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, nonché il credito d'imposta utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista. L'utilizzo di tali crediti in compensazione comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 25% del credito indebitamente utilizzato (in luogo di quella attuale del 30%).

Al contrario, dal legislatore delegato vengono ora espressamente considerati spettanti quei crediti fondati sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi: *a)* non siano previsti a pena di decadenza e non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo; *b)* la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale o, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla sua commissione. In tal caso, l'utilizzo di tali crediti comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari a 250 euro.

4. Ebbene, l'*introducenda* novella legislativa in commento, sebbene presenti alcuni profili condivisibili, difetta assai nel non riuscire a scolpire efficacemente la differenza tra crediti inesistenti e non spettanti, tanto da dover suggerire al legislatore delegato di voler ritornare sul testo del decreto prima della emanazione definitiva.

Partendo da quanto condiviso, merita di essere sicuramente apprezzato il coordinamento definitorio tra la disciplina tributaria e penale, in quanto per ovvie ragioni di coerenza del nostro ordinamento, di certezza del diritto e stante l'analoga natura delle sanzioni amministrative tributarie e penali-tributarie, vi era la necessità di avere una nozione unitaria di credito inesistente e di credito non spettante. Sotto tale profilo ed alla luce dei recenti interventi giurisprudenziali in precedenza richiamati, dunque, il legislatore delegato ha sicuramente superato una criticità della vigente disciplina.

In secondo luogo, deve essere valutata positivamente anche l'eliminazione del riferimento ai controlli automatizzati per legittimare l'inesistenza dei crediti di imposta utilizzati. Il legislatore delegato, difatti, ha formulato una locuzione normativa in base alla quale diviene irrilevante la modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria intercetta la potenziale violazione. In altre parole, il legislatore ha correttamente ritenuto di eliminare l'automatismo in base al quale la modalità di recupero del credito tramite procedure automatizzate garantiva comunque il fatto che il credito, a prescindere da ogni altra valutazione, dovesse considerarsi non spettante anche nelle ipotesi in cui, per i suoi tratti costitutivi, esso in realtà è assolutamente "inesistente" (si pensi all'indicazione del credito "inventato" sul modello di delega di versamento).

A tale riguardo, lo schema di decreto, nel tentativo di introdurre una più rigorosa distinzione normativa tra credito inesistente e non spettante, tenendo conto anche delle evoluzioni giurisprudenziali come richiesto dalla legge delega, ha cercato di individuare dal punto di vista ontologico il *discrimen*

---

particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

tra le due fattispecie in relazione alla gravità della violazione, indipendentemente dalla modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria possa venire a conoscenza dell'illecito. Non a caso, anche in sede di riforma dell'atto di recupero di cui all'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973, è la violazione attinente al credito indebitamente utilizzato che orienta l'individuazione della fattispecie e, conseguentemente, la sanzione irrogabile e, infine, l'aspetto procedimentale anche sotto l'aspetto temporale. In relazione a tale ultimo profilo, la scelta, invero, operata nell'art. 38-*bis* citato di prevedere un differenziato termine di decadenza di cinque e otto anni per la contestazione rispettivamente del credito non spettante od inesistente non appare sistematicamente ragionevole. Infatti, già cinque anni costituiscono un periodo non certo breve per operare i dovuti controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, sia che si verta di credito non spettante, sia inesistente, esso è da considerarsi congruo e, soprattutto, in linea con l'intero apparato normativo sull'accertamento dei tributi che non conosce tempistiche più estese di cinque anni in presenza di dichiarazione tributaria presentata, e l'indebita compensazione è sempre ragionevolmente connessa ad una dichiarazione validamente presentata. Peraltro, se si vuole fare riferimento specificamente a condotte particolarmente insidiose da parte del contribuente – quali possono essere le fattispecie connesse ad operazioni economiche inesistenti od abusive – e, dunque, ove obiettivamente l'indagine da condurre da parte del Fisco può essere particolarmente impegnativa, mai il legislatore ha previsto termini decadenziali superiori ai cinque anni. In ogni modo, qualora il legislatore, nella propria discrezionalità, fosse convinto che l'indebita compensazione meritasse decadenze impositive speciali, allora avrebbe dovuto prevedere il termine di otto anni per entrambe le ipotesi compensative qui in esame. Difatti, la qualificazione del credito quale non spettante od inesistente ovviamente non è operata *ex ante* dall'Agenzia delle Entrate prima dell'accertamento, ma *ex post* al controllo. Quindi differenziare le tempistiche accertative non appare, comunque, condivisibile.

Meritevole di piena condivisione, invece, è la sintetica definizione di credito inesistente che descrive efficacemente e senza inutili fronzoli normativi la fattispecie, benché sarebbe stato ancor meglio individuare una ulteriore figura legislativa propria per le ipotesi fraudolente. Infatti, ai fini definitori e per meglio parametrare la severità delle sanzioni irrogabili, sarebbe risultato maggiormente opportuno isolare dalle categorie dei crediti “meramente” inesistenti le ipotesi di atti e/o fatti materiali posti a fondamento del credito che sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazione o artifici.

Le categorie di crediti inesistenti, invero, fuori dai casi connotati da fraudolenza, involgono il più delle volte fattispecie di crediti d'imposta ove il contribuente ha intrapreso un'iniziativa e posto in essere una determinata condotta, ma tali iniziative e condotte – vuoi per errore interpretativo, per carenza documentale, ecc. – risultano *ex post* inidonee a fondare la legittimità del credito d'imposta utilizzato in compensazione.

Del resto, le già citate Sezioni Unite della Suprema Corte – nel cercare di dirimere il contrasto sorto sotto la vigenza della previgente disciplina – avevano chiaramente distinto, ai fini della determinazione dell'inesistenza del credito, la fattispecie di credito d'imposta che non era mai venuta ad esistenza perché, sostanzialmente, era stato solo realizzato un simulacro dei presupposti su cui si fondava il preteso riconoscimento del credito, dalla diversa fattispecie in cui, invece, il credito era inesistente perché carente di un elemento costitutivo. Proprio per tale ultima casistica era stato correttamente evidenziato dai giudici di legittimità come la verifica circa l'ipotizzata inesistenza del credito richiedesse sempre l'esegesi puntuale delle norme che avevano istituito la misura agevolativa e di tener conto dei principi regolatori dello specifico tributo coinvolto dall'agevolazione sotto forma di riconoscimento di un credito d'imposta. Dunque, la fraudolenza si aggiunge alla inesistenza del credito così da determinare due diverse categorie di violazioni che avrebbero dovute essere meglio differenziate.

Peraltro – e, qui, un secondo aspetto negativo della novella in commento – non può non evidenziarsi che sebbene il legislatore delegato abbia cercato di introdurre una definizione di credito inesistente identica ai fini penali e tributari, dal punto di vista delle sanzioni, invece, tale identità non è ancora riscontrabile. Per le sanzioni amministrative è prevista una “bipartizione” delle fattispecie di indebito utilizzo di credito in compensazione: credito inesistente connotato da fraudolenza per cui è previsto un

apparato sanzionatorio più severo e credito inesistente c.d. “ordinario o semplice” per cui è prevista una sanzione più mite. Il nuovo comma 5-*bis* dell’art. 13 D.Lgs. n. 471/1997 impone, difatti, all’Amministrazione finanziaria di applicare una sanzione aumentata se i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, lasciando un margine di discrezionalità non sull’*an* dell’aumento, bensì solo sul *quantum* (dal 105% al 140%). Per le sanzioni penali, invece, il legislatore ha mantenuto la univocità già prevista dal previgente testo dell’art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000 – senza differenziare la pena per l’ipotesi di credito inesistente perché oggetto di rappresentazioni fraudolente, false e/o simulate.

Tale disomogeneità nell’apparato sanzionatorio amministrativo e penale non appare giustificabile atteso che, sebbene la sanzione penale per la fattispecie di credito inesistente preveda un minimo ed un massimo di pena, che dovrebbe consentire (prima all’organo inquirente e, comunque, all’organo giudicante) di parametrare la concreta misura proprio in virtù della condotta posta in essere dal contribuente, tuttavia lasciare alla discrezionalità della magistratura l’individuazione della pena per le fattispecie connotate da frode non appare scelta condivisibile e, comunque, incoerente con quanto previsto, come visto, per la sanzione amministrativa.

A tale riguardo, il legislatore delegato avrebbe dovuto, sia per le sanzioni amministrative, sia per l’illecito penale, non tanto prevedere l’applicazione di una circostanza aggravante per l’ipotesi fraudolenta, bensì disciplinare il credito c.d. “fraudolento” a mezzo di una fattispecie ad *hoc* – dotata di relativa sanzione –. Così vi sarebbe stata maggiore chiarezza definitoria circa le diverse ipotesi che divergono tra di esse e sarebbe meglio legislativamente delineato il precipuo regime sanzionatorio amministrativo e penale riducendo drasticamente la discrezionalità interpretativa.

In ogni modo, tornando al credito inesistente “ordinario”, fuori dai casi di condotta fraudolenta, è da sottolineare che, in virtù della varietà di tipologie di crediti d’imposta presenti nel nostro ordinamento, sia palese la necessità di procedere ad un’indagine assai approfondita al fine di individuare – pur a fronte delle difficoltà derivanti da una normazione di settore spesso variegata e multiforme – i parametri strutturali, di carattere generale, per ritenere esistente un credito di imposta, ossia quali siano gli elementi idonei ad assumere natura costitutiva e quali, invece, abbiano carattere meramente accessorio, ossia non possano essere considerati elementi qualificanti il credito ai fini della conformità di esso rispetto al processo di formazione imposto dalla legge.

Per presupposto costitutivo del credito, difatti, si deve intendere quell’elemento (o quegli elementi) fattuale e/o giuridico che le disposizioni fiscali pongono alla fonte e a causa della concessione del credito da spendere in compensazione o, comunque, come requisito essenziale a pena di decadenza del riconoscimento del credito stesso. In deficienza di tale elemento al momento dell’utilizzo del credito in compensazione, è evidente che il credito debba essere qualificato come inesistente proprio perché carente, appunto, della condizione essenziale che secondo il legislatore consente il formarsi – e, quindi, l’esistenza – del credito stesso.

Conseguentemente, nelle ipotesi ove il contribuente si sottragga o violi un obbligo previsto dalla legge, che comandi determinate azioni per la formazione di un determinato credito o prescriva limitazioni finalizzate al mantenimento delle condizioni per poterne beneficiare, il credito indebitamente compensato assume i caratteri dell’inesistenza.

Il giudizio sulla qualificazione di crediti inesistenti, quindi, è per lo più positivo, salva la deficienza riscontrata circa la individuazione del *tertium genus* di frode.

Diversamente non appare, al contrario, risolutivo delle difficoltà sino ad oggi incontrate dall’interprete nel distinguere tra credito inesistente e non spettante quanto tipizzato in relazione a tale ultima tipologia di credito. Più in dettaglio, nella nuova formulazione di credito non spettante è assai difficile comprendere l’esatta differenza tra le ipotesi di crediti non spettanti, perché «fondati su fatti reali, non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità» e di crediti inesistenti, per mancanza dei «presupposti costitutivi». A titolo esemplificativo, si pensi al credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo e alla necessità che debba essere soddisfatto il requisito della novità per potervi accedere, ovvero al credito d’imposta sui nuovi investimenti nel caso in cui il bene

agevolato non entri in funzione entro un determinato periodo: in tali fattispecie, difatti, il credito d'imposta indebitamente fruito potrebbe qualificarsi sia come credito non spettante per mancanza "di specifici elementi o particolari qualità", sia come credito inesistente per assenza dei "presupposti costitutivi".

Allora le descritte formulazioni normative riferite al credito non spettante non sono idonee a sottrarre dall'alveo dell'inesistenza i casi a cui esse volevano riferirsi. Stante il dettato normativo citato, a prescindere dalla condivisione di esso dal punto di vista sostanziale, esso non riesce ad impedire – intento che era invece perseguito dal legislatore delegato con tali locuzioni – l'assorbimento delle fattispecie riscontrabili nella realtà fenomenica dalla "spugna" dell'inesistenza. Ciò in quanto il perimetro di credito inesistente, per come formulato nello schema di decreto in commento, appare decisamente esteso e idoneo a ricomprendere anche quelle fattispecie aventi a fondamento fatti reali ma che non integrano, in tutto o in parte, le condizioni cui è subordinato il riconoscimento del credito d'imposta.

Proprio, difatti, la lettura della definizione di credito non spettante obbliga a tali conclusioni. Il legislatore delegato, invero, con gli incisi «*diversi dai crediti previsti dalla lettera g-quinquies*» e «*diverso da quello di cui al comma 5*» introdotti, rispettivamente, nell'*incipit* dell'art. 1, comma *g-quater*), D.Lgs. n. 74/2000 e nel comma 4 dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, ha espressamente attribuito alla nozione di credito non spettante una funzione residuale rispetto a quella di credito inesistente: con la conseguenza che l'interprete potrà qualificare un credito come non spettante solo dopo aver preventivamente escluso la possibilità di qualificarlo come inesistente sulla base della pertinente disposizione normativa<sup>(15)</sup>.

Però la elencazione scelta dal legislatore per i crediti non spettanti, come sopra evidenziato, richiama indubbiamente più il credito "inesistente" che difetta in tutto in parte del o dei presupposti costitutivi e rende per l'interprete assai difficile distinguere la fattispecie di credito non spettante da quella dell'inesistenza. Non appare, invero, affatto rilevante, quale criterio distintivo tra credito inesistente e credito non spettante che il secondo sia basato su "fatti reali", come afferma il primo periodo dell'introducendo art. 1, comma 1, lett. *g-quater*, D.Lgs. n. 74/2000, perché l'"inesistenza" del credito nell'ottica sistematica tributaria non va parametrata alla realtà fenomenica ma alla normativa fiscale di riferimento. In buona sostanza, il credito da utilizzare in compensazione "esiste" se è conforme nei tratti costitutivi alla normativa tributaria di riferimento e non perché il contribuente abbia posto in essere comportamenti effettivamente riscontrabili e non puramente asseriti.

Del resto non appare neanche convincente voler ascrivere alla categoria del credito non spettante il caso in cui il contribuente abbia seguito per l'*iter* di costituzione del credito quanto prescritto dalle norme, ma all'esito del controllo amministrativo il credito sia contestato in quanto il risultato ottenuto dal contribuente, e che è alla base dell'attribuzione del medesimo credito, risulti deficitario di una o più qualità (ad esempio, la novità per i crediti ricerca e sviluppo) ma tale deficienza sia imputabile a incolpevole condotta del contribuente originata dall'obiettiva opinabilità delle valutazioni tecniche da svolgere e/o dalla complessità della normativa di settore. Qui, difatti, la condotta incolpevole del contribuente non è decisiva ai fini qualificatori del credito. La qualificazione deve, infatti, essere riferita a parametri oggettivi e, dunque, se manca un requisito, a prescindere dallo stato soggettivo del privato, il credito non muta la sua natura e rimane inesistente.

Invece, la condotta incolpevole del privato, che trova origine nella opinabilità delle valutazioni tecniche e nella complessità della normativa, deve essere correttamente rapportata ai criteri della buona

(15) Nella Relazione illustrativa allo schema di decreto in commento del 14 marzo 2024, prot: 2024/0000540/TN, si legge testualmente che «*In definitiva, viene reso esplicito il rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie, occorrendo prendere abbinamento da quella dei "crediti inesistenti", rispetto alla quale assume rilievo dirimente la verifica – per effetto di attività meramente ricognitive – degli elementi che nell'economia della specifica normativa di riferimento assurgono alla dignità giuridica di "presupposti costitutivi". Solo all'esito, una volta esclusa la sussumibilità nella categoria dei crediti inesistenti per effetto dell'immediato riscontro dei relativi presupposti costitutivi, andrà esplorato il distinto e residuale profilo della "spettanza" connesso ai profili per i quali residuino margini di apprezzamento valutativo*».

fede e delle cause di obiettiva incertezza per ritenere non punibile il contribuente sia sul piano amministrativo che penale anche se il credito venga qualificato quale inesistente<sup>(16)</sup>.

In conclusione, il legislatore delegato avrebbe dovuto porre nel perimetro dell'inesistenza tutte quelle ipotesi che involgessero gli elementi costitutivi del credito e configurare il credito non spettante solo quello ove esso, pur del tutto conforme alla normativa di settore, sia poi compensato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista. Del resto l'esigenza legislativa di definire i crediti spendibili in compensazione non trova giustificazione *ex se* ma solo per individuare il pertinente regime sanzionatorio (e di tempistica dell'accertamento, sebbene a tale riguardo, come detto, una differenziazione non appaia giustificabile). Difatti, la reazione dell'ordinamento allo scorretto scomputo, ovviamente, non può essere univoca, attesa la diversa insidiosità e lesività delle differenti condotte. Se questo è il punto di riferimento, allora la sanzione più mite (25%) va connessa alla figura della "non spettanza" perché qui il contribuente procede ad una compensazione solo "formalmente" indebita per la normativa fiscale ma "legittima" in relazione al diritto di credito del privato fatto valere in sede estintiva. Pertanto, nel senso predetto, il credito di tal guisa è esclusivamente quello che non sia utilizzabile in compensazione in quanto "non spettante" per l'atto di elisione così come configurato nei tempi e nelle modalità dal legislatore fiscale: ossia esso risulta non idoneo ad essere compensato ma è pienamente in linea con il dettato normativo tributaria circa la sua formazione. Al di fuori di qui siamo nell' "inesistenza fiscale" del credito.

Infatti, solo una chiara e assai rigorosa normativa in materia è in grado, da un lato, di disincentivare comportamenti illeciti in questo settore così esposto a non commendevoli condotte, e, dall'altro, di permettere al contribuente corretto di procedere con serenità alla compensazione, così come ai preposti organi amministrativi e giudiziari di perseguire efficacemente i comportamenti illeciti.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

COPPOLA P., *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.

DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, 201 ss.

GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010

GIRELLI G., *La compensazione opposta dal contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 3, 581 ss.

MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502 ss.

MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006

---

(16) Il problema della incolpevole condotta del contribuente è stato, invero, avvertito dal legislatore delegato ma impropriamente solo in sede penalistica e solo per i crediti non spettanti. L'art. 1, comma 1, lett. d) dello schema di decreto in commento (già *supra* citato alla nota n. 14), infatti, introduce una nuova causa di non punibilità per il reato di compensazione indebita, inserendo il comma 2-bis nell'art. 10-quater D.Lgs. n. 74/2000 ma limitata alla sola compensazione dei crediti non spettanti. Tale norma prevede che la punibilità dell'agente per il reato di indebita compensazione per crediti non spettanti è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito. Ebbene, se si condividono le osservazioni svolte nel testo, tale disposizione doveva essere rapportata alla compensazione dei crediti inesistenti e doveva svolgere efficacia sia in sede penale, sia amministrativa. Per il credito non spettante, invece, se configurato come suggerito nel testo, sarebbe stato necessario formulare una diversa disposizione consona alla rappresentazione del credito non spettante qui auspicata.

## SANZIONI AMMINISTRATIVE

### La (vana) ricerca di un equilibrio fra entità della sanzione ed effettivo disvalore dell'illecito: riflessioni a margine della Risposta ad interpello n. 450/2023

*The (vain) search for a balance between the size of the penalty and the gravity of the offense: reflections on the ruling no. 450 of 2023*

GIOVANNA PETRILLO

#### Abstract

Con la Risposta ad interpello n. 450/ 2023 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al rapporto fra omessa dichiarazione IVA e versamento integrale delle relative imposte ai fini della definizione dei criteri di calcolo della sanzione applicabile. Il discutibile orientamento manifestato dall'Agenzia offre significativi spunti di riflessione riguardo al delicato equilibrio fra l'entità della sanzione e l'effettivo disvalore della condotta illecita alla luce della rilevanza del criterio di proporzionalità.

**Parole chiave:** interpello, omessa dichiarazione, sanzioni tributarie, criterio di proporzionalità, disvalore della condotta

#### Abstract

*With the ruling no. 450 of 2023 the Italian Tax Authorities explains the relationship between failure to declare VAT and full payment of the related taxes for the purposes of calculating the applicable penalty. The questionable answer invites us to reflect on the issues involved a balance between the size of the penalty and the gravity of the offense in view of the importance of the criterion of proportionality.*

**Keywords:** ruling, failure to declare, tax penalties, criterion of proportionality, gravity of the offense

**SOMMARIO:** **1.** Il caso oggetto dell'interpello. - **2.** Le direttrici argomentative dell'esegesi amministrativa. - **3.** La soluzione offerta dall'Agenzia: una prospettiva distonica rispetto al requisito di proporzionalità della sanzione.

**1.** Nel caso vagliato, l'Agenzia è stata chiamata a rispondere al quesito posto da una società estera, dal 2023 identificata tramite rappresentante fiscale, che avendo effettuato operazioni imponibili in Italia sino dal 2016 (intermediazioni per vendite di immobili sul territorio nazionale), senza adempiere agli obblighi IVA, chiedeva indicazioni per la regolarizzazione delle violazioni commesse. L'Agenzia affronta una pluralità di aspetti che appare opportuno enunciare in sequenza cronologica.

In primo luogo, in base alla disciplina IVA, l'istante avrebbe dovuto addebitare l'imposta sul valore aggiunto italiana per i servizi relativi agli immobili situati in Italia resi a clienti privati e a soggetti passivi non stabiliti nello Stato. Tuttavia, la società riferisce che, contrariamente a quanto avrebbe dovuto fare, dal 2016 e fino dalla sua registrazione ai fini IVA, non ha dichiarato le suddette prestazioni. In merito l'Agenzia dopo aver ricordato la valenza fondamentale, per il funzionamento del sistema IVA, del meccanismo della "rivalsa" e richiamate le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia europea, precisa che il prezzo concordato o incassato, per il servizio reso, inizialmente non fatturato, va considerato, in

via generale, comprensivo dell'imposta se il cessionario/committente non può beneficiare della relativa detrazione, e al netto dell'IVA se il cessionario/committente può applicare la detrazione, in generale quando il cessionario/committente è un soggetto passivo d'imposta. L'Agenzia chiarisce tuttavia che non può fornire ulteriori indicazioni non avendo ricevuto dalla società informazioni specifiche sulla tipologia dei clienti destinatari dei servizi che l'istante vuole ora fatturare in sede di ravvedimento.

Nel documento in commento vengono poi richiamate le sanzioni previste per la violazione degli obblighi contabili, confermando la previsione di un'unica penalità per le scritture/documenti che non sono tenuti e poi conservati nel rispetto della legge. Per regolarizzare la propria posizione anche ai fini della contabilità la società dovrà, quindi, istituire i libri e i registri necessari ed emettere le fatture per le operazioni effettuate, con contestuale versamento della sanzione prevista dall'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, ridotta ai sensi del ravvedimento per ciascun periodo d'imposta sanato e non una sola volta per tutte le violazioni compiute.

L'Agenzia specifica ulteriormente che, in merito alla tardiva dichiarazione di inizio o variazione attività, seppur spontanea, la violazione è sempre sanzionabile, in base all'art. 5, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, e può essere ridotta a un quinto del minimo se la dichiarazione è presentata entro 30 giorni dall'invito dell'Ufficio a regolarizzare. Per evitare tale esito è tuttavia possibile (come esplicitato con la Risposta n. 86/2020) avvalersi del ravvedimento operoso.

Fermo quanto esposto, il profilo maggiormente degno di nota emerso dalla Risposta riguarda il rapporto fra omessa dichiarazione IVA e versamento integrale delle relative imposte ai fini della definizione dei criteri di calcolo della sanzione applicabile.

Sul punto, l'Agenzia dopo aver premesso che l'autoliquidazione di tributi ed imposte unitamente alla presentazione della dichiarazione annuale costituisce il cardine su cui si fonda il sistema fiscale italiano ed il connesso apparato di controllo evidenzia *«come in caso di omessa presentazione della dichiarazione il versamento integrale delle relative imposte comporta l'applicazione della sanzione fissa di cui all'articolo 5 comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997 (euro 250 ovvero 200 qualora la dichiarazione anche se omessa sia presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza) solo nell'ipotesi in cui detto versamento sia stato effettuato entro il termine di cui agli articoli 8 commi 1 e 6 nonché 2 comma 7 del D.p.r. 22 luglio 1998 n. 322 (ovvero entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione). Pertanto, scaduto il suddetto termine anche ove sia riscontrato il versamento del debito d'imposta da parte del contribuente deve applicarsi la sanzione proporzionale di cui all'articolo 5 comma uno del D.lgs. n.471 del 1997 (dal 120 al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta con un minimo di euro 250 ovvero dal 60 al 120% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di euro 200 se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza). Nei limiti segnalati, la sanzione prevista dall'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 può dirsi quindi assorbita da quella del precedente articolo cinque»*. Resta fermo, sottolinea l'Agenzia, che l'Ufficio in sede di eventuale controllo non solo terrà comunque conto delle somme spontaneamente versate a titolo di sanzioni - versamento che non trova alcun ostacolo normativo - ma potrà fare applicazione degli artt. 7, comma 4 e 12, D.Lgs. n. 472/1997.

2. Dalla disamina della Risposta ad interpello in commento emergono due principali direttrici che hanno guidato l'orientamento dell'Agenzia. La prima, rappresentata dal disallineamento dal portato della circ. n. 54/E/2022, la seconda (verosimilmente assorbente) integrata dal richiamo alla nota pronuncia del Giudice delle leggi (Corte cost., sent. 17 marzo 2023, n. 46) in punto di applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni amministrative tributarie.

In merito al primo aspetto, come detto, l'Agenzia muta decisamente il proprio orientamento espresso con la circ. n. 54/E/2002 - documento di prassi peraltro richiamato dal contribuente nella formulazione della stessa istanza di interpello- ritenendo, in sostanza, che nell'ipotesi in cui è appurata la mancata

presentazione della dichiarazione non più ravvedibile per l'avvenuto decorso dei 90 giorni rispetto alla scadenza ordinaria si applicherà la sanzione proporzionale sull'imposta emergente dalla dichiarazione ultra tardiva ancorché versata ad opera del contribuente attraverso il ravvedimento operoso. Sarà comunque possibile, chiarisce l'Amministrazione finanziaria, valutare in vista di una possibile riduzione della sanzione (che rimane comunque determinata su base proporzionale) il comportamento del contribuente.

Diversamente con la richiamata circ. n. 54/E/2002 - a fronte di uno specifico quesito riferito all'ipotesi in cui un contribuente procedeva al versamento delle imposte entro i termini di cui all'art. 13, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 472/1997 senza tuttavia sanare la violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi - l'Agenzia aveva compiutamente affermato che le violazioni di omesso versamento e di omessa dichiarazione costituiscono due fattispecie distinte e separate.

Muovendo da un quadro normativo immutato nella *ratio* di fondo, si era, dunque, chiarito che «*riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e dunque non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate si applica la sanzione di cui all'articolo 1 del D.Lgs. n. 471/1997 aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo*». In definitiva, il trattamento delle due violazioni veniva operato considerando la rilevanza del pagamento del tributo a prescindere dalle modalità di effettuazione dello stesso ed a condizione, stante la normativa vigente, che non fosse iniziata una qualsivoglia attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Da tanto discende che solo nel momento in cui in sede di accertamento risulti una maggiore imposta, determinata dalla differenza tra quanto emergente dalla dichiarazione ancorché ultratardiva e quanto rilevabile dall'Amministrazione finanziaria, può essere applicata la sanzione proporzionale.

In base alle poco convincenti affermazioni dell'Amministrazione finanziaria esposte nella Risposta in commento, invece, la violazione legata all'omessa dichiarazione non oggetto di sanatoria risulterà sostanzialmente sganciata dall'effettuazione del versamento delle somme dovute. Inoltre risulterà abbastanza complesso definire la concreta applicazione della sanzione fissa se non nei limiti indicati dall'Amministrazione finanziaria ossia quando il versamento delle imposte sia stato effettuato entro il termine massimo di validità della dichiarazione, considerando come, nel caso rappresentato dal contribuente istante, la dichiarazione era comunque omessa ma presentata entro i termini della dichiarazione successiva.

Fermo quanto esposto, l'ulteriore e forse più significativo passaggio argomentativo che emerge nella Risposta è rappresentato dal richiamo alla citata pronuncia della Corte costituzionale n. 46/2023 rientrante, come si dirà, nel novero di quelle interpretative di rigetto con le quali la Corte pur giungendo ad una dichiarazione di infondatezza al contempo produce un'opzione ermeneutica della disposizione impugnata idonea a salvarla alla incostituzionalità (fra i primi commenti alla pronuncia si veda, senza pretese di esaustività, 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., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss.).

Nella questione sottoposta al vaglio della Consulta (che presentando evidenti analogie con il caso in esame è opportuno richiamare nei suoi elementi di fondo) 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'erogazione 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. L'Agenzia, ritenendo invalido il ravvedimento a fronte di dichiarazione omessa, aveva comminato sanzioni pari al 120% delle imposte accertate. Il giudice rimettente, nel condividere le argomentazioni della società ricorrente, constata i profili eccessivi della risposta sanzionatoria sottolineando in particolare come l'avvenuto versamento delle imposte in una fase anteriore all'accertamento sembra deporre a fa-

vore dell'attenuazione della gravità del comportamento colpito dalla sanzione. Sotto ulteriore e connesso aspetto, viene altresì sollevata questione di legittimità costituzionale anche con riferimento alla norma che disciplina il ravvedimento operoso, 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. Detta seconda questione è stata tuttavia ritenuta inammissibile posto che il giudice rimettente non era chiamato a fare applicazione del richiamato istituto in giudizio.

Orbene, venendo agli aspetti maggiormente funzionali alla presente indagine, la Corte costituzionale dichiara infondata la questione di commisurare la sanzione per omessa dichiarazione all'importo residuo delle imposte da versare proponendo tuttavia una lettura costituzionalmente orientata dei commi 1 e 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997.

Sul punto, proseguendo nel suo percorso argomentativo, che è opportuno richiamare per poi riflettere sull'impatto della pronuncia riguardo alla Risposta in commento, la Corte - dopo aver riaffermato 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 violazione - ritiene che il problema della ragionevolezza e proporzionalità della sanzione in questione sollevato dal rimettente esiste realmente e va risolto sulla scorta di un'interpretazione costituzionalmente orientata dei commi 1 e 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 472/1997 in base alla quale si può giungere 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 rilevano un chiaro intento evasivo. Tale possibilità di ridurre le sanzioni fino a dimezzarle, chiarisce la Consulta, si pone come «una opportuna valvola di decompressione che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni» che «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».

Peraltro, la riduzione nei sensi indicati, si precisa nella pronuncia, può essere operata tanto da parte dell'Agenzia delle Entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo quanto ad opera del giudice nell'ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegare circostanze tali da consentirlo.

Sulla scorta di queste indicazioni, l'Agenzia delle Entrate, sovverte completamente il principio espresso con la circ. n. 54/E/2002. Il che produce un duplice effetto distorsivo. Il primo si traduce nella mancata certezza di tenere ben distinta l'offensività della condotta di chi omette la presentazione della dichiarazione al fine di evadere il pagamento delle imposte da quella di chi, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, paga spontaneamente le imposte pur senza un previo accertamento fiscale. Il secondo si risolve in un tendenziale disincentivo all'adempimento tardivo, ma spontaneo, del pagamento delle imposte. Pertanto, se bisogna ritenere - in considerazione dei più recenti modelli normativi - l'attuazione della *tax compliance* e la concreta definizione di un sistema sanzionatorio informato al postulato di proporzionalità criteri fondanti dei moderni sistemi fiscali la Risposta dell'Agenzia non pare abbia colto nel segno.

**3.** Come esposto, le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delineano un quadro estremamente disomogeneo teso a coordinare in modo forzato rispetto al dato letterale delle norme due elementi tra loro diversi e non sovrapponibili: da una parte l'eventuale accertamento di una maggiore imposta rispetto a quanto versato dal contribuente e dall'altro la previsione di una sanzione fissa per la specifica violazione dichiarativa in assenza di una maggiore imposta. Il tutto riservando alla discrezionalità dell'Ufficio l'applicazione di una sanzione su un tributo che è già stato completamente versato.

La soluzione proposta non appare pertanto convincente. Se da un lato infatti è pienamente condivisibile che vi sia una sanzione che svolga la funzione di deterrenza rispetto alla violazione legata alla mancata presentazione della dichiarazione, di contro è del tutto evidente che detta violazione non può

essere posta sullo stesso piano, quantomeno in linea di principio, con il comportamento del contribuente che in ogni caso ha assolto il tributo anche accedendo ad istituti espressamente disciplinati dall'ordinamento quali il ravvedimento operoso. Inoltre l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997 sebbene interpretato in combinato disposto con il comma primo, al fine di valorizzare i criteri di determinazione della sanzione, da solo non può garantire la conformità ai parametri di proporzionalità e ragionevolezza del sistema sanzionatorio dovendo la possibilità di ridurre le sanzioni irrogabili inserirsi nell'ambito di un sistema sanzionatorio di per sé stesso proporzionato (in tal senso, v. BORGIA C., *La vis espansiva del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria in materia tributaria: note a margine della sentenza della Corte Costituzionale numero 46 del 2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, VII, 769 ss.).

Al di là delle indicazioni interpretative fornite dalla Consulta e richiamate dall'Amministrazione finanziaria nella Risposta è pertanto fondamentale una rivisitazione del sistema del resto espressamente contemplata dall'art. 20 L. 9 agosto 2023, n. 111 (per puntuali considerazioni in merito, si veda MELIS G., *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 502) volta alla definizione di un apparato sanzionatorio informato al principio di proporzionalità in rapporto all'effettivo disvalore della violazione realizzata (in argomento diffusamente, cfr. MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 4, I, 41 ss.; per ampi spunti di riflessione riguardo alla revisione del sistema sanzionatorio in materia tributaria si veda ampiamente GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 ss.; SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.).

Ferma restando l'esigenza di un intervento riformatore, la Risposta in commento sollecita comunque una riflessione sulla vera e propria esistenza di un autonomo "diritto" ad un trattamento punitivo proporzionato il cui esercizio non può essere rimesso alla "discrezionalità" dell'Ufficio su cui ricadrebbe, nell'interpretazione rappresentata, la scelta di informare il trattamento sanzionatorio alla logica di proporzionalità.

La soluzione individuata appare infatti affidata alla contingenza e alla sensibilità dell'Amministrazione finanziaria nella misura in cui la dosimetria dell'ordinamento rispetto all'illecito fiscale risulta essere in buona parte attribuita alla sfera di responsabilità della stessa Amministrazione finanziaria tradizionalmente incline invece all'attuazione di percorsi punitivi caratterizzati da un sostanziale automatismo (in tal senso DI SIENA M., *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*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, VII, 831 ss.). Si tratta in definitiva di un assetto che oltre a non implementare la *compliance* determina un compromesso al ribasso rispetto ad una effettiva applicazione del postulato di proporzionalità.

Ecco allora che si palesa il disallineamento dal criterio di proporzionalità utilizzato in una accezione "cardinale" che vuole la quantificazione della pena pecuniaria ancorata ad un equo bilanciamento fra l'interesse perseguito con l'applicazione della misura sanzionatoria e l'oppressione della sfera soggettiva e personale del destinatario della stessa indipendentemente dall'importanza dell'interesse pubblico tutelato integrato, nella Risposta in questione, dal valore della dichiarazione in un sistema di fiscalità di massa all'interno del quale la sua fedele compilazione e tempestiva presentazione costituisce un passaggio fondamentale in vista dell'adempimento di un dovere inderogabile di solidarietà (per ampie riflessioni in ordine alle due diverse accezioni del principio di proporzionalità utilizzate dalla Corte costituzionale ossia "proporzionalità ordinale" e proporzionalità "cardinale" si veda SEVERA F., *La proporzionalità delle sanzioni amministrative nella giurisprudenza costituzionale: questioni di sostanza e questioni di processo*, in *Consulta online*, 2023, fasc. II).

Seguendo questa impostazione, la valorizzazione dell'interesse a garantire la piena efficacia dei controlli fiscali - il cui svolgimento risulterebbe ostacolato dall'atteggiamento non collaborativo in cui si traduce il mancato adempimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione - corre il rischio in un ambito estremamente delicato quale quello sanzionatorio di "sbilanciare" gli interessi in gioco in una

direzione poco garantistica per i contribuenti e ciò ancor più alla luce del portato della giurisprudenza unionale.

Come ampiamente riconosciuto dalla giurisprudenza comunitaria, infatti, una applicazione chiara e specifica del principio di proporzionalità attiene in primo luogo alla valutazione dell'adeguatezza della sanzione, che implica in sostanza una valutazione del rapporto fra il mezzo impiegato ed il fine che si intende perseguire in termini di congruità; in secondo luogo alla sua necessità che si risolve nell'obbligo di scelta per la soluzione che, nella fattispecie concreta, determini il raggiungimento dell'obiettivo attraverso il minimo sacrificio degli interessi confliggenti; infine alla proporzionalità in senso stretto, la quale richiede che la misura adottata dai pubblici poteri non debba essere tale da gravare in maniera eccessiva sull'interessato e da risultargli per questo intollerabile. Da tanto discende che qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che inconvenienti causati dalla stessa non devono risultare sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti (sul tema si veda, per puntuali considerazioni riguardo il contenuto del principio di proporzionalità delle sanzioni e la sua autonomia definitoria attraverso l'esame della giurisprudenza europea ed interna, SALVATI A., *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, VI, 284 ss.).

Il rilievo dell'interesse pubblico perseguito deve essere, pertanto, temperato con l'esigenza che la misura della sanzione ed il disvalore da essa espresso non ecceda mai in modo irragionevole il disvalore espresso dal fatto dovendo la severità della sanzione essere adeguata alla gravità delle violazioni in considerazione non solo degli elementi costitutivi di un'infrazione e delle norme relative all'importo delle sanzioni, ma anche degli elementi di cui si può tenere conto per la fissazione dell'importo della sanzione.

Evidentemente una sproporzione tra fatto e sanzione emerge nella Risposta all'interpello. E tanto tenendo presente che la commisurazione della sanzione prospettata, con il suo dato afflittivo, diverge dallo schema che la vuole legata nella sua concreta determinazione ad una proporzionata relazione con il fatto commesso, risultando l'enfaticizzazione di ogni elemento di natura teleologica che infici tale schema evidentemente distonica rispetto al ruolo di cardine del sistema sanzionatorio rappresentato dal principio di proporzionalità (n.d.r. forma faticosa).

Alla luce delle considerazioni espresse, pare dunque che per uno strano fenomeno di eterogenesi dei fini l'Agenzia nell'affermato intento di adeguarsi alla pronuncia della Corte cost. n. 46/2023, superando quanto compiutamente affermato con la circ. n. 54/E/2002, finisce per prospettare sul piano dell'effettività un quadro sanzionatorio non conforme allo stesso principio di proporzionalità.

#### 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

BORGIA C., *La vis espansiva del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria in materia tributaria: note a margine della sentenza della Corte Costituzionale, n. 46/2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, VII, 769 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.*, 2023, 2, VII, 775 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss.

DI SIENA M., *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*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, VII, 831 ss.

GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 122 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.*, 2014, 4, I, 41 ss.
- 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.
- SEVERA F., *La proporzionalità delle sanzioni amministrative nella giurisprudenza costituzionale: questioni di sostanza e questioni di processo*, in *Consulta online*, 2023, fasc. II
- VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021

## RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

### Il ritardato pagamento della Pubblica Amministrazione non integra la causa di punibilità della forza maggiore (Cass., sez. trib., 9 maggio 2024, n. 12708) (\*)

SILVIA GIORGI

#### La massima della Suprema Corte

Essendo il ritardato pagamento della Pubblica Amministrazione un evento prevedibile e ricorrente, è onere dell'imprenditore predisporre quanto necessario per poter versare il dovuto all'Erario. Non si può, quindi, invocare l'esimente della forza maggiore in caso di omessi/tardivi versamenti correlati alla crisi di liquidità dovuti a significativi ritardi della Pubblica Amministrazione nella corresponsione di importi cospicui.

#### Il (tentativo di) dialogo

La sentenza in commento delimita (con estremo rigore) il perimetro della causa di punibilità della forza maggiore nel sistema delle sanzioni amministrative tributarie.

Il caso è quello, per un verso, "classico" del contribuente che ritarda il pagamento del debito tributario per una crisi di liquidità; per altro verso peculiare perché la crisi di liquidità dipende da reiterati ritardi della Pubblica Amministrazione nella corresponsione di importi cospicui. A "colorire" ulteriormente la vicenda anche la circostanza per cui il contribuente è società dedita alla locazione di impianti per effettuare intercettazioni ambientali che ha, per l'appunto, quali unici committenti le Procure della Repubblica e i Tribunali.

La tesi del contribuente, vittorioso nelle fasi di merito, è quella per cui il ritardato pagamento della Pubblica Amministrazione per importi cospicui ha determinato una crisi di liquidità che ha impedito di onorare tempestivamente i debiti tributari, con ciò elidendo lo stato soggettivo della colpa. La questione viene, anche proposta sotto il profilo della "giustizia" della risposta punitiva giacché sarebbe quanto meno iniquo che la stessa Pubblica Amministrazione, responsabile della crisi di liquidità del proprio creditore, possa poi, assumendo le sembianze del Fisco, richiedere il pagamento della sanzione in relazione ad una condotta da lei stessa provocata.

La Suprema Corte, invece, senza indugiare sul tema dell'equità, sposa la linea dura e senza "fronzoli" dell'accezione penalistica della forza maggiore.

L'esimente, nel sistema delle sanzioni amministrative tributarie, deve dunque essere intesa come evento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e della volontarietà della condotta. Ciò posto, l'evento non può essere qualificato come imprevedibile, essendo il ritardato pagamento della Pubblica Amministrazione un fenomeno ricor-

(\*) 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.

rente (o meglio, secondo le testuali parole della pronuncia “*purtroppo ricorrente*”, con un avverbio che lascia trapelare l’unica concessione “empatica” della Suprema Corte alla malcapitata società).

È, in definitiva, onere dell’imprenditore predisporre quanto necessario – anche attraverso mutui e accantonamenti – per versare tempestivamente il dovuto all’Erario.

A fronte di fatti pacifici – tanto il ritardato pagamento del contribuente quanto i significativi e reiterati inadempimenti pubblici – la Corte chiosa con il *leitmotiv* sul rischio d’impresa che impone una «*valutazione prognostica in ordine ai pagamenti attesi e agli oneri fiscali da fronteggiare in presenza dell’eventuale (omesso o) tardivo pagamento del debitore, sia esso la P.A. oppure un privato, ricercando i fondi con i quali far fronte alle proprie obbligazioni tributarie*». Passando al profilo della prova, il contribuente non si è, poi, nemmeno premurato di allegare circostanze che comprovassero di essersi attivato per reperire le somme necessarie ad adempiere alle obbligazioni tributarie (con ciò meritando anche la condanna alle spese del giudizio).

\*\*\*

La sentenza presenta notevoli motivi di interesse.

Il primo è certamente quello di investire una causa di punibilità di scarsa applicazione, blindandone ancor più la concreta operatività.

Noto, infatti, che sinora la forza maggiore ha trovato limitato riconoscimento in casi “estremi” quali gli eventi calamitosi o scioperi che impediscono l’esecuzione dell’adempimento dovuto. Crisi o dissesti finanziari non sono, invece, tradizionalmente considerati idonei ad escludere l’esigibilità della condotta doverosa, con un orientamento consolidato nella giurisprudenza penale in tema di omessi versamenti (cfr. *ex multis*, Cass.pen., sez. III, n. 12906/2018).

Il parallelismo penalistico offre il secondo spunto di interesse.

L’attività di impresa è per sua natura rischiosa. E per la Corte affrontare il rischio d’impresa significa dilatare le maglie del criterio penalistico della prevedibilità in astratto: in taluni settori ad elevata pericolosità (esempio classico era quello della circolazione stradale) il principio del legittimo affidamento è stato costantemente e abbastanza pacificamente mutilato dalla Cassazione penale non potendo il soggetto fidarsi nell’altrui condotta diligente (Cass. pen. n. 24414/2021). Non è, dunque, sufficiente che ciascuno osservi le regole di prudenza e cautela a lui dirette ma occorre altresì che preveda l’altrui condotta inosservante. Ma anche tale orientamento rigorista si è progressivamente “ammorbido” fino a concludere che, anche in settori per natura pericolosi, caratterizzati dall’interazione personale di più soggetti, le norme che estendono al massimo gli obblighi di prudenza, sino al dovere di prospettarsi le altrui irregolarità, non sono sufficienti a ritenere sussistente un obbligo generale di prevedere e governare sempre e comunque il rischio derivante da violazioni altrui. Diversamente si finirebbe per condannare il soggetto che opera in tali contesti rischiosi «*al destino del colpevole per definizione o, se si vuole, del capro espiatorio*». (Cass. pen., sez. IV, n. 46741/2009 sempre in tema di circolazione stradale).

In tema di rischio fiscale, la Suprema Corte tributaria “rispolvera” i criteri della prevedibilità in astratto e del legittimo affidamento “temperato”, di fatto, annullandolo attraverso l’estensione della responsabilità fiscale alle responsabilità per prevedibili negligenze altrui.

Qualche interrogativo, tuttavia, sorge spontaneo.

Il primo è se, in un caso di sostanziale mono-committenza, come quello di specie in cui la società aveva quali unici clienti delle Pubbliche Amministrazioni fosse effettivamente esigibile una condotta alternativa. Peraltro, val la pena sottolinearlo, la concreta fattispecie non riguardava il ritardato versamento di IVA o ritenute, bensì di acconti IRES, rispetto ai quali è indubbiamente labile il presupposto della disponibilità delle risorse da parte del reo (in quanto ricevute dal cessionario/committente o non erogate al sostituito) solitamente valorizzata dall’orientamento giurisprudenziale più rigoristico per giustificare l’onere dell’imprenditore di accantonare quanto necessario ad adempiere all’obbligazione tributaria.

Il secondo è se la coincidenza tra il terzo “P.A. prevedibilmente inadempiente” e il Fisco “P.A. esattore puntuale” non meritasse, in qualche forma, di essere valorizzata per giungere a diverse conclusioni. Se, in sostanza, il profilo dell’equità della sanzione sollevato dal contribuente e completamente ignorato dal Collegio, non potesse essere la chiave di lettura per delineare la causa di non punibilità della forza

maggiore quale vicenda estranea alla sfera di coscienza e volontà del contribuente, giacché causata proprio dal debitore pubblico che poi assume, in relazione ai medesimi rapporti, le diverse sembianze di creditore, con ciò recidendo qualsivoglia giudizio di rimproverabilità sul contribuente.

Il terzo è se non vi sia una certa “schizofrenia” nell’inquadramento della Pubblica Amministrazione in veste di debitore: da un lato la Pubblica Amministrazione è proposta debitore come tutti gli altri giacché in presenza dell’eventuale (omesso) o tardivo adempimento del debitore, la Corte specifica «*sia esso P.A. oppure un privato*» ricade sull’imprenditore la valutazione prognostica in ordine ai pagamenti attesi. Ma, dall’altro lato, è un debitore prevedibilmente inadempiente – e ciò è elevato a massima d’esperienza - che, di conseguenza, addossa al contribuente creditore i rischi, anche fiscali, connessi al proprio inadempimento. Con ciò il Collegio lascia intendere che, in sostanza, la Pubblica Amministrazione è un debitore “meno uguale” degli altri giacché nei suoi confronti l’eccezione di inadempimento (*inadimplenti non est adimplendum*) non si può sollevare. E al contribuente creditore della Pubblica Amministrazione non è perdonato alcun ritardo nel versamento dei tributi.

\*\*\*

La sentenza in commento non può che essere criticata da qualsiasi angolo la si voglia inquadrare.

Innanzitutto, il criterio della prevedibilità, tanto più se intesa in senso astratto, non è del tutto consono per delimitare la forza maggiore, che ben potrebbe essere un evento esterno – naturale o umano – prevedibile e magari anche previsto ma che il contribuente non può impedire (*vis maior cui resisti non potest*). E qui davvero si fatica a rimproverare il contribuente in regime di sostanziale mono-committenza per aver ritardato il pagamento di acconti IRES a causa del ritardo delle Pubbliche Amministrazioni clienti. Tanto più che, come sopra chiarito, nel caso di ritardati/omessi versamenti riguardanti le imposte sul reddito al contribuente nemmeno può essere imputato l’accantonamento di somme già riscosse o, comunque, nella propria disponibilità.

L’elemento soggettivo dell’illecito è notoriamente svuotato nell’esperienza applicativa e nell’orientamento giurisprudenziale. Le cause di non punibilità che potrebbero arginare forme di responsabilità pressoché oggettiva vengono, invece, intese in senso restrittivo, fino a svuotarle, con un regime probatorio rigoroso e di fatto diabolico. Se la colpevolezza si presume, la prova della non colpevolezza è quasi un rito esoterico.

Spicca, poi, il silenzio su quanto la Corte avrebbe potuto dire in ordine al senso di giustizia della sanzione che è, in questo caso, chiaramente e quasi intuitivamente, iniqua. Rescindere il legame tra la sanzione e la rimproverabilità del soggetto certamente non giova alla fiducia nel sistema punitivo e probabilmente tributario nel suo complesso.

## Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario (\*)

*Initial remarks on the draft legislative decree revising the tax penalty system*

ANDREA GIOVANARDI

### Abstract

Lo schema di decreto legislativo avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario, approvato dal Consiglio dei Ministri il 21 febbraio 2024, è stato trasmesso alle Camere per i pareri richiesti dall'art. 1, comma 2, L. 9 agosto 2023, n. 111. Il testo della relazione predisposto dall'Autore per l'audizione avanti le Commissioni riunite 2a Giustizia e 6a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica prende in esame i principali profili del complesso provvedimento legislativo. In particolare, dopo aver evidenziato che il primario obiettivo della riforma è quello di "migliorare" la proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell'illecito commesso, la relazione si sofferma sulla riduzione delle misure edittali, sulla discutibile deroga al *favor rei* e sui delicati rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario come rivisti a seguito della revisione del principio del *ne bis in idem* e della disciplina dei sequestri preventivi in presenza di regolare rateazione del debito tributario. Infine, ci si sofferma su una questione particolare, quella della differenza tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, su cui il legislatore ha deciso di intervenire.

**Parole chiave:** riforma fiscale, sanzioni tributarie, principio di proporzionalità, *ne bis in idem*, crediti non spettanti, crediti inesistenti

### Abstract

*The draft legislative decree concerning the revision of the tax penalty system, approved by the Council of Ministers on February 21, 2024, has been transmitted to the Parliament for the opinions required by Article 1, paragraph 2, of Law No. 111 of August 9, 2023. The text of the report prepared by the Author for the hearing before the Joint Committees 2nd Justice and 6th Finance and Treasury of the Senate of the Republic examines the main aspects of the complex legislative measure. In particular, after highlighting that the primary aim of the reform is enhance the proportionality of penalties with respect to the seriousness of the offense committed, the report focuses on the reduction of edictal measures, the questionable derogation to *favor rei*, and the intricate nexus between criminal proceedings and tax proceedings as revised subsequent to the review of *ne bis in idem* principle and the regime of precautionary seizures in the context of regular tax debt installment. Lastly, focus is directed towards a particular issue, namely the distinction between non-accruable credits and non-existent credits, which the legislator has opted to address.*

**Keywords:** tax reform, tax penalties, principle of proportionality, *ne bis in idem*, non-entitled credits, non-existent credits

(\*) Testo dell'Audizione sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario (A.G. 144) presso il Senato della Repubblica, Commissioni riunite 2a Giustizia e 6a Finanze e Tesoro, Roma, 9 aprile 2024.

**SOMMARIO:** **1.** Il “miglioramento” della proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell’illecito quale primario obiettivo dell’art. 20 L. 9 agosto 2023, n. 111. - **2.** La riduzione delle misure edittali delle sanzioni tributarie nello schema di decreto legislativo (artt. 2 e 4). - **3.** La (vistosa e inaccettabile) deroga al principio del *favor rei* (art. 5). - **4.** Su alcune delle modifiche al decreto sui principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie (art. 3). - **4.1.** Sanzioni tributarie, persone giuridiche, società di capitali, società di persone e società ed enti interposti. - **4.2.** Una nuova causa di non punibilità. - **4.3.** La nuova disciplina della recidiva. - **4.4.** Sulla possibilità di intervenire sulla misura della sanzione, non solo in diminuzione, ma anche in aumento: il nuovo art. 7, comma 4. - **5.** Sui rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale (art. 1). - **5.1.** Le nuove, insoddisfacenti, regole in materia di *ne bis in idem*. - **5.2.** Sequestro e confisca. - **5.3.** Le cause di non punibilità introdotte con lo schema di decreto legislativo. - **6.** Una questione particolare: la nuova disciplina dei crediti non spettanti e inesistenti, tra diritto tributario e diritto penale.

**1.** Dalle disposizioni contenute nell’art. 20 della legge di delega per la riforma tributaria, rubricato “*Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*”, a cui è data attuazione con lo schema di decreto legislativo sui cui contenuti oggi sono audito, emerge agevolmente che il prioritario obiettivo che il legislatore delegante si è posto è quello di dare migliore attuazione al principio di proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell’illecito.

Tanto risulta non solo dalla disposizione in cui si indica quale criterio direttivo quello, per l’appunto, di «*migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo a livelli esistenti in altri Stati europei*» (art. 20, comma 1, lett. c), n. 1), ma anche dalle sollecitazioni a:

- a) estendere l’ambito applicativo del principio a norme che, pur non essendo propriamente sanzionatorie, sono comunque destinate a fungere da “valvola di decompressione” del sistema, quali quelle volte a: *i*) premiare, con la riduzione e/o l’eliminazione delle sanzioni coloro che, in regime di adempimento collaborativo (art. 17, comma 1, n. 1.9.1) o anche al di fuori di esso, adottino sistemi di misurazione e controllo dei possibili rischi fiscali da comunicare preventivamente al Fisco (art. 20, comma 1, lett. b), n. 4); *ii*) escludere l’applicazione delle penalità per coloro che presentino una dichiarazione integrativa e paghino l’imposta per adeguarsi alle indicazioni che risultino da documenti di prassi pubblicati dall’Amministrazione a valle della procedura di interpello (art. 20, comma 1, lett. c), n. 5);
- b) coordinare la disciplina degli istituti deflativi del contenzioso con il principio di proporzionalità, laddove si richiede di rivedere, evidentemente potenziandola, la disciplina del ravvedimento operoso (art. 20, comma 1, lett. c), n. 2) e di estendere il concorso formale e materiale e la continuazione agli istituti deflativi (art. 20, comma 1, lett. c), n. 4), in modo da evitare che chi voglia definire la propria posizione risulti destinatario di sanzioni più gravose a causa dell’impossibilità di beneficiare dei meccanismi di ricalcolo previsti dall’art. 12, commi 3 e 5, D.Lgs. n. 472/1997;
- c) superare l’ambigua distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti (art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), sulla scorta della quale finiscono oggi per essere equiparate, si pensi ai crediti di imposta di ricerca e sviluppo, le posizioni di chi abbia ritenuto di poter accedere all’agevolazione in forza di una determinata interpretazione della norma agevolativa e coloro i quali, fraudolentemente, abbiano invece simulato la sussistenza di investimenti mai realizzati.

Ma il tentativo emerge anche, con riferimento ai principi comuni alle sanzioni amministrative e penali, dalla consapevolezza in merito alla necessità di valutare l’adeguatezza della reazione dell’ordinamento agli illeciti tributari avendo a riferimento il sistema nel suo complesso. Così si spiegano:

- i) l’indicazione tesa alla compiuta realizzazione del principio del *ne bis in idem* (art. 20, comma 1, lett. a), n. 1), obiettivo, questo, che va perseguito con urgenza in un contesto in cui: *i*) è consentito procedere al sequestro preventivo del profitto del reato da parte dell’Autorità giudiziaria in vista della possibile futura confisca; *ii*) si è assistito all’inserimento dei reati tributari nell’elenco contemplato

dalla disciplina della responsabilità amministrativa degli enti per la condotta delle figure apicali (art. 25-*quinqüesdecies* D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231);

- ii) la prescrizione volta a «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale*».

È alla luce dell'individuato obiettivo prioritario che mi accingo a esaminare lo schema di decreto legislativo A.G. 144.

2. La riduzione delle misure edittali per quel che concerne le imposte sui redditi, l'IRAP e l'IVA, quale risulta dallo schema di decreto legislativo (art. 2), è qui di seguito compendiata (le norme citate in tabella sono quelle di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, su cui lo schema interviene):

<b>Illecito</b>	<b>Prima</b>	<b>Dopo</b>
Omessa dichiarazione, art. 1, co. 1	Dal 120 al 240%	120%
Dichiarazione infedele, art. 1, co. 2	Dal 90 al 180%	70%
Dichiarazione infedele con violazione realizzata con documentazione falsa o operazioni inesistenti, art. 1, co. 3	Sanzione dal 90 al 180%, aumentata della metà	70% aumentata dalla metà al doppio
Violazioni previste ai commi 1 e 2 che riguardano redditi prodotti all'estero, art. 1, co. 8	Aumento di 1/3 delle sanzioni ivi previste	Abrogato e quindi nessun aumento
Omessa dichiarazione del sostituto di imposta, art. 2, co. 1	Dal 120 al 240%	120%
Dichiarazione infedele del sostituto di imposta, art. 2, co. 2	Dal 90 al 180%	70%
Omessa dichiarazione IVA, art. 5, co. 1	Dal 120 al 240%, con riduzione per i soggetti che applicano regimi speciali per dichiarazione presentata entro 3 anni dal 60 al 120% e entro l'anno successivo dal 30 al 60%	120%, con riduzione per i soggetti che applicano regimi speciali per dichiarazione presentata entro tre anni al 45% e entro l'anno successivo al 25%
Dichiarazione infedele IVA, art. 5, co. 4	Dal 90 al 180%	70%
Dichiarazione infedele con violazione realizzata con documentazione falsa o operazioni inesistenti, art. 5, co. 4-bis	Sanzione dal 90 al 180%, aumentata della metà	70% aumentata dalla metà al doppio
Richiesta a rimborso eccedenza detraibile da dichiarazione in assenza dei presupposti, art. 5, co. 5	30%	25%
Violazione obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione operazioni soggette a IVA, art. 6, co. 1	Dal 90 al 180%	70%
Violazione art. 6, co. 2	Dal 5 al 10%	5%
Violazione art. 6, co. 2-bis	90%	70%
Violazione art. 6, co. 3	90%	70%
Illegittima detrazione IVA, art. 6, co. 6	90%	70%
Violazione del cessionario, art. 6, co. 8	100% imposta	70%
Violazione ex art. 6, co. 9-bis	Da 500 euro a 20.000 euro	Da 500 euro a 10.000 euro
Violazione ex art. 6, co. 9-bis.3, secondo periodo	Dal 5 al 10%	5%
Violazione ex art. 6, co. 9-ter	Dal 10 al 20%	10%

Violazioni relative alle esportazioni, art. 7, co. 1	Dal 50 al 100%	50%
Violazioni relative alle esportazioni, art. 7, co. 3	Dal 100 al 200%	70%
Violazioni relative alle esportazioni, art. 7, co. 5	Dal 100 al 200%	70%
Violazione di cui all'art. 8, co. 3- <i>bis</i>	Da 500 a 50.000 euro	Da 500 euro a 30.000 euro
Violazione di cui all'art. 8, co. 3- <i>ter</i> e 3- <i>quater</i>	Da 1000 a 50.000 euro	Da 1.000 a 30.000 euro
Violazione di cui all'art. 8, co. 3- <i>quinquies</i>	Da 2.000 euro a 21.000 euro	Da 1.500 a 15.000 euro
Violazione di cui all'art. 10, co. 1	Da 2.000 euro a 21.000 euro	Da 1.500 a 15.000 euro
Violazione di cui all'art. 11, co. 2- <i>quinquies</i>	100 euro per ciascuna trasmissione	Introdotta limite di 1.000 euro per ciascun trimestre
Violazione di cui all'art. 11, co. 4- <i>bis</i>	Da 500 a 50.000 euro	Da 500 euro a 30.000 euro
Ritardati ed omessi versamento, di cui all'art. 13, co. 1	30%	25%
Compensazione crediti non spettanti di cui all'art. 13, co. 4	30%	25%, in alcuni casi riducibili qualora ricorrano le condizioni a 250 euro
Compensazione crediti inesistenti di cui all'art. 13, co. 4	Dal 100 al 200%, senza possibilità di definizione agevolata	70%, con possibilità di definizione agevolata e con aumento dalla metà al doppio in caso di frode (art. 13, co. 5- <i>bis</i> )

Queste invece quelle previste per le sanzioni in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché sugli altri tributi indiretti (art. 4).

<b>Illecito</b>	<b>Prima</b>	<b>Dopo</b>
Omessa richiesta registrazione e della presentazione della denuncia, art. 69 TUR (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)	Dal 120 al 240%, con riduzione dal 60 al 120% se richiesta tardiva non oltre 30 gg.	120%, con riduzione al 45% se richiesta tardiva non oltre 30 gg.
Insufficiente dichiarazione di valore, art. 71 TUR	Dal 100 al 200%	70%
Occultazione di corrispettivo, art. 72 TUR	Dal 120 al 240%	120%
Omessa dichiarazione, art. 50 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346	Dal 120 al 240%, con riduzione dal 60 al 120% se presentazione tardiva non oltre 30 gg.	120%, con riduzione al 45% se richiesta tardiva non oltre 30 gg.
Infedele dichiarazione, art. 51 D.Lgs. n. 346/1990	Dal 100 al 200%	80%
Violazione ex art. 53, co. 1, D.Lgs. n. 346/1990	Dal 100 al 200%	80%
Violazione ex art. 53, co. 2, D.Lgs. n. 346/1990	Dal 100 al 200%	80%
Omessa richiesta trascrizione o annotazione obbligatoria, art. 9 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347	Dal 100 al 200%, con riduzione dal 50 al 100% nel caso di ritardo non superiore a 30 gg.	80%, con riduzione al 45% nel caso di ritardo non superiore a 30 gg.
Omesso o insufficiente pagamento dell'imposta, art. 25, co. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642	Dal 100 al 500%	80%
Omessa o infedele dichiarazione di conguaglio, art. 25, co. 3, D.P.R. n. 642/1972	Dal 100 al 200%, con riduzione dal 50 al 100% nel caso di ritardo non superiore a 30 gg.	80%, con riduzione al 45% nel caso di ritardo non superiore a 30 gg.

Violazioni in materia di imposta sugli spettacoli, art. 32, co. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640	Dal 100 al 200%, con un minimo di 500 euro	60%, con un minimo di 300 euro
Violazioni in materia di imposta sugli spettacoli, art. 32, co. 2, D.P.R. n. 640/1972	Dal 100 al 200%, con un minimo di 250 euro, con riduzione dal 50 al 100% se adempimento effettuato entro 30 gg.	90%, con un minimo di 250 euro, con riduzione al 45% se adempimento effettuato entro 30 gg.
Violazioni in materia di imposta sugli spettacoli, art. 32, co. 3, D.P.R. n. 640/1972	100%o imposta, con un minimo di 500 euro	60%, con un minimo di 300 euro
Violazioni in materia di tasse e concessioni governative, art. 9, co. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641	Dal 100 al 200%	90%
Violazioni in materia di assicurazioni private e contratti vitalizi (art. 24, co. 1, lett. b), L. 29 ottobre 1961, n. 1216)	Dal 100 al 200%	100%
Violazioni in materia di assicurazioni private e contratti vitalizi (art. 24, co. 1, lett. c), L. n. 1216/1961)	Dal 200 al 400%	70%
Violazioni in materia di assicurazioni private e contratti vitalizi (art. 24, co. 1, lett. e), L. n. 1216/1961)	Dal 200 al 400%	70%
Violazioni in materia di assicurazioni private e contratti vitalizi (art. 24, co. 1, lett. h), L. n. 1216/1961)	Dal 100 al 200%	100%
Violazioni in materia di assicurazioni private e contratti vitalizi (art. 24, co. 1, lett. i), L. n. 1216/1961)	Dal 200 al 400%	70%

Le osservazioni che possono farsi sugli anzidetti interventi sono le seguenti.

La prima. Si è deciso, in modo pressoché generalizzato, di eliminare la forchetta tra sanzione minima e sanzione massima a cui siamo da sempre abituati. Mi sembra una scelta convincente e opportuna: la misura massima della pena è inutilmente posta in un contesto, come quello attuale, in cui l'Amministrazione finisce sempre, in ragione della difficoltà di individuare nitidamente l'elemento soggettivo dell'illecito, con l'applicare la misura minima. Discutibile, in questa prospettiva, la decisione di introdurre la forchetta nell'art. 1, comma 3, in materia di imposte sui redditi e IRAP, nell'art. 2, comma 2-bis, in materia di violazioni del sostituto di imposta, nell'art. 5, comma 4-bis, in materia di IVA, per quel che riguarda l'aumento della sanzione nel caso in cui «*la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici e raggiri, condotte simulatorie e fraudolente*», e ciò per le seguenti ragioni: *i)* nell'attuale disciplina la sanzione va da un minimo a un massimo, ma l'aumento è fisso, 50%, sicché si assiste al totale capovolgimento dello schema (la sanzione è fissa, l'aumento può essere calibrato da un minimo a un massimo); *ii)* l'aumento è collegato alla frode della condotta, che è un'aggravante, il che rende difficile scorgere i motivi sulla base dei quali l'Amministrazione potrebbe ritenere di applicare un aumento superiore al minimo (condotte più fraudolente di altre? Sulla base di quali criteri?); *iii)* la scelta sembra collegarsi al timore di vedere eccessivamente ridotta la sanzione nei casi gravi previsti dalla norma, timore che non mi sembra giustificato, considerato che, rimanendo sui minimi, generalmente applicati dall'Amministrazione, si scende dal 135% al comunque consistente 105% (se si applica il massimo si sale al 140%, che è superiore alla misura della sanzione che viene generalmente applicata); *iv)* si è persa l'occasione per chiarire che la sanzione maggiorata andrebbe applicata esclusivamente alla parte di imposta recuperata collegata alla violazione che abbia i caratteri della frode, e non anche alla parte di imposta derivante da illeciti meno gravi (in vigenza dell'attuale disciplina, la maggiorazione si “porta dietro” tutta l'imposta anche

quando la contestazione per operazioni inesistenti riguarda solo una parte, talvolta minima, dell'imponibile recuperato a tassazione).

La seconda. La riduzione delle sanzioni, a voler concentrare l'attenzione sulla revisione delle sanzioni più importanti (quelle di cui al D.Lgs. n. 471/1997), riguarda le fattispecie di infedele dichiarazione sia in ambito imposizione diretta e IRAP e sostituto di imposta che in ambito IVA (dal 90/180 al 70%), quelle connesse agli adempimenti IVA (dal 90/180 al 70%), quella per l'illegittima detrazione dell'IVA (dal 90 al 70%), quella per omessi versamenti e per compensazioni con crediti non spettanti (dal 30 al 25%) e quella per compensazioni con crediti inesistenti (dal 100 al 200 al 70%, con aggiunta della possibilità della definizione agevolata, ad oggi preclusa). Rimane invece sostanzialmente inalterata (conferma nel minimo, che è quanto gli Uffici generalmente applicano) la misura della sanzione per i casi di omessa dichiarazione. Evidentemente si è ritenuto, peraltro nel silenzio della delega, che tale tipo di violazione non abbisogni di essere ridotta in attuazione del principio di proporzionalità, senza con ciò considerare che il criterio direttivo citato e attinente al "miglioramento" della proporzionalità si riferisce indistintamente a tutte le sanzioni, senza esclusione alcuna. Potrebbe peraltro dirsi che sul punto si giunge a quello che abbiamo individuato come obiettivo prioritario della riforma per altra via, in forza di quanto previsto nei nuovi artt. 1, comma 1-bis, 2, comma 1-bis, 5, comma 1-bis, D.Lgs. n. 471/1997, laddove si legge che «*se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni*» (sulla formulazione della norma ci sarebbe da discutere, atteso che se viene presentata con ritardo inferiore a novanta giorni la dichiarazione non è omessa, ma tardiva), ma non oltre i termini decadenziali di accertamento «*e comunque prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo*», si applica sull'ammontare delle imposte dovute una sanzione pari al triplo di quella prevista per gli omessi versamenti (75% quindi). Si tratta di disposizione molto opportuna perché non vi è ragione di sanzionare allo stesso modo chi emerge prima di essere intercettato dal sistema dei controlli e chi invece resta nell'ombra, in un contesto in cui la violazione di omessa dichiarazione non può essere oggetto di ravvedimento operoso. Si poteva forse evitare, invece, l'ulteriore riduzione della sanzione risultante dai nuovi artt. 1, comma 2-bis, 2, comma 2.1, 5, comma 4.1, per la dichiarazione infedele rettificata con integrativa entro i termini di decadenza dell'accertamento e prima che siano iniziate attività di controllo di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza (sanzione prevista pari al doppio di quella per gli omessi versamenti, 50% quindi): alla ricordata riduzione, infatti, dovrebbe accompagnarsi l'ulteriore abbattimento derivante dal ravvedimento operoso che, consentendo di ridurre notevolmente la penalità (un sesto del minimo edittale, ma anche meno), finisce quasi per azzerarla.

La terza. Quanto detto permette di affrontare questione di carattere più generale, che è quella, su cui ho già avuto modo di scrivere (GIOVANARDI A., *Proporzionalità e deterrenza delle sanzioni: un difficile equilibrio*, in *Quotidiano più*, 16 ottobre 2023), del rapporto tra misura delle sanzioni previste nella legge e istituti deflativi del contenzioso. Se è vero che, dal punto di vista della dosimetria sanzionatoria, l'Italia si pone ad un livello superiore a quello di altri Paesi europei, è anche vero che, se si esamina l'attuale sistema nel suo concreto dispiegarsi, occorre prendere atto che le penalità sono suscettibili di essere pesantemente ridotte per effetto di una nutrita schiera di istituti, dal ravvedimento operoso, all'accertamento con adesione, alla definizione in acquiescenza, alla mediazione, alla conciliazione giudiziale, estesa dalla riforma anche al giudizio di Cassazione. Ne deriva che il congiunto operare della riduzione delle sanzioni e dell'ulteriore potenziamento delle opzioni *exit* potrebbe attenuare oltremodo l'effetto dissuasivo delle penalità, generando addirittura situazioni in cui, fatta salva l'esigenza di non "sconfinare" nella rilevanza penale dell'illecito, i contribuenti potrebbero considerare un "buon affare" la scelta evasiva, e ciò in ragione della regolarizzazione "a buon mercato" consentita dalla possibilità di pagare sanzioni già ridotte *ex lege* usufruendo di ulteriori consistenti abbattimenti (dal sesto del minimo edittale con il ravvedimento, ma si potrebbe anche scendere, al terzo per la definizione agevolata e l'accertamento con adesione al 50% al massimo per la conciliazione in secondo grado).

In definitiva, scrivevo solo qualche mese fa, si dovrebbe evitare che la sacrosanta ricerca della migliore realizzazione del principio di proporzionalità generi rovinosi effetti sull'efficacia deterrente delle

sanzioni, prezzo questo che non ci possiamo permettere in una situazione in cui il livello dell'evasione fiscale è ancora molto alto.

La quarta. Occorre infine evidenziare che per le sanzioni accessorie previste e disciplinate dall'art. 21, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 («a) l'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici e privati; b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture; c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi; d) la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c)») si va in direzione opposta a quella dell'attenuazione del carico delle penalità, prevedendosi nel nuovo art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 che «quando è irrogata una sanzione amministrativa superiore ad euro 50.000, si applica, secondo i casi, una delle sanzioni accessorie previste nel decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria, per un periodo da tre a sei mesi» (nell'attuale norma, si prevede da «uno a tre mesi»). La disposizione suscita rilevantissime perplessità perché nulla si dice nella delega sulle sanzioni accessorie, peraltro particolarmente pesanti, con la conseguenza che l'intervento volto ad inasprirle pare sprovvisto di quel supporto che farebbe venir meno ogni dubbio in merito a un possibile eccesso di delega.

Viene poi da chiedersi: non è che si riducono da parte del delegato le sanzioni pecuniarie per poi puntare sulle, per certi versi, potenzialmente più gravose sanzioni accessorie? È così che si persegue il “miglioramento” della proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell'illecito?

Frutto di un autentico svarione, in questo contesto, è l'art. 12, comma 1-bis, il quale prevede che «quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi di imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato biennale di cui all'art. 9 del decreto legislativo 21 febbraio 2024, n. 13, non accolta dal contribuente, le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui al comma 1 sono ridotte alla metà». Ed invero, l'inasprimento del trattamento sanzionatorio, che, evidentemente, consegue alla riduzione dei parametri di punibilità non si giustifica, atteso che il non accoglimento della proposta concordataria proveniente dall'Amministrazione costituisce scelta pienamente lecita del contribuente. Perché l'irrogazione di una sanzione nei confronti di chi non abbia accettato la proposta dovrebbe dare origine all'ampliamento della possibilità di comminare sanzioni accessorie rispetto a chi abbia commesso la stessa violazione senza aver ricevuto la proposta dal Fisco? Perché, se le sanzioni pecuniarie per le violazioni commesse rimangono identiche (e ci mancherebbe altro!), si dovrebbe far ricorso a una disciplina più penalizzante per le accessorie? La proposta di concordato preventivo è, per l'appunto, una proposta o una sorta di avvertimento di chiara matrice ricattatoria?

È sbagliato anche il periodo successivo della disposizione qui in commento, laddove si legge che «la medesima riduzione si applica anche quando è irrogata una sanzione amministrativa, in relazione a violazioni riferibili ai periodi di imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano» (si prevede lo stesso nel successivo comma 1-ter per i soggetti nei confronti dei quali si applica la recidiva ex art. 7, comma 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e per coloro che decadono dal regime di adempimento collaborativo di cui al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128). Ed invero, ribadite le perplessità in merito al rispetto dell'art. 76 Cost., risulta veramente difficile comprendere la ragione per cui la riduzione delle soglie per l'applicabilità delle sanzioni accessorie possa riguardare senza distinzione alcuna coloro che non abbiano accettato la proposta di concordato preventivo biennale e coloro che, avendo accettato, abbiano contravvenuto agli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano (lo stesso vale per l'adempimento collaborativo) o siano incorsi nella recidiva disciplinata dall'art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997.

3. L'art. 5 dello schema di decreto legislativo stabilisce che «le disposizioni di cui agli articoli 2, 3, comma 1, lettere a), b), c), d), e), h), i), l), m), n), e o) e 4, si applicano alle violazioni commesse successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto».

Le modifiche di cui si è dato finora conto (e anche quelle su cui ci si soffermerà nel paragrafo successivo) non avranno quindi effetti sugli atti emessi, ma non ancora definitivi, in deroga al principio del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, a mente del quale «*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*».

Si tratta quindi di scelta che si fonda sull'idea, esposta anche nella Relazione illustrativa allo schema di decreto, secondo la quale il principio di retroattività della legge più favorevole avrebbe copertura costituzionale solo per il diritto penale (e, infatti, la deroga al *favor rei* non opera per l'art. 1, che interviene sul D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), il tutto per il tramite degli artt. 3 e 117, comma 1, Cost., attraverso i quali acquisiscono valenza costituzionale l'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) e l'art. 49, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (in tal senso, anche Corte cost. nella sentenza n. 193/2016, peraltro citata nella Relazione illustrativa allo schema di decreto).

Non è ovviamente questa la sede per approfondire *funditus* la questione della estendibilità o meno del principio della necessaria applicazione della *lex mitior* alle sanzioni tributarie, le quali, peraltro, come è noto, non possono, nell'ambito della CEDU, essere qualificate come non penali in ragione della classificazione operata dal singolo legislatore nazionale: l'indagine circa il carattere di una sanzione deve essere compiuta secondo i tre criteri c.d. Engel, tenendo conto del suo carattere afflittivo, delle finalità di deterrenza e dell'applicabilità alla generalità dei cittadini (con la conseguenza che, se essi ricorrono, la sanzione dovrà essere considerata penale secondo la CEDU).

Resta comunque, anche a prescindere dalla costituzionalità, per il vero dubbio, della strada prescelta, che la descritta deroga si palesa come discriminatoria e inopportuna. Non convincono per nulla, in questa prospettiva, le osservazioni contenute nella Relazione illustrativa, in cui si legge che «*estrapolare dal contesto tali norme, per assegnare a esse efficacia retroattiva in virtù del principio della lex mitior, e trapiantarle così nel contesto attuale, equivarrebbe a consentire una indiscriminata mitigazione sanzionatoria non compensata dal potenziamento degli istituti di compliance e dal rafforzamento dell'intrinseca coerenza del sistema sanzionatorio, nel rispetto del nuovo punto di equilibrio su cui riposa l'ordinamento di settore. Per converso, un equilibrato bilanciamento dei valori in gioco richiede che anche le norme sanzionatorie più favorevoli operino soltanto in un contesto che trova i propri presupposti negli interessi e valori che caratterizzano per il futuro il sistema tributario per effetto della complessiva e restante parte della riforma generale dell'ordinamento tributario*». Sarebbe quindi, si legge ancora nella relazione, «*irragionevole applicare anche al sistema previgente norme concepite esclusivamente in vista di un nuovo corso*». Pare a chi scrive, infatti, che le conclusioni che si traggono dal faticoso argomentare dell'estensore della relazione dovrebbero essere esattamente opposte a quelle a cui si è ritenuto di giungere: se l'ordinamento abbisogna di riforme che lo rendano più giusto, coerente e ragionevole, non c'è alcun motivo per continuare a sottoporre a più pesanti sanzioni quei contribuenti che, in un contesto non paragonabile, in tesi, a quello che emergerà dalla riforma, abbiano commesso quegli illeciti che oggi il legislatore ha ritenuto di punire con sanzioni più lievi. Per paradosso, sarebbe più logico sostenere opposta tesi, e cioè che sia proprio chi non ha potuto contare su un ordinamento più giusto e su adeguati strumenti di *compliance*, a dover poter contare su sanzioni più miti o, quanto meno, sulle stesse sanzioni a cui sarà sottoposto chi ha la fortuna di operare in un contesto ordinamentale migliore.

La tesi suesposta non regge poi al vaglio dell'obiettivo fondante dell'intervento riformatore, che, come si è visto a più riprese, è il "miglioramento" della proporzionalità tra penalità e gravità dell'illecito: se si è ritenuto di diminuire la misura edittale delle misure sanzionatorie perché le stesse non erano in linea con quelle di altri Paesi europei allo scopo di dare adeguata attuazione all'anzidetto principio, perché mai tale finalità dovrebbe essere limitata alle condotte future, lasciando quindi consapevolmente in una situazione che non è in linea con il fondamentale principio coloro che l'illecito l'hanno già commesso?

In questa prospettiva, peraltro, si pone un ulteriore problema, che è quello connesso al fatto che nella legge di delega non sussiste alcun appiglio che consenta al delegato di adottare opzione di così grande

momento: come può attribuirsi a quest'ultimo, nel silenzio della delega, la facoltà di porre nel nulla uno dei principi che fondano l'ordinamento di settore, quello, come si è ricordato, cristallizzato nel già citato art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997?

Oltretutto, non può non apparire evidente che il ripristino del principio di ultrattività delle norme sanzionatorie tributarie confligge, mettendone a rischio il conseguimento, con lo scopo ultimo dell'intera riforma fiscale, che è quello di riguadagnare la fiducia del contribuente, il quale, persuaso della recuperata ragionevolezza delle leggi tributarie e del diverso atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria nei suoi confronti, sarà più *compliant*, adempiendo spontaneamente in misura maggiore agli obblighi tributari rispetto a quanto oggi accade.

4. Ci si concentra qui di seguito su alcune delle modifiche, quelle che si sono ritenute più importanti dal punto di vista sistematico, apportate dall'art. 3 dello schema di decreto al D.Lgs. n. 472/1997.

4.1. Per quel che riguarda il nuovo art. 2, comma 2-bis, si può dire in questa sede che esso assume valenza meramente ricognitiva di principi già agevolmente desumibili dall'ordinamento: *i)* riproducendo il contenuto dell'art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269, il quale stabilisce che «*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*»; *ii)* stabilendo che anche le sanzioni relative al rapporto tributario proprio delle società di persone restano a carico delle società, fatta salva nella fase della riscossione la disciplina civilistica sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica; *iii)* prevedendo che, se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto. Non si capisce quindi la ragione per cui una disposizione siffatta dovrebbe trovare applicazione per le violazioni commesse dalla data di entrata in vigore del decreto, in forza del già criticato art. 5.

Lo stesso si può dire per il nuovo art. 3, comma 3-bis, il quale stabilisce che «*la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e offensività*» e per il nuovo art. 7, comma 1, primo periodo, peraltro ultroneo, il quale statuisce che «*la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis*».

4.2. Il nuovo art. 6, comma 5-ter, dispone che «*non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con i documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa o al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*». Si tratta di opportuna integrazione delle cause di non punibilità già previste nell'art. 10, commi 2 e 3, dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove si stabilisce che non possono essere irrogate sanzioni al contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute negli atti dell'Amministrazione finanziaria, anche se successivamente modificate (comma 2) e nei casi di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (comma 3). Il caso che rimaneva fuori era quello di chi ha assunto una determinata condotta in assenza di indicazioni di segno contrario da parte dell'Amministrazione in una situazione di incertezza: in una situazione siffatta è corretto prevedere una causa di non punibilità in capo a chi si adegui alle nuove indicazioni entro un termine predeterminato dalla legge stessa mediante presentazione di dichiarazione integrativa. Ovviamente, tale possibilità non sussiste a fronte di affermazioni non nuove rese in circolari o in sede di consulenza giuridica (si assisterebbe, se così fosse, a una sorta di rimessione in termini) e a fronte delle pronunce che non risolvono nodi interpretativi che abbiano generato incertezza tra gli operatori. Anche qui, non è dato capire per quale ragione una siffatta disposizione dovrebbe entrare in vigore solo per le violazioni commesse successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo di riforma.

**4.3.** Di rilievo è anche la modifica della disciplina della recidiva. L'attuale art. 7, comma 3, prevede che «*la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, di mediazione o di conciliazione [...]*». La nuova disciplina dell'istituto si differenzia dall'attuale sotto i seguenti profili: *i)* la sanzione per il recidivo può essere aumentata fino al doppio (che non è poco, anche se si parte da una base fissa e non da una forchetta tra sanzione minima e massima); *ii)* si ha recidiva se nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto il contribuente sia incorso in altra violazione della stessa indole; *iii)* l'applicazione della recidiva è impedita dalla definizione della sanzione in ravvedimento o in adesione al processo verbale di constatazione ai sensi del nuovo art. 5-*quater* D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Il giudizio sulla nuova disposizione è complessivamente positivo. È pur vero che la dimensione del possibile incremento è più importante rispetto a quella attuale (in un contesto di sanzioni ridotte, tuttavia), ma è altrettanto indiscutibile che è un grande passo in avanti che si sia arrivati a stabilire che la recidiva possa trovare applicazione solo in presenza di una precedente sanzione definitiva perché risultante da una sentenza passata in giudicato o risultante da un atto non impugnabile. Qualche criticità mi sembra sia ravvisabile nell'individuazione delle condizioni che disinnescano l'applicazione dell'istituto: perché mai esso dovrebbe applicarsi solo in presenza di ravvedimento e di definizione del verbale in acquiescenza e non anche se si definiscono le sanzioni in accertamento con adesione, in sede di impugnazione degli atti e in conciliazione giudiziale?

**4.4.** L'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, nella versione attualmente vigente, è una sorta di “valvola di decompressione”, stabilendo la norma che «*qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*». Nella versione proposta nello schema, si prevede invece che: *i)* se sussiste sproporzione, la sanzione è ridotta fino a un quarto della misura prevista (non più minima, perché, lo si è visto, è stata quasi generalmente eliminata la forchetta tra minima e massima); *ii)* la variazione può essere effettuata anche in aumento, fino alla metà, «*se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1 [...]*».

Il riconoscimento di quest'ultima facoltà genera qualche perplessità perché:

- i)* essa è condizionata a circostanza non nitida da un punto di vista definitorio (e quindi vaga), la sussistenza di circostanze di particolare gravità;
- ii)* una disposizione di tal fatta, se massicciamente utilizzata, potrebbe influire negativamente sull'obiettivo della riforma, che è quello di ridurre le generalmente eccessive sanzioni e di influire positivamente sulla certezza dei rapporti giuridici.

A ciò si aggiunga che non sembra potersi ravvisare nell'art. 20 della legge delega di riforma fiscale un principio o criterio che faccia da supporto all'introduzione della surricordata facoltà di aumentare la sanzione rispetto alla misura prevista dalla legge.

**5.** L'art. 20, comma 1, lett. *a)*, n. 1, della legge delega richiede di «*razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*».

Ebbene, va fin da subito evidenziato che le disposizioni proposte nello schema di decreto legislativo muovono qualche passo verso l'“armonizzazione” del sistema sanzionatorio complessivamente inteso, ma appaiono ancora molto distanti dall'obiettivo che, seppur facendo ricorso a formule vaghe, il delegante si è posto.

**5.1.** Ed invero, se l'intento era quello di «recepire» l'attuale orientamento della giurisprudenza CEDU e unionale, non può che prendersi a riferimento, allo scopo di esprimersi sullo schema di decreto, la celeberrima sentenza della Corte EDU del 15 novembre 2016 A. e B. c. Norvegia (costantemente

richiamata dalla successiva giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea), secondo la quale, per potersi ritenere rispettato il menzionato principio nei sistemi a “doppio binario”, dovrebbe potersi rilevare una “*sufficiently close connection in substance and time*” tra procedimenti sanzionatori amministrativi e penali.

Nell'appena menzionata sentenza, al punto 132, si legge che «*gli elementi pertinenti per affermare l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto dal punto di vista materiale sono i seguenti:*

- *sapere se le distinte procedure perseguono obiettivi complementari e riguardanti, non solo in abstracto ma anche in concreto, aspetti diversi dall'atto pregiudizievole alla società in causa;*
- *sapere se il dualismo dei procedimenti risulti essere una conseguenza prevedibile, sia dal punto di vista del diritto che nella pratica, degli stessi comportamenti repressi (idem);*
- *sapere se i procedimenti in questione si sono svolti in una maniera che evita, per quanto possibile, qualsiasi ripetizione nella raccolta e valutazione degli elementi di prova, principalmente attraverso un'interazione adeguata tra le diverse autorità competenti, facendo sembrare che la statuizione dei fatti effettuata in uno dei procedimenti è stata ripresa nell'altro;*
- *e, soprattutto, sapere se la sanzione imposta al termine del processo è stata prima presa in considerazione nell'ultimo processo, in modo da non gravare in modo eccessivo sull'interessato, essendo quest'ultimo rischio meno suscettibile di presentarsi esistendo un meccanismo di compensazione che possa assicurare che l'insieme globale di tutte le sanzioni irrogate sia proporzionale».*

Al punto 134 si legge, inoltre, che «*come già detto in maniera implicita, quando il nesso sostanziale è sufficientemente forte, la richiesta di un nesso temporale persiste e deve essere soddisfatta. Ciò non vuol dire, comunque, che le due tipologie di procedimenti devono essere portati avanti simultaneamente dall'inizio alla fine. Lo Stato deve avere la facoltà di optare per uno svolgimento progressivo delle procedure, se esso si giustifica con la necessità di efficacia e di buona amministrazione della giustizia, perseguendo finalità sociali diverse e non causando un pregiudizio sproporzionato all'interessato. Nonostante ciò, come già precisato, deve sempre sussistere un nesso temporale. Tale nesso deve essere sufficientemente stretto per proteggere l'individuo dalle incertezze e dalle lungaggini e dai procedimenti protratti per un tempo eccessivo [...] anche quando il sistema nazionale preveda un meccanismo “integrato” che comporta una separazione delle componenti amministrative e penali. Più il nesso temporale è sottile, più ci sarà bisogno che lo Stato spieghi e giustifichi i ritardi di cui potrà essere responsabile».*

Ciò premesso, mi pare che, nello schema di decreto, il tentativo di adeguamento al principio del *ne bis in idem* vada individuato nell'art. 1, comma 1, lett. i), l), e m), laddove si prevede, intervenendo sul Titolo IV del D.Lgs. n. 74/2000, che:

- *«le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato»* (nuovo art. 20, comma 1-bis);
- *le sanzioni amministrative, anche quelle dipendenti da reato ex art. 25-*quinquiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001, debbono essere, comunque, comminate, salva la necessità di sospenderle in attesa dell'esito del procedimento penale, il quale, se favorevole all'indagato/imputato, con conseguente venir meno della sanzione penale, determina la revoca della sospensione dell'esecuzione delle sanzioni amministrative (art. 21);*
- *«la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito al dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi»* (nuovo art. 21-bis, comma 1, con la precisazione che nel comma 2 si stabilisce che l'efficacia di giudicato può essere fatta valere anche nel giudizio di Cassazione e nel comma 3 si prevede che la rilevanza dei fatti definitivamente accertati nel procedimento penale sussiste anche nel processo tributario che riguarda il soggetto rappresentato dall'imputato);

- l'obbligo per i Giudici o per l'Autorità amministrativa di tenere conto delle sanzioni già irrogate con provvedimenti o sentenze definitivi, siano esse penali, amministrative o amministrative dipendenti da reato (nuovo art. 21-ter).

Ebbene, le disposizioni citate non riescono a garantire quel coordinamento che la giurisprudenza CEDU imporrebbe ai fini della realizzazione del divieto di duplicazione dei procedimenti sanzionatori, in quanto:

- i) le fasi istruttorie del procedimento amministrativo e penale rimangono del tutto autonome e separate, con conseguente duplicazione dell'attività di raccolta delle prove (esse, peraltro, sono rette da principi, regole e garanzie molto differenti tra loro);
- ii) discutibile pare essere la limitazione dell'efficacia di giudicato ai fatti materiali accertati esclusivamente nel dibattimento che si conclude con l'assoluzione dell'imputato perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso: per quale motivo non debbono essere considerati i fatti materiali emersi nel corso di un giudizio abbreviato? Per quale motivo, poi, non debbono essere considerati i fatti materiali emersi nel corso di un dibattimento conclusosi con sentenza di assoluzione con formula differente? Per quale motivo non debbono essere considerati i fatti materiali emersi nel corso di un dibattimento conclusosi con sentenza di condanna? Per quale motivo non debbono essere considerate come rilevanti nel processo tributario le qualificazioni giuridiche di fatti e circostanze emersi nel corso del procedimento penale?
- iii) non convince nemmeno la diversa rilevanza delle sentenze tributarie, «divenute irrevocabili [...] aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale», nel processo penale, potendo queste ultime essere acquisite «ai fini della prova del fatto in essi accertato»: perché i fatti emersi in sede tributaria non hanno valenza di giudicato nel processo penale, tanto più in un contesto come quello attuale in cui è venuto meno nel rito tributario il divieto di prova testimoniale (art. 7, comma 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546)?
- iv) desta notevoli perplessità, si tratta di un vero e proprio passaggio a vuoto, la parificazione alle sentenze tributarie definitive degli «atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, [...]», potendo anche questi ultimi essere acquisiti al processo penale come prova: come possono ritenersi tali gli elementi che risultino da atti accertativi nemmeno impugnati, magari per errore, o quelli che emergono dagli atti di accertamento con adesione, laddove il contribuente è generalmente indotto a definire per ragioni di mera convenienza economica o per la necessità di evitare rischi non sostenibili per l'attività economica propria o dell'ente rappresentato?
- v) non è minimamente disciplinato nello schema, si tratta di grave lacuna peraltro confliggente con la citata sentenza A. e B. c. Norvegia, il profilo di connessione temporale tra i due processi, rimanendo inalterata la regola del doppio binario contenuta nell'art. 20, comma 1, a mente del quale «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»: può quindi succedere, come succede, che sulla legittimità delle sanzioni tributarie il giudice decida indipendentemente dalle risultanze fattuali che emergeranno nel processo penale, con conseguente violazione del principio del *ne bis in idem* (inutile in questa prospettiva prevedere che i fatti accertati nel procedimento penale abbiano efficacia di giudicato nel procedimento tributario se quest'ultimo non può essere sospeso);
- vi) l'art. 21-ter prevede che l'«ultimo giudice» tenga conto delle sanzioni precedentemente irrogate con provvedimento o sentenza definitivi nel momento in cui va a comminare la penalità di sua competenza: la norma, tuttavia, nulla dice sui criteri che andrebbero seguiti, con la conseguenza che la decisione in merito al contemperamento delle diverse sanzioni è lasciata, inaccettabilmente, alla assoluta discrezionalità dell'organo giudicante;
- vii) non sono affrontate se non marginalmente (nuovo art. 21-bis, comma 3) le problematiche derivanti dalla duplicazione dei procedimenti allorquando riguardino persone giuridiche/enti (nel procedimento amministrativo) e le persone fisiche che nell'interesse dei primi hanno posto in essere la

condotta (nel procedimento penale): si tratta di una delle principali criticità dell'attuale assetto del rapporto tra procedimenti, a cui il legislatore della riforma non ha posto rimedio.

**5.2.** Il nuovo art. 12-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce che «*salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti*».

Si tratta di norma che tenta di risolvere l'annoso problema del rapporto tra sequestri finalizzati alla confisca (cfr. art. 12-*bis*, comma 1, a mente del quale «*nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*») e pagamento dell'imposta ritenuta evasa, coincidendo il profitto del reato con il mancato pagamento di quest'ultima.

Vi sono tuttavia significative criticità che qui di seguito si espongono.

La norma surriportata inibisce l'effettuazione dei sequestri finalizzati alla confisca in tutti i casi in cui sia in corso una rateizzazione e non vi siano mancati pagamenti di rate, scelta questa più che ragionevole: se si sta pagando l'imposta che è anche profitto del reato e se le condizioni della dilazione sono rispettate dal contribuente, non vi è ragione per procedere con i sequestri mettendo in difficoltà chi sta pagando l'imposta di sua iniziativa. Il punto è, però, che il ricordato divieto viene meno se sussiste «*il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato*», con le seguenti conseguenze: *i)* il regolare pagamento delle rate non è sufficiente perché se l'Autorità giudiziaria ritenga che vi sia un pericolo relativo alla garanzia patrimoniale può comunque disporre il sequestro, così togliendo al soggetto in difficoltà quelle somme che erano destinate al pagamento dell'imposta e quindi alla restituzione del profitto del reato; *ii)* si fa riferimento alle condizioni economiche del reo, il quale normalmente non coincide con la società rappresentata, sicché potrebbe verificarsi l'assurda situazione che la situazione economica dell'amministratore giustifichi un sequestro sulla società amministrata; *iii)* la norma impedisce il sequestro qualora ricorrano le condizioni suddette, ma non obbliga l'Autorità giudiziaria alla revoca dei sequestri già disposti in presenza delle medesime condizioni individuate dalla legge; *iv)* si è persa l'occasione per stabilire che se l'indagato/imputato che abbia già subito il sequestro decida di utilizzare le somme sequestrate per il pagamento del debito tributario così potendo accedere anche al patteggiamento della pena, questa possibilità gli deve essere concessa, risultando del tutto irragionevole la pretesa, purtroppo ritenuta legittima anche dalla Corte di Cassazione (cfr. sent. 11 febbraio 2016, n. 5728 e sent. 6 luglio 2021, n. 32897), di far pagare tutto il debito tributario prima di restituire le somme sequestrate; *v)* i sequestri non vengono disposti se il contribuente paga il debito (andava forse anche specificato se la rateazione delle somme iscritte a ruolo a titolo provvisorio in forza delle regole della riscossione frazionata lo inibisca allo stesso modo), ma nulla si dice per il diverso caso in cui il contribuente si sia visto sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato dal giudice tributario o annullare l'atto impositivo con sentenza che, anche se non definitiva, ha comunque efficacia esecutiva.

Con riferimento a quest'ultimo punto, è il caso di evidenziare a queste Commissioni riunite che, se si ritiene irrilevante un'ordinanza di sospensione o una sentenza favorevole del giudice tributario ai fini della possibilità di procedere con i sequestri, legando l'inibizione esclusivamente al pagamento, si finisce per influire inaccettabilmente sul diritto alla difesa costituzionalmente garantito e anche, a ben vedere, sul principio di unitarietà dell'ordinamento giuridico: perché mai la sospensione dell'esecuzione o l'annullamento dell'atto riguardante la medesima imposta decisi da un giudice possono essere bellamente ignorati da un altro giudice, quello penale?

**5.3.** Molto meno problematiche sono le norme che hanno introdotto ulteriori cause di non punibilità. Si intende riferirsi alle seguenti:

- i) il nuovo art. 13, comma 3-bis, a mente del quale «*reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi*»;
- ii) il nuovo art. 13, comma 3-ter, il quale stabilisce che «*ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14*».

Si tratta di disposizioni opportune e ben congegnate, rimediando la prima a situazioni in cui il mancato pagamento di IVA e/o ritenute è dovuto alla crisi di impresa o, addirittura, a ritardi nei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione, consegnando la seconda alle valutazioni del giudice alcuni fatti che giustamente, soprattutto il primo, possono essere considerati indicatori della particolare tenuità del fatto.

**6.** Di assoluta centralità nell'ambito dello schema di decreto in commento è l'intervento sulle nozioni di "credito non spettante" e di "credito inesistente", su cui il delegante si propone di operare attraverso l'art. 1, comma 1, lett. a), e l'art. 2, comma 1, lett. l), nn. 2) e 3.3), e che trova il proprio presupposto nell'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), della legge delega, a norma del quale viene imposto al governo quale criterio direttivo quello di «*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*».

In proposito, ritengo opportuno premettere che l'intervento riguarda quelle che, dal punto di vista della funzione, sono delle vere e proprie norme di qualificazione: si tratta, infatti, di norme che hanno la finalità di attribuire una certa qualità (la "tipologia" di credito utilizzato in compensazione) a una situazione di fatto (utilizzo di un credito in compensazione) allo scopo di consentire ad altre norme, "a valle", di associare un determinato regime giuridico (per quanto qui di interesse, un particolare regime sanzionatorio)<sup>(1)</sup> a ciascun tipo di indebita compensazione, graduato in funzione dell'offensività che si associa all'utilizzo di un credito avente particolare caratteristiche. La questione su cui mi soffermo qui di seguito, dunque, va affrontata tenendo ben distinte (i) le norme che definiscono crediti "non spettanti" e crediti "inesistenti" e (ii) le norme che associano una particolare sanzione all'utilizzo in compensazione dell'una o dell'altra tipologia di crediti (su cui, pure, il delegato è intervenuto, vd. *supra*). Anche se nel prosieguo mi soffermerò sulle norme della prima categoria, mi preme non si dimentichi che, in ragione

---

(1) Ritengo non marginale sottolineare che la qualificazione del credito come "non spettante" o come "inesistente" assume rilievo anche ai fini dell'individuazione del termine di decadenza entro il quale l'Amministrazione deve notificare l'atto di recupero del credito stesso. Infatti, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'atto di recupero del credito d'imposta deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la compensazione è avvenuta, nel caso di credito "non spettante", mentre nel caso di credito "inesistente" il termine è il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo.

di quanto detto, la qualificazione che esse operano non è fine a sé stessa, ma è (dovrebbe essere) finalizzata a distinguere condotte aventi diverso grado di offensività.

Allo stato attuale, difetta nel sistema normativo una espressa definizione dei crediti “non spettanti”: risultano infatti positivamente definiti solo i crediti “inesistenti”, sicché le ipotesi che ricadono nella prima categoria vengono individuate in via residuale rispetto a quelle che rientrano nella seconda. In particolare, la qualificazione del credito “inesistente” si ritrova nell’art. 13, comma 5, u.p., D.Lgs. n. 471/1997, il quale dispone che *«si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all’articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»*.

Sull’interpretazione della disposizione da ultimo riportata (e, quindi, sui contorni delimitativi della categoria del credito utilizzato in compensazione da considerarsi “inesistente” rispetto a quello che deve considerarsi “non spettante”) sono di recente intervenute le Sezioni unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 11 dicembre 2023, n. 34119. In tale pronuncia, dopo aver precisato che la nozione di credito “non spettante” ha carattere di residualità rispetto a quella di credito “inesistente”, il giudice di legittimità ha specificato che la qualifica di credito “inesistente” ricorre allorquando siano riscontrabili, congiuntamente, due autonomi requisiti:

- i) il credito, in tutto o in parte, è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge;
- ii) il fatto che difettino i presupposti costitutivi previsti dalla legge *«non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all’art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972»*.

Di conseguenza, in base alle disposizioni di leggi oggi vigenti, per come interpretate dal giudice di legittimità, nel caso in cui difetti un requisito costitutivo del credito, ma tale difetto sia oggettivamente riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita non riguarda crediti “inesistenti”, ma crediti “non spettanti”.

Alla luce di questo preliminare inquadramento, è possibile meglio apprezzare il contenuto dell’intervento normativo, con il quale il delegato si propone di definire positivamente entrambe le categorie (come si vedrà, si tratta di un superamento solo formale del sistema, ora vigente, basato sulla residualità della nozione di credito “non spettante”). In particolare, nello schema di decreto vengono definiti:

- come crediti “inesistenti” *«quelli per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi»*;
- come crediti “non spettanti” *«quelli diversi dai crediti previsti dalla lettera g-quinquies (cioè, i crediti diversi da quelli “inesistenti”, n.d.r.) fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. Sono, altresì, non spettanti i crediti utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Si considerano, tuttavia, spettanti i crediti fondati sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza»*.

In proposito, ritengo che l’attenzione vada soffermata sul fatto che, definendo in questo modo le due categorie di crediti, il legislatore delegato, di fatto, realizza un significativo ampliamento del perimetro della fattispecie dei crediti “inesistenti” rispetto a quello risultante dalla sentenza del giudice di legittimità succitata. Il che, a mio avviso, rischia di rappresentare una violazione del criterio direttivo cui il delegante dovrebbe attenersi, il quale esplicitamente richiede che la più netta distinzione avvenga *“in conformità agli orientamenti giurisprudenziali”*.

Nello schema di decreto legislativo infatti:

- i) sotto un primo profilo, si rimuove, rispetto alla previgente definizione del credito “inesistente”, l’inciso *«[...] e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all’articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»*, inciso che, secondo il giudice di legittimità, serviva a delimitare, in qualità di *«ulteriore elemento strutturale esterno alle singole*

*previsioni di imposta» e di «elemento “procedurale” o “percettivo” di carattere obiettivo», le fattispecie integranti, per appunto, crediti “inesistenti”;*

- ii) sotto un secondo profilo, si conferma la natura meramente sussidiaria della nozione di credito “non spettante” rispetto a quella di credito “inesistente”(2). Da ciò consegue che, come espressamente confermato nella Relazione illustrativa allo schema di decreto, un credito potrà essere qualificato come “non spettante” solo dopo che sia stata prioritariamente esclusa la possibilità di qualificarlo come “inesistente” in base alla pertinente disposizione normativa(3).

In altre parole, l'estensore dello schema di decreto, da un lato, si propone di ampliare la nozione di crediti “inesistenti” rispetto a quella oggi vigente e, dall'altro, espressamente prevede che la possibilità di qualificare un credito come “inesistente” impedisce, a prescindere da qualsiasi altra considerazione, di qualificare il credito come “non spettante”.

Quanto sopra rilevato, oltre a suggerire una riflessione circa la compatibilità con il criterio direttivo, fa emergere anche dei possibili problemi di coerenza e di coordinamento dell'intervento normativo in commento.

In primo luogo, laddove il delegato, nel qualificare il credito “non spettante” (si rammenta che, sino a oggi, difettava una espressa definizione), lo definisce come quello *«fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità»*, sembrerebbe voler attrarre a tale categoria i crediti che non sono utilizzabili in compensazione in dipendenza della qualificazione giuridica di fatti storici veramente avvenuti. Tuttavia, in ragione della sussidiarietà della nozione di credito “non spettante” di cui si è detto, tali crediti – a prescindere dal fatto che siano *«fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità»* - sarebbero comunque “inesistenti” ai fini giuridici laddove gli specifici elementi o le particolari qualità rappresentino dei *“presupposti costitutivi del credito”*. La circostanza è di primario rilievo, perché la categoria dei presupposti costitutivi è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità in senso assai estensivo: ne consegue che le situazioni in cui un credito *“fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità”* potrà essere qualificato come “non spettante” dovrebbero essere considerate, anche in forza del rinvio contenuto nella delega agli orientamenti giurisprudenziali di vertice, più uniche che rare (e, comunque, non facilmente individuabili). A conferma di tale lettura del complicato costruito normativo, il nuovo art. 13, comma 5-bis, il quale dispone che *«nei casi di cui al comma 5, qualora i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, la sanzione è aumentata dalla metà al doppio»*: tale norma chiarisce che esistono crediti inesistenti fondati su documenti falsi, e quindi frutto di una condotta fraudolenta, e crediti inesistenti che, invece, non hanno nulla a che fare con una frode, circostanza questa che in modo ancora più evidente consegna la categoria dei crediti “non spettanti” a una tale marginalità da far dubitare della stessa “esistenza” della categoria.

In secondo luogo, ravviso un possibile problema di coordinamento laddove il delegato, con l'art. 1, comma 1, lett. g), dello schema di decreto, introduce una nuova causa di non punibilità per il reato di compensazione indebita (il proposto art. 10-*quater*, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000), con cui si

(2) Cfr., in proposito, gli incisi *«diversi dai crediti previsti dalla lettera g-quinquies»* e *«diverso da quello di cui al comma 5»* che il delegato si propone di utilizzare per definire i crediti “non spettanti”, rispettivamente, nell'ambito dell'art. 1 D.Lgs. n. 74/2000 e nell'ambito dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997.

(3) Nella Relazione illustrativa il delegante si esprime, in proposito, nei termini che seguono: *«in definitiva, viene reso esplicito il rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie, occorrendo prendere abbrivio da quella dei “crediti inesistenti”, rispetto alla quale assume rilievo dirimente la verifica - per effetto di attività meramente ricognitive - degli elementi che nell'economia della specifica normativa di riferimento assurgono alla dignità giuridica di “presupposti costitutivi”. Solo all'esito, una volta esclusa la sussumibilità nella categoria dei crediti inesistenti per effetto dell'immediato riscontro dei relativi presupposti costitutivi, andrà esplorato il distinto e residuale profilo della “spettanza” connesso ai profili per i quali residuino margini di apprezzamento valutativo».*

prevede che «*la punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito*». La criticità sta nel fatto che la causa di non punibilità opera solo nel caso in cui la compensazione ha ad oggetto crediti “non spettanti” (fattispecie di reato contemplata dall'art. 10-*quater*, comma 1), ma non nel caso di crediti “inesistenti” (fattispecie di reato contemplata dall'art. 10-*quater*, comma 2, non richiamato dal comma 2-*bis* proposto dal delegante). In ragione di quanto sottolineato al capoverso che precede, così disponendo si finisce per escludere l'operatività dell'esimente in tutte le ipotesi in cui, pur trovandosi in presenza di «*condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni*», gli elementi o le particolari qualità del credito assurgano a presupposti costitutivi dello stesso (in questo caso, infatti, il credito sarebbe qualificato come “inesistente” e il comma 2-*bis* inapplicabile a prescindere).

Le due criticità sopra esposte emergono con evidenza se si fa l'esempio pratico, assai diffuso nella prassi operativa, dei crediti di imposta da ricerca e sviluppo fondati su attività complesse materialmente svolte ma che, sulla base di un'interpretazione restrittiva (il famoso «Manuale di Frascati»), non potrebbero essere considerate come ricerca e sviluppo sotto il profilo della qualificazione giuridica. In questo caso, in base all'intervento normativo in commento, il credito utilizzato in compensazione verrebbe quasi sicuramente qualificato come “inesistente” (posto che, mancando il fatto giuridico attività di ricerca e sviluppo, manca un presupposto costitutivo del credito) e, di conseguenza:

- pur essendo il credito «*fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità*» (nozione di credito “non spettante”), in ragione del meccanismo di sussidiarietà il credito non potrebbe comunque qualificarsi come “non spettante”, con tutte le relative conseguenze sotto il profilo sanzionatorio;
- pur trovandosi in presenza di «*condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni*», non potrebbe operare la nuova condizione di non punibilità di cui al proposto art. 10-*quater*, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000, in ragione del fatto che la compensazione non atterrebbe a un credito “non spettante”.

A fronte di quanto sinora rilevato, una possibile soluzione potrebbe essere quella di (i) eliminare l'inciso “*diversi da quelli inesistenti*” nella definizione dei crediti “non spettanti”, e introdurre l'inciso “*diversi da quelli non spettanti*” nella definizione dei crediti “inesistenti”. In questo modo, il baricentro verrebbe spostato dai crediti “inesistenti” a quello dei crediti “non spettanti”, perché la riconducibilità di un credito nella seconda categoria (positivamente definita) impedirebbe, a prescindere da altre considerazioni, di ricondurlo nel novero dei crediti “inesistenti”. Questa soluzione, tuttavia, imporrebbe la cautela di considerarne le ripercussioni sull'efficacia deterrente delle norme che sanzionano l'indebita compensazione, in quanto comporterebbe, di riflesso, un significativo ampliamento delle fattispecie repressive con la (più tenue) risposta prevista per la condotta di compensazione di crediti “non spettanti”(4).

Un'altra possibile soluzione potrebbe essere quella di mantenere l'assetto di residualità proposto nello schema di decreto, avendo però l'accortezza di ripristinare la previgente definizione positiva di credito “inesistente”, il che varrebbe ad assicurare la conformità al criterio direttivo contenuto nella delega. Va tenuto però a mente che questa soluzione, diversamente da quella precedentemente esposta, implicherebbe che la risposta sanzionatoria prevista per i crediti “inesistenti” trovi applicazione (anche) per i crediti la cui inutilizzabilità consegua alla mancanza di un presupposto costitutivo dipendente della qualificazione giuridica di fatti storici effettivamente verificatisi, allorquando tale mancanza non sia intercettabile con controlli automatizzati o formali. Laddove si optasse per questa soluzione, inoltre,

(4) Le stesse considerazioni andrebbero effettuate anche in relazione agli effetti sui termini di decadenza dal potere di emettere l'atto di recupero, ai sensi dell'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973.

si rivelerebbe opportuno espungere dall'art. 10-*quater*, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000 i riferimenti che impediscono a priori che la causa di non punibilità trovi applicazione se la compensazione indebita afferisca a crediti "inesistenti".

In entrambi i casi, potrebbe altresì risultare opportuno modificare il nuovo art. 13, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 471/1997, il quale, nella versione sottoposta a parere parlamentare, prevede che «*nei casi di cui al comma 5 (cioè, nel caso di compensazione di crediti "inesistenti"), qualora i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, la sanzione è aumentata dalla metà al doppio*», estendendone l'ambito di applicazione alla compensazione di qualsiasi credito, in modo tale da evitare che l'ampliamento della categoria di quelli "non spettanti" possa portare, in alcuni casi, a escludere l'applicazione dell'aggravante pur trovandosi dianzi a condotte fraudolente (per esempio, laddove si optasse per la seconda soluzione proposta, la mera possibilità di intercettare l'inutilizzabilità del credito frutto di condotte fraudolente attraverso controlli automatici o formali varrebbe di per sé a escludere che il credito si possa qualificare come "inesistente" e, quindi, l'applicazione dell'aggravante)(5).

In conclusione, il tentativo di far chiarezza su una fattispecie estremamente complessa e che molto ha affaticato gli interpreti e gli operatori non è riuscito. I confini della distinzione tra le due tipologie di credito rimangono ancora del tutto incerti e nebulosi. Le norme su cui ci siamo soffermati andrebbero quindi integralmente riscritte. A complicare ulteriormente le cose, ammesso e non concesso che sia possibile, sta anche la scelta di "riprodurre" le definizioni surricordate nell'art. 1, comma 1, lett. *g-ter*) e *g-quater*), D.Lgs. n. 74/2000, così facendo venir meno ogni dubbio, in linea con quanto sostenuto dalle citate Sezioni Unite, sul fatto che non vi può essere differenza, sotto il profilo definitorio, tra la nozione di diritto tributario e quella di diritto penale. Il problema, tuttavia, è che tale differenza, esclusa dal legislatore per quanto testé detto, è riuscita a riemergere in forza della già criticata norma sugli effetti temporali dello schema di decreto (art. 5): le nuove definizioni, siamo ai confini della realtà, varranno infatti dall'entrata in vigore del decreto per il diritto penale, per le violazioni successive a quest'ultima data per il diritto tributario.

---

(5) Una possibile versione alternativa della disposizione potrebbe essere la seguente: «*nel caso di utilizzo in compensazione di crediti per il pagamento delle somme dovute, qualora i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, si applica la sanzione di cui al comma 5 aumentata dalla metà al doppio*».

## SANZIONI PENALI

### Imposta evasa, profitto del reato tributario, il mito del doppio binario della prova tra penale e amministrativo e le nuove frontiere del profitto confiscabile (\*)

*Evaded tax, profit from tax crime, the myth of the double track of proof between criminal law and administrative law and the new frontiers of confiscable profit*

ALBERTO MARCHESELLI

#### Abstract

Il diritto tributario e il diritto penale tributario rispondono a regole di prova realmente diverse, come normalmente si afferma? Si esaminano alcune questioni relative all'accertamento della imposta evasa e determinazione del profitto del reato, nei fatti di criminalità economica e organizzata.

**Parole chiave:** imposta evasa, profitto del reato, prova, presunzioni, giudicato penale, circolazione dei materiali istruttori, evasione fiscale e concorrenza sleale

#### Abstract

*Do tax law and criminal tax law respond to really different rules of evidence, as is normally stated? Some issues relating to the assessment of evaded tax and determination of the profit from the crime are examined, in cases of economic and organized crime.*

**Keywords:** tax evaded, profit from the crime, evidence, presumptions, criminal judgement, circulation of investigative materials, tax evasion and unfair competition.

**SOMMARIO:** **1.** Premessa: un altro doppio binario penale-tributario, quello delle prove? Imposta e profitto. - **2.** Uso e abuso del concetto di prova: prova, stime e qualificazione giuridiche ed economiche. Inesistenza, non spettanza, inerenza, abuso, sostanza economica. - **3.** Il c.d. doppio binario istruttorio si fonda sull'art. 654 c.p.p.? - **4.** "Più probabile che non" vs. "oltre ogni ragionevole dubbio". - **5.** Slittamenti e deragliamenti sul concetto di documento e presunzione tributaria. - **6.** Misteri che invece non lo erano: l'enigma delle presunzioni semplicissime e la sua soluzione. - **7.** La trasandatezza della determinazione amministrativa della imposta ha da finire. - **8.** Profitto del reato tributario e imposta, interessi e sanzioni. Il delitto di sottrazione fraudolenta. - **9.** Considerazioni eterodosse sul profitto delle frodi carosello. - **10.** (Segue). Il cliente negligente e il cliente in dolo eventuale: una questione sottile o la spia di una rottura di sistema? - **11.** L'evasione fiscale come strumento di conquista illegittima del mercato: il profitto allargato.

(\*) Relazione tenuta al Corso della Scuola Superiore della Magistratura "Accertamento tributario e procedimento penale", tenutosi in Genova il 23 e 24 maggio 2024.

1. Oggetto di queste riflessioni è se esista tra diritto penale tributario e diritto amministrativo tributario un *altro doppio binario* rispetto a quello abitualmente considerato. In particolare, rifletteremo sul fatto se ci siano criteri diversi per la determinazione dell'imposta evasa, dal lato amministrativo, e del profitto del reato tributario, dal lato penale.

Particolare oggetto di riflessione sarà se, ammesso che esistano delle differenze, queste siano determinate da diverse regole di apprezzamento del materiale probatorio o ammissibilità di diverse prove tra i due sistemi, o da altre ragioni.

In buona sostanza, il presente lavoro sarà scandito in due fasi: nella prima, la verifica della verità della seguente affermazione: "*i paradigmi e i criteri probatori sono diversi tra la materia tributaria amministrativa e la materia penale*".

L'opinione corrente - e assolutamente *mainstream* - è, appunto, che esista una larga discrasia tra i metodi, i criteri e gli standard dell'istruttoria amministrativa e dell'istruttoria penale. Qui analizzeremo se ed in che misura ciò sia vero. Ci domanderemo, cioè, se sia veramente diverso il modo in cui si accerta il tributo evaso e il profitto da un lato e, dall'altro, se ciò dipenda veramente solo da differenze nelle regole di apprezzamento del materiale istruttorio e nelle regole istruttorie.

Posso anticipare subito la mia conclusione, che è nel senso che esista effettivamente un diverso standard di valutazione della prova tra diritto amministrativo e diritto penale tributario, ma che ciò dipenda dal comando della legge e da ragioni propriamente giuridiche soltanto in una misura molto minore di quanto normalmente si ritenga. Detto altrimenti, la conclusione che qui anticipo è che tale disarmonia sia in gran parte frutto di una *patologia*, già a legge vigente, che sarebbe opportuno correggere.

Per altro verso vedremo anche come non è detto che sempre il concetto di profitto del reato tributario - ed è questo l'oggetto della seconda parte - coincida con quello di imposta evasa.

2. Naturalmente si tratta di combinare punti di vista diversi: il punto di vista tributario e quello penale, e di verificare l'esito di incroci che sono simmetrici: dal tributario al penale e dal penale al tributario. Si tratta di incroci e transiti che si muovono in diversi sensi di marcia e che, a ben vedere, si possono muovere anche a diverso livello. Quanto a questa differenza di livello, per esempio, sono diversi i profili della circolazione delle fonti di prova, della valutazione della prova e dell'effetto del giudicato.

In questa sede mi occuperò esclusivamente dei profili che concernono gli elementi di prova e soprattutto la valutazione della prova, facendo solo un brevissimo accenno e solo per quanto rileva a questo proposito, alla materia dell'effetto del giudicato.

Nella seconda parte, invece, tratteremo del rapporto tra profitto del reato e imposta evasa.

Preliminarmente, tuttavia, osservo che la questione viene spesso riportata impropriamente al settore della prova: non sempre, ad essere rigorosi, la questione si pone a livello probatorio.

Beninteso, in molti casi si tratta sicuramente della *prova di fatti*: ad esempio verificare se si sono conseguiti dei ricavi o dei compensi che non sono stati dichiarati è - sicuramente - una questione di fatto da provare. Stabilire se quei costi siano in tutto o in parte fittizi, cioè se si è fatto finta di pagarli ma non sono stati sostenuti realmente, è una questione di fatto e probatoria. Stabilire se quei determinati crediti si riferiscono a lavori effettuati o non effettuati, o conformi o diversi da quelli effettivamente effettuati è, ugualmente, una questione probatoria.

Ma, in altri casi, non si tratta, altrettanto certamente, di fatti da provare, in senso proprio, non si tratta di verificare la l'accadimento difatti materiali.

Ad esempio, quando si tratta di determinare il *valore* di un bene, ipotesi che può verificarsi in tanti casi, tipicamente quando si tratti di un'imposta patrimoniale, non si agita propriamente una questione di prova: il prezzo è un fatto, ma il valore è una *proprietà* di un bene. Il primo, il prezzo, si *prova*. Il valore, invece, si *misura*, si *stima*. A volte i tributaristi evocano impropriamente il concetto di *stima* anche con riferimento a ipotesi nelle quali si tratta della prova di un fatto.

Però, concettualmente, si tratta di cose ben diverse: una cosa è *stimare il valore*, cosa corretta, non si tratta di verificare un accadimento; un'altra cosa è *provare il prezzo*. Perché allora spesso si parla di *stimare* l'ammontare dei ricavi o dei compensi evasi?

Perché esiste un problema pratico, rilevante ed endemico nella materia tributaria e, cioè, la difficoltà o, a volte, addirittura l'impossibilità di accertare il valore puntuale: molto spesso le conclusioni di un'istruttoria portano a un *valore approssimato* e non a un valore puntuale e preciso, a un ordine di grandezza e non a un numero. Può, per esempio, essere certo che Tizio ha evaso, essere ragionevolmente certo che ha evaso una somma compresa tra 100 e 200, ma essere impossibile stabilire l'importo esatto dell'evasione.

Questa precisazione è estremamente importante perché è la base per risolvere un problema pratico, quello della determinazione presuntiva - analitica o approssimata - su cui ci troveremo a tornare poco più avanti.

Ugualmente, rimanendo alla corretta distinzione tra ipotesi in cui è proprio parlare di prova oppure è improprio, non è una questione di prova, di solito, quella che concerne la non spettanza di un credito d'imposta: qui i fatti sono pacifici, il punto è stabilire se quei fatti rientrano o meno nella portata di una norma. Cosa, invece, diversa è la questione della inesistenza di un credito, qui si tratta di stabilire se i fatti allegati al suo fondamento sono successi o meno. Almeno questo è il significato di "inesistenza" che parrebbe semanticamente più corretto, anche se anche la recente bozza di riforma del sistema penale tributario continua a pervicacemente mantenere una certa ambiguità in materia, quando afferma che sarebbe "inesistente" anche il credito privo delle qualità giuridiche di sua pertinenza.

In altri casi, infine, se si tratti di un problema di prova o di una valutazione può essere dubbio. Viene in mente l'ipotesi della *inerenza* di un costo o di un IVA a monte. In effetti, si deducono e detraggono costi e oneri *relativi* all'attività che produce il reddito, non quelli estranei. Si può considerare che si tratti di un fatto da provare, se si ipotizza che l'inerenza corrisponda a un fatto positivo, a un fatto psicologico: la ragione per la quale si sostiene un costo. Ma, altrimenti, se si considera una relazione oggettiva di collegamento o di estraneità, essa non è effettivamente un qualcosa di materiale o fisico, che propriamente possa essere oggetto di un'attività probatoria. In effetti, l'inerenza concetto inutilmente complicato dalla pratica amministrativa, corrisponderebbe, un po' grezzamente, a una qualità piuttosto semplice, almeno a mio avviso: se si tratta di consumare la ricchezza non si tratta di costo, non si tratta, per così dire, di investimento ma di erogazione di reddito e patrimonio. Se, invece, si tratta di un onere sostenuto nella prospettiva di far funzionare l'attività produttiva del reddito, si tratta di un investimento, cioè di costo o onere inerente.

La questione, come noto, viene poi ulteriormente complicata in qualche caso particolare. Per esempio nel caso del pagamento di tangenti o, in generale, di costi e oneri illeciti. In effetti, a rigore, in termini di logica economica, si tratta di costi e oneri economicamente inerenti ma di cui è immorale consentire la deduzione o detrazione.

Il diniego di deduzione o detrazione non ha una corrispondenza nella logica economico-tributaria ma in una logica punitiva. La giurisprudenza, in proposito, ha sdoganato il concetto di *inerenza in senso etico - qualitativo*, per negare la deduzione e detrazione. Si tratta, a ben vedere di un ennesimo tentativo, lodevole nei fini, di superare un *deficit* legislativo: quello della disciplina dei cosiddetti costi di reato. Questa disciplina prevede, alla lettera, restrittivamente, la non deducibilità dei soli costi sostenuti per l'acquisto di beni o servizi destinati direttamente alla commissione degli illeciti. Si tratta di una dizione non soddisfacente, perché, se preclude la deduzione del costo dello spacciatore per acquistare la droga, a rigore non preclude il costo per il corruttore di pagare la tangente per ottenere l'appalto, per la semplice ragione che la tangente non compra un bene o un servizio utilizzato direttamente per commettere l'illecito: è essa stessa l'illecito.

Finalità ortopedica e meritoria della giurisprudenza, ma, a rigore, priva di base legale.

Altro caso dubbio, di dubbia riconducibilità alla materia della prova, è quello dell'abuso del diritto. Esso, in senso proprio, è un'operazione vera e reale, è rappresentata in modo genuino, che, semplicemente, non rientra nella dizione legislativa ma è perfettamente equivalente, sul piano economico, alle fattispecie tassate.

Qui, propriamente, non si tratta di provare che cosa è successo, il problema non è tanto fattuale, ma di ragionamento ipotetico, economico e, poi, giuridico: quella fattispecie ha una efficacia equivalente,

economicamente, a quella tassata dalle norme? E, se così è, il risparmio può definirsi giuridicamente indebito? Ugualmente, non sembra un problema probatorio, ma nuovamente valutativo quello della *mancaza di sostanza economica*: si tratta di stabilire se la strada seguita ha un suo obiettivo fondamento in qualche utilità economica diversa dal risparmio di imposta. Al limite, potrebbe essere oggetto di un ragionamento e di una traiettoria probatoria quella della *assenza di valide ragioni economiche*, se esse vengono intese come un fenomeno psicologico: il movente dell'agire.

**3.** In ogni caso, anche ridotta l'area delle questioni probatorie alla sua portata fisiologica il problema resta: veramente le regole probatorie amministrative e penali sono diverse?

Lo si afferma tranquillamente e se ne desume la logica conseguenza che i due procedimenti potrebbero avere esiti diversi, che i materiali probatori e istruttori possono essere valutati diversamente, e che le decisioni definitive, dell'uno e dell'altro procedimento, non hanno efficacia di giudicato nell'altro.

Orbene, che l'apprezzamento dei fatti e la prova siano diversi in sede amministrativa tributaria e penale appare innegabile, nei fatti, ma è assai dubbio che ciò dipenda da prescrizioni legali.

In effetti un differente standard probatorio dovrebbe trovare fondamento in norme di legge.

Ma la relativa ricerca è, sorprendentemente, molto più laboriosa di quanto non possa ipotizzarsi, vista la facilità con cui l'affermazione della differenza dei due regimi viene fatta.

Un primo possibile fondamento legale virgole ipotetico, per tale affermata differenza di standard potrebbe ipotizzarsi di cercarsi nella regola art. 654 c.p.p. nel testo ancora attualmente vigente.

Qui non vogliamo trattare del giudicato, ma solo prendere atto del fatto che la norma appena citata, nell'escludere l'efficacia del giudicato penale negli altri giudizi considerati, valorizza la eventuale presenza di limiti alla prova del diritto controverso. La giurisprudenza, assunto che nel processo tributario è vietata la prova testimoniale, ha sempre ritenuto che ne ne dovesse risultare escluso l'effetto di giudicato.

Quale che sia l'opinione che si ha sulla portata di questa norma, sul permanere della conclusione ora che la prova testimoniale, almeno in forma scritta, è stata sdoganata in materia tributaria, sta il fatto che la norma in questione *non prescrive* differenze di valutazione del materiale probatorio ma, semmai, le presuppone, in astratto.

Essa non dice affatto che le prove nel processo tributario e nel processo penale sono diverse e, a ben vedere, neanche lo presuppone propriamente, perché si occupa solo del caso in cui nel processo diverso da quello penale ci siano delle *limitazioni* che non ci sono nel processo penale. Incidentalmente, notiamo che a questa norma viene fatta dire, allora, una cosa che essa non dice. Si afferma, spesso, che il giudicato penale non varrebbe in materia tributaria perché in materia tributaria sono possibili anche prove diverse, le presunzioni. Ma, ammesso che ciò sia vero (e vedremo che non lo è del tutto), a rigore l'art. 654 c.p.p. di questo non si occupa, perché si occupa solo della ipotesi, diversa e più restrittiva, in cui il penale possa utilizzare più prove, non meno.

È, poi, il caso di notare che se la regola del giudicato è una dimostrazione dell'identità o della differenza delle regole istruttorie, la mal formulata riforma del diritto penale tributario del 2024, in corso di pubblicazione, per coerenza, si avvierebbe ad avere conseguenze paradossali. Visto che viene prescritto che il giudicato di assoluzione a seguito di dibattimento vale anche in materia tributaria, ciò vorrà dire che le prove sono identiche e ugualmente valutabili in sede penale tributaria e in sede amministrativo tributaria? E perché solo nel caso di dibattimento? Come si vede, ricercare nelle norme sul giudicato delle regole sulla prova crea un guazzabuglio inestricabile.

**4.** Un secondo possibile argomento sul cui fondamento desumere un diverso standard probatorio tra giudizio penale e diritto tributario amministrativo e processuale si trova nella massima giurisprudenziale secondo la quale, mentre in materia tributaria ai fini di prova sarebbe necessaria una probabilità nella forma del *più probabile che non*, in materia penale, ai sensi dell'art. 533 c.p.p., sarebbe necessario il raggiungimento della soglia dell'*oltre ogni ragionevole dubbio*.

Indubbiamente, se fossero prescritti dalle norme questi due diversi standard ai fini del raggiungimento della soglia della prova, la differenza avrebbe una fonte legale. Il problema è che, mentre per la materia penale, la regola dell'oltre ogni ragionevole dubbio è positivamente e inequivocabilmente sancito all'art. 533 c.p.p., la regola del *più probabile che non* non trova un fondamento espresso legislativo.

Innanzitutto, va osservato che, atteso che con le parole e i concetti non si può giocare, la tesi che qui si analizza implicherebbe che l'evasione potrebbe essere provata a fini tributari pur in presenza di ... ragionevoli dubbi.

In effetti si tratta di un'affermazione che, a sua volta, suscita più che ragionevoli dubbi.

In primo luogo, essa pare francamente insostenibile ed eretica in materia di sanzioni amministrative tributarie. Non vi è dubbio che esse abbiano la natura "penale", nel significato che a queste espressioni si dà nel diritto internazionale e costituzionale, e che, in materia penale, viga la presunzione di non colpevolezza di cui, tra l'altro, all'art. 6 CEDU. È affermazione consolidata che, corollario della presunzione di non colpevolezza, è che la colpevolezza potrebbe affermarsi soltanto in assenza di ogni ragionevole dubbio ovvero, per dirla in latino, che *in dubio pro reo*.

Ne consegue, per via logica inattaccabile, che non può essere vero che esiste uno standard probatorio differente tra sanzioni amministrative tributarie e sanzioni penali tributarie: a entrambe si applica la regola della colpevolezza solo oltre ogni ragionevole dubbio. Del resto a identiche conclusioni giunge la giurisprudenza, quanto alle sanzioni amministrative. Di recente, quanto alle sanzioni in materia Consob, nel novembre del 2023, la Corte d'Appello di Milano ha avuto modo di affermare che alle sanzioni amministrative pertiene, come al diritto penale generale, la regola probatoria della necessità di prova della colpevolezza oltre ogni ragionevole dubbio.

Si può, allora e in proposito, registrare la siderale distanza dai principi della disinvoltura, quasi automatica con cui la giurisprudenza afferma, in materia tributaria, che la colpa - *horribile auditu!* - si presumerebbe.

Giunti a questo punto, si potrebbe ritenere, logicamente, che il differente standard probatorio non riguardi, genericamente, il diritto tributario e il diritto penale ma solo il diritto penale e il diritto tributario sostanziale, non quello sanzionatorio. La conseguenza, logica, sarebbe, però, una cosa finora inaudita in materia tributaria, e cioè che esisterebbe un doppio standard, nei processi tributari e negli atti amministrativi tributari, perché la parte relativa all'imposta potrebbe fondarsi solo sul più probabile che non, mentre la parte sanzionatoria dovrebbe attingere il livello dell'oltre ragionevole dubbio.

Tale distinzione, di cui non vi è alcuna traccia nella giurisprudenza tributaria appare, poi piuttosto difficile da giustificare sul piano costituzionale. Sarebbe congruo e costituzionalmente giustificato pretendere dal contribuente il pagamento di un tributo di cui è ... ragionevolmente dubbio che sussista il presupposto giustificativo? O, per ricorrere a considerazioni di logica e di semantica, come potrebbe sostenersi che si *accerta* un tributo quando esso, invece che certo, è ragionevolmente dubbio?

Finora, insomma, la conclamata e abituale differenza di standard probatorio tra penale e tributario sembra non avere né base legale né fondamento sistematico e costituzionale.

5. Non solo, si potrebbe aggiungere che, nella disciplina dell'accertamento tributario, l'ipotesi base è quella secondo cui, quando si tratta di utilizzare indizi, o meglio presunzioni semplici, esse debbono essere *gravi precise e concordanti*. Si può notare che questo è, esattamente, lo stesso standard prescritto dal codice di procedura penale all'art. 192, per l'utilizzo della prova indiziaria in materia penale. Poiché, salva l'ipotesi in vero scolastica di Pubblici Ufficiali che assistano al fatto imponibile, o di contribuente che maldestramente conservi la prova documentale delle proprie evasioni fiscali, quasi tutte le prove in materia tributaria sono prove presuntive, parrebbe doversene desumere che lo standard probatorio, contrariamente all'ipotesi di partenza (*sic!*) è esattamente lo stesso, tra diritto tributario e diritto penale.

In effetti, in materia tributaria, molto spesso si parla in modo assai scorretto di prova documentale, per riferirsi a ipotesi nelle quali non c'è la documentazione dell'evasione fiscale, ma solo la documentazione di un indizio di evasione fiscale, che è cosa completamente diversa. Un processo verbale di constatazione nel quale si rilevino gli incassi di una giornata non è una prova documentale degli

incassi annuali, ma solo la prova di un fatto che serve a presumerli. Un estratto conto da cui risultino i movimenti bancari non è la prova di ricavi e compensi, ma la prova del fatto da cui questi potrebbero presumersi, e così via.

6. Resta, tuttavia, da dar conto, il fatto che esistono, accanto alle regole base fin qui considerate, anche delle regole eccezionali, in materia tributaria. Si tratta in particolare, degli artt. 39 e 41 D.P.R. n. 600/1973, a mente dei quali, nel caso in cui manchi la dichiarazione dei redditi, ovvero nella dichiarazione dei redditi non siano indicati i redditi d'impresa, ovvero la contabilità per gli imprenditori o professionisti non sia tenuta o sia tenuta in modo completamente inattendibile, ovvero in altri casi di particolari violazioni, sarebbe possibile accertare ricavi e compensi anche utilizzando delle presunzioni non gravi precise e concordanti.

A tutta prima, in effetti, questa sembrerebbe proprio la norma che prevede il doppio standard probatorio tra materia tributaria e penale: queste norme appaiono facoltizzare l'uso, solo in materia tributaria, di presunzioni prive dei requisiti di cui all'art. 192 c.p.p.

L'apparenza, tuttavia, inganna almeno in larga parte.

Ciò, non tanto per il fatto che tali regole riguardino casi limite (omessa dichiarazione, violazioni contabili, ecc.): in effetti si può ritenere che siano casi che si verificano in presenza di reati tributari.

L'apparenza inganna perché tale riferimento alle presunzioni cosiddette semplicissime ha una portata molto meno rilevante di quanto non possa apparire a prima vista.

In primo luogo, esse non possono certamente significare che al contribuente si può attribuire un reddito sulla base di elementi deboli o discordanti, perché ciò sarebbe un manifesto contrasto con una imposizione parametrata all'art. 53 della Costituzione.

Quelle presunzioni servono a risolvere un problema, pratico, completamente diverso. Non il problema del *se* ci sia stata evasione, ma il problema di *quanta* sia stata l'evasione, quando essa sia provata ma non sia possibile determinarla in un valore puntuale e sicuro. Si tratta, esattamente, delle norme che risolvono il problema, sopra citato, della necessaria *approssimazione*, in molti casi, dell'accertamento dell'evasione fiscale. Essa non è come il furto, dove c'è una vittima che può indicare esattamente cosa gli è stato sottratto, ma, è spesso la sottrazione di un qualcosa che non si può determinare in modo preciso.

Ebbene, a fronte della sicurezza dell'evasione fiscale, non avrebbe certo senso non recuperare alcuna imposta, per il solo fatto che non si riesce a stabilire esattamente e puntualmente quanta essa sia.

È, allora, necessario un criterio di approssimazione. E tale criterio è, appunto, proprio quello fornito dalle disposizioni in materia di presunzioni semplicissime. Esse significano solo che, quando è sicuro che esista un'evasione fiscale, ma essa si può determinare soltanto come compresa in una fascia di valori, si può accertare un valore compreso in tale fascia, anche se spesso non è determinato in modo preciso.

Per dirlo altrimenti, si ipotizzi che il contribuente Tizio dichiari 0 come reddito. Si può immaginare che tale valore sia del tutto inverosimile, e che resti non verosimile fino al valore 100, che sia, cioè, ragionevolmente certo che il reddito sia almeno 100. Si ipotizzi che la probabilità però si mantenga la stessa fino a 200, per poi decrescere, diventando via via sempre più inverosimile. La regola sulle presunzioni semplicissime facoltizza, semplicemente, un accertamento fiscale nella fascia tra 100-200 (quello con il rischio statistico di errore minore, a parità di probabilità sarebbe 150), mentre un accertamento oltre ogni ragionevole dubbio sarebbe quello del valore 100, visto che è ragionevolmente certo non possa essere di meno, mentre potrebbe essere ragionevolmente dubbio, per ogni valore superiore, che possa essere di meno.

Come si vede, insomma, il disallineamento tra standard probatori penali e tributari è, in realtà, assai meno rilevante di quanto non si affermi normalmente.

Esso non può, innanzitutto, concernere la materia sanzionatoria amministrativa.

Inoltre, anche nella materia dell'imposta, esso non può che riguardare i limitati casi in cui siano previste le presunzioni semplicissime.

E, anche rispetto a questi casi, esso si riduce solo al problema di quale valore individuare, tra quelli ugualmente probabili, in presenza della prova positiva e concreta della evasione.

7. Ne pare conseguire che la trasandatezza con cui si procede in sede tributaria alla determinazione dell'imposta evasa non ha una base legale, perché gli standard tributari e quelli penali, in realtà, sarebbero molto più vicini di quanto non si ritiene.

Ne consegue, altresì, che la diffidenza con cui il giudice penale e i Pubblici Ministeri approcciano le valutazioni tributarie sono molto fondate, ma perché il diritto tributario soffre di una patologia, non di un diverso regime legale.

Tra l'altro, sarebbe interessante domandarsi quanto, anche di quella limitata differenza di cui ci siamo intervenuti intrattenuti poco sopra, quanto alle presunzioni semplicissime, sopravviva alla nuova formulazione, introdotta nel 2022, dell'art. 7 del decreto sul contenzioso tributario. Il nuovo comma 5-bis di tale norma virgola prevede che l'accertamento tributario debba essere annullato se la prova della sua fondatezza manca, è contraddittoria o se è comunque insufficientemente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale la fondatezza delle contestazioni. In effetti, il riferimento alla prova *circostanziata e puntuale* parrebbe costituire proprio un ulteriore *Requiem* per le presunzioni semplicissime intese nel senso sciatto della corrente prassi.

8. Resta da occuparsi della seconda parte del programma di queste riflessioni e, cioè, del rapporto tra imposta evasa e profitto del reato.

Alcuni punti fermi in proposito possono ritenersi acquisiti.

In primo luogo, il fatto che come profitto del reato può configurarsi non solo l'incremento positivo nelle disponibilità del reo ma anche un mancato decremento, cioè un illecito risparmio di spesa. Tale, tipicamente, l'imposta che il contribuente reo dovrebbe versare e non versa per effetto del reato. In maniera altrettanto pacifica è da escludersi che possa considerarsi profitto del reato tributario l'eventuale importo della sanzione amministrativa pecuniaria conseguente al reato. Ciò, per la ovvia ragione che la sanzione è conseguenza del reato: non è un importo che, in assenza di evasione fiscale, si sarebbe dovuto pagare.

Il problema si era posto, in passato, perché si era pensato di poter procedere al sequestro alla confisca non solo dell'imposta ma anche delle sanzioni, con ciò confondendo l'ottica preventiva con quella conservativa o di soddisfazione di un credito.

La giurisprudenza più recente esclude anche che nel profitto del reato possano rientrare gli interessi quali accessori dell'imposta. Se, in effetti, essi sono il ristoro del danno patito dal creditore per il ritardato pagamento, essi sono una conseguenza della violazione e non corrispondono a un profitto o a un risparmio di spesa per il reo. Volendo, ci si potrebbe, semmai, domandare, a proposito di interessi in senso lato, se, nell'ambito dei profitti del reato tributario, non potrebbe ricomprendersi anche il provato conseguimento di vantaggi finanziari sulle somme che si sarebbero dovute versare per l'imposta e che, invece, si sono investite.

Quanto procede vale, ovviamente per la determinazione del profitto rispetto ai reati di evasione. Un discorso parzialmente diverso, per completezza, concerne invece i delitti che riguardano la dispersione della garanzia patrimoniale e, in particolare, quello di cui l'art. 11 D.Lgs. n. 74/2000. Esso punisce, come noto, chi compie atti fraudolenti sul proprio patrimonio per sottrarsi agli obblighi di pagamento che derivano dalle leggi tributarie. Questo delitto potrebbe anche avere l'effetto di sottrarsi illecitamente al pagamento, non solo del tributo, ma anche di interessi e sanzioni ed è, quindi, logico ritenere che rientri nel concetto di profitto a differenza che nei reati di evasione, anche il risparmio di spesa per interessi e sanzioni.

9. Un caso particolarmente problematico, a mio avviso, su cui concentrarsi per formulare qualche ulteriore considerazione, pratica e critica, è quello delle cosiddette frodi carosello IVA. Intendiamo riferirci, come è chiaro, non alle ipotesi di acquisti da cartiere, ipotesi nelle quali si procede a un acquisto

finto, per fabbricarsi un costo o un'IVA altrettanto finti, da dedurre o detrarre, quando, invece, non si è sostenuto alcun onere, ma all'ipotesi in cui sia acquistato veramente da un soggetto che, però, omette di versare l'IVA.

Nella pratica si afferma correntemente che si tratterebbe di ipotesi di acquisti per operazioni inesistenti e che sia il venditore, sia il compratore realizzerebbero un profitto corrispondente all'IVA evasa perché non versata.

A mio avviso, queste ipotesi richiederebbero una maggiore attenzione.

Intanto distinguendo casi diversi.

Una prima fattispecie è quella nella quale compratore e venditore sono d'accordo che quella che viene esposta in fattura come IVA, in realtà, non sarà versata. Oppure, anche senza un esplicito accordo, nel caso in cui il compratore sappia che quella che viene esposta come IVA, in realtà, non sarà versata.

In effetti, in questo caso, vi è, anche civilisticamente, una sorta di *IVA simulata*. Se nella fattura è scritto un corrispettivo di 100 e un'IVA di 22 ma è convenuto o risaputo che il venditore tratterà tutti i 122, è evidente che i 122 sono tutto prezzo e non è versata alcuna IVA, quindi è corretto, mi sembra, affermare che anche il compratore la sta evadendo: finge di pagarla ma in realtà è tutto prezzo.

Ne consegue, però, anche, a rigore di logica, e sempre che non mi inganni, che, a differenza di quanto si fa nella prassi consolidata, l'IVA evasa non è 22, ma il 22% di 122. La diversa soluzione che mi risulta si adotti spesso nella pratica è parallela a quella che si adotta rispetto al caso in cui siano accertate vendite in nero di 100: si considera il prezzo comprensivo di IVA. E ciò si fa, credo, per parallele ragioni di semplicità, per evitare che, se dopo che hai scoperta la vendita in nero, si chiede di pagare al venditore, esso possa poi andare a esercitare la rivalsa tardiva nei confronti del suo cliente, creando problemi a cascata. Nel caso della frode carosello, però, se è così, tale cautela, avrebbe un esito paradossale: si riscuote meno imposta per evitare i problemi di rivalsa successiva.

La cosa, se non mi inganno, è paradossale perché si riscuote meno imposta per tutelare la neutralità di essa tra soggetti delinquenti. Non è chi non veda la disarmonia: tali preoccupazioni non ci sono nel caso, meno grave, di cliente che acquisti, fuori dai casi di frode carosello consapevole, da un fornitore che omette il versamento dell'IVA: si nega, senza alcun problema la detrazione, se non è stato negligente: ma allora perché invece preoccuparsi della rivalsa del fornitore delinquente?

Se, in sede penalistica, si seguisse questa logica (il profitto è l'IVA calcolata su tutto il prezzo effettivo, compresa l'IVA simulata), si avrebbe un'altra differenza tra materia tributaria e penale.

**10.** Esiste, però, anche un'altra ipotesi, quella nella quale il compratore non sa che l'IVA non sarà versata. In tal caso a livello tributario, gli viene negata la detrazione, se non dimostra di essere stato diligente. Ma qui egli ha già pagato l'IVA al suo fornitore: gli viene chiesto di pagarla una seconda volta per *punire* la sua negligenza. Ne consegue che il diniego di detrazione per il cliente negligente non è la richiesta di un'imposta evasa, ma è, nella sostanza, una sanzione per la sua negligenza. Ne consegue, ancora, che, sul piano tributario, non sembra assolutamente giustificato sanzionare il cliente negligente, oltre che col diniego di detrazione, anche con una sanzione amministrativa pecuniaria, perché sarebbe un caso evidentissimo di *bis in idem*, del tutto sproporzionato. La detrazione viene negata non perché si evade, ma per punire del fatto che non si è controllata l'evasione altrui, per un IVA che si è regolarmente pagata. Si tratta di un profilo ancora inesplorato nella giurisprudenza tributaria.

Ma ne potrebbero conseguire anche effetti in sede penale: se l'IVA di cui si nega la detrazione e una sanzione, essa non è un profitto e, quindi non può essere sequestrata confiscata.

Mi aspetto, a questo proposito, un'obiezione, e cioè: ma stiamo trattando di ipotesi in cui il cliente non sa che l'IVA non sarà versata, come fa a esserci un reato se il cliente non lo sa?

Qui si aprirebbe il tema del possibile concorso, nel reato commesso dal venditore che non versa l'IVA, del cliente che agisca con dolo eventuale, che, cioè, non sappia che l'IVA non sarà versata, ma ne accetti il rischio. Che si possa concorrere a titolo di dolo eventuale in un delitto, a dolo specifico, quale l'art. 8 D.Lgs. n. 74/2000 commesso dal venditore è dubbio.

Non c'è qui spazio per approfondire il tema ma è comunque opportuno sottolineare che a mio avviso, pur trattandosi di opinioni isolate, qui si sconta un evidente errore di prospettiva. Nell'ipotesi di frode carosello ci si trova di fronte a una frode nella riscossione. I reati fraudolenti di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000 sono reati nei quali l'evasione fiscale è celata dietro un'apparenza artificiosa e ingannevole, e *solo per questo* sono puniti così gravemente. Nell'ipotesi di frode carosello l'evasione non è affatto celata dietro un'apparenza ingannevole e fraudolenta: l'evasione è *completamente alla luce del sole* e consiste nel fatto che l'IVA esposta in fattura non viene versata. Non siamo, per usare una simmetria tratta dal diritto penale generale, nel campo della truffa di cui all'art. 640 c.p.p., ma siamo nel campo dell'insolvenza fraudolenta, di cui all'art. 641 c.p.p. I reati che qui si commettono non sono - lo dicono consapevolmente del fatto che si tratta di tesi isolate, ma sono convinto che sia assolutamente esatta - gli artt. 2 e 8, ma, molto più semplicemente, e con molta maggior facilità di prova, tra l'altro, degli omessi versamenti, per la parte di inadempimento del debito, e, per la parte in cui si utilizzino società schermo, *buffer e missing trader*, che sono coinvolti semplicemente per ostacolare la ricostruzione dei flussi finanziari e dei profitti, dei delitti di riciclaggio o autoriciclaggio.

**11.** Resta, infine, un ultimo profilo, che corrisponde all'interrogativo se il profitto del reato tributario possa talvolta essere anche qualcosa di diverso e di ulteriore rispetto l'imposta evasa. Abbiamo già visto una ipotesi, ed è quella delle violazioni di cui all'art. 11, la sottrazione fraudolenta al pagamento di debiti tributari, ma vale la pena di domandarsi se non ci sia anche qualcosa di più ampio e strutturale.

In effetti, in ipotesi estreme, i delitti di evasione fiscale possono essere non tanto lo strumento per ottenere un risparmio indebito e illecito e, cioè, l'imposta evasa, ma lo strumento per ottenere un obiettivo ben più ampio, cioè la conquista di posizioni di mercato, magari di dominio del mercato, altrimenti non ottenibili. Così come il delitto di corruzione può essere lo strumento per procacciarsi affari non altrimenti ottenibili, in casi estremi la commissione di diritti fiscali può essere lo strumento per inserirsi o conquistare fette di mercato che senza l'illecito non sarebbero raggiungibili.

In questa ipotesi, non sarebbe possibile affermare che profitto del reato non è solo l'imposta evasa ma anche l'utile delle quote di mercato conquistate illecitamente attraverso l'uso sistematico di evasioni fiscali?

A me sembra che la risposta positiva sia corretta, con una importante precisazione.

Tale condizione si realizza non nel caso in cui ci sia un operatore economico con occasionali evasioni fiscali, e nemmeno nel caso in cui le evasioni fiscali siano sistematiche, abituali, e nemmeno, di per sé nel caso di un evasore cosiddetto totale.

Ma solo nel caso in cui sia positivamente dimostrato che, senza evasioni fiscali, non si sarebbe potuto avere accesso al mercato, o a quelle quote di mercato. Se si condivide la premessa che l'evasione fiscale come strumento di concorrenza sleale e di dolosa e illecita conquista di fette di mercato abbia come profitto tutto l'utile illecitamente acquisito, sarebbe comunque necessaria una particolare prudenza.

Questo strumento, applicato con il vetusto canone previsto per i per le misure cautelari reali e, cioè, la astratta riconducibilità del fatto di reato prescritto ha un'ipotesi criminosa, avrebbe effetti devastanti e irreparabili, da evitare.

Occorrerebbe un prudente e rigoroso vaglio degli indizi è una attenta individuazione di quelli effettivamente significativi di una dolosa strumentalizzazione dell'evasione fiscale alla concorrenza sleale, normalmente tipici di strutture di criminalità sostanzialmente organizzata.

In questo senso uno appare l'indizio principe, nella galassia di quelli, spesso ambigui e insignificanti individuati dalla prassi (mancanza di mezzi, magazzini, dipendenti, tutte elementi incongrui) e, cioè, la conclamata ed esclusiva o sistematica vendita sottocosto: chi vende effettivamente sottocosto, e non episodicamente e nella esecuzione di una manovra pubblicitaria iniziale, ma finanziandosi sistematicamente e inequivocabilmente con l'evasione, solo in questo modo conquistando fette di mercato e di utili abnorme, potrebbe incorrere nelle conseguenze, rigorose, di tale innovativa impostazione.

Si tratta di una delicata ipotesi di lavoro, da verificare.

## VIII – L'IRPEF



## Le criptovalute dall'anarchia alle necessità delle regole (\*)

*Cryptocurrencies from anarchy towards the need for rules*

LOREDANA CARPENTIERI

### Abstract

Le criptovalute sono nate da un sogno anarchico: quello di sottrarsi alla dittatura delle banche e più in generale, alle maglie delle regole. Proprio l'assenza delle regole che ne ha rappresentato, almeno inizialmente, il fattore propulsivo, rischia tuttavia di diventare il maggiore punto di debolezza delle criptovalute, traducendosi in un vuoto di tutela per i piccoli risparmiatori: da qui la risposta regolatoria che gli ordinamenti stanno cercando di sviluppare per tutelare gli investitori più esposti sulla frontiera dell'innovazione.

**Parole chiave:** criptovalute, tecnologia *blockchain*, necessità di una risposta regolatoria

### Abstract

*Cryptocurrencies were born from an anarchist dream: to escape the dictatorship of the banks and more generally, the links of the rules. However, the absence of the rules that represented, at least initially, the driving factor, risks becoming the greatest weakness of cryptocurrencies, resulting in a lack of protection for small savers: hence the regulatory response that the legal systems are trying to develop to protect the investors most exposed on the frontier of innovation.*

**Keywords:** *cryptocurrencies, blockchain technology, need for a regulatory response*

**SOMMARIO:** **1.** Del disallineamento tra economia e diritto: il sogno "anarchico" delle criptovalute "nate per sottrarsi alle maglie delle regole". - **2.** Le valute virtuali e la nuova "fiducia" nella tecnologia *blockchain*. - **3.** L'assenza di regole: fattore propulsivo o punto debole delle criptovalute? - **4.** L'esplosione delle criptovalute e le analogie con la "bolla dei tulipani". - **5.** I vuoti di tutela per gli utilizzatori delle criptovalute. - **6.** Il nuovo *far west* e la necessità delle regole sulla frontiera dell'innovazione tecnologica.

**1.** Nella sua relazione Francesco Pepe ha posto l'accento sul "disallineamento" causato dalla diversa velocità con la quale, soprattutto nel nostro tempo, si muovono l'economia da un lato e il mondo delle regole, anche tributarie, dall'altro. E nella relazione è stata sottolineata l'inversione di tendenza, quello che lui ha definito «*il ribaltamento etico*» che l'innovazione digitale potrebbe indurre sulla funzione fiscale; funzione fiscale che - se vuole "proteggere" i contribuenti più deboli - dovrebbe essere potenziata, non indebolita, così da far riacquisire agli ordinamenti nazionali - anche ipotizzando forme di cessione della sovranità fiscale a livello sovranazionale - quella sovranità che è stata via via erosa dalla globalizzazione e dalla digitalizzazione dell'economia.

(\*) Testo, con l'aggiunta delle note, della relazione svolta dall'Autrice 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.

Sotto questo profilo, Francesco Pepe prospetta un parallelismo interessante tra il microcosmo delle criptoattività e il macrocosmo della fiscalità internazionale, sottolineando il minimo comune denominatore di questi mondi: e cioè l'aver innescato la reazione dei sistemi giuridici a fenomeni inizialmente percepiti come estranei al sistema delle regole vigenti, non sussumibili sotto di esse, ma al tempo stesso bisognosi di una regolamentazione proprio in quanto è di immediata percezione l'ingiustizia che deriverebbe da un'assenza di regolamentazione(1). Nel settore tributario, la rivisitazione dell'impianto normativo appare ancor più necessaria che in altri settori, vista la difficoltà di ricorrere all'analogia(2) e il frequente ricorso a tecniche e strumenti interpretativi di *soft e hard law*(3). Il tema delle regole nel nuovo mondo nel quale ci muoviamo e degli effetti che il disallineamento tra economia e diritto(4) può produrre è un tema del quale mi occupo da qualche anno, da quando scrivevo del disallineamento tra un diritto legato ai territori e alle sovranità nazionali e un'economia che dai territori nazionali si era ormai affrancata(5), in una modalità che temo essere arrivata a un punto di non ritorno: non è forse un caso che di fronte ai "supercontribuenti"(6), cioè alle imprese del digitale, si prospettino regole fiscali anch'esse dirette ad operare al di sopra dei territori degli Stati nazionali(7). Il mondo delle criptovalute - oggetto di questa sezione del *webinar* odierno - esaspera, se possibile, il citato disallineamento tra economia e diritto e, a ben guardare, fa un passo ulteriore proprio perché ha fatto pensare, almeno inizialmente, alla possibilità di sottrarsi alle maglie delle regole: potremmo quasi dire che è nato proprio con questa finalità.

- 
- (1) Sui diversi atteggiamenti assunti di fronte alle realtà cripto valutarie dal legislatore, incerto se isolarle, cioè ignorarle, regolarle in modo specifico o integrarle nella normativa vigente attraverso un processo di adattamento cfr. CAPONERA A. - GOLA C., *Aspetti economici e regolamentari delle "cripto-attività"*, in *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, Banca d'Italia, 484/2019, 5 ss. Per il settore tributario si veda DEL FEDERICO L., *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in DEL FEDERICO L. - RICCI C., *La Digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Padova, 2015, 7.
  - (2) Cfr. da ultimo FRANSONI G. (a cura di), *L'analogia nel diritto tributario*, Bari, 2020.
  - (3) Sulla reazione del sistema europeo e, in particolare, dell'ordinamento tributario italiano alla diffusione delle criptovalute e delle criptoattività cfr. CAPACCIOLI S., *Criptovalute e bitcoin: un'analisi giuridica*, Milano, 2015; ID., *Cripto-attività, cripto-valute ed IVA*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 33 ss.; MIGNARRI E., *Bitcoin e criptovalute: il trattamento fiscale delle valute virtuali*, in *Bancaria*, 2018, 7/8, 56 ss.; GIORGI S., *Cripto-attività tra "polimorfismo" e dubbi qualificatori in materia fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XI, 499 ss.; SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 165 ss.; PIERRO M.C., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, I, 103 ss.; ID., *Contributo all'individuazione della nozione di crypto asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Rass. trib.*, 2022, 3, 574 ss.; ID., *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*, cit., 25 ss.; ESCALAR G., *Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 835 ss.; IAIA R., *Imponibilità e disciplina delle operazioni di cambio e pagamento con criptomonete nel sistema europeo dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 4, I, 273 ss.; MASTELLONE P., *Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi dei contribuenti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 870 ss.; LEO M., *La necessità di regole più chiare sulla tassazione delle criptovalute*, in *Corr. trib.*, 2022, 10, 867 ss.; FUNARI A., *Osservazioni (de iure condendo) in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2022, 4, 74 ss.
  - (4) Cfr. URICCHIO A.F., *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010; CARPENTIERI L. - MICOSI S. - P. PARASCANDOLO P., *Tassazione d'impresa ed economia digitale*, Note e Studi (Assonime), 2019, 6.
  - (5) Sia consentito rinviare, anche per più ampi riferimenti bibliografici, a CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, I, 383 ss.; ID., (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit.; ID., *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 7 ss.; GIOVANNINI A., *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 5, I, 497 ss.
  - (6) Cfr. AMMANNATI L., *I "signori" nell'era dell'algoritmo*, in *Dir. pubbl.*, 2021, 2, 381 ss.; DI GASPARE G., *Poteri privati e Corporation nella globalizzazione*, in *Dir. pubbl.*, 2021, 2, 847 ss.
  - (7) Cfr. CIPOLLINA S., *Terzo millennio, post globalizzazione e stabile organizzazione. Quale tassazione per i GAFAs?*, in MASTROIACOVO V. - MELIS G. (a cura di), *I limiti dimensionali della capacità contributiva nella digital economy*, Atti del Convegno "Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio", Torino, 2022, 201 ss.

2. Cercando di affrontare il mondo delle criptovalute nel modo più semplice possibile, conviene partire dalla definizione base di criptovaluta, come la troviamo delineata nella sezione “Educazione finanziaria” del sito della Consob: valuta “virtuale”, valuta “nascosta” nata dall’applicazione della tecnologia digitale al settore finanziario.

La tecnologia digitale, favorita dalla crittografia - cioè dall’applicazione di metodi elaborati da scienze complesse e funzionali a rendere un certo messaggio comprensibile solo alle persone che siano autorizzate a leggerlo - e dall’evoluzione della rete Internet ha condotto all’emersione di valute criptate - dunque nascoste - proprio perché visibili e utilizzabili solo conoscendo le chiavi di accesso, cioè i necessari codici informatici.

Sono valute generate esclusivamente per via telematica, sono algoritmi informatici, non valute fisiche: lo stesso linguaggio ha dovuto adattarsi alla loro “inconsistenza” fisica, parlando appunto di valute virtuali, collocate in portafogli digitali (gli *e-wallet*).

Certamente, le criptovalute sono frutto di un processo di astrazione, ma un’astrazione che non è poi così estranea alla nostra tradizionale economia monetaria: il denaro in natura non esiste, è solo una convenzione umana nata per favorire i commerci. Anche le nostre monete, a pensarci bene, sono o sono diventate un’astrazione(8). I nostri biglietti cartacei da 50 o 100 euro sono solo pezzi di carta privi di un valore intrinseco, che i soggetti dai quali acquistiamo beni e servizi accettano perché sanno che saranno a loro volta accettati dai soggetti dai quali loro stessi acquisteranno beni e servizi. Quella che noi utilizziamo oggi è dunque una moneta “fiduciaria”, e tutti gli scambi commerciali si basano su questa fiducia. Il denaro è una casa di carte che, per funzionare come mezzo di scambio, si regge su un elemento immateriale: la fiducia diffusa, la fiducia collettiva. Fiducia diffusa che a sua volta si radica sulla stabilità della moneta, sulla regolarità degli scambi, sulla protezione dei risparmi degli investitori.

Anche la moneta elettronica è espressione della convenzionalità del denaro. Se le parti di una certa transazione sono d’accordo, possono acquistare beni e servizi utilizzando non la tradizionale moneta a corso legale, ma scambiandosi criptovalute in modalità *peer to peer* (cioè direttamente tra due dispositivi, senza necessità di un istituto emittente o di intermediari). Ci sono criptovalute – come il *bitcoin* – che rappresentano addirittura monete virtuali “bidirezionali” nel senso che possono essere convertite con le principali valute ufficiali, mentre altre criptovalute sono “unidirezionali”.

Queste monete virtuali non sono più emesse e regolate dalle banche centrali, ma sono generalmente prodotte e distribuite dall’ente emittente attraverso una sorta di “estrazione”, un processo chiamato “*mining*” che non viene controllato da un’Autorità centralizzata(9): la fiducia nelle criptovalute si basa sulla tecnologia che ne è alla base, la tecnologia *blockchain*(10), che consente di proteggere le informazioni relative alle transazioni, memorizzandole e raggruppandole in una sequenza di “blocchi” (da qui il termine *blockchain*) collegati tra loro per via crittografica. Viene così creata una registrazione in ordine

(8) Almeno da quando è stato abbandonato il c.d. *Gold standard*, sistema finanziario e monetario per la regolamentazione dell’economia mondiale, nato in Inghilterra nell’800 con l’affermazione del capitalismo e unicamente legato all’oro. Il *Gold standard*, che ha regolato le relazioni economiche internazionali dal 1870 al 1914, prevedeva un rapporto preciso tra valuta in circolazione e oro immagazzinato e introduceva un rapporto di cambi fissi tra le diverse valute nazionali; venne abbandonato con la Prima guerra mondiale, quando molti Paesi, a causa dell’eccessiva emissione di denaro per le spese di guerra e della scarsità dell’oro, si trovarono in difficoltà nel garantire la diretta corrispondenza tra quantità d’oro detenuta e banconote in circolazione.

(9) Nel 2008 SATOSHI NAKAMOTO, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, in [www.bitcoin.org](http://www.bitcoin.org) evidenziava: «*What is needed is an electronic payment system based on cryptographic proof instead of trust, allowing any two willing parties to transact directly with each other without the need for a trusted third party*».

(10) La *blockchain* è la tecnologia che affida un determinato processo all’algoritmo. L’algoritmo governa una rete di computer tra loro indipendenti che, validando a maggioranza una determinata operazione attraverso la risoluzione di altri algoritmi, aggiunge un blocco indelebile alla catena registrata su tutti i computer che partecipano all’operazione di validazione. Sul funzionamento della *blockchain* e della tecnologia dei registri distribuiti (cd. *Distributed Ledger Technology, DLT*) sia consentito rinviare a GARAVAGLIA R., *Finalità, funzionamento e tipologia di utilizzi delle Blockchain*, in MAIMERI F. - MANCINI M. (a cura di), *Le nuove frontiere dei servizi bancari e di pagamento tra PSD 2, criptovalute e rivoluzione digitale*, Banca d’Italia, *Quaderni di Ricerca Giuridica della Consulenza Legale*, settembre 2019, 87, 163 ss.

cronologico e non modificabile di tutte le transazioni effettuate fino a quel momento. La tecnologia dei registri distribuiti (*DLT/blockchain*) consiste in un registro elettronico condiviso i cui dati sono protetti sia tramite tecniche crittografiche sia attraverso la c.d. “ridondanza” (copie delle stesse informazioni possono essere validate e archiviate presso tutti i partecipanti attivi al registro). La finanza è da tempo oggetto di un processo di contaminazione con la tecnologia al punto di essere divenuta immateriale quasi per definizione: da tempo i titoli hanno cessato di esistere in senso fisico; gli stessi luoghi delle contrattazioni borsistiche di un tempo (Wall Street o Palazzo Mezzanotte per restare in Italia) hanno ormai solo un valore simbolico. Le contrattazioni avvengono oggi in via telematica, fuori dai “mercati delle grida” di un tempo, e molti di noi gestiscono oramai il proprio conto corrente e le proprie operazioni bancarie attraverso l'*e-banking*. Ma se questo processo di contaminazione ha inizialmente visto la tecnologia al servizio dell'operatività di tipo tradizionale, il Fintech si muove ormai lungo un sentiero inverso: non è più la finanza che usa la tecnologia, ma è “*la tecnologia che si fa finanza*”(11). Le criptovalute però non funzionano esattamente come le monete aventi corso legale. Intanto, sono estremamente più volatili(12) al punto di poter essere soggette, anche nell'ambito di una stessa giornata, a oscillazioni tanto rapide quanto violente; e questa loro volatilità rende certamente più complesso utilizzarle come moneta di scambio, cioè fissare in criptovalute il prezzo di beni e servizi. Ma una cosa è certa: più vengono e verranno utilizzate per pagare beni e servizi, più il loro valore aumenterà. E aumenterà perché il numero di unità di criptovalute che può essere prodotto è limitato: dunque più aumenta il numero delle transazioni in criptovalute, più aumenta il loro valore. In questa sede non intendo soffermarmi sulla *blockchain*, cioè sulla modalità tecnica della produzione delle criptovalute e sulle piattaforme nelle quali avviene la loro circolazione. Mi limito a interrogarmi sull'utilità delle criptovalute rispetto alle valute tradizionali e dunque a chiedermi se davvero le criptovalute rappresentino soluzioni capaci di trasformare il sistema finanziario rendendolo maggiormente efficiente o se piuttosto – in contrapposizione all'*ethos* di cui parla Francesco Pepe, quale criterio per valutare positivamente le azioni delle comunità politiche organizzate a condizione che perseguano il “*bene comune*” – rappresentino solo il prodotto di una tecnologia che non ha alcuna funzione sociale positiva e che sta arricchendo pochi operatori a danno di molti piccoli risparmiatori, desiderosi di partecipare a una finanza “disintermediata” ma estremamente vulnerabili perché inconsapevoli dei rischi che si corrono in assenza di regole(13).

3. Il tema al quale voglio accennare prescinde dal tentativo di aprire la scatola nera delle criptovalute per verificare se esse possano, e con quali cautele, essere ricondotte alle categorie concettuali che conosciamo, anche ai fini fiscali: questo è il tema delle successive relazioni di Daniela Conte e Maria Cristina Pierro. Il tema sul quale mi voglio soffermare, anche in esito alla relazione di Francesco Pepe, è più generale: il mondo delle criptovalute, oggi ancora largamente deregolamentato, rispetta le finalità di pubblico interesse che gli ordinamenti devono tutelare o è proprio l'assenza di regole, che ha rappresentato, almeno inizialmente, il fattore propulsivo delle criptovalute, ad essere diventato il loro maggior punto di debolezza?

I *bitcoin* sono nati come una promessa di democraticità, uno strumento di investimento “anarchico”(14) e alternativo, in grado di sottrarsi al controllo degli Stati e accessibile a tutti, al di fuori delle maglie degli intermediari finanziari tradizionali. Non tutti hanno un conto online o una carta di credito; e non è un caso che l'entusiasmo per le criptovalute abbia caratterizzato proprio i giovani e, negli USA, le

(11) In questo senso GHIDINI G. - GIRINO E., *Criptovalute, criptoattività, regole e concorrenza: la ricerca imperfetta di un equilibrio perfetto*, in FALCE V. (a cura di), *Financial Innovation tra disintermediazione e mercato*, Torino, 2021, 63 ss.; CAPRIGLIONE F., *Le criptoattività tra innovazione tecnologica ed esigenze regolamentari*, in *Riv. trim. dir. ec.*, 2022, 3, I, 225 ss.

(12) Su questo aspetto cfr. CAPONERA A. - GOLA C., *Aspetti economici e regolamentari*, cit., 12-13.

(13) Cfr. BOERI T. - PEROTTI R., *Frodi, furti e crac improvvisi. Il grande bluff delle criptovalute*, in *La Repubblica*, 30 gennaio 2023.

(14) Sul tema cfr. DAHLBERG L., *Cyberlibertarianism*, in *Oxford Research Encyclopedia of Communication*, New York, 2017.

minoranze etniche (afroamericani e ispanici), sicuri di poter così bypassare un sistema finanziario dal quale si sentivano esclusi(15). Le criptovalute possono essere spese e incassate da chiunque, ovunque e in ogni momento, senza bisogno di una banca e senza bisogno di un governo; è questo che le ha rese rivoluzionarie. E nell'esplosione delle criptovalute - la criptomania che ha colpito milioni di investitori, anche piccoli, negli ultimi anni - può aver giocato anche un elemento psicologico, quello che gli inglesi chiamano “*fear of missing out*”: la paura di rimanere tagliati fuori da qualcosa che tutti considerano un successo, la paura di essere meno furbi degli altri.

4. Proprio l'elemento psicologico che contraddistingue l'acquisto di criptovalute con l'unica finalità di rivenderle ad un prezzo maggiorato(16) ha richiamato alla mia mente la follia dei tulipani, la prima bolla speculativa della storia(17). Brevemente, per chi non conoscesse questa storia, ricordo che all'inizio del '600 i tulipani - che derivano il loro nome dal turco “*Tullband*” che significa copricapo, turbante - vennero introdotti segretamente dall'Oriente nei Paesi Bassi, diventando in breve tempo una forma di investimento molto ambita e redditizia non solo per le classi più agiate del Paese. Non a caso nelle nature morte fiamminghe di Bruegel troviamo spesso raffigurati dei tulipani: nell'Amsterdam del '600 le classi medie che non potevano permettersi di comprare i bulbi più pregiati appendevano alle loro pareti quadri con nature morte di tulipani per partecipare in qualche modo al possesso del bene che a all'epoca era diventato un vero e proprio *status symbol*. Chi non poteva permettersi l'acquisto dei bulbi, ingaggiava un pittore per ritrarre i tulipani e rendere immortale una fioritura altrimenti destinata a durare poco più di una settimana. I Paesi Bassi all'epoca erano nel loro secolo d'oro. Erano diventati l'*emporium mundi*, il luogo del commercio internazionale del mondo di allora: la compagnia olandese delle Indie orientali faceva affari importanti e quando dall'Oriente, dai giardini di Istanbul, arrivarono nel porto di Rotterdam i primi tulipani, nacque la moda e la corsa irrazionale all'acquisto dei bulbi di questi fiori. I tulipani erano diversi da ogni altro fiore conosciuto, avevano forme esotiche e colori diversi e più decisi degli altri fiori allora conosciuti(18); nacque e si sviluppò così, curiosamente proprio in un Paese calvinista, quello che fu chiamato *windhandel*, “il commercio del vento”, l'acquisto di bulbi non ancora esistenti, che venivano venduti con mesi di anticipo sui loro raccolti. La produzione dei bulbi di tulipano, specie quelli più rari, richiedeva un processo di coltivazione (corrispondente al “*mining*” delle criptovalute odierne) piuttosto lento; e proprio perché non era possibile coltivarne tanti e velocemente, i bulbi - veri e propri incubatori di un bene futuro - crescevano di valore nel tempo. L'offerta costante di fronte a una domanda in forte crescita ne faceva salire il prezzo; e, in attesa della fioritura, i coltivatori vendevano a caro prezzo anche il raccolto della stagione successiva prima ancora che fosse realizzato, stipulando inconsapevolmente i primi contratti derivati, una sorta di *futures* sui tulipani. Quasi nessuno in realtà vedeva fiorire i tulipani, quel che si comprava e si vedeva più volte nella stessa giornata era il diritto a possedere un certo bulbo a una certa data futura. Gli storici ci dicono che un bulbo di tulipano poteva valere fino a 15 volte il salario di un contadino, 8 maiali grassi, 4 buoi grassi, 12 pecore grasse, 24 tonnellate di grano, 48 tonnellate di segale, 2 botti di vino. Nei matrimoni poteva essere accettato, quale dote

(15) Nel settembre 2021 El Salvador è stato il primo Paese a riconoscere al *bitcoin* valore di moneta a corso legale quale mezzo di pagamento (unitamente al dollaro USA), seguito poi dalla Repubblica Centrafricana.

(16) «*Un gioco d'azzardo mascherato da bene di investimento*» che ha determinato la bolla speculativa di un'intera generazione, così DONATO L., *Cripto-asset e banche. Rischi per la stabilità finanziaria e regolamentazione*, in *Bancaria*, 2023, 5, 52 ss.

(17) La vicenda è descritta, tra le altre, da MACKAY C., nel suo testo *Extraordinary Popular Delusions and the Madness of Crowds*, Richard Bentley ed., London, 1841, spesso citato come il miglior libro mai scritto sulla psicologia del mercato. Sulla bolla dei tulipani, prima bolla speculativa documentata, v. anche DASH M., *Tulipomania: The Story of the World's Most Coveted Flower and the Extraordinary Passions It Aroused*, Crown ed., 2001 e GOLDGAR A., *Tulipomania: Money, Honor and Knowledge in the Dutch Golden Age*, University Chicago Press, 2007.

(18) A metà dell'800 ALESSANDRO DUMAS scriverà un romanzo intitolato *Il tulipano nero*, basato proprio sulla “bolla” dei tulipani: la storia di un medico che investe enormi somme di denaro per riuscire ad ottenere l'impossibile tulipano nero, per il quale la città di Harleem offriva un ricchissimo premio di centomila fiorini.

della futura sposa, anche un solo bulbo. Il bulbo di tulipano più famoso, il *Semper Augustus*(19) (ai bulbi venivano attribuiti nomi di grandi condottieri) fu quotato 6.000 fiorini (l'equivalente di qualcosa come 60 mila euro di oggi) laddove pochi anni dopo Rembrandt avrebbe venduto il suo quadro più celebre(20) per 1.650 fiorini. Fu una follia collettiva; tutti si convinsero che la passione per i tulipani sarebbe durata per sempre, che ogni corte imperiale, che i ricchi di tutta Europa avrebbero pagato qualunque prezzo per poter avere i preziosi bulbi coltivati in Olanda. Nessuno voleva perdersi l'affare del secolo; persone di ogni ceto arrivarono a vendere le loro proprietà per investire tutti i loro averi nei bulbi di tulipano. In un noto dipinto di Bruegel il giovane(21), conservato nel *Frans Hals Museum* ad Haarlem, gli investitori nella bolla dei tulipani vengono non a caso raffigurati come scimmie vestite in abiti lussuosi, pieni di denaro ma evidentemente dotati di poco raziocinio, se pronti ad investire tutti i loro averi in un bene così effimero. La bolla dei tulipani scoppiò quando nel 1637 per la prima volta un'asta andò deserta. I prezzi dei bulbi scesero rovinosamente e molti investitori persero tutto quello che possedevano, dal giorno alla notte vennero bruciate intere fortune. La storia di questo tracollo, ricostruita da un professore di economia, Earl Thompson, sembra fu la seguente: il Parlamento olandese ratificò la decisione della Gilda dei fioristi che annunciava che tutti i contratti di *futures* stipulati oltre una certa data valevano come contratti di opzione: quindi gli acquirenti dei *futures* avrebbero potuto evitare di acquistare i tulipani e rinunciare al contratto pagando una piccola penale. Chi comprava non era più obbligato a saldare prima di avere in mano il tulipano. Nessuno onorò i contratti e la bolla all'improvviso scoppiò.

Dovremmo chiederci se anche oggi, nell'attuale momento di grande innovazione, con le criptovalute non rischiamo una bolla finanziaria analoga, suscettibile anche di contagiare i settori regolamentati del mondo finanziario; quello che è stato definito "l'inverno delle cripto" (22). In effetti, ciò che emerge dall'innovazione finanziaria può diventare arma di speculazione, può generare e ha generato eccessi; il problema, però, non è solo la gestione e il controllo dell'innovazione in sé, ma anche la leva finanziaria, cioè l'enorme quantità di finanziamenti resasi disponibile per effetto della promessa di democraticità che le criptovalute si portavano dietro, per la smania di investimento che ha fatto emergere quasi una sorta di ossessione per questo prodotto.

5. Le criptovalute sono nate, come già sottolineato, con la promessa di eliminare la "dittatura delle banche", l'intermediazione di un sistema bancario e finanziario da molti considerato "parassitario" e comunque percepito come distante. I servizi bancari hanno tempi e costi ben definiti; con le DLT è invece possibile fare transazioni anche transfrontaliere in qualsiasi momento, quasi istantaneamente (sono registrate in un nuovo "blocco" della *blockchain* tipicamente entro 20-30 minuti) e a costi minimi, ignorando distanze e confini. I *bitcoin* sono "globali" e meno soggetti ai rischi dell'inflazione monetaria, perché l'algoritmo che li produce non è in mano a un governo che potrebbe essere tentato di stampare moneta per pagare i propri debiti. Pensando alla fiducia come elemento fondativo della moneta(23),

(19) Riprodotto dal pittore Franciscus De Geest nel florilegio *Hortus Amoensissimus*, un manoscritto costituito da duecento pagine di fiori acquarellati pubblicato nel 1668.

(20) *La milizia civica del capitano Frans Banning Cocq*, più conosciuto col nome di *Ronda di notte*.

(21) *A Satire of Tulip Mania*, c. 1640. Nella tela si vedono investitori, venditori e compratori di tulipani, rappresentati come scimmie vestite con abiti olandesi tipici del XVII secolo, che consultano le liste dei tulipani rari, scambiano e contano denaro, pesano i bulbi e firmano contratti di vendita. Sulla destra è rappresentata una scimmia che urina sui tulipani appena sfioriti e che dunque hanno perduto ogni valore.

(22) Cfr. DONATO L., *Cripto-asset e banche. Rischi per la stabilità finanziaria e regolamentazione*, cit.

(23) È vero che anche le monete tradizionali sono sostenute dalla fiducia collettiva e che, se questa fiducia venisse meno, potrebbero non essere più accettate nelle rispettive giurisdizioni. L'ultima volta che ciò è accaduto, almeno in parte, in un Paese industrializzato, è durante l'iperinflazione tedesca degli anni '20, quando molte transazioni avvenivano in dollari: chi poteva evitava di essere pagato in marchi, monete che perdevano valore di ora in ora (un dollaro "costava" un milione di marchi). È il fenomeno della dollarizzazione: gli abitanti di un Paese utilizzano la valuta emessa da uno Stato straniero in parallelo o in sostituzione della propria. Oggi è comune a diverse economie sudamericane (Ecuador, Panama, El Salvador) e si verifica in periodi di altissima inflazione, evenienza che tutte le banche centrali delle economie avanzate del dopoguerra sono riuscite ad evitare.

questa non sarebbe necessaria, secondo i sostenitori delle criptovalute, per far funzionare il sistema della *blockchain*. Ogni transazione in *bitcoin* è registrata e condivisa da tutti i “nodi”: dunque non si sarebbe bisogno di fiducia tra computer per far funzionare il sistema<sup>(24)</sup>. Anzi, potremmo dire che le criptovalute si basano proprio sulla sfiducia nel sistema bancario e nella sua regolamentazione per fidarsi, piuttosto, degli algoritmi.

Eppure, anche le criptovalute, come già accennato, sono sottoposte a enormi oscillazioni di valore proprio perché la fiducia del pubblico può variare; e può variare anche per un *tweet* o per i *rumors* di una nuova e più penetrante regolamentazione. Pensiamo a quanto accaduto nel maggio 2021, quando il *bitcoin*, la criptovaluta più famosa, è arrivata a perdere il 40% del suo valore in un solo giorno, perché Elon Musk annunciò che non avrebbe più accettato *bitcoin* per l'acquisto delle Tesla.

Le monete delle banche centrali offrono livelli di garanzia e stabilità molto più alti; le banche centrali sono più credibili quanto a tutela del valore della moneta e di rispetto della *privacy*.

Gli utilizzatori delle criptovalute rischiano invece vuoti di tutela; possono trovarsi esposti sia a condotte fraudolente, sia alla cessazione dell'attività della piattaforma presso la quale vengono custoditi gli *e-wallet*. Queste piattaforme “saltano” gli intermediari e operano in assenza di obblighi informativi e regole di trasparenza: a differenza degli intermediari autorizzati, non sono tenute a garantire la qualità del servizio, non devono rispettare procedure di controllo interno e gestione dei rischi; quindi, sono esse stesse esposte alle frodi e al *cybercrime*<sup>(25)</sup>; non danno garanzie di poter convertire i *bitcoin* e le altre criptovalute in moneta ufficiale a prezzi di mercato.

Quanto alla sicurezza delle criptovalute contro l'hackeraggio basti pensare che qualsiasi sito consiglia di tenerle non in un “portafoglio caldo”, cioè ad esempio in una App del cellulare connessa ad internet, ma in un “portafoglio freddo”, cioè su un PC *offline* o su una chiavetta USB, che è più sicuro in termini di sicurezza *online*, ma diventa più vulnerabile a danni o furti perché è un dispositivo fisico trasportabile.

Oltre al rischio dell'hackeraggio delle piattaforme, gli individui che investono in criptovalute rischiano anche in altri modi. Chi investe in *bitcoin* ne è il custode unico. Se muore o dimentica la chiave privata di accesso, o perde il cellulare con il “*wallet*” dove sono custoditi i *bitcoin*, li perde. Si stima che il 20% dei *bitcoin* estratti siano andati persi per sempre.

Per proteggere gli investitori, le DLT devono garantire continuità del servizio, resistenza agli attacchi informatici, capacità di registrare numeri crescente di operazioni senza significativo peggioramento dei tempi e della qualità del servizio, efficienza dal punto di vista economico e ambientale (“coltivare” criptovalute è piuttosto costoso, il *mining* richiede un forte consumo di energia).

Ma allora cosa possiamo concludere? I problemi emergenti dalla crescente diffusione delle criptovalute sono di due tipi: se esse diventano forme di pagamento al pari delle monete tradizionali si pone un problema di stabilità monetaria e di controllo da parte delle banche centrali; se invece rappresentano una forma di investimento, si pone un problema di tutela del risparmio.

E, a questo punto, il mondo delle criptovalute sembra aver tradito il sogno dei suoi creatori di affidarsi all'autoregolamentazione, se è vero che si è sviluppato in modo molto diverso da quello immagi-

(24) Come osservato da CIPOLLONE P., *Crypto-assets e questioni legate alla digitalizzazione della finanza*, in Astrid Rassegna, 2022, 16, «le distributed ledger technologies offrono agli utilizzatori la possibilità di interagire tra loro anche in assenza di fiducia reciproca e senza il coinvolgimento di intermediari; ne derivano maggiore efficienza, minori costi e tempi di esecuzione ma, al contempo, una evidente difficoltà nel riportare a modelli “diffusi” e “disintermediati” paradigmi tradizionali che si basano su attività e soggetti tipizzati (si pensi alla governance o alla disciplina delle responsabilità)».

(25) Mt. Gox, sito giapponese per lo scambio di criptovalute nato nel 2010 e che nel 2014 era arrivato a gestire oltre il 70% di tutte le transazioni in *bitcoin* al mondo, ha dovuto chiudere dopo essere stato hackerato con perdite per 450 milioni di dollari che hanno azzerato i conti di migliaia di utenti ignari. Nel 2022 gli *hackers* hanno rubato la criptovaluta di Binance, il più importante *exchange* di criptovalute al mondo, per un equivalente di 570 milioni di dollari; si sono inseriti nei portugi aperti quando si trasferiscono le cripto tra una *blockchain* e l'altra percorrendo un “ponte” che collega due diverse catene. È ancora del novembre 2022 il crollo di Ftx, secondo *exchange* al mondo di criptovalute con sede alle Bahamas e oltre un milione di utenti.

nato e rivendicato dai suoi fondatori. Oggi la stragrande maggioranza delle transazioni delle criptovalute viene effettuata “*off-chain*”, cioè fuori dalle *blockchain* e un ruolo fondamentale negli scambi e nella custodia delle criptovalute la giocano proprio quegli intermediari e quei mercati, che nella originaria visione utopica dovevano scomparire.

6. Le criptovalute sono dunque tornate proprio su quei mercati da cui garantivano di voler sfuggire, e questo perché, molto semplicemente, i mercati tradizionali si sono rivelati più convenienti: richiedono meno competenze; sprecano molta meno energia per effettuare le transazioni; permettono di trovare più facilmente controparti interessate agli acquisti e alle vendite. I mercati centralizzati, come gli intermediari (*middle man*), aiutano anche gli scambi perché inducono – o almeno dovrebbero indurre – fiducia nelle controparti e nei processi di negoziazione. Acquirenti e venditori che non si conoscono si affidano ai mercati per operare le loro transazioni perché li ritengono più capaci di selezionare controparti affidabili. I grossi mercati centralizzati dovrebbero offrire sicurezza e garantire il monitoraggio sulla regolarità delle operazioni e sulla custodia degli *asset*.

Allora le regole servono: ma la rivoluzione del Fintech pone un problema. I prodotti non sono quasi mai riconducibili alle tradizionali categorie economiche e giuridiche della regolamentazione; spesso i soggetti che li offrono non sono fisicamente collocabili in un luogo, ma esistono solo sul *web*. Chi può controllare, con quali strumenti, in base a quali poteri giurisdizionali? I protagonisti del Fintech sostengono di non essere riconducibili ad alcuna delle categorie della normativa tradizionale e dunque ritengono che le Autorità non abbiano poteri per intervenire. Oggi nel Fintech gli investitori sono costretti ad agire a proprio rischio e pericolo: il principio è ancora il *caveat emptor* del diritto romano; è il compratore il primo a dover stare in guardia, a controllare quel che compra(26).

Le Autorità mondiali - banche centrali e organi di vigilanza sui mercati - hanno inizialmente scelto la strada di non porre ostacoli all'innovazione e di essere neutrali rispetto alle tecnologie. Hanno preferito giocare di rimessa, intervenendo solo quando i nuovi prodotti ricadevano nelle regole della finanza tradizionale o quando venivano violate delle norme.

Oggi però, davanti al rischio di un ricorso predatorio ai cripto-*asset* favorito dall'assenza di una regolamentazione internazionale, gli ordinamenti stanno cercando di sviluppare risposte regolatorie efficaci, anche perché, vista l'interconnessione col sistema finanziario tradizionale, la veloce evoluzione dei mercati dei cripto-*asset* e le dimensioni della relativa capitalizzazione arrivano a minacciare la stabilità finanziaria globale(27). Tuttavia, non è semplice inquadrare questi meccanismi nella regolamentazione esistente(28), perché «*la rilevanza della componente tecnologica e degli stessi fornitori di tecnologia realizza una sorta di “governance algoritmica” che scardina gli schemi di governo tradizionali*»(29). Inoltre, come correttamente osservato(30), i fornitori di tecnologia non sono più, come in passato, necessariamente compresi nel perimetro di applicazione delle norme affidate alla competenza delle Autorità

(26) È questa la situazione che ha portato Gary Gensler (presidente della *Securities and Exchange Commission*) ad affermare che le criptovalute sono l'odierno “*wild west*”.

(27) Anche il Fondo Monetario internazionale ha in più occasioni sottolineato i rischi associati all'utilizzo dei *bitcoin* per la stabilità finanziaria e la protezione dei piccoli risparmiatori, accusando le criptovalute di calamitare risorse dai Paesi emergenti destabilizzandoli; v. FMI, *Crypto, Corruption and Capital Controls: Cross-Country Correlations*, Working Paper, marzo 2022. Sul tema altresì DONATO L., *Cripto-asset e banche. Rischi per la stabilità finanziaria e regolamentazione*, cit.

(28) Un chiaro esempio emerge dall'esame delle disposizioni della nostra Legge di Bilancio per il 2023 che hanno tentato di dare una definizione normativa di cripto attività e di disegnarne il regime fiscale. Non è questa la sede per trattare compiutamente il tema, ma numerose sono le criticità già sollevate dalla dottrina in ordine a questa nuova disciplina fiscale.

(29) Così la Comunicazione della Banca d'Italia in materia di tecnologie decentralizzate nella finanza e cripto-attività, giugno 2022.

(30) Cfr. CIPOLLONE P., *Crypto-assets e questioni legate alla digitalizzazione della finanza*, cit.

di settore. Come sottolineato dalla Banca d'Italia<sup>(31)</sup>, oggi le crypto-attività non sono soggette alle norme in materia di trasparenza dei prodotti bancari, dei servizi di pagamento e dei servizi di investimento e sono sprovviste di specifiche protezioni. E attenzione: quando crescono le connessioni tra la finanza tradizionale e quella che si avvale di tecnologie decentralizzate, si creano certamente nuove opportunità di *business*, ma anche maggiori occasioni di contagio tra i due ecosistemi.

Emerge dunque un *deficit* di potere regolamentare: le sfide poste dall'innovazione tecnologica vanno affrontate integrando l'approccio normativo tradizionale per ricomprendere i fenomeni finanziari innovativi al di fuori del tradizionale perimetro di regolamentazione e sorveglianza e dunque per ricomprendere anche i fornitori dell'infrastruttura tecnologica – in considerazione della loro specifica attività e non solo in ragione della possibile relazione con operatori vigilati – tra i soggetti destinatari di indicazioni e *best practices*, in un quadro di riferimento che contempli anche la c.d. “*soft regulation*”.

È importante che gli investitori siano consapevoli del rischio di perdita anche totale del capitale investito, di frodi ed errori e della mancanza di forme di tutela a loro disposizione. È importante che comprendano che vi sono cryptoattività totalmente prive di valore intrinseco, non assistite da diritti di rimborso e non idonee a svolgere una funzione di pagamento o di investimento proprio in virtù della loro natura altamente rischiosa. La clientela più esposta, e dunque da proteggere, è rappresentata proprio dai piccoli investitori, il mondo maggiormente attratto dalla disintermediazione offerta dalle criptovalute e al tempo stesso maggiormente esposto ai rischi di pubblicità ingannevole, effettuata anche tramite i social media e gli *influencers*, e alle proposte di investimento che garantiscono elevati rendimenti. Chi non è in possesso delle nozioni di base per accedere a forme di risparmio rischiose può trovarsi a perdere i propri risparmi con la stessa velocità e violenza di una *slot machine*.

Il mercato delle criptovalute potrebbe generare lo stesso tipo di disuguaglianze tuttora generate dai mercati finanziari, dove è dimostrata l'esistenza di un nesso causale tra reddito e rendimento sugli investimenti<sup>(32)</sup>. Ecco perché è importante regolare questo nuovo mercato: un nuovo assetto di regole, fatto anche di *soft regulation*, dovrebbe servire a tutelare gli investitori più esposti sulla frontiera più veloce dell'innovazione, il nuovo *far west* che si apre oltre la linea di confine delle norme esistenti<sup>(33)</sup>.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMMANNATI L., *I “signori” nell'era dell'algoritmo*, in *Dir. pubbl.*, 2021, 2, 381 ss.

BOERI T. - PEROTTI R., *Frodi, furti e crac improvvisi. Il grande bluff delle criptovalute*, in *La Repubblica*, 30 gennaio 2023

CAPACCIOLI S., *Cripto-attività, crypto-valute ed IVA*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 33 ss.

CAPACCIOLI S., *Criptovalute e bitcoin: un'analisi giuridica*, Milano, 2015

CAPONERA A. - GOLA C., *Aspetti economici e regolamentari delle “cripto-attività”*, in *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, Banca d'Italia, 484/2019, 5 ss.

CAPRIGLIONE F., *Le cryptoattività tra innovazione tecnologica ed esigenze regolamentari*, in *Riv. trim. dir. ec.*, 2022, 3, I, 225 ss.

CARPENTIERI L. - MICOSSI S. - P. PARASCANDOLO P., *Tassazione d'impresa ed economia digitale*, Note e Studi (Assonime), 2019, 6

CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, I, 351 ss.

(31) V. Comunicazione citata nella precedente nota 20.

(32) Cfr. FAGERENG A. - GUISSO L. - MALACRINO D. - PISTAFERRI L., *Heterogeneity and Persistence in Returns to Wealth*, *Econometrica*, gennaio 2020, 115 ss.

(33) Cfr. PANETTA F., *Crypto dominos: the bursting crypto bubbles and the destiny of digital finance*, London Business School, dicembre 2022.

- CARPENTIERI L., *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 7 ss.
- CIPOLLINA S., *Terzo millennio, post globalizzazione e stabile organizzazione. Quale tassazione per i GAFAs?*, in MASTROIACOVO V. - MELIS G. (a cura di), *I limiti dimensionali della capacità contributiva nella digital economy*, Atti del Convegno “Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio”, Torino, 2022, 201 ss.
- CIPOLLONE P., *Crypto-assets e questioni legate alla digitalizzazione della finanza*, in *Astrid Rassegna*, 2022, 16.
- DAHLBERG L., *Cyberlibertarianism*, in *Oxford Research Encyclopedia of Communication*, New York, 2017
- DASH M., *Tulipomania: The Story of the World's Most Coveted Flower and the Extraordinary Passions It Aroused*, Crown ed., 2001
- DEL FEDERICO L., *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in DEL FEDERICO L. - RICCI C., *La Digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Padova, 2015, 7 ss.
- DI GASPARE G., *Poteri privati e Corporation nella globalizzazione*, in *Dir. pubbl.*, 2021, 2, 847 ss.
- DONATO L., *Cripto-asset e banche. Rischi per la stabilità finanziaria e regolamentazione*, in *Bancaria*, 2023, 5, 52 ss.
- ESCALAR G., *Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 835 ss.
- FAGERENG A. - GUISSO L. - MALACRINO D. - PISTAFERRI L., *Heterogeneity and Persistence in Returns to Wealth*, *Econometrica*, gennaio 2020, 115 ss.
- FMI, *Crypto, Corruption and Capital Controls: Cross-Country Correlations*, Working Paper, marzo 2022
- FRANSONI G. (a cura di), *L'analogia nel diritto tributario*, Bari, 2020
- FUNARI A., *Osservazioni (de iure condendo) in tema di tassazione diretta delle criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2022, 4, 74 ss.
- GARAVAGLIA R., *Finalità, funzionamento e tipologia di utilizzi delle Blockchain*, in MAIMERI F. - MANCINI M. (a cura di), *Le nuove frontiere dei servizi bancari e di pagamento tra PSD 2, criptovalute e rivoluzione digitale*, Banca d'Italia, *Quaderni di Ricerca Giuridica della Consulenza Legale*, settembre 2019, 87, 163 ss.
- GHDINI G. - GIRINO E., *Criptovalute, cryptoattività, regole e concorrenza: la ricerca imperfetta di un equilibrio perfetto*, in FALCE V. (a cura di), *Financial Innovation tra disintermediazione e mercato*, Torino, 2021, 63 ss.
- GIORGI S., *Cripto-attività tra “polimorfismo” e dubbi qualificatori in materia fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XI, 499 ss.
- GIOVANNINI A., *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 5, I, 497 ss.
- GOLDGAR A., *Tulipmania: Money, Honor and Knowledge in the Dutch Golden Age*, University Chicago Press, 2007
- IAIA R., *Imponibilità e disciplina delle operazioni di cambio e pagamento con criptomonete nel sistema europeo dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 4, I, 273 ss.
- LEO M., *La necessità di regole più chiare sulla tassazione delle criptovalute*, in *Corr. trib.*, 2022, 10, 867 ss.
- MACKAY C., *Extraordinary Popular Delusions and the Madness of Crowds*, Richard Bentley ed., London, 1841
- MASTELLONE P., *Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi dei contribuenti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 870 ss.
- MIGNARRI E., *Bitcoin e criptovalute: il trattamento fiscale delle valute virtuali*, in *Bancaria*, 2018, 7/8, 56 ss.
- NAKAMOTO S., *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, in [www.bitcoin.org](http://www.bitcoin.org)
- PANETTA F., *Crypto dominos: the bursting crypto bubbles and the destiny of digital finance*, London Business School, dicembre 2022
- PIERRO M., *Le crypto-attività e l'imposizione diretta dopo la legge di bilancio 2023*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Fisco digitale. Crypto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 25 ss.
- PIERRO M.C., *Contributo all'individuazione della nozione di crypto asset e suoi riflessi nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Rass. trib.*, 2022, 3, 574 ss.
- PIERRO M.C., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, I, 103 ss.
- SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 165 ss.
- URICCHIO A.F., *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010

## Back to the past. Un ritorno al passato per il regime dei c.d. impatriati

*Back to the past. A return to the past for the so-called “impatriate regime”*

ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI

### Abstract

L'ulteriore modifica del regime degli impatriati abroga l'art. 16 D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147. Il nuovo impianto legislativo si caratterizza per un netto ritorno al passato prevedendo requisiti soggettivi più stringenti diminuendo, altresì, l'ammontare dell'agevolazione. Resta salvo, con qualche perplessità, il regime passato per chi ha usufruito delle agevolazioni anteriormente al 1° gennaio 2024.

**Parole chiave:** agevolazioni per gli impatriati, residenza fiscale, requisiti di elevata qualificazione professionale

### Abstract

*The further modification of the regime for inpatriates repeals the art. 16 Legislative Decree 14 September 2015, n. 147. The new legislative system is characterized by a clear return to the past by providing for more stringent subjective requirements while also decreasing the amount of the benefit. The previous regime for those who benefited from the benefits before 1 January 2024 remains unaffected, with some doubts.*

**Keywords:** benefits for inpatriates, tax residency, high professional qualification requirements

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** Le modifiche soggettive. - **3.** Le tipologie reddituali oggetto dell'agevolazione, i requisiti temporali e i limiti quantitativi. - **4.** I criteri di individuazione della residenza all'estero. - **5.** Conclusioni.

**1.** L'annosa questione relativa alle agevolazioni per coloro che trasferiscono la residenza (fiscale) in Italia ha preso l'avvio con la norma denominata “rientro dei cervelli” (L. n. 78/2010) con la quale si stabiliva un regime di favore per il rientro di docenti o ricercatori dall'estero. Nello stesso anno norme di favore sono state previste con la L. n. 238/2010 (“Controesodati”). Successivamente, con il “regime speciale per lavoratori impatriati” (art. 16 D.L. n. 147/2015 convertito in L. n. 208/2015) si è ampliata la platea dei destinatari dell'agevolazione a coloro che fossero in possesso di alte qualificazioni scientifiche e professionali. Ancora, con il “decreto crescita” (D.L. n. 34/2019 convertito in L. n. 58/2019) il Legislatore ha modificato la normativa in esame ampliando, ulteriormente, la portata soggettiva delle norme ivi previste. Mentre, infatti, l'originaria formulazione della norma limitava l'agevolazione ai lavoratori che rivestivano «*ruoli direttivi ovvero*» erano «*in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*», con la citata modifica soggetti destinatari dell'agevolazione diventavano tutti coloro che percepivano redditi di lavoro dipendente, anche assimilati, redditi di lavoro autonomo e di impresa se di nuova costituzione. Inoltre, la medesima modifica riduceva il necessario periodo di permanenza all'estero, da 5 a 2 anni e

ampliava, altresì la percentuale di reddito esente dal 30 al 70% e, in particolari ipotesi, fino al 90% (sul punto sia consentito rinviare ai nostri contributi su questa Rivista, *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, 2019, 2, VIII, 417 ss.; *La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati nel mondo dello sport*, 2022, 2, VIII, 759 ss.; *Ancora sul regime fiscale dei lavoratori sportivi impatriati: i dubbi ancora aperti nonostante i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, 2023, 2, VIII, 892 ss.).

La nuova disciplina, introdotta dall'art. 5 D.Lgs. n. 209/2023, inverte la tendenza all'ampliamento caratterizzante i precedenti interventi normativi. Ed invero, con tale norma, innanzitutto, da un punto di vista soggettivo si richiedono requisiti più stringenti per poter godere dell'agevolazione; vengono ampliati i requisiti temporali richiesti di permanenza all'estero prima del rientro e di permanenza in Italia una volta rientrati; infine viene ridotto al 50% (salvo particolari eccezioni) l'ammontare di reddito esente stabilendo un tetto massimo annuale di reddito che può fruire dell'agevolazione.

2. La prima e più dirompente modifica introdotta dal citato art. 5 D.Lgs. n. 209/2023, è quella relativa ai requisiti soggettivi necessari per poter godere del regime di favore invertendo il trend delle precedenti modifiche che tendevano, invece, ad aumentare il novero dei soggetti destinatari dell'agevolazione.

Innanzitutto viene stabilito che i soggetti che intendono godere dell'agevolazione devono essere in possesso «*dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206*». Tra tali soggetti viene effettuata una distinzione a seconda che gli stessi svolgano, o meno, un'attività in una professione regolamentata. In tale ultimo caso si fa rinvio al D.Lgs. n. 206/2007 che disciplina il riconoscimento delle qualifiche professionali. In via residuale, invece, il primo decreto citato, cioè il D.Lgs. n. 108/2012, recependo la Direttiva europea 2009/50/CE, prevede che il requisito di elevata qualificazione o specializzazione ricorre nelle ipotesi di: «*Conseguimento di un titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal Paese di provenienza e riconosciuta in Italia*».

L'ipotesi dell'esercizio di una professione regolamentata non solleva particolari problemi interpretativi. Al contrario potrebbe essere problematica l'individuazione dei citati requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto di rinvio. Un ausilio interpretativo potrebbe essere dato, a nostro parere, dall'esame del nono considerando della Direttiva europea 2009/50/CE secondo cui «*Ai fini della presente direttiva, per valutare se il cittadino di un paese terzo interessato possiede titoli di istruzione superiore si può far riferimento ai livelli ISCED ("classificazione internazionale tipo dell'istruzione") 1997 5a e 6*». Il livello 5 (non necessariamente universitario) è quello che permette ai partecipanti di ottenere conoscenze, abilità e competenze professionali; il livello 6 è invece quello che permette ai partecipanti di conseguire una laurea di primo livello o di una qualifica equivalente.

Inoltre, i soggetti in possesso delle qualificazioni appena indicate, come detto, devono rientrare «*nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011*».

La norma nulla dice sull'eventuale necessario collegamento tra la qualificazione e l'attività effettivamente esercitata. A parere di chi scrive non dovrebbe necessariamente sussistere tale collegamento. D'altra parte, ragionando per iperbole, sarebbe interessante individuare quale titolo di istruzione superiore dovrebbe possedere, ad esempio, un illusionista o un ipnotizzatore (entrambi rientranti nella classificazione ISTAT 2.5.5.5.2). Una conferma della correttezza di tale approdo interpretativo può essere rinvenuta nella circ. 23 maggio 2017, n. 17/E emanata a commento della "prima" disposizione normativa sugli impatriati e cioè la versione originaria dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015. Tale norma prevedeva, per godere dell'agevolazione, la sussistenza dei medesimi requisiti di elevata qualificazione o specializ-

zazione e i medesimi livelli professionali. La citata circolare, esaminando le citate qualifiche soggettive, concludeva sostenendo che «i lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione [...] non necessariamente devono ricoprire ruoli direttivi o svolgere mansioni attinenti alla alta specializzazione o qualificazione di cui sono in possesso» (dello stesso parere sono SCARIONI P. - MARTINO A.F. - MILANI E., *Riforma del regime speciale per lavoratori impatriati e nuove criticità*, in *Corr. trib.*, 2023, 12, 1009).

Probabilmente il maggior impatto di queste modifiche soggettive si avrà nei confronti di una categoria che, fino ad oggi, ha molto utilizzato le norme in commento e cioè quella degli sportivi. Va innanzitutto ricordato che tali soggetti, a seguito della Riforma dello sport, se ricevono un compenso per la loro attività, sono qualificati come lavoratori sportivi e la tipologia reddituale sarà, per la maggior parte, quella del lavoro dipendente o del lavoro autonomo. Come si dirà meglio infra tali categorie reddituali restano tra quelle che possono godere delle agevolazioni. Per tali soggetti, però, già in precedenza, con una modifica introdotta nel 2019, l'agevolazione era stata limitata al 50% dei redditi conseguiti e, nell'ipotesi di opzione per il regime agevolato da parte di tali soggetti, era previsto il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile. Successivamente, nel 2022, vi era stata una ulteriore contrazione limitando la possibilità di usufruire dell'agevolazione ai soli sportivi professionisti (cioè coloro che prestano la loro attività all'interno di Federazioni sportive che abbiano conseguito la qualificazione professionistica) e solo al raggiungimento di determinati limiti reddituali (per un approfondimento sul tema ci sia consentito rinviare al nostro *La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati nel mondo dello sport*, cit.). Ora è stato eliminato ogni riferimento specifico agli sportivi nella norma in commento e gli stessi, pertanto, non avranno una disciplina *ad hoc*. Al contrario, posto che gli atleti rientrano nel livello 3 della classificazione ISTAT sopra citata, solo se possiedono anche i livelli di istruzione/specializzazione sopra descritti potranno usufruire della norma agevolativa.

**3.** Una ulteriore restrizione operata dalla modifica normativa riguarda le tipologie reddituali coinvolte. In primo luogo fra i redditi agevolabili non rientrano più i redditi d'impresa. Questi sono stati ricompresi all'interno dell'art. 6 del medesimo D.Lgs. n. 209/2023 che espressamente stabilisce che: «Al fine di promuovere lo svolgimento nel territorio dello Stato italiano di attività economiche, i redditi derivanti da attività di impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo, trasferite nel territorio dello Stato, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per il 50 per cento del relativo ammontare nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi» (peraltro l'efficacia di tale disposizione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi della normativa relativa al divieto di aiuti di Stato).

Restano invece compresi nell'agevolazione i redditi di lavoro dipendente e assimilati, mentre per i redditi di lavoro autonomo il riferimento normativo è solo a quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni con esclusione quindi dei redditi assimilati di cui all'art. 53, comma 2 (in tal senso anche FERRANTI G., *Nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati*, in *il fisco*, 2024, 4, 313).

Dal punto di vista temporale il periodo trascorso all'estero è stato aumentato a tre periodi di imposta precedenti il trasferimento e non più ai due previsti dalla normativa precedente.

Regole temporali più stringenti, poi, sono state previste relativamente ai redditi di lavoro dipendente se l'attività lavorativa viene prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale l'impatriato era impiegato all'estero. Aumentano infatti a sei gli anni di permanenza all'estero se il lavoratore non era stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

Diventano infine sette gli anni all'estero prima del ritorno se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, era stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

Anche dal punto di vista quantitativo la nuova disciplina restringe l'ammontare delle agevolazioni.

Il nuovo regime prevede un abbattimento della base imponibile IRPEF pari al 50% (precedentemente era pari al 70%) su un ammontare di reddito non superiore a 600.000 euro su base annua, eliminando la maggiore detassazione al 90% prevista per i casi di trasferimento di residenza nelle regioni del Sud d'Italia.

Tale nuovo regime resta inoltre soggetto alle limitazioni in tema di aiuti di Stato *de minimis* che fa sì che per i soli lavoratori autonomi il beneficio in termini di minori imposte pagate non possa comunque superare 300.000 euro su base triennale. L'abbattimento dell'imponibile fiscale può arrivare al 60% qualora il lavoratore si trasferisca in Italia con un figlio minore o in caso di nascita di un figlio, ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime.

4. Interessante la disciplina prevista per la verifica della sussistenza della residenza all'estero nei tre anni precedenti il rientro per poter godere dell'agevolazione.

Occorre premettere che la normativa del TUIR relativa alla determinazione della residenza fiscale in vigore fino al 31 dicembre 2023 individuava l'iscrizione all'Anagrafe Italiana dei Residenti all'Estero come un requisito formale ma imprescindibile per poter considerare il contribuente non più fiscalmente residente in Italia. Tale necessaria iscrizione, per concorde opinione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di legittimità, assurgeva al rango di presunzione assoluta. Le prime disposizioni relative alle agevolazioni per gli impatriati contrastavano tale posizione poiché la normativa prevedeva che «*I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi*». In sostanza, dunque, anche se limitatamente alle disposizioni relative agli impatriati il Legislatore espressamente escludeva che l'omessa iscrizione all'AIRE comportasse una presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia.

Tale diverso valore presuntivo attribuito alla iscrizione anagrafica è stato confermato dal Legislatore della riforma. Ed invero l'art. 2 TUIR, nella nuova versione in vigore dal 1° gennaio 2024, riconosce l'iscrizione anagrafica, con valore di presunzione relativa, come uno dei requisiti, ma non il solo, per individuare la residenza fiscale di un contribuente (sia consentito sul tema rinviare al nostro *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, in *il fisco*, 2023, 44, 4177).

La nuova normativa sugli impatriati, pur se contenuta all'interno dello stesso corpo normativo che modifica l'art. 2 TUIR, appare però disallineata con tale ultima disposizione. Infatti il comma 6 dell'articolo 5 della norma sugli impatriati prevede che: «*i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi*». Tale previsione, come detto, pare asimmetrica rispetto alla norma di riferimento per verificare la residenza fiscale in Italia o all'estero nel nostro ordinamento.

Si potrebbe, ad esempio, ipotizzare la spettanza dell'agevolazione nel caso di un contribuente che, seppure iscritto all'AIRE, venga in seguito riqualificato dall'Amministrazione finanziaria italiana come residente nel nostro Paese perché ivi abbia mantenuto il domicilio o la residenza.

Sempre con riferimento alla determinazione della residenza estera la normativa in commento, in alternativa alla iscrizione all'AIRE, continua a fare riferimento al concetto di “residenza convenzionale”. Viene infatti stabilito che si considera residente all'estero chi ivi abbia avuto la residenza «*ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi*».

In realtà sia il Modello di Convenzione OCSE sia le Convenzioni sottoscritte in applicazione di tale Modello non contengono affatto una definizione autonoma di residenza che possa essere adottata in luogo delle nozioni che possono essere recate dalle normative domestiche. Infatti le Convenzioni, al primo comma dell'art. 4, si limitano a rinviare alle singole normative nazionali per la definizione di soggetto residente in uno Stato contraente.

Si ritiene che il Legislatore non abbia voluto rinviare alla normativa nazionale contenuta nell'art. 2 TUIR (anche perché in questo caso sarebbe davvero pleonastico il rinvio ad una norma convenzionale che a sua volta rinvia alla normativa nazionale), ma, più probabilmente, abbia voluto fare riferimento al secondo comma dell'art. 4 del Modello OCSE, ovvero alle c.d. *tie break rules*. Tale norma convenzionale indica più criteri per giungere all'individuazione della residenza fiscale, quando, in base alle disposizioni nazionali una persona fisica deve considerarsi residente in entrambi gli Stati contraenti, specificando un preciso ordine gerarchico. Tali criteri possono essere così riassunti: *i)* abitazione permanente; *ii)* centro degli interessi vitali ed economici; *iii)* soggiorno abituale; *iv)* nazionalità. Il riferimento del Legislatore nazionale alla c.d. residenza convenzionale, a parere di chi scrive, dovrebbe pertanto essere interpretato come effettuato alle ipotesi per la determinazione della residenza come previste dal comma 2 dell'art. 4 del Modello di Convenzione.

5. Qui giunti crediamo di aver opportunamente motivato e dimostrato le nostre osservazioni in premessa secondo cui l'ultima versione della norma sugli impatriati segna, se non proprio un ritorno al passato, perlomeno un ampio intervento restrittivo soprattutto in ambito soggettivo. Essa infatti, nata per attrarre in Italia talenti, che la norma definiva "lavoratori con ruoli direttivi" o "in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione" era andata via via estendendosi ampliando sempre più il novero dei soggetti che di essa potevano usufruire. Inoltre, spesso, si era registrato un abuso della stessa soprattutto relativamente agli ulteriori benefici concessi a favore di chi trasferiva la residenza nel sud Italia o nelle isole. Lo stesso Ministro dell'Economia, in varie interviste, aveva anticipato l'intenzione, poi concretamente realizzata nelle modifiche sopra descritte, di voler porre un freno all'abuso della normativa. Non resta che attendere il decorso del tempo per verificare il raggiungimento di tale obiettivo.

Da ultimo si segnala che il nuovo regime si applica ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2024. Al contrario i soggetti che hanno trasferito la propria residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ed i titolari di rapporti di lavoro sportivo che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data potranno usufruire dell'agevolazione alle condizioni, più favorevoli, della disciplina abrogata.

Una ulteriore norma di favore è riservata a quei soggetti che trasferiranno in Italia la propria residenza anagrafica nell'anno 2024 purché abbiano acquistato un immobile in Italia adibito ad abitazione principale entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei 12 mesi precedenti al trasferimento e purché trasferiscano la propria residenza anagrafica in Italia nell'anno 2024. Tali soggetti potranno beneficiare dell'agevolazione per ulteriori 3 periodi di imposta alle condizioni previste dal nuovo regime.

Il dettato normativo, infine, fa salva l'agevolazione attualmente esistente per il rientro in Italia di ricercatori e docenti e cioè quella prevista dall'art. 44 D.L. n. 78/2010. Tale norma permette a ricercatori e docenti che hanno svolto attività di ricerca o docenza all'estero per almeno due anni di rientrare con una detassazione del 90% del reddito.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ADDARII E., *Regimi di attrazione fiscale e territorio*, Napoli, 2023

BERETTA G., *Le agevolazioni fiscali per i lavoratori "impatriati". Il decreto attuativo del MEF tra chiarimenti e criticità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2016, 2, VIII, 113 ss.

CROVATO F., *Il reddito di lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001

DELLA VALLE E. - INNOCENZI E., *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, in *il fisco*, 2017, 29, 2822 ss.

DELLA VALLE E., *La fiscalità dei "lavori agili"*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, I, 21 ss.

FERRANTI G., *Nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati*, in *il fisco*, 2024, 4, 313 ss.

FRANSONI G., *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 2, 175 ss.

- IZZO B., *Il regime degli impatriati: rassegna della prassi amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VII, 85 ss.
- LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, 624 ss.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora al regime fiscale dei lavoratori sportivi impatriati: i dubbi ancora aperti nonostante i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, VIII, 892 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., *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.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, in *il fisco*, 2023, 44, 4177 ss.
- PEVERINI L., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 6, I, 683 ss.
- SCARIONI P. - MARTINO A.F. - MILANI E., *Riforma del regime speciale per lavoratori impatriati e nuove criticità*, in *Corr. trib.*, 2023, 12, 1009 ss.
- TRETTEL S., *Primi sprazzi di luce sul "regime impatriati" nel calcio professionistico*, in *il fisco*, 2023, 29, 2772 ss.
- TURRI G., *Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini italiani ad alto reddito e ad elevata specializzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, II, 2755 ss.
- URICCHIO A. F., *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006

## IL PUNTO SU ...

# La nuova residenza fiscale delle persone fisiche

FRANCESCO NICOLOSI

**A.** L'art. 1 D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 (c.d. decreto fiscalità internazionale) ha ridefinito i criteri di radicamento in Italia della residenza fiscale delle persone fisiche di cui all'art. 2, comma 2, TUIR, in attuazione (almeno formale) della legge delega n. 111/2023 di riforma del sistema tributario, che incaricava il Governo a «*provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche [...] come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni*» (cfr. art. 3, comma 1, lett. c).

Quelle apportate sono modifiche sostanziali e potenzialmente idonee ad incidere nella vita dei contribuenti “in entrata” e “in uscita” dal territorio dello Stato italiano e dalla sua sfera di sovranità impositiva. Esse, inoltre, avranno importanti ricadute nell'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Le novità in questione sono in vigore a partire dal 1° gennaio 2024.

**B.** Prima di analizzare le predette novità, è utile soffermarsi brevemente sulla nozione di residenza fiscale nel Modello OCSE, posto che la novellata nozione interna si troverà a fare i conti, in caso di sussistenza di una doppia residenza fiscale, con la normativa convenzionale, se – come accade nella maggior parte dei casi – esiste un Trattato fiscale in vigore con l'altro Stato cui l'individuo è personalmente collegato.

Il Modello OCSE non contiene una propria autonoma definizione di “residenza fiscale”, ma si limita a statuire, al paragrafo 1 dell'art. 4, che «*For the purposes of this Convention, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature [...]. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein*»: il Modello OCSE richiama, in sintesi, i concetti di residenza e domicilio propri della legislazione interna.

Il paragrafo 2 del medesimo art. 4 individua, poi, i criteri deputati a risolvere i conflitti di residenza fiscale (c.d. *tie breaker rules*), che sono i seguenti: *i*) il Paese in cui il soggetto dispone di un'abitazione permanente (*permanent home available to him*); *ii*) laddove il soggetto disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, il Paese in cui le sue “*personal and economic relations are closer*”, ossia dove può dirsi sussistente il suo “centro degli interessi vitali” (letteralmente, “*centre of vital interests*” o “CIV”); *iii*) quindi, nel Paese in cui è situata la sua dimora abituale (*habitual abode*); *iv*) infine, nel Paese di cui ha la nazionalità. Nell'impossibilità di determinare la residenza in base ai predetti criteri è previsto un accordo tra Stati.

Anche in ambito convenzionale, il concetto che ha determinato maggiori criticità è il *center of vital interest* (“CVI”), assimilabile nei fatti a quello di domicilio di matrice interna di cui all'art. 43 c.c.

Il paragrafo 15 del Commentario localizza il CIV nel luogo ove «*the personal and economic relations of the individual are closer*», essendo ricomprese in tali relazioni «*his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.*».

Anche con riferimento al CIV, così com'è accaduto per la nozione interna di domicilio civilistico, è sorto un intenso dibattito sulla prevalenza o meno degli elementi economici o personali ai fini dell'applicazione della regola, in conseguenza anche del passaggio del Commentario ove si fa afferma che «*The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention*»: da sempre ci si è posti il problema se tale inciso dovesse essere considerato come una sorte di propensione per gli interessi di natura personale, da far prevalere, in caso di conflitto di residenza, su quelli di natura economica.

La dottrina è divisa sul punto.

Alcuni Autori tendono ad escludere la prevalenza dei criteri di natura personale, ritenendo che il termine *personal acts* faccia riferimento ai comportamenti del contribuente e, dunque, che esso possa riferirsi, letteralmente, sia ad elementi personali che economici (cfr. BAKER P., *The expression "Centre of vital interests" in Art 4(2) of the OECD Model Convention*, in MAISTO G., a cura di, *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, IBFD, 2010, 179). Altri Autori, pur riconoscendo che nella nozione di CIV occorra tenere conto sia di interessi personali che economici, ritengono che il Commentario esprima una sorta di preferenza per gli aspetti personali (cfr. VOGEL K., *Klaus vogel on Double Taxation Conventions*, Hague-London-Boston, 2017, 251).

Per i fautori della prima tesi, la norma avrebbe come fine quello di attribuire maggiore rilievo agli elementi che dipendono da una scelta esplicita e consapevole del contribuente, riducendo tuttavia al minimo l'importanza di fattori arbitrariamente manipolabili dal contribuente per localizzare la propria residenza in un dato luogo (ad esempio, l'ottenimento di una patente o la stipulazione di una assicurazione sanitaria). Maggiore importanza dovrebbe essere, invece, attribuita a fattori che non risultano facilmente ed arbitrariamente manipolabili, come, ad esempio, la famiglia e lo svolgimento di un lavoro stabile.

C. Passando alla normativa interna – e senza indugiare sui requisiti previsti ai fini della residenza fiscale prima della riforma in esame, in quanto già diffusamente sviscerati dalla dottrina, dalla prassi e dalla giurisprudenza, nelle varie e ondivaghe prese di posizione che sono note agli operatori del settore –, il novellato art. 2, comma 2, TUIR prevede adesso che: «*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente*».

I menzionati criteri, tra loro alternativi, devono sussistere in capo al soggetto, in continuità con la disciplina previgente, «*per la maggior parte del periodo d'imposta*», che va calcolato tenendo conto anche delle frazioni di giorno.

Le novità rilevanti attengono ai seguenti profili:

- 1) l'espressa attribuzione di rilevanza alle «*frazioni di giorno*» nello stabilire se il contribuente è residente in Italia per la maggior parte del periodo di imposta;
- 2) l'introduzione, quale criterio di collegamento, della mera presenza nel territorio dello Stato (la norma considera residenti nel territorio dello Stato coloro che, per la maggior parte del periodo di imposta «*sono ivi presenti*»);
- 3) la definizione del domicilio, come il luogo ove sono incardinate le «*relazioni personali e familiari della persona*»;
- 4) l'eliminazione del criterio di collegamento rappresentato dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta; tale criterio non perde tuttavia totalmente di rilevanza: rileva quale elemento per presumere la residenza in Italia, ferma restando la facoltà di prova contraria del contribuente.

**B.1.** Iniziando dalla prima novità, si prevede ora in modo espresso che nel valutare se un soggetto è residente in Italia, per la maggior parte del periodo di imposta, occorra attribuire rilievo anche alle frazioni di giorno in cui questi è residente in Italia.

La questione assume rilievo specialmente nei casi di soggetti con elevata mobilità che nel corso dell'anno trascorrono, spesso, brevissimi periodi in Italia. Ciò accade con particolare frequenza per le persone fisiche localizzate negli Stati confinanti con l'Italia, quali Montecarlo, Francia, Svizzera, Austria.

A livello teorico, si pone il problema di stabilire il significato del termine “*frazione di giorno*”, e in particolare se ai fini del computo dei 183 giorni, il concetto di “frazione” menzionato dalla norma rilevi di per sé come giorno intero o se di essa occorra tenere conto per valutare se la sussistenza complessiva dei 183 giorni in Italia.

In base alla prima interpretazione, una visita di due ore in Italia rappresenterebbe di per sé un giorno intero (nell'ambito del conteggio dei 183 giorni). In base alla seconda, tale frazione dovrebbe essere conteggiata insieme ad altre frazioni al fine di verificare se, complessivamente, il soggetto abbia trascorso un giorno in Italia (semplificando, per trascorrere un giorno in Italia occorrerebbero due “*mezze giornate*”).

Ragioni di efficienza e praticità nell'applicazione della norma inducono a optare per la prima soluzione, anche se la seconda soluzione sarebbe maggiormente rappresentativa del rapporto del soggetto con il territorio italiano.

**B.2.** L'art. 2 prevede, adesso, quale criterio di radicamento della residenza fiscale in Italia la mera presenza nel territorio dello Stato.

Questo criterio è assolutamente inedito e suscita molteplici riflessioni.

In primo luogo, a quanto ci risulta, esso non è conforme ai principi adottati in ambito OCSE e alla prassi internazionale. Come tale, la norma in esame potrebbe contrastare con i principi adottati nella legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. n. 111/2023), che - come noto - poneva al legislatore delegato l'obiettivo di una tendenziale uniformazione tra i criteri di residenza dettati dalla disciplina nazionale e le disposizioni internazionali.

In secondo luogo, esso induce a chiedersi se la mera presenza fisica nel territorio dello Stato, a prescindere dall'esistenza di rapporti più profondi con il territorio, sia un elemento idoneo a fondare il concorso alla spesa pubblica su base *worldwide*. Sembra, infatti, che fondare la tassazione fiscale su base mondiale in ragione di un legame così labile con il territorio italiano possa essere ritenuto conforme all'art. 53 Cost.

Infine, esso suscita particolari riflessioni in merito se lo si pone al cospetto dei Trattati fiscali stipulati dall'Italia, considerato che la *tie breaker rule* dell'art. 4 trova applicazione solo nei confronti dei soggetti residenti in entrambi gli Stati in base al domicilio, alla residenza e “*ad ogni altro criterio di natura analoga*”.

Il criterio della mera presenza, che è diverso dal domicilio e dalla residenza, può essere considerato quantomeno, un “criterio di natura analoga”? Se la risposta a tale domanda fosse negativa, i conflitti di residenza dallo stesso creati non potrebbero trovare soluzione nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, posto che esse non potrebbero trovare applicazione in radica.

Invero, il problema non dovrebbe sussistere se è vero che, secondo la dottrina internazionale di settore, ai fini convenzionali possono essere assimilati al domicilio e alla residenza tutti i criteri di collegamento che non determinano la tassazione solo per i redditi prodotti in un dato territorio: in questo caso, infatti, anche un criterio come la mera presenza fisica dovrebbe permettere l'accesso alle Convenzioni, in quanto idoneo a fondare la tassazione interna per i redditi prodotti su base mondiale (cfr. DIRKIS M., “*The expression “liable to tax by reason fo his domicile, residence”*”; *undert art. 4 (1) of the OECD Model Convention*, in MAISTO G., a cura di, *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, *op. cit.*, 1999). Non mancano tuttavia autorevoli Autori secondo cui l'applicazione della Convenzione sarebbe subordinata all'esistenza di un legame significativo con il territorio dello Stato (cfr. VOGEL K., *op. cit.*,

288). Secondo la dottrina da ultimo citata, infatti, l'assenza di un criterio che presupponga un legame effettivo con lo Stato, potrebbe portare al limite a far coincidere la nozione di residenza con quella di *liable to tax* ed aumentare le ipotesi di conflitto tra lo Stato della fonte e quello della residenza.

Ad ogni modo, ipotizzando che, come probabile, il criterio in esame venga ritenuto idoneo ad accedere alla Convenzioni, nella maggioranza dei casi l'applicazione del criterio in esame determinerà un conflitto di residenza con lo Stato ove sono localizzate il domicilio o la residenza, che la maggior parte degli Stati utilizza come criteri sostanziali per radicare la residenza fiscale nel proprio territorio.

Ora, se si considera l'ordine e il contenuto delle *tie breaker rules* (abitazione permanente; luogo nel quale le relazioni personali ed economiche della persona sono più strette [centro degli interessi vitali]; se non si può determinare lo Stato contraente ove si colloca il centro dei suoi interessi vitali, o se la persona non dispone di un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, luogo in cui soggiorna abitualmente; nazionalità; accordo tra i due Stati), è verosimile che, ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria italiana giungerà ad affermare la residenza fiscale del soggetto in Italia in base alla mera presenza fisica, i criteri previsti dalla *tie breaker rule* collocheranno la residenza ai fini convenzionali nell'altro Stato, con la conseguenza che il criterio della presenza fisica risulterà sempre recessivo.

Al contrario, il criterio in questione assumerà notevole rilevanza nei rapporti con Paesi – il cui numero è, invero, molto limitato – con i quali l'Italia non ha concluso una Convenzione contro le doppie imposizioni.

**B.3.** Procedendo con la terza novità, in base alla nuova formulazione dell'art. 2 TUIR, «*per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*»: questa nuova definizione di domicilio, totalmente sganciata da quello civilistico di cui all'art. 43 c.c., suscita molteplici perplessità

In primo luogo, non è così pacifico che tale scelta rappresenti un avvicinamento alla migliore prassi internazionale, se si considera che – come si è già visto al paragrafo B) – solo una parte della dottrina internazionale di settore interpreta il paragrafo 15 dell'art. 4 come un indice di preferenza per gli aspetti di natura personale.

In secondo luogo, non è affatto univoco cosa debba intendersi per “*relazioni personali e familiari della persona*”, e come le stesse debbano essere ponderate nelle varie situazioni che potrebbero formare oggetto di indagine.

E infatti, nell'attuale contesto sociale le articolazioni familiari possono raggiungere livelli di complessità tali da rendere difficile comprendere il luogo di localizzazione degli interessi personali. Si pensi, ad esempio, a coloro che convivono stabilmente all'estero assieme al coniuge “di seconde nozze”, ma i cui figli nati dal primo matrimonio risiedono in Italia assieme al primo coniuge. Può darsi, inoltre, che un soggetto stia formando una nuova famiglia, ma abbia ancora legami con la precedente. La questione può essere ulteriormente complicata laddove vi siano figli di diverse età alcuni ancora presenti presso la famiglia e altri che studiano all'estero: ci si potrebbe poi chiedere a quale legame personale dare maggior peso tra il giovane nuovo compagno (o compagna) e i figli che studiano all'estero. Un altro esempio è quello del “cervello in fuga” che si trasferisce all'estero ma la cui famiglia di origine continua a permanere in Italia. Gli esempi, paradossali, potrebbero continuare numerosi. Resta naturalmente inteso che, in aderenza con quanto affermato dalla più autorevole dottrina internazionale (cfr. BAKER P., *op. cit.*, 179) dovrebbero escludersi, quali relazioni personali rilevanti ai fini della residenza, i rapporti privi di un livello di minimo di stabilità e oggettività, quali le amicizie e le conoscenze.

Non tutti prevedibili sono gli effetti pratici che la disposizione in esame avrà in sede di applicazione dei Trattati contro le doppie imposizioni.

In alcuni casi, la norma potrebbe rappresentare un importante strumento per risolvere *ab origine* i casi di doppia imposizione; in altri casi essa potrebbe determinare l'insorgenza di conflitti. Molto dipenderà anche dall'interpretazione che, in caso di conflitto di residenza, verrà data dall'altro Stato contraente.

Si ipotizzi il caso di un cittadino italiano che lavora all'estero ma mantiene la famiglia in Italia. In tale ipotesi, il criterio in esame dovrebbe determinare l'attrazione della residenza in Italia. Se si verifica un fenomeno di doppia imposizione e dovesse essere applicato quale *tie breaker rule* il domicilio, in base ai criteri elaborati in ambito OCSE esso dovrebbe collocare la residenza convenzionale in Italia laddove entrambi gli Stati attribuiscono al paragrafo 15 il significato di prevalenza degli interessi personali. Non si genererebbe in tal caso alcun conflitto. Laddove invece lo Stato estero dovesse ritenere che gli interessi personali non siano di per sé prevalenti, permarrrebbe il conflitto e si passerebbe, con ogni probabilità, al criterio della dimora abituale.

Si immagini, al contrario, il caso di uno straniero che viene a lavorare in Italia e che mantiene la famiglia all'estero, ma ogni fine settimana torna dalla propria famiglia. E che in Italia è localizzato il proprio luogo di lavoro, dispone di un appartamento e la maggior parte dei propri redditi proviene dall'Italia. Attualmente, non dovrebbe essere possibile per l'Agenzia delle Entrate considerare esistente in Italia il domicilio e, dunque, radicare per tale via la residenza fiscale in Italia della predetta persona, senza neanche l'intervento delle c.d. *tie breaker rules*.

**B.4.** L'ultima novità in tema di residenza fiscale interna riguarda l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, che, a prescindere dagli altri criteri di collegamento personale, è idoneo da solo, pur avendo natura meramente formale, a radicare la residenza fiscale in Italia e ad attrarre quivi a tassazione i redditi *worldwide* del contribuente, a prescindere dall'esistenza di un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato. Si pensi, ad esempio, ai casi vagliati dalla giurisprudenza di legittimità di soggetti che si erano trasferiti effettivamente all'estero, dimenticando di cancellarsi dall'anagrafe dei residenti e di iscriversi all'AIRE.

Pur non essendo prevista da alcuna disposizione, la giurisprudenza di legittimità – sostituendosi al legislatore fiscale – ha sempre attribuito all'iscrizione anagrafica natura di presunzione assoluta di esistenza in Italia della residenza fiscale.

Nella nuova disposizione riformata è stato adesso prevista in modo espresso la natura presuntiva di residenza in Italia dell'iscrizione anagrafica, ma nella forma della presunzione relativa, con conseguente possibilità per il contribuente di dimostrare che, in realtà, la residenza effettiva si colloca all'estero.

La soluzione adottata dal legislatore della riforma è certamente apprezzabile, ponendo fine a un'aberrazione giuridica (una presunzione assoluta introdotta dalla giurisprudenza) e tributaria (la tassazione *worldwide* in Italia di soggetti privi di qualsivoglia collegamento di carattere sostanziale con il territorio dello Stato), ma forse sarebbe meglio eliminare tale criterio formale di collegamento, che risulta ormai anacronistico.

E infatti, l'attrazione della residenza in Italia in base all'iscrizione all'anagrafe conduce normalmente a un conflitto di residenza che va risolto in base alle c.d. *tie breaker rules*, se esiste una Convenzione contro la doppia imposizione vigente. Le suddette *tie breaker rules* non contemplano l'iscrizione all'anagrafe quale criterio di collegamento. Ciò significa che nella maggior parte dei casi il criterio dell'iscrizione all'anagrafe risulta recessivo rispetto al domicilio, alla dimora abituale, all'abitazione permanente.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BAKER P., *The expression "Centre of vital interests" in Art 4(2) of the OECD Model Convention*, in MAISTO G. (a cura di), *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, IBFD, 2010, 179 ss.

DIRKIS M., *"The expression "liable to tax by reason fo his domicile, residence"; under art. 4 (1) of the OECD Model Convention*, in MAISTO G. (a cura di), *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, IBFD, 2010, 1999 ss.

VOGEL K., *Klaus vogel on Double Taxation Conventions*, Hague-London-Boston, 2017, 251 ss.



## IX - L'IRES



## Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società (in una prospettiva anche sovranazionale)

*First considerations and insights on the new tax residence of companies (also from a supranational perspective)*

ALESSANDRO SAVORANA - FABRIZIO VISMARA

### Abstract

Il D.Lgs. n. 209/2023, modificando il comma 3 dell'art. 73 del Testo Unico sulle imposte dirette ha fissato nuovi criteri di collegamento per le società di capitali e gli enti con il territorio dello Stato, al fine di determinarne la residenza fiscale. Rispetto ai previgenti presupposti, la situazione non pare essere migliorata né essere rafforzata la certezza giuridica, permanendo l'indeterminatezza interpretativa.

Il quadro rimane confuso, anche perché appare ancora disorganico il contesto internazionale. L'OCSE non ha mai voluto (o potuto) assumere una posizione decisa, marcando con chiarezza le condizioni e i sottostanti elementi di fatto dai quali evincere la residenza delle società o enti. Le stesse giurisdizioni degli Stati declinano in modo differente i presupposti di residenza, con effetti sull'interpretazione dei Trattati nei casi di *dual residence*.

L'analisi muove da una verifica della residenza fiscale nel contesto internazionale e dell'Unione Europea, per poi affrontare gli effetti delle modifiche apportate alla disposizione interna domestica, traendo la conclusione che, sussistendone le condizioni, non può escludersi la compresenza di una sede di direzione della controllante in uno Stato, quale fulcro decisionale limitato alle operazioni di maggiore rilevanza, e la sede della controllata in un altro Stato ove è svolta in via principale la gestione operativa *day-by-day*, senza che quest'ultima possa essere attratta all'ordinamento tributario italiano. Resta che il modello di *corporate governance* giocherà un ruolo cruciale nell'analisi concreta, semplificando o complicando l'individuazione della residenza.

**Parole chiave:** residenza fiscale, società ed enti, riforma fiscale, Convenzioni contro le doppie imposizioni, diritto unionale, sede di direzione effettiva, gestione ordinaria in via principale

### Abstract

*The Legislative Decree no. 209/2023, by amending paragraph 3 of article 73 of the Consolidated Text on Direct Taxes, has established new connecting criteria for companies and entities with the territory of the State, in order to determine their tax residence. Compared to the previous assumptions, the situation does not seem to have improved, nor does legal certainty appear to have been strengthened, as interpretive uncertainty persists. The framework remains confused, also because the international context still appears disorganized. The OECD has never wanted (or been able) to take a decisive position, clearly defining the conditions and underlying factual elements from which to ascertain the residence of companies or entities. The jurisdictions of States also interpret the prerequisites for residence differently, affecting the interpretation of treaties in cases of dual residence.*

*The analysis begins with an examination of tax residence in the international and European Union context, before addressing the effects of changes made to domestic internal provisions. It concludes that, if the conditions are met, the coexistence of a headquarters of the controlling company in one State, acting as a limited decision-making center for only the most significant operations, and the headquarters of the subsidiary in another State, where day-to-day operational management is primarily conducted, without the latter being*

*subject to the Italian tax system. It remains that the corporate governance model will play a crucial role in the concrete analysis, either simplifying or complicating the identification of residence.*

**Keywords:** *tax residence, companies and entities, tax reform, conventions against double taxation, EU law, place of effective management, day-by-day management*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** La residenza delle società e degli enti in ambito internazionale. Gli indirizzi OCSE. - **2.1.** (Segue). La supremazia dei Trattati e del diritto unionale. - **3.** I requisiti di sostanza economica per le giurisdizioni a bassa fiscalità. - **4.** I criteri domestici individuati dal nuovo comma 3 dell'art. 73 TUIR: premessa. - **4.1.** (Segue). La sede legale. - **4.2.** (Segue). La direzione effettiva. - **4.3.** (Segue). Il *day-by-day management*. - **5.** Effetti dei nuovi criteri di residenza nei casi di esterovestizione e CFC. - **6.** Rilievi conclusivi.

**1.** L'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 209/2023 modifica il comma 3 dell'art. 73 TUIR fissando nuovi criteri di collegamento per le società di capitali e gli enti con il territorio dello Stato, al fine di determinarne la residenza fiscale. Con contenuto in sostanza a “specchio”, il comma 2 dello stesso articolo sancisce, invece, i criteri per la residenza fiscale delle società di persone<sup>(1)</sup>.

La revisione si colloca nell'attuazione dell'art. 3, comma 1, lett. c) della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, nel «[...] *provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni*».

Per effetto delle modifiche in esame, si considerano residenti a fini IRES le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Di conseguenza, il concetto di “sede dell'amministrazione” e quello di “oggetto principale” sono sostituiti dalla “sede di direzione effettiva” e dalla “gestione ordinaria in via principale”. Residua il criterio della sede legale che, se nelle intenzioni del legislatore assume carattere formale ed elemento di continuità con la normativa in vigore anteriormente alla riforma, è comunque in grado di fondare il collegamento personale all'imposizione delle società e degli enti (cfr., Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 209/2023, 2).

La Relazione illustrativa al decreto motiva la riformulazione del comma 3 dell'art. 73 «[...] *con l'obiettivo di assicurare maggiore certezza giuridica, tenendo anche conto delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*».

Sempre dalla stessa Relazione, si ricava l'ulteriore giustificazione che «*I criteri della “sede di direzione effettiva” e della “gestione ordinaria in via principale” esprimono la ratio della novella legislativa, sottolineando la rilevanza degli aspetti di natura fattuale in relazione al collegamento personale all'imposizione del reddito e realizzando un approccio che lo amplia e rafforza la certezza del diritto*».

In realtà questo rafforzamento della certezza giuridica appare opinabile, a causa dei presupposti, spesso dissimili, adottati dagli altri Stati in ambito internazionale. Rispetto al recente passato, infatti, non pare scorgersi una migliore qualificazione della residenza fiscale che rimuova l'incertezza interpretativa.

(1) Il presente lavoro s'incentrerà sulle società ed enti soggetti a IRES, anche se le osservazioni e riflessioni possono ritenersi egualmente sovrapponibili anche per le società di persone, fatto sempre salvo quanto disposto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Il D.Lgs. n. 209/2023 in esame non prende posizione in ordine alla razionalizzazione dei criteri di qualificazione fiscale interna delle *partnership*, assumendo la loro natura fiscale di entità trasparente od opaca così come prevista nello Stato di costituzione o di residenza fiscale, senza quindi declinare l'art. 6, comma 1, lett. h) della legge delega n. 111/2023.

In particolare, per gli enti e le società italiane, che sono posizionate o intendono proiettarsi sull'estero, il perimetro applicativo della norma si prospetta per certi aspetti più incerto. Il modello di governance giocherà un ruolo cruciale nell'analisi concreta, semplificando o complicando l'individuazione della residenza.

2. Nel Modello di Convenzione OCSE del 2017(2), la residenza convenzionale delle persone giuridiche è imperniata, primariamente, sulla sede della direzione effettiva (*Place of effective management*, acronimo "PoEM") o altro criterio analogo, sia pur tenendo in considerazione, in caso di controversia, anche il luogo di costituzione della *legal entity* e di qualsiasi altro elemento pertinente (art. 4 Modello OCSE).

Peraltro, nel vigente Modello non vi è più alcun riferimento alla *tie-breaker rule*, esistente nel comma 3 dell'art. 4 anteriore e ora prevista solo per le persone fisiche, e il PoEM non è più menzionato all'art. 8 (Navigazione marittima ed aerea).

In caso di contrasto sul luogo di residenza, come sopra anticipato il nuovo comma 3 dell'art. 4 prevede che le Autorità competenti faranno del loro meglio per determinare di comune accordo la residenza convenzionale con particolare riguardo a: *a)* sede di direzione effettiva, *b)* al luogo in cui è registrata o è stata originariamente costituita e *c)* ogni altro elemento pertinente.

Resta però che nella recente versione del 2017 il *Place of effective management* è un termine che rimane indefinito, e neppure codificato, tanto dalla Convenzione quanto dal Commentario.

In precedenza, dal 2000 al 2008 il Commentario definiva il PoEM quale «*luogo in cui vengono sostanzialmente prese le decisioni chiave gestionali e commerciali necessarie per lo svolgimento dell'attività dell'entità nel suo complesso. Il PoEM sarà ordinariamente il luogo in cui la persona o il gruppo di persone più anziane (ad esempio un CdA) prende le decisioni*»(3).

La versione del Commentario sino al 2014 indicava invece il PoEM come «*il luogo in cui vengono sostanzialmente prese le principali decisioni gestionali e commerciali necessarie per la conduzione dell'attività dell'entità nel suo complesso. Tutti i fatti e le circostanze rilevanti devono essere esaminati per determinare il PoEM. Un'entità può avere più di una sede di gestione ma può avere un solo PoEM alla volta*».

Il fatto che nel 2017 Modello e Commentario si astengano da una definizione precisa, quantomeno evoluta, lascia intuire le difficoltà incontrate in sede internazionale nel marcare un *framework* di riferimento convenzionale sulla residenza di un soggetto giuridico.

Questa costante indeterminatezza nel tempo è sostanzialmente da ascrivere al fatto che l'individuazione del PoEM è sempre stata contraddistinta da margini di opinabilità, non solo per quanto attiene all'accertamento delle circostanze di fatto, ma anche in ragione dell'ambiguo significato sul piano teorico, spesso influenzato anche delle disposizioni di diritto interno dei vari Stati (cfr. CIMAZ O., *La residenza fiscale delle società e la convenzione multilaterale*, in [www.dirittobancario.it](http://www.dirittobancario.it), 21 dicembre 2022).

Con una semplificazione estrema, si può affermare che: *(i)* i Paesi di *common law* (UK, Australia, India, South Africa ad eccezione degli USA) intendono il PoEM come il luogo ove vengono prese le

(2) Dalla pubblicazione della prima versione nel 1992, il Modello di Convenzione OCSE è stato aggiornato 10 volte (nel 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017). L'ultimo aggiornamento, adottato nel 2017, comprendeva un gran numero di modifiche legate al progetto dell'OCSE/G20 sull'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS) e, in particolare, le Relazioni finali sulle Azioni 2, 6, 7 e 142 elaborate nell'ambito di tale progetto. Prima del 1992, il Comitato fiscale OCSE preparò quattro Relazioni intermedie, prima di presentare nel 1963 la sua Relazione finale intitolata "*Progetto di Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio*", successivamente revisionata nella versione del 1977.

(3) L'Italia aveva posto un'osservazione al Commentario non aderendo all'interpretazione riguardante la "*persona o gruppo di persone più anziane*" come unico criterio per identificare il PoEM. A suo parere, nella determinazione del PoEM va tenuto conto anche del "*luogo in cui viene esercitata l'attività principale e sostanziale dell'ente*". Nel 2008 ha modificato l'osservazione togliendo la prima frase rimanendo ferma sul criterio del luogo di esercizio in concreto dell'attività, quale estensione del concetto di oggetto principale.

decisioni strategiche delle società (*central management e control*); (ii) i Paesi di *civil law* intendono il PoEM come il luogo ove viene gestito il *day to day* delle società; (iii) l'Italia, a seguito del nuovo comma 3 dell'art. 73 TUIR, adotta entrambi i criteri.

Le difficoltà nell'individuare univocamente il PoEM in ragione delle divergenti caratteristiche degli ordinamenti societari degli Stati legati tra loro da una Convenzione contro le doppie imposizioni, siano essi di *common* o *civil law*, non si limitano peraltro all'assenza di un univoco orientamento dell'OCSE al riguardo, ma risultano amplificate dagli svariati modelli di *governance* applicabili all'interno di ciascuno Stato, tra cui, ad esempio, l'adozione di un *single* o *dual board* (CIMAZ O., *op. cit.*, nota 6).

A rendere maggiormente complesso il quadro, vi sono poi le regole di *governance*. Le decisioni chiave nella gestione della società, specie nei gruppi multinazionali(4), possono essere influenzate dai soci e in maggior modo laddove il funzionamento della società non richiede strutture complesse o attività quotidiane come, ad esempio, nelle società *holding*.

Una possibile indicazione interpretativa, seppur non esaustiva, può ricavarsi al par. 24.1 del Commentario 2017 in relazione al comma 3 dell'art. 4. In caso di "*conflict of dual tax residence*", infatti, sono esplicitati i fattori che le Autorità competenti dovrebbero prendere in considerazione(5) per decretare lo Stato di residenza fiscale della società quali:

- il luogo in cui solitamente si tengono le riunioni del consiglio di amministrazione o di un equivalente organo di gestione;
- dove il direttore generale e altri dirigenti *senior* svolgono usualmente le proprie attività;
- il luogo in cui abitualmente avviene la gestione quotidiana della società;
- dove ha sede la direzione generale della società;
- quali leggi nazionali regolano lo *status* legale della società;
- dove sono tenuti e conservati i libri e le registrazioni contabili;
- la valutazione se l'attribuzione di residenza in un Paese non determini un uso improprio della Convenzione.

Si tratta a ben vedere di uno scrutinio *case by case* considerando plurimi elementi, che però potrebbe non risolvere la controversia(6). Gli Stati, infatti, non sono vincolati a raggiungere un accordo

(4) Osserva acutamente CIMAZ O. (*op. cit.*) che le complessità di gestione di gruppi societari di vaste dimensioni, unitamente allo sviluppo tecnologico, permette ormai l'assunzione di decisioni chiave da parte di soggetti a ciò delegati (CEO, CFO, COO), o di comitati esecutivi di *managers*, i quali operano anche in luoghi diversi, rendendo anche difficilmente determinabile l'individuazione di un PoEM in modo univoco.

(5) Il punto 24.5 del Commentario prevede che gli Stati che vogliono mantenere il criterio del PoEM ante 2017, trovando un accordo sulla sua interpretazione, prevedendo un paragrafo *ad hoc*. «*States that agree on how the concept of a PoEM should be interpreted are free to include [...] States also consider that this rule can be interpreted in a way that prevents it from being abused*».

(6) Peraltro, già nel lontano 1987 l'Avvocato Generale Marco Darmon, nelle sue conclusioni al caso *Daily Mail and General Trust* avanti la Corte di Giustizia UE (causa 81/87 del 27 settembre 1988), ai punti 7 e 8 faceva notare la difficoltà di circoscrivere la nozione di amministrazione centrale (direzione effettiva), che implica necessariamente la considerazione di un insieme di fattori. Al primo posto vi figurano il luogo di riunione dei dirigenti della società e quello, di norma coincidente, ove è decisa la politica generale della società stessa. In talune ipotesi, però, è possibile che questi fattori non siano né esclusivi né decisivi. «[...] È possibile, ad esempio, che si debba tener conto della residenza dei principali dirigenti, del luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili, dello svolgimento principale delle attività finanziarie e, specialmente, bancarie. È un elenco che non può essere considerato esaustivo. Per di più, questi elementi possono pesare diversamente a seconda che si tratti, ad esempio, di una società di produzione o di investimento». Inoltre, anche quando designa il luogo di riunione del consiglio d'amministrazione, essa non basta a fornire un soddisfacente criterio di collegamento. «[...] Si è potuto constatare che col progresso dei mezzi di comunicazione, non è più necessario organizzare riunioni formali del consiglio d'amministrazione. Il telefono, il telex e la telecopiatrice consentono ad ogni amministratore di esporre il proprio punto di vista e di partecipare ad una decisione senza una presenza fisica in un luogo determinato. Le riunioni del consiglio cui ogni amministratore parteciperà per televisione stanno per entrare nella vita quotidiana delle società. Il consiglio d'amministrazione può del resto riunirsi in un luogo scelto arbitrariamente, senza alcun reale rapporto con il centro decisionale della società. Il luogo di riunione del consiglio d'amministrazione non può dunque costituire il solo criterio per individuare, sempre e con certezza, la sede dell'amministrazione centrale. Tale individuazione non può risultare da una valutazione giuridicamente formale,

comportante la limitazione alla propria potestà impositiva, il che avrebbe un impatto significativamente negativo per il contribuente.

La situazione di incertezza in merito alla determinazione della residenza di un soggetto giuridico non appare peraltro destinata a progredire anche con l'entrata in forza del MLI(7).

L'istituto della procedura amichevole (*Mutual Agreement Procedure - MAP*) di cui all'art. 25 del Modello OCSE di Convezione 2017, previsto dall'articolo 4(8) per risolvere le situazioni di doppia residenza fiscale, non solo è facoltativo, ma ha formato oggetto di riserva da parte dell'Italia, così come da parte di numerosi altri Stati che non hanno manifestato l'intenzione, o assunto la decisione, di ricorrere alla MAP quale unica regola per risolvere i conflitti di residenza degli enti societari. È verosimile ipotizzare che l'Italia in sede di ratifica elimini la riserva, se si considera che nelle ultime Convenzioni siglate ha seguito il nuovo art. 4 par. 3 (vedi Convenzioni con Giamaica, Uruguay, Bulgaria e Colombia): sarebbe incoerente mantenere un doppio criterio.

Va inoltre osservato che, anche in questo caso, in assenza di accordo il contribuente non avrà diritto ad alcuno sgravio o esenzione fiscale prevista dalla Convenzione, salvo nella misura in cui ciò sia stato convenuto dalle Autorità competenti degli Stati, con le modalità da loro concordate(9).

In contrapposizione al PoEM, l'art. 29 del Modello OCSE del 2017 (par. 149 del Commentario), con riferimento alla clausola di LOB estesa(10), consente agli Stati di considerare quale “sede principale di gestione e controllo” di un'azienda se: «*Gli executives officers(11) e i dirigenti senior della società o entità esercitano la responsabilità quotidiana per una maggiore parte delle decisioni strategiche, finanziarie e operative per la società o entità e per le sue controllate dirette e indirette, e il personale dell'entità svolge una maggiore parte delle attività quotidiane necessarie per la preparazione e l'adozione di tali decisioni, a) nello Stato contraente rispetto a qualsiasi altro Stato; e b) rispetto ai dipendenti di qualsiasi altra società o entità*».

Ciò attiene alla definizione del *day-by-day management*.

L'adozione del testo dell'art. 29 nel Trattato dipende da come gli Stati contraenti decidono di attuare la loro intenzione comune riflessa nel preambolo della Convenzione e incorporata nello standard minimo del Progetto dell'OCSE/G20 BEPS: a questo proposito, il termine “*primary place of management and control*” è criterio ben distinto dal concetto di “*place of effective management*” che veniva utilizzato prima del 2017. Il concetto di “*primary place of management and control*”, si riferisce al luogo in cui

---

*senza tener conto di una pluralità di elementi di fatto decisivi, la cui rispettiva portata potrebbe variare secondo il tipo di società in causa».*

- (7) *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, firmata a Parigi il 7 giugno 2017 da 102 Paesi, ed entrata in vigore il 1° luglio 2018. L'Italia ha siglato la Convezione ma, ad oggi, è uno dei pochi Stati a non averla ancora ratificata.
- (8) L'art. 4 MLI va a modificare, integrandolo, l'art. 4 delle Convenzioni in vigore, fermo restando che si tratta di una disposizione che non obbliga gli Stati a recepirla nei propri *Covered Tax Agreements*. Il MLI re-introduce nella sostanza la *tie breaker rule* al fine di determinare la residenza fiscale delle persone giuridiche.
- (9) Alcuni Autori (cfr. CIMAZ O., *op. cit.*) hanno rilevato le difficoltà di ricorrere alla procedura arbitrale che figura, del resto, tra le misure previste nella parte VI della MLI per risolvere le controversie, le quali non abbiano trovato soluzione mediante la procedura amichevole. Il ricorso alla procedura arbitrale trova peraltro un ostacolo non solo negli Stati che, in conformità alla MLI, adottano la procedura amichevole quale unica *tie-breaker rule*, ma anche, come nei Trattati meno recenti stipulati dall'Italia, in quelli che continuano ad attribuire prevalenza alla PoEM; per quanto riguarda l'Italia, infatti, la riserva formulata dall'Italia all'art. 28 della MLI esclude dagli scopi della nuova procedura arbitrale proprio i casi di doppia residenza, ancorché potenzialmente risolvibili in funzione del criterio della PoEM.
- (10) La clausola antiabuso LOB rende disponibili i benefici convenzionali solo a quelle società che soddisfano determinati requisiti in termini di forma legale, proprietà, attività svolte, ovvero elementi che testimonino uno stretto legame tra l'entità e il Paese rispetto al quale si chiede l'applicazione dei benefici convenzionali. La LOB prevede un'applicazione a *step*, laddove il mancato soddisfacimento di una condizione fa sì che si debba andare avanti per vagliare tutte le altre, fino alla negazione dei benefici convenzionali qualora nessuna delle condizioni previste sia applicabile.
- (11) Con “*executive officers*” ci si riferisce ai dirigenti o funzionari che occupano posizioni di responsabilità e autorità all'interno di un'azienda. Solitamente, gli *executive officers* sono coinvolti nelle decisioni strategiche e manageriali chiave e svolgono un ruolo significativo nella guida e nella gestione delle attività aziendali.

viene esercitata la responsabilità quotidiana per la gestione della società o entità (e delle sue controllate dirette e indirette).

Appare corretto rilevare che il luogo principale di gestione e controllo di un'azienda debba essere inteso come il luogo situato nello Stato di residenza di quest'ultima solo se, in base a puntuale suddivisione, i dirigenti aziendali e i dipendenti *senior* esecutivi esercitano la responsabilità quotidiana per la maggiore parte delle decisioni strategiche, finanziarie e operative per l'azienda e per le sue controllate dirette e indirette, e il personale che supporta tale gestione nella preparazione e nella presa di tali decisioni svolge la maggior parte delle attività quotidiane necessarie in questo Stato, rispetto all'altro Stato che ha siglato il Trattato o a qualsiasi terzo Stato(12).

Si tratta, a ben vedere, di un'analisi complessa, da condurre caso per caso e s'impenna sull'esame quali-quantitativo sia delle deleghe di poteri che consentono ai *manager* la gestione dell'attività societaria, sia della struttura organizzativa a supporto del *management*.

In tale articolato contesto, pare davvero difficile valutare in positivo l'affermazione contenuta nella Relazione illustrativa che le modifiche apportate al comma 3 dell'art. 73 assicurano «[...] *maggiore certezza giuridica, tenendo anche conto delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*».

Così come nel previgente testo, anche nell'attuale, a nostro parere, restano significative difficoltà interpretative e applicative poiché l'esame resta comunque ancorato a situazioni fattuali e, dunque, oggetto di valutazione discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria, fermo restando che incombe a quest'ultima l'onere della prova (sul punto cfr. CGUE: 17 luglio 1997 causa C-28/95, *A. Leur-Bloem*; 1° dicembre 2022, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*).

Difficoltà, è bene dirlo, che non riguardano solo l'Italia, ma tutte le giurisdizioni con le quali il nostro Paese abbia concluso un Trattato contro le doppie imposizioni.

Può, dunque, verificarsi il caso in cui una società estera possa in prima analisi considerarsi residente nel proprio Stato secondo la legislazione ivi vigente e anche in conformità alla norma del Trattato; cionondimeno, la medesima società potrebbe considerarsi residente anche in Italia. Vale peraltro anche la regola inversa, sicché anche una società ritenuta residente in Italia secondo i nuovi criteri dell'art. 73 TUIR potrebbe allo stesso tempo essere considerata residente anche in altro Stato estero, ove ad esempio si riscontri, in presenza di una normativa estera simile alla nostra, che essa ha la direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale in tale altra giurisdizione.

Sono pertanto evidenti i rischi di sovrapposizione del potere impositivo ove le regole del Trattato vigente con l'Italia non pongano regole certe, o interpretate uniformemente, per risolvere il conflitto di residenza fiscale.

**2.1.** Va ricordato che gli indirizzi del Commentario OCSE al Modello di Convenzioni contro le doppie imposizioni non hanno valore normativo, ma costituiscono solo una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti. Il Commentario, seppur possa essere d'aiuto all'interprete nella disamina della fattispecie, non è vincolante giuridicamente (da ultimo, Cass., sez. V, 4 settembre 2023 n. 25690), quale "fonte del diritto internazionale", per cui occorre sempre e comunque riferirsi al testo del Trattato(13). E l'art. 117 Cost. prevede, notoriamente, l'obbligo per il nostro legislatore di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e agli obblighi internazionali.

---

(12) Il test riguarda quindi l'insieme delle attività delle persone rilevanti per vedere dove tali attività vengono svolte. Nella maggior parte dei casi, sarà una condizione necessaria, ma non sufficiente, che i *manager* e altri dirigenti di alto livello siano normalmente nello Stato contraente di cui l'azienda è residente.

(13) Per completezza si rammenta che l'art. 31 della Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei Trattati, postula tre principi: ogni trattato deve essere interpretato secondo buona fede; la presunzione per cui il significato che le parti hanno voluto attribuire a un determinato termine coincide con il significato ordinario dello stesso; il significato ordinario deve essere ricercato all'interno del contesto del trattato e alla luce sia del suo scopo sia del suo oggetto.

Va poi richiamato il primato del diritto unionale anche rispetto ai Trattati internazionali contro le doppie imposizioni (SAVORANA A. - VISMARA F., *Convenzione multilaterale con presunzione sull'abuso*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 novembre 2021). In linea generale, laddove la circostanza interessi due Stati membri dell'Unione, come ha statuito la Corte di Giustizia UE prevale il principio unionale (cfr. Corte di Giustizia UE, C-3/91 del 10 novembre 1992, *Exportur SA*; C-235/87 del 27 settembre 1988, Matteucci), rilevando nel caso come «*le disposizioni di una convenzione, stipulata successivamente al 1° gennaio 1958 da uno Stato membro con un altro Stato membro, non potessero applicarsi, a partire dall'adesione di questo secondo Stato alla Comunità, nei rapporti fra gli stessi Stati qualora si rivelassero in contrasto con le norme del Trattato*». Tale principio si ricava anche dall'art. 351 TFUE, che fa salvi, a determinate condizioni, i diritti e gli obblighi derivanti da Trattati conclusi anteriormente alla conclusione dei Trattati UE.

Le norme unionali prevalgono anche laddove la circostanza interessi uno Stato dell'Unione e un Paese terzo con il quale sia stata conclusa una Convenzione bilaterale. Nella sentenza sul caso Gottardo (Corte di Giustizia UE, C-55/00 del 15 gennaio 2002), la Corte UE ha precisato infatti che «*nel mettere in pratica gli impegni assunti in virtù di convenzioni internazionali, indipendentemente dal fatto che si tratti di una convenzione tra Stati membri ovvero tra uno Stato membro e uno o più paesi terzi, gli Stati membri [...] devono rispettare gli obblighi loro incombenti in virtù del diritto comunitario. Il fatto che i paesi terzi, dal canto loro, non siano tenuti al rispetto di alcun obbligo derivante dal diritto comunitario è irrilevante a questo proposito*».

Dal quadro delineato deriva che il disposto del comma 3 dell'art. 73 TUIR (e allo stesso modo i nuovi comma 5-bis dello stesso art. 73 e l'art. 5, comma 3, lett. d, TUIR) incontrerà dei limiti applicativi in ragione, per un verso, delle disposizioni pattizie previste nei Trattati conclusi dall'Italia; e, per altro verso, dei principi unionali, e in particolare della libertà di stabilimento, che prevalgono anche sui *tax treaties*.

A quest'ultimo proposito è opportuno evidenziare che, il diritto unionale non disciplina i presupposti in ordine alla residenza fiscale delle società e degli enti, ma affronta indirettamente il tema sotto un profilo più ampio e concreto.

Infatti, la libertà di stabilimento, in forza degli artt. da 49 a 55 TFUE (*ex artt. da 43 a 48 e 294 del TCE*), salvaguarda da ogni forma di discriminazione le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'Amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, del pari garantendo le possibilità offerte dal Trattato: tale libertà è imperniata sul riconoscimento alle imprese comunitarie del diritto di accedere alla costituzione e alla gestione di attività imprenditoriali, anche tramite un'agenzia o una succursale, in un altro Stato UE alle stesse condizioni definite dalla legislazione del Paese membro di insediamento.

Tuttavia, va precisato che nessuno può avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto europeo (CGUE, 9 marzo 1999 C-212/97, *Centros*, punto 24), atteso che il principio del divieto delle pratiche abusive costituisce parimenti un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione indipendentemente dalla questione se i diritti e i vantaggi oggetto dell'abuso trovino il loro fondamento nei Trattati, in un Regolamento o in una Direttiva (da ultimo le c.d. sentenze danesi, CGUE causa C-115/16, causa C-116/16, causa C-117/16, causa C-118/16, causa C-119/16 e causa C-299/16 tutte del 26 febbraio 2019).

Quanto alla giurisprudenza unionale in tema di residenza delle società, nel caso *Eurofood IFSC Ltd* (CGUE, 2 maggio 2006, causa C341/04)(14) la Corte ha delineato la nozione di “centro degli interessi principali”.

(14) Nel caso *Eurofood*, procedimento incentrato nell'ambito del Regolamento (CE) del Consiglio 29 maggio 2000, n. 1346, la Corte è stata chiamata a stabilire il sistema di determinazione della competenza dei giudici degli Stati membri posto in essere dal già menzionato regolamento. Il concetto di riconoscibilità è stato poi ripreso nella sentenza *Cadbury Schweppes*.

In particolare, il giudice del rinvio chiedeva quale fosse, nel caso di una società madre e della sua controllata aventi le rispettive sedi statutarie in due diversi Stati membri, l'elemento determinante per identificare il centro degli interessi principali della controllata, ma soprattutto a chi spettava vincere la presunzione prevista dal Regolamento n. 1346/2000 relativo alle procedure di insolvenza, il quale prevede per le società e le persone giuridiche il centro degli interessi principali sia, fino a prova contraria, il luogo in cui si trova la sede statutaria(15).

La Corte sancì che il “*centro degli interessi principali*” di una società deve essere individuato in base a criteri al tempo stesso obiettivi e verificabili dai terzi, per cui la presunzione a favore della sede statutaria può essere superata soltanto se elementi obiettivi e verificabili da parte di terzi consentono di determinare l'esistenza di una situazione reale diversa da quella che si ritiene corrispondere alla collocazione nella detta sede statutaria. Ciò potrebbe in particolare valere per una società “fantasma”, la quale non svolgesse alcuna attività sul territorio dello Stato membro in cui si trova la sua sede sociale.

Per contro, quando una società svolge la propria attività sul territorio dello Stato membro in cui ha sede, il semplice fatto che le sue scelte gestionali siano o possano essere controllate da una società madre stabilita in un altro Stato membro non è sufficiente per superare la presunzione. Per cui laddove la società controllata, «*esercita in modo abituale la gestione dei suoi interessi secondo modalità riconoscibili da terzi ed in osservanza completa e regolare della sua stessa identità societaria nello Stato membro dove è situata la sua sede statutaria, i requisiti di trasparenza e riconoscibilità sono per definizione soddisfatti*»(16).

Nel successivo arresto sul caso *Cadbury Schweppes* (CGUE, 12 settembre 2006, causa C-196/049)(17), la Corte marcò in termini più concreti il concetto di centro degli interessi principali, introducendo fattori di sostanza materiale ed economica che consentivano di individuare «*un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento*», constatazione che deve poggiare su elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, in particolare, «*al livello di presenza fisica in termini di locali, di personale e di attrezzature*»(18).

Non è un caso che questo principio di sostanza materiale ed economica sia stato ripreso nella Direttiva ATAD I del 2016 (art. 7, lett. a), par. 2, Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016)(19).

Infine, con la sentenza *Planzer* (CGUE, 28 giugno 2007, causa C73/06)(20), la Corte entra ancora più nel dettaglio.

Da un lato, indebolisce la prevalenza di certificato rilasciato da una Amministrazione finanziaria di uno Stato membro quale prova irrefutabile della residenza fiscale di una società, in quanto non preclude all'Amministrazione tributaria di un altro Stato membro di contestarla, qualora quest'ultima nutra dubbi, sulla reale sede dell'attività economica, o ad un centro di attività stabile, a partire dal quale la

(15) Tale Regolamento è stato sostituito dal vigente Regolamento (UE) 2015/848 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015, relativo alle procedure di insolvenza (rifusione).

(16) Un aspetto intrinseco del concetto di «centro degli interessi principali» è l'esistenza delle realtà funzionali in grado di sostituire criteri meramente formali, da cui ne deriva che: «Qualunque soggetto che cerchi di vincere la presunzione [...] *deve comunque dimostrare che gli elementi adottati soddisfano i requisiti di trasparenza e riconoscibilità* (enfasi nostra)» (punti 122 e 123 delle Conclusioni dell'Avv. Generale Jacobs nella causa *Eurofood IFSC*, cit.).

(17) Nella causa *Cadbury Schweppes*, il procedimento verteva nel valutare la compatibilità con il diritto comunitario della legislazione nazionale UK relativa alle “società controllate estere”. La legislazione CFC-UK, infatti, intendeva contrastare la prassi di società aventi sede nel Regno Unito di trasferire i propri utili imponibili a società loro controllate stabilite in altri Stati dove vige un livello d'imposizione inferiore a quello del Regno Unito.

(18) Come nel caso *Eurofood*, se la verifica di questi elementi portasse a constatare che la società corrisponde a un'installazione fittizia che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato membro di stabilimento, questa dovrebbe essere ritenuta costruzione di puro artificio. Potrebbe essere questo il caso, in particolare, di una società “fantasma” o “schermo” (punto 68 della causa *Cadbury Schweppes*).

(19) In tema di CFC la norma «*non si applica se la società controllata estera svolge un'attività economica sostanziale sostenuta da personale, attrezzature, attivi e locali, come evidenziato da circostanze e fatti pertinenti*».

(20) In questa causa, oggetto della controversia verteva sulla dell'attestazione rilasciata dall'Amministrazione di uno Stato membro, valido a provare in maniera irrefutabile la residenza fiscale della società.

*legal entity* svolge le sue operazioni. Da altro lato, afferma che la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. In tal senso, possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, la tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie, giungendo alla conclusione che la sede dell'attività economica di una società è il luogo ove vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società e ove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima (punti da 59 a 63 sentenza *Planzer*, cit.).

Da quanto precede possiamo trarre qualche riflessione conclusiva.

Sia nell'ambito dei Trattati contro le doppie imposizioni, sia in quello del diritto unionale, l'accertamento della residenza fiscale si attua attraverso una analisi “*case by case*” e non potrebbe essere altrimenti. La prevalenza delle norme pattizie internazionali rispetto a quelle domestiche, queste ultime applicabili solo in assenza di Convenzione e comunque per enti o società non residenti nella UE, resta comunque improntata a una variabile valutativa degli elementi di fatto diritto.

A livello unionale, l'evoluzione giurisprudenziale è attualmente incardinata su un fattore predominante, cioè sul luogo di stabilimento della società o di altra entità (agenzie/succursali) al fine di fruire dei vantaggi, delle opportunità e delle garanzie assicurate dalle norme primarie e secondarie dei Trattati UE (purché, ovviamente, non ne abusino), che può o meno coincidere con la sede formale, ma che però deve essere sorretta dai seguenti elementi di fatto:

- a) esercizio in modo abituale della gestione dei suoi interessi, riconoscibile da terzi e in osservanza completa e regolare della sua stessa identità societaria;
- b) essere un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive, supportata da una struttura materiale e organizzativa concreta;
- c) e, infine, nello stesso luogo sia posta la direzione generale ove sono adottate le decisioni essenziali e svolte le funzioni di amministrazione centrale.

In termini effettivi, a livello unionale il criterio di residenza prevalente, in relazione al principio di libertà di stabilimento, pare più prossimo al “*day-by-day management*”, rispetto a quello della sede statutaria o della direzione effettiva, atteso che il concetto di “luogo” va interpretato quale *place* ove sono svolte in materia ricorrente i principali indirizzi di gestione operativa(21) della *legal entity*.

**3.** Altri elementi utili per individuare la residenza fiscale di una società possono anche trarsi dal quadro inclusivo BEPS 5, in relazione ai requisiti di sostanza economica delle attività svolte in giurisdizioni fiscali a bassa fiscalità.

Originariamente introdotto nel 1998, questo criterio non risulta essere stato concretamente applicato fino a pochi anni fa.

Recentemente, i requisiti sostanziali delle attività nei regimi preferenziali sono stati elevati a scopo primario al fine di contrastare la pratica di “parcheggiare” il reddito, soprattutto derivante da attività considerate geograficamente più mobili (*headquarters, financing centres, banking, shipping, insurance, IP*), in una giurisdizione fiscale a ridotta o nulla tassazione senza che le funzioni di *core business* siano state intraprese dalla stessa entità aziendale(22).

(21) La gestione operativa di un'azienda è costituita da tutti quei processi aziendali che concernono la sua missione principale, gli obiettivi, i suoi prodotti, i suoi servizi, il suo impatto sulla realtà circostante.

(22) Nell'ottobre 2019, nell'ambito del quadro inclusivo BEPS 5, l'OCSE ha pubblicato ulteriori Linee Guida sullo scambio spontaneo d'informazioni raccolte da giurisdizioni fiscali privilegiate ai sensi dello standard delineato dall'FHTP (*Forum on Harmful Tax Practices*). Gli scambi forniscono dati chiave sulla sostanza e sulle attività delle entità nelle giurisdizioni privilegiate in cui risiedono, consentendo anche alle Amministrazioni fiscali di effettuare valutazioni del rischio in merito ai prezzi di trasferimento e altre pratiche volte all'erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili. Per un

In estrema sintesi i requisiti, in presenza dei quali può dirsi che un'entità rivela una propria sostanza economica, sono i seguenti:

- numero adeguato di dipendenti (residenti) con le specifiche qualificazioni, strutture fisiche (uffici) per gestire tali attività all'interno della giurisdizione, tenuta della contabilità e dei conti correnti bancari (parte in *outsourcing*);
- meccanismo efficace di compliance amministrativa della società e della giurisdizione di residenza;
- evidenza che il processo decisionale avviene all'interno della giurisdizione in contrapposizione a decisioni periodiche prese da componenti del Consiglio di Amministrazione non residenti.

In questo caso, il *day-by-day management* appare dirimente rispetto alla mera direzione effettiva nel senso che, se nella giurisdizione in cui è collocata (a fiscalità privilegiata o meno), la società possa dimostrare una sufficiente autonomia decisionale e disporre di adeguate strutture, pur se si avvalsesse di alcuni servizi in *outsourcing*, la residenza fiscale non dovrebbe poter essere contestata.

4. Nella riformulazione del comma 3 dell'art. 73 TUIR, si considerano ora residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato:

- la sede legale (già presente nella previgente versione);
- la sede della direzione effettiva,
- la gestione ordinaria in via principale (*management day by day*).

In relazione alla sede della direzione effettiva, la norma precisa che deve intendersi «[...] *la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*», mentre la gestione ordinaria in via principale quale «[...] *continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*».

Sostanzialmente, nulla muta invece per: (i) gli organismi di investimento collettivo del risparmio, che si considerano residenti se istituiti in Italia; (ii) i trust e gli istituti aventi analogo, con la presunzione di residenza, fatta salva la prova contraria, se istituiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata<sup>(23)</sup>.

Rispetto alla previgente versione sono sostituiti i criteri attinenti alla sede dell'amministrazione<sup>(24)</sup> e all'oggetto principale dell'attività (per un primo, generale commento sulla nuova disciplina, v. DELLA VALLE E., *Revisione dei criteri di residenza fiscale di società*, in *il fisco*, 2024, 5, 434 ss.).

L'abbandono dell'oggetto principale dell'attività merita alcune osservazioni.

In primo luogo, da un punto di vista sostanziale (con riferimento all'attività svolta in concreto), questo criterio appare superato in tutti quei casi ove una società estera (controllata in maggioranza da soggetti esteri) investa prevalentemente o meno il suo patrimonio in *asset* nel territorio italiano. Qui si applicheranno, eventualmente e ricorrendone i presupposti, i criteri della direzione effettiva o del *day-by-day management*<sup>(25)</sup>, ma viene comunque a cessare la presunzione che attribuiva la residenza per mero collegamento al territorio dell'oggetto principale degli investimenti effettuati.

aggiornamento sulle *Harmful Tax Practices*: [www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5).

(23) In continuità con la disposizione vigente, viene mantenuta la presunzione di residenza per i trust e gli istituti di analogo istituiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano, con la possibilità per il contribuente di fornire la prova della effettiva residenza nello Stato o territorio estero. Viene altresì mantenuta la disposizione antielusiva che prevede la presunzione di residenza in Italia, salvo la prova contraria, per i trust istituiti in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente in Italia effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

(24) Un curioso difetto di coordinamento è ravvisabile all'interno dello stesso D.Lgs. n. 209/2023 laddove, a proposito della trasposizione delle regole sulla *GloBe minimum tax*, all'art. 12 si fa ancora riferimento alla sede dell'amministrazione in contrapposizione ai nuovi criteri introdotti nello stesso decreto all'art. 2, mentre la Direttiva 2022/2523 (art. 4) fa perno sulla sede di direzione.

(25) Fatta sempre salva l'emersione di elementi che presuppongano l'esistenza di una stabile organizzazione.

In seconda istanza, restando invariati i commi 4 e 5 dell'art. 73 TUIR, in parte il criterio sopravvive per gli enti non residenti e, sebbene indirettamente, nelle fattispecie di esterovestizione (artt. 5-*bis*, 5-*ter* e 5-*quater* TUIR), in quanto luogo ove si trovano gli *asset* (partecipazioni) tanto da farne presumere la sede dell'amministrazione (cfr. circ. 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 8), oggi sede di direzione effettiva o della gestione ordinaria in via principale.

**4.1.** La Relazione illustrativa precisa che il criterio della “sede legale” ha carattere formale e rappresenta un elemento di necessaria continuità con la normativa in vigore anteriormente alla riforma.

Si tratta di un criterio che da solo può validare la residenza fiscale di una società. Peraltro, solo in alcuni Trattati (cfr. quelli con Giappone, Turchia e Cina) la sede legale (o centrale) assurge tra gli elementi da prendere in considerazione per determinare la residenza di un soggetto diverso da una persona fisica.

La sede legale sopravvive senza però tenere conto delle possibili implicazioni relative al recepimento della Direttiva UE 2019/2121, da parte del D.Lgs. 2 marzo 2023, n. 19 e, in particolare, all'introduzione dell'art. 2510-*bis* c.c.

Atteso che il nuovo art. 2510-*bis* c.c. fa espresso riferimento alla (sola) sede statutaria, il trasferimento della “*direzione effettiva*” all'estero, oltre a non soggiacere alle norme in materia di “*trasformazione transfrontaliera*”, non comporterebbe il mutamento della legge applicabile. Ciò a patto che lo Stato ove si vuole porre la direzione effettiva assuma quale criterio di collegamento legale quello dell'incorporazione e non quello della sede.

In questo caso, il criterio fiscale della sede legale potrebbe essere oggetto di controversia, in quanto – a ragione – dovrebbe prevalere quello dello Stato in cui è posta la direzione effettiva.

**4.2.** L'Italia ha concluso 100 Trattati contro le doppie imposizioni, che coprono 106 giurisdizioni(26), ove il criterio della sede direzione effettiva prevale(27) ed è il primo elemento da prendere in considerazione per dirimere situazioni di doppia residenza fiscale. Occorre però precisare che nelle più recenti Convenzioni stipulate dall'Italia(28), la *tie breaker rule* è sostituita dall'accordo tra le Amministrazioni finanziarie(29), laddove il criterio della sede di direzione effettiva è semplicemente uno dei possibili criteri di esame, non esistendo inoltre alcuna gerarchia neanche il primo. Questo passaggio per le imprese è estremamente pregiudizievole in quanto significa passare da un criterio direttamente applicabile, la vecchia *tie breaker rule*, ad uno nuovo che prevede appunto un'intesa tra le Amministrazioni fiscali e, dunque, presenta un maggior profilo di aleatorietà nell'essere raggiunta.

La definizione adottata dalla norma interna trova applicazione nei confronti di soggetti che operano in giurisdizioni non coperte da Trattato(30), mentre per gli Stati coperti da Convenzione, la determinazione della residenza fiscale dovrà essere scrutinata alla luce delle disposizioni pattizie, prestando attenzione ai precetti legislativi sulla residenza fissati dalle altre giurisdizioni, nonché, per i paesi Stati membri dell'UE, prestando osservanza ai principi unionali.

(26) Il Trattato con la ex Jugoslavia si applica attualmente a Bosnia Herzegovina, Serbia e Montenegro, mentre quello con l'ex Unione sovietica a Kirghizistan e Tagikistan.

(27) Ad esempio, per determinare la residenza delle società, oltre alla sede di direzione, nel Trattato con l'Irlanda rileva la sede di direzione effettiva e (congiunta) di controllo; nel Trattato con il Giappone, va considerato altresì il luogo in cui è posto l'ufficio principale; altri ancora prevedono quale criterio anche il luogo di costituzione o di creazione della *legal entity* (Bielorussia, Cile, Canada, Stati Uniti, Mongolia, Ucraina, Lituania, Russia, Kazakistan).

(28) Si tratta delle Convenzioni con il Canada, Cile, Colombia, Giamaica, Hong Kong, Romania, Panama, Uruguay.

(29) Esempio, nella Convenzione con il Canada la clausola è la seguente «*Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere la questione di comune accordo con particolare riguardo alla sede della sua direzione effettiva, al luogo in cui essa è stata costituita o creata e ad ogni altro elemento pertinente*».

(30) In totale 99 Stati. Gli Stati del mondo, infatti, sono in totale 205, di cui 195 riconosciuti “sovrani”, 8 Stati semi o non riconosciuti e 2 Stati in libera associazione.

La sede di direzione può essere individuata, in sintesi, nel luogo dove è effettivamente e prevalentemente diretta la società, cioè dove l'organo amministrativo assume le decisioni operative gestionali e strategiche (c.d. *key decision-maker*) nel loro complesso, non rilevando le linee guida e gli obiettivi di politica aziendale impartite dal socio di controllo, né la supervisione o l'attività di monitoraggio della gestione da parte dello stesso.

L'ininfluenza delle decisioni degli *shareholders*, purché ovviamente diverse da quelle aventi contenuto di gestione (attività gestoria *de facto*), costituisce una novità positiva rispetto al passato, volta ad evitare commistioni e fraintendimenti sulla reale gestione della società. Si accetta, dunque, che il socio di controllo abbia piani su ciò che vuole che l'impresa faccia e che gli amministratori siano di norma disposti a seguire le sue indicazioni.

Sotto un primo profilo, la norma sembrerebbe favorire i gruppi (anche *holding*) allorché si limitino ad esercitare la supervisione o l'attività di monitoraggio delle controllate, sia pur delineandone gli indirizzi di politica aziendale. D'altra parte, non si può comprimere l'interesse del socio di controllo a una efficace verifica del raggiungimento degli obiettivi programmati e osservazione dello sviluppo e crescita di valore dei suoi investimenti.

Tuttavia, si prospetta nei fatti una linea molto sottile tra un organo amministrativo che agisce sulle proposte e raccomandazioni del socio di controllo, ma che continua comunque a esercitare la propria autorità, rispetto a quello "guidato" dallo stesso socio in modo tale da usurparne la funzione, di fatto esautorandone l'autorità. In breve, se gli amministratori si limitano a ratificare le decisioni del socio di controllo, la società potrebbe essere considerata fiscalmente residente nel luogo in cui il controllo è effettivamente esercitato(31).

In ordine al concetto di "sede", si deve fare riferimento al luogo "fisico" nel quale una società è gestita e controllata centralmente, in cui sono congiuntamente adottate le strategie e le decisioni finali che la vincolano(32). Nella generalità dei casi sarà il luogo in cui gli amministratori s'incontrano per gestire l'attività della società, cioè dove si svolgono le riunioni di consiglio (ove presente).

Tuttavia, il luogo in cui gli amministratori si riuniscono è rilevante solo se è anche la "sede" di direzione effettiva, ovvero il luogo in cui tali decisioni sono attuate su indirizzo dell'organo di gestione, fermo restando che se il più alto livello di controllo è nelle mani di un presidente o di un amministratore delegato e il consiglio semplicemente ne "approva" le decisioni, la sede di direzione effettiva della società sarà il luogo (domicilio) di quest'ultima, che di fatto si sostituisce al consiglio ed esercita il controllo sulla società.

Va quindi posta attenzione alle cariche, reali funzioni e deleghe conferite agli amministratori (anche plurisocietari), in particolar modo negli organi di gestione delle controllate, segnatamente all'attività di gestione svolta in concreto. Anche se sotto un profilo civilistico la gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori e di essa ne sono responsabili, in materia fiscale il confine risulta più labile, dovendosi osservare in quale misura gli atti di gestione siano influenzati o condizionati da scelte del socio controllante mediate gli amministratori delle controllate.

Del pari va considerato che "esautorare" o "comprimere", di fatto, l'organo amministrativo nella gestione di una *legal entity* controllata travolge anche il criterio del *day-by-day management*, che viene ad essere svuotato di contenuto e consente all'Amministrazione di individuare nello Stato del socio controllante la residenza fiscale della controllata.

(31) Significative limitazioni alla discrezionalità degli amministratori a favore dei soci di controllo porterebbero a presumere che questi ultimi controllino la società e, pertanto, che il luogo dove la società è considerata gestita e controllata è il domicilio dei soci. Se la sede di direzione effettiva di una società è esercitata al di fuori delle riunioni dell'organo amministrativo, dunque da parte di altri soggetti, o in altri momenti e luoghi, le sedi di questi eventi possono determinare anche la residenza fiscale della società.

(32) Ad esempio: strategia aziendale; pianificazione finanziaria e budget; principali decisioni operative; operazioni di finanza straordinaria; se la società deve continuare l'attività esistente, diversificarsi, o riorganizzarsi; continuare o meno a svolgere la sua attività.

Anticipando qui le nostre conclusioni, ben può coesistere una sede di direzione in uno Stato e una gestione operativa in un altro Stato purché la seconda non sia solo “apparente o fantasma”.

Le regole di *governance* assumono pertanto un ruolo fondamentale perché non si può certo pensare che nell’ambito dei gruppi, amministratori e dirigenti delle controllate siamo completamente liberi di decidere, a propria discrezione, le operazioni da attuare.

Sarà, pertanto, cruciale che sia assicurata all’organo amministrativo della controllata, in via prevalente, la corrente gestione operativa dell’impresa (il c.d. *day-by-day management*), fermo restando il normale confronto con la controllante prima di assumere alcune decisioni di rilievo, nonché di attuarle, quali ad esempio: (i) operazioni con significativi livelli di assunzione del rischio, (ii) le operazioni straordinarie, (iii) le operazioni di maggiore rilevanza quali-quantitativamente individuate in relazione alle dimensioni dell’impresa.

Le riflessioni appena esposte valgono naturalmente sia per le società estere che controllano una società italiana, sia per le controllanti nazionali di società localizzate in altre giurisdizioni.

Corre segnalare un profilo di criticità. Nei gruppi multinazionali la società di vertice, o altra a ciò deputata, svolge compiti di regia verso le controllate. Come è stato osservato (nell’ambito del commento di DELLA VALLE E., *La sede di direzione è rilevante per le società*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 dicembre 2023), la nuova nozione di sede di direzione effettiva non elimina del tutto, sotto questo profilo, il rischio di un corto circuito tra normativa civilistica (attività di direzione e coordinamento artt. 2497 ss. c.c.) e fiscale

In merito al profilo civilistico, nell’attività di direzione e coordinamento si dà rilievo all’esercizio effettivo e attuale del potere gestorio da parte della società che esercita in modo continuativo la direzione nei confronti della controllata: per cui, mentre l’attività di coordinamento realizza un sistema di sinergie tra diverse società del gruppo nel quadro di una politica strategica complessiva, estesa all’insieme delle società, l’attività di direzione individua una pluralità sistematica e costante di atti di indirizzo idonei ad incidere sulle decisioni gestorie dell’impresa ossia sulle scelte strategiche ed operative di carattere finanziario, industriale, commerciale che attengono alla conduzione degli affari sociali (cfr. Tribunale di Torino, 14 luglio 2023, n. 3063/2023; Tribunale di Roma, 21 giugno 2023, n. 9936/2023; Tribunale di Napoli, 26 settembre 2022, n. 8387/2022).

Il chiarimento contenuto nella Relazione illustrativa per cui, ai fini della direzione effettiva «*non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l’eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi*», dovrebbe però essere sufficiente ad escludere la rilevanza dell’attività di direzione, e questo tanto nei confronti delle società controllanti estere quanto per i gruppi italiani che detengono partecipate in altre giurisdizioni (si condivide, sul punto, la conclusione in tale senso di DELLA VALLE E., *op. ult. cit.*, nota 52).

Si può ritenere che le disposizioni civilistiche in esame non aggiungano o tolgano nulla agli indirizzi, giurisprudenziali e di prassi: il mero fatto che sussista un’attività di direzione e coordinamento non costituisce, di per sé, un elemento di contemporanea corrispondenza della residenza fiscale. Il punto centrale è che l’art. 2497 c.c. è posto a garanzia dei soci di minoranza delle controllate e dei terzi avverso una violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società.

Infatti, l’attività di direzione e coordinamento, di per sé legittima, assume, ai sensi dell’art. 2497 c.c., i connotati dell’antigiuridicità quando sia esercitata da parte della società controllante nell’interesse imprenditoriale proprio o altrui, dunque estraneo a quello della società soggetta alla sua direzione/coordinamento, e in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società sottoposte ad essa. Il secondo comma della norma prevede, inoltre, una responsabilità solidale in capo a chi abbia comunque preso parte al fatto lesivo e, nei limiti del vantaggio conseguito, a chi ne abbia consapevolmente tratto beneficio.

Risultano pertanto dirimenti gli elementi fattuali, desumibili dalla *governance* in concreto attuata, che possono costituire indizi sulla reale sede effettiva della società.

Qualora si sconfini nell’imprimere unità di indirizzo e di azione alle diverse imprese aggregate, attraverso un flusso costante di istruzioni che la società controllante impartisce alla controllata su mo-

dalità gestionali, è probabile che si sia in presenza di una sede di direzione effettiva collocata nel nostro territorio, sia di una capogruppo estera sia di controllate estere detenute da una capogruppo italiana.

Ma allorquando la società controllata agisce ed esercita in modo abituale la gestione dei suoi interessi secondo modalità riconoscibili da terzi ed in osservanza completa e regolare della sua stessa identità societaria nello Stato dove è situata, elementi che soddisfano i requisiti di trasparenza e riconoscibilità, e il suo organo amministrativo dispone di idonei poteri per esercitare in autonomia la gestione, non può prevalere - in ambito tributario - il dettato civilistico di direzione (soprattutto) e coordinamento.

Permane, comunque, un fattore di incertezza interpretativa che si rileva nel primo alinea del comma 3, laddove la previsione in esame pare riservare l'aggettivo "principale" alla sola gestione ordinaria<sup>(33)</sup>.

Malgrado la Relazione illustrativa ritenga che per entrambi i criteri "sede di direzione" e "gestione ordinaria" vada fatta una lettura combinata in quanto, pur operando disgiuntamente, «*la duplice inclusione persegue anche l'obiettivo di escludere alla radice indebiti ampliamenti ad ulteriori criteri di natura sostanziale*», in realtà nella medesima relazione il concetto di "principale" è serbato solo per motivare l'allineamento a quell'orientamento di altri Paesi europei «*che lo impiegano per stabilire il collegamento personale all'imposizione nei casi in cui vi è un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio, ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva*». In altri termini, l'espressione «*in via principale*» consente di evitare un eccessivo allargamento del collegamento personale all'imposizione quando solo una parte di tali attività si svolge nel territorio dello Stato e quindi può, se del caso, esistere una stabile organizzazione».

Qui può nascere un tema delicato laddove la capogruppo estera (o chi per essa) per prassi consolidata dia continui indirizzi di gestione a tutte le controllate del gruppo indipendentemente dal luogo di stabilimento, con effetto moltiplicatore delle controversie in tema di *dual residence*<sup>(34)</sup>.

In definitiva, determinare la residenza in Italia di un gruppo estero che in prevalenza opera in più Stati, e ove l'investimento nel nostro territorio rappresenti in minor parte il valore degli investimenti complessivi, suscita più di una criticità.

**4.3.** Il terzo criterio introdotto al comma 3 della previsione in commento riguarda il cd. *day to day management*, tradotto «*nel continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso in via principale*».

Si tratta di una disposizione di "chiusura", alternativa laddove non sia possibile individuare la sede di direzione effettiva, quale criterio accessorio (più che "analogo") secondo il Commentario OCSE del 2017, ma mai codificato nel merito.

La gestione quotidiana di un'azienda in via principale appare importante sotto l'aspetto tributario poiché attribuisce rilevanza all'autonomia di amministratori e di dirigenti che, in un dato luogo, esercitano la responsabilità quotidiana della maggiore parte delle decisioni operative (commerciali e finanziarie), di società o entità strutturalmente organizzate.

Sotto questo profilo, il criterio potrebbe essere considerato un "safe harbour" soprattutto per i nostri gruppi nell'ambito del monitoraggio delle proprie controllate estere.

Ferme restando le attenzioni e criticità già evidenziate nel paragrafo precedente in merito alla sede di direzione effettiva, laddove la società controllata disponga di sufficienti elementi di sostanza materiale e i *country manager* di idonei poteri e autorità nel prendere e attuare decisioni indipendenti sulle operazioni correnti, appare per vero difficile che possa essere fatto valere un principio di "attrazione" della residenza nello Stato in cui è ubicata la controllante.

(33) Che così recita: «*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale*».

(34) Peraltro, la stessa fattispecie può, a specchio, verificarsi anche alla capogruppo con sede in Italia che detengono partecipate in altre giurisdizioni, con il rischio di un effetto a catena in ordine all'attrazione della loro residenza fiscale.

In definitiva, anche se per alcune operazioni di particolare rilevanza il confronto con la casa madre appare procedura di prassi scontata nel concreto, l'esistenza di un centro autonomo operativo rileva a prescindere purché, nella sostanza, gli atti relativi alla gestione ordinaria, attinente al normale funzionamento della società nel suo complesso, siano ad esso collegati.

Sarebbe stato probabilmente preferibile che il dettato normativo includesse anche il riferimento al “centro vitale degli interessi”(35), di matrice comunitaria (*centre of main interests*), criterio maggiormente aderente alla realtà in un contesto e scenario economico internazionale in continua evoluzione, al fine di evitare possibili controversie di *dual residence*.

Un aspetto di criticità riguarda, invece, la fattispecie di quelle società che svolgono servizi generali accentrati (e relativi *service agreements*) prestati alle partecipate. Il tema si pone soprattutto per la capogruppo italiana (o sua entità controllata a ciò deputata sempre residente in Italia), per i servizi svolti a favore delle controllate estere(36).

Qui il punto sarà comprendere come la prassi dell'Amministrazione finanziaria intenderà interpretare la norma, tenuto conto che normalmente queste entità svolgono attività, generalmente a basso valore aggiunto, a favore di tutto il gruppo, sotto le indicazioni e procedure che provengono dalla casa madre. Invero, sarebbe davvero poco ragionevole declinare e presumere una residenza fiscale nel nostro territorio delle società che, in *outsourcing*, ricevono questi servizi al fine di ottimizzare e contenere a livello adeguato i costi di gestione. Ciò che dovrebbe apparire preminente è la struttura operativa in loco, volta a promuovere e commercializzare prodotti e servizi, dotata di una struttura adeguata al proprio “*business purpose*”, cioè allo scopo o finalità aziendale di un'attività imprenditoriale, con effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio.

Come indicato nella Relazione illustrativa allo schema di decreto, il criterio è volto anche a individuare la residenza fiscale di una società laddove sorgano incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva. Il caso può essere rappresentato da una apparente sede legale posta in uno Stato, ma priva di sostanza economica e materiale, rispetto al luogo dove è effettivamente svolta la conduzione degli affari generali.

Qui occorre porre particolare attenzione nell'evitare che la norma trascenda la sua corretta applicazione.

La questione può investire le c.d. “strutture leggere” e le *holding*, siano esse “statiche, dinamiche, miste”.

Se, come esplicitato nella Relazione, le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte dei soci (di controllo) sono da considerarsi diverse dalla direzione effettiva e dalla gestione amministrativa corrente, allo stesso modo questo principio deve valere per evitare una forza di attrazione della residenza nello Stato italiano di queste entità. In definitiva, l'esame andrà posto nel verificare se queste entità giuridiche sono società “schermo” o “fantasma”, cioè “costruzioni artificiali” costituite per sottrarsi indebitamente all'imposizione in uno Stato o per fruire indebitamente di un vantaggio fiscale (cfr. CGUE, 2 maggio 2006, causa C-341/04, *Eurofood IFSC*; 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc*; 26 febbraio 2019, causa C-135/17, *X GmbH*).

La riforma va, dunque, intesa nella direzione di dare marcata importanza allo Stato in cui effettivamente sono individuati i centri nevralgici della conduzione societaria, evitando allargamenti indebiti e pericolosi che minerebbero le fondamenta della certezza del diritto.

(35) Nello specifico, sarebbe stata preferibile questa impostazione nel primo periodo del comma 3: «[...] o la gestione ordinaria nel luogo ove, in via principale, è situato il centro vitale degli interessi» quale più obiettivo riferimento al luogo ove le relazioni economiche sono più strette, cioè laddove la società esercita in modo abituale la gestione dei suoi interessi secondo modalità riconoscibili da terzi ed in osservanza completa e regolare della sua stessa identità societaria nello Stato dove è situata.

(36) In via non esaustiva, i servizi possono riguardare attività di assistenza e supporto tecnico; attività di assistenza amministrativa in campo legale, contabile e fiscale; attività di marketing; la fornitura di servizi di ricerca e sviluppo; la gestione della tesoreria.

5. Il fenomeno dell'esterovestizione (spesso confuso con quello di "eterodirezione") si verifica quando una società simula di essere residente all'estero per non essere assoggettata al regime tributario italiano.

Questo comportamento viene disciplinato dai commi 5-*bis*, *ter* e *quater* dell'art. 73 TUIR, il quale prevede una presunzione per cui la società si considera residente in Italia, salvo che fornisca prova contraria (per un inquadramento, cfr. ZANOTTI N., *Gli incerti confini dell'esterovestizione nell'economia globalizzata*, Pisa, 2020; ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno della esterovestizione societaria in ambito tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 ss.).

Il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 73 TUIR, modificato dal comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 209/2023, non rinvia, come nel previgente testo, ai criteri di collegamento territoriale (*ex sede* dell'amministrazione), risolvendosi in una presunzione per il solo fatto che la *legal entity* estera controlli anche una sola entità italiana laddove:

- sia controllata, direttamente o indirettamente, da soci residenti in Italia, o
- la stessa sia amministrata da un organo di gestione, composto in prevalenza da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Manca, infatti, un rinvio esplicito ai criteri di cui comma 3, che viene richiamato dalla Relazione illustrativa ma non nella norma<sup>(37)</sup>.

A parte ciò, la modifica nulla innova rispetto alla precedente disposizione per cui i nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria rilevano, presuntivamente, in presenza delle condizioni indicate dal comma 5-*bis* che assurgono ad elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi, se si considera che nella circ. n. 28/E/2006 l'Agenzia delle Entrate precisava che la norma «solleva l'amministrazione finanziaria dalla necessità di provare l'effettiva sede della amministrazione di entità che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi».

Vero è che la prova contraria potrà essere data in funzione della direzione effettiva o del *day-by-day management*, ma qui sembra sopravvivere la presunzione incardinata sulla vecchia definizione della prevalenza dell'oggetto principale, intesa quale collegamento al territorio di beni posseduti, in specie partecipazioni situate in Italia controllate da una *legal entity* estera a sua volta controllata da soci fiscalmente residenti sul territorio italiano ovvero amministrata – in prevalenza di numero – da persone anch'esse residenti ai fini fiscali in Italia<sup>(38)</sup>.

Va però detto che a contenere la presunzione (tutta da verificare in sede di controllo) in relazione alla "sede", torna utile il passaggio della Relazione illustrativa secondo la quale non rilevano le linee guida e gli obiettivi di politica aziendale impartite dal socio di controllo, né la supervisione o l'attività di monitoraggio della gestione da parte dello stesso. Per cui, ove la controllata estera provi una propria sostanza materiale ed economica e l'esistenza di *country managers* autonomi nelle decisioni e nell'attuazione delle operazioni della gestione corrente, la prova contraria sarà soddisfatta, anche se le linee generali e gli obiettivi di politica aziendale promanano dai soci di controllo fiscalmente residenti.

Più delicata, invece, appare la posizione degli amministratori residenti. Al di là del fatto che la presunzione opera persino quando gli amministratori residenti in Italia non abbiano alcun potere gestorio, condizione che esplica effetti anche nei riguardi di società controllate da soggetti esteri, appare indica-

(37) Infatti, al comma 5-*bis*, alinea, le parole: «Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa» sono sostituite dalle seguenti: «Salvo prova contraria, si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa».

(38) Alcune criticità si potrebbero verificare in ordine alla residenza degli amministratori, in relazione ai nuovi criteri statuti per la residenza delle persone fisiche dall'art. 1 D.Lgs. n. 209/2023, che ha modificato l'art. 2, comma 2, TUIR.

tivo che la disposizione domestica tende a considerare questa “prevalenza” quale indizio – presuntivo – dell’esistenza di un presidio di “blocco” o “vincolo” all’autonomia degli amministratori o dirigenti preposti alla gestione corrente. D’altra parte, come abbiamo illustrato, mutuando dalla prassi internazionale questa considerazione trova un suo fondamento laddove la *governance* societaria sia costruita nel senso di limitare significativamente l’indipendenza dell’organo amministrativo e le deleghe di poteri solo apparentemente conferite, ma di fatto subordinate ad essere esercitate solo dietro impulso, diretto o indiretto, del socio di controllo.

Sotto altro profilo, va rimarcato che le norme in tema di residenza fiscale costituiscono interesse prevalente per lo Stato italiano laddove l’Amministrazione finanziaria individui in Italia una sede della direzione o della gestione ordinaria in via principale della controllata estera ai fini di una maggiore tassazione, peraltro su base *worldwide*.

In forza dell’art. 3 D.Lgs. n. 209/2023, il nuovo comma 4-*ter* dell’art. 167 TUIR, consente al soggetto controllante residente di applicare – nel rispetto degli artt. 7 e 8 della Direttiva ATAD I (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 – un’imposta sostitutiva del 15% sull’utile contabile netto dell’esercizio derivante dalla controllata estera CFC, calcolato senza tenere conto delle imposte che hanno concorso a determinare detto valore, della svalutazione di attivi e degli accantonamenti a fondi rischi<sup>(39)</sup>.

Senza entrare nello specifico delle disposizioni sulle società controllate estere, nell’ambito del presente lavoro va evidenziato il richiamo al rispetto della Direttiva ATAD là dove prevede che la disciplina «*non si applica se la società controllata estera svolge un’attività economica sostanziale sostenuta da personale, attrezzature, attivi e locali, come evidenziato da circostanze e fatti pertinenti*» (art. 7, par. 2). Per cui si potrebbe verificare il caso che la controllante italiana, malgrado la piena autonomia operativa della sua controllata o stabile organizzazione estera, decida, per semplificare la sua *compliance* ovvero per opportunità o convenienza, di optare per l’imposta sostitutiva.

Sotto questo profilo si ritiene che l’opzione non sia praticabile se la controllata estera è un’entità che integra i requisiti di sostanza materiale ed economica.

Ma il punto critico è un altro.

Il collegamento con i nuovi criteri di residenza porta a osservare che le discipline su residenza fiscale e società estere controllate hanno un’applicazione fra loro alternativa. In altri termini, le norme in materia di CFC partono dal presupposto che il contribuente non consideri la società estera che realizza *passive income* come entità giuridicamente ed economicamente pienamente autonoma. Considerazione, questa, che innesta una valutazione fattuale in merito sia ai requisiti di sostanza economica, sia dei nuovi criteri di residenza.

In concreto, non dovrebbero sorgere particolari problemi finché si ricade nella tassazione ordinaria per trasparenza almeno del 24% del reddito della controllata estera. Ma se il fine è quello di contrarre la base imponibile e fruire della più vantaggiosa imposta sostitutiva, non può essere escluso che l’Amministrazione finanziaria indaghi e verifichi se il contribuente, in alternativa, abbia inteso avvalersi indebitamente dell’istituto applicando un’imposizione più mite ovvero se sia in Italia la sede di direzione effettiva della *constituent entity*.

Ne risulta, comunque, uno smaccato corto circuito tra i nuovi criteri di residenza fiscale e le disposizioni CFC, poiché, a nostro avviso, i primi incidono profondamente sulle seconde.

**6.** Come affermato in premessa, i nuovi criteri per determinare la residenza fiscale delle società e degli enti non appaiono migliorare né rafforzare la certezza giuridica rispetto al passato, non colmando l’indeterminatezza interpretativa.

---

(39) Ai sensi del successivo comma 4-*quater*, l’opzione è esercitabile a condizione che i bilanci di esercizio siano oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato.

Il quadro rimane confuso, anche perché è disorganico il contesto internazionale. L'OCSE non ha mai voluto (o potuto) assumere una posizione decisa, marcando con chiarezza le condizioni e i sottostanti elementi di fatto dai quali evincere la residenza delle società o enti. Le stesse giurisdizioni degli Stati declinano in modo differente i presupposti di residenza.

Le difficoltà aumentano per il fatto che nei Trattati conclusi dall'Italia i criteri del PoEM e del *day-by-day management*, quest'ultimo preso in considerazione come criterio analogo e alternativo, impongono una convergenza interpretativa delle loro definizioni da parte delle competenti Autorità fiscali nei casi di *dual residence*, in assenza della quale il contribuente viene esposto a sorte incerta.

Probabilmente era da preferirsi il solo criterio del “*primary place of management and control*” in contrapposizione al “*place of effective management*”, cioè il luogo dove l'attività è svolta giorno per giorno per la gestione della società, assicurando l'indipendenza degli amministratori, rispetto al luogo dove è posta la sede della casa madre che generalmente adotta solo le decisioni più importanti.

L'unica vera novità positiva rispetto al passato, se verrà confermato l'indirizzo espresso nella Relazione illustrativa, risiede nell'ininfluenza delle decisioni del socio di controllo, purché ovviamente diverse da quelle aventi contenuto di gestione, che può evitare equivoci sul luogo dove la società viene effettivamente gestita.

Altra indicazione d'interesse, che si evince ancora dalla Relazione, è una razionale lettura combinata dei due criteri che, unitamente alla prima, consente di ritenere che il criterio del *day-by-day management* appaia molto più dirimente e incisivo, in quanto rispecchia sotto un profilo di *business purpose* la coincidenza di tutti gli elementi (manageriali, organizzativi, materiali di un'azienda) per la definizione di residenza fiscale. Il fatto che la controllante delinea la strategia poi applicata dalla controllata in un dato territorio o adotti le decisioni più rilevanti non costituisce motivo sufficiente a ritenere quest'ultima anch'essa residente in Italia.

In sintesi, si potrà avere la compresenza di una sede di direzione in uno Stato quale fulcro decisionale limitato però alle sole operazioni di maggiore rilevanza, e in un altro Stato una sede ove è svolta in via principale la gestione ordinaria, senza che quest'ultima sia attratta all'ordinamento tributario italiano.

Beninteso, la società dove viene svolta in via principale la gestione ordinaria dovrà avere una struttura adeguata in termini di personale, locali e attrezzature e allo stesso tempo salvaguardata e affidata all'organo amministrativo, mediante adeguati poteri, l'amministrazione, a prescindere dal fatto, come già detto, che determinate operazioni di maggiore rilevanza quali-quantitativamente individuate in relazione ai rischi e alle dimensioni dell'impresa, siano comunque sottoposte al vaglio e approvazione del socio controllante.

In questa prospettiva, come anticipato in premessa, il modello di *governance* giocherà un ruolo cruciale nell'analisi concreta, semplificando o complicando l'individuazione della residenza.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AVERY JONES, J.F. ET AL., *The origins of concepts and expressions used in the OECD Model and their adoption by States*, in *Bullettin International Taxation*, 2006, vol. 60, no. 6, 220 ss.

ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno della esteroinvestizione societaria in ambito tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 ss.

BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009

CARINCI A., *I criteri di residenza non costituiscono più strumenti di contrasto all'esteroinvestizione*, in *Quotidiano Più*, 28 luglio 2022

CIMAZ O., *La residenza fiscale delle società e la convenzione multilaterale*, in *www.dirittobancario.it*, 21 dicembre 2022

CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468 ss.

DELLA VALLE E., *La sede di direzione è rilevante per le società*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 dicembre 2023

DELLA VALLE E., *Revisione dei criteri di residenza fiscale di società*, in *il fisco*, 2024, 5, 434 ss.

- DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Padova, 2012
- GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 186 ss.
- MANZITTI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle società*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 176 ss.
- MELIS G., *La residenza fiscale delle società*, in *Giur. it.*, 2009, 2573 ss.;
- MELIS G., *La residenza fiscale dei soggetti Ires e l'inversione dell'onere probatorio di cui all'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, t.u.i.r.*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 3, 781 ss. PISTONE P., *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 3, 872 ss.
- SASSEVILLE J., "The meaning of 'Place of effective management'", in MAISTO G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, 2009, 3 ss.
- SAVORANA A. - VISMARA F., *Convenzione multilaterale con presunzione sull'abuso*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 novembre 2021
- SHALHAV S., *The evolution of art. 4(3) and its impact on the Place of effective management tie-breaker rule*, in *Intertax*, 2004, 460 ss.
- ZANOTTI N., *Gli incerti confini dell'esterovestizione nell'economia globalizzata*, Pisa, 2020

## La nuova disciplina fiscale del c.d. *reshoring* alla luce dei commenti rilasciati da Assonime

VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI

A. L'art. 6 D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito, il "Decreto") ha introdotto nel nostro ordinamento una normativa di favore (il regime del c.d. "*reshoring*") che prevede la non concorrenza alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP del 50% del reddito derivante da attività di impresa o da arti o professioni esercitate in forma associata trasferite da Paesi extra europei in Italia, per il periodo in cui avviene il trasferimento e nei 5 successivi.

L'agevolazione non spetta per le attività già esercitate in Italia nei 24 mesi precedenti al trasferimento e viene meno nel caso di "ritrasferimento", anche parziale, dell'attività al di fuori dei confini europei nei 5 periodi d'imposta – 10 se si tratta di grandi imprese – successivi al termine del regime. Per poterne beneficiare, la normativa prevede l'obbligo per il contribuente di mantenere separate evidenze contabili idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito. L'efficacia della disposizione è sospesa sino all'autorizzazione da parte della Commissione Europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea (per un primo commento, ASCOLI G. - PELLECCIA M., *Trasferimento in Italia di attività economiche*, in *il fisco*, 2023, 46, 4365 ss.; AVOLIO D. - PIAZZA M., *Il reshoring di attività economiche e il caso delle società holding*, in *il fisco*, 2024, 4, 321 ss.; MICHELUTTI R. - PRAMPOLINI A. - D'ETTORRE A., *Il trasferimento in Italia di attività economiche (reshoring)*, in *Corr. trib.*, 2024, 3, 205 ss.).

Il testo normativo, meritevolmente snello, ha senz'altro il pregio di mettere in risalto le proprie finalità agevolative e di fissare al contempo dei meccanismi applicativi di base facilmente comprensibili anche dagli operatori esteri, ma, al contempo, presenta dei limiti quando si tenta un coordinamento con le disposizioni vigenti nel sistema fiscale odierno.

Con la circolare 23 febbraio 2024, n. 4 (di seguito la "Circolare"), l'Assonime ha fornito alcuni chiarimenti sull'ambito applicativo e sul meccanismo di calcolo del reddito agevolato prodotto nel contesto di attività imprenditoriali, che meritano di essere sintetizzati con alcune osservazioni a margine.

B. Partendo dall'ambito applicativo, la Circolare osserva preliminarmente come il regime non sia delimitato sul piano soggettivo e come la norma preveda l'accesso al beneficio dei soli soggetti che trasferiscono in senso fisico un'attività di impresa da un Paese estero extra UE e SEE in Italia.

Tra le attività economiche agevolabili devono intendersi comprese per definizione le attività produttive e commerciali, esercitate attraverso la gestione di un complesso di beni organizzato. Al contrario, è dubbio che possano consentire l'accesso al beneficio il trasferimento di *asset* isolati che implicano solo una titolarità meramente passiva (ad esempio, le proprietà intellettuali, crediti o partecipazioni).

Meno netta appare la questione del possibile accesso all'agevolazione da parte di società residenti in un Paese extra CEE o SEE che siano *holding* statiche o *IP companies*: a tal riguardo la soluzione dovrebbe essere negativa se si opera un rimando alla normativa in materia di aiuti di Stato.

E invero, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia europea in tema di aiuti di Stato (sentenze 6 febbraio 1987, causa C-80/95, *Harnas & Helm CV* e 10 gennaio 2006, causa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze S.p.A.), lo svolgimento di un'attività economica va esclusa nel caso di «*semplice possesso di partecipazioni, anche di controllo, quando tale possesso dà luogo soltanto*

*all'esercizio di diritti connessi alla qualità di azionista o di socio»,* e quindi ciò non dovrebbe consentire l'accesso all'agevolazione in parola in tali casi. Differenti dovrebbero essere invece le conclusioni rispetto alle c.d. *holding dinamiche*, che effettuano un'attività di controllo attraverso una partecipazione diretta o indiretta alla gestione delle partecipate.

Sul punto la Circolare suggerisce un criterio alternativo per l'analisi di queste situazioni: quello di verificare se l'attività svolta in Italia, anche in assenza di trasferimento, possa configurare una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 162 TUIR. In questo caso, per la valutazione della soglia di presenza fisica richiesta dalla norma sopra citata, potrebbero essere d'aiuto anche le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria ai fini della prova dell'esimente di cui all'art. 167, comma 5, TUIR che rende inoperante la disciplina CFC in caso di radicamento nel territorio, ovvero in presenza di «*attività economiche effettive mediante impiego di personale, attrezzature, attivi e locali*».

Il trasferimento presuppone che l'attività rimpatriata sia già svolta all'estero, con il limite che non possono fruire dell'agevolazione quelle che sono state condotte in Italia nei 24 mesi precedenti. Per quelle insediate *ab origine* all'estero, diversamente da quelle svolte in precedenza in Italia, non è previsto a livello normativo alcun periodo minimo di permanenza all'estero e quindi potrebbero essere oggetto di trasferimento anche prima del decorso dei 24 mesi dall'avvio.

Ai fini dell'agevolazione è, inoltre, ininfluenza che le attività oggetto di agevolazione siano già soggette alla potestà impositiva in Italia prima del trasferimento. Questo potrebbe essere, ad esempio, il caso di attività che prima del rimpatrio siano state esercitate all'estero per mezzo di una stabile organizzazione di un soggetto residente. Considerazioni analoghe dovrebbero valere per le attività facenti capo a una CFC nel caso di trasferimento sia della residenza in Italia sia di parte delle attività esercitate dalla CFC alla casa-madre.

La Circolare si sofferma, inoltre, sulle modalità attraverso le quali può essere attuato il trasferimento delle attività oggetto di agevolazione e reputa ammissibili tutte le soluzioni tecniche tramite le quali possa avvenire la riallocazione di attività in Italia. Non pare dubbio che ciò possa essere effettuato tramite il trasferimento della residenza o la creazione di una stabile organizzazione.

Parimenti dovrebbero essere trattati i trasferimenti realizzati per effetto di operazioni straordinarie e dovrebbero essere altresì ammesse le riallocazioni di attività svolte all'estero non solo con riferimento alla singola entità ma anche all'interno del gruppo economico. Ed invero, come chiarito dalla Relazione illustrativa, non è determinante l'appartenenza dell'attività trasferita ad un soggetto giuridico che in precedenza operava all'estero bensì il fatto che il trasferimento venga deciso e posto in essere dal predetto gruppo economico.

Al di fuori di queste ipotesi, Assonime si interroga se le medesime conclusioni possano essere raggiunte anche con riferimento alle operazioni straordinarie a favore di società appartenenti ad un gruppo societario diverso, poiché il requisito del pregresso svolgimento all'estero dell'attività da parte dello stesso soggetto economico potrebbe essere assente.

In tale contesto, non ci dovrebbero essere dubbi con riferimento ad operazioni in entrata come fusioni e scissioni, posto che l'avente causa subentra nelle situazioni soggettive del dante causa. Se si parte dal presupposto che l'attività rimpatriata debba appartenere al medesimo gruppo al momento del trasferimento fisico in Italia, dovrebbero rientrare nell'ambito dell'agevolazione anche le operazioni in entrata di natura realizzativa, quali ad esempio il conferimento o la cessione d'azienda, nel limite in cui l'attività estera sia acquisita da un gruppo economico diverso e quest'ultimo proceda al rimpatrio.

Da ultimo la Circolare analizza l'ipotesi in cui il trasferimento dell'attività avvenga attraverso l'attribuzione di nuove funzioni alla società o alla stabile organizzazione già presente in Italia con la contemporanea cessazione delle attività all'estero.

Un esempio potrebbe essere la trasformazione di un distributore con un profilo *limited distributor* a quello *fully fledged*. In linea di principio questo cambiamento dovrebbe poter beneficiare del regime in esame. Tuttavia, l'agevolazione dovrebbe essere attivabile solo laddove non si verifichi una tale integrazione tra le attività preesistenti in Italia e quelle oggetto di trasferimento negli anni di vigenza

del regime da condurre alla sostanziale impossibilità di predisporre dei conti economici distinti per le attività agevolate.

**C.** La Circolare in esame non fornisce indicazioni circa le possibili modalità del trasferimento in Italia di attività professionali esercitate in forma associata, sebbene sia una fattispecie rientrante nell'ambito dell'agevolazione in parola.

Una di queste potrebbe essere, ad esempio, la creazione di una base fissa d'affari da parte del soggetto estero, tra l'altro già oggetto del vaglio dell'Amministrazione finanziaria in precedenti documenti di prassi (cfr. ris. 26 aprile 2007, n. 80/E e ris. 11 giugno 2009, n. 154/E). Secondo quanto chiarito, un'associazione tra professionisti estera dovrà essere considerata come un soggetto passivo dell'imposta sulle società di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR (cfr. istruzioni Modello Redditi - Enti non commerciali) e lo *status* di ente non commerciale dovrà essere verificato rispetto all'attività effettivamente esercitata in Italia, prescindendo dalla connotazione che ha l'ente o associazione professionale nell'ordinamento del Paese di origine.

Ne consegue che i redditi prodotti dalla base fissa, imponibili in Italia ai sensi delle regole di localizzazione previste dall'art. 23, comma 1, lett. d), TUIR, devono essere determinati ai sensi degli artt. 153 e 154 TUIR, ossia sommando il risultato delle singole categorie di redditi individuate dal Titolo I del TUIR. Con specifico riferimento ai redditi di lavoro autonomo, questi seguiranno le regole degli artt. 53 e seguenti del TUIR. La percezione di compensi per attività professionali comporterà inoltre l'assoggettamento dei medesimi a ritenute ai sensi dell'art. 25 D.P.R. n. 600/1973 (ossia a ritenuta a titolo d'acconto ai sensi del comma 1 della predetta norma e nella misura del 20%, in base ai chiarimenti forniti nelle richiamate ris. nn. 80/E/2007 e 154/E/2009; essi dovrebbero, tuttavia, intendersi come superati dall'opinabile posizione assunta nella più recente Risposta ad interpello n. 285/E del 20 maggio 2022, in cui si precisa che i compensi erogati a un consulente non residente per attività professionale svolta attraverso una "sede fissa" debbano essere assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30% ai sensi dell'art. 25, comma 2).

**D.** La disciplina del *reshoring* si sostanzia, come già richiamato, in una riduzione del 50% della base imponibile rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP calcolata a partire dal reddito prodotto dalle attività trasferite nel territorio dello Stato e precedentemente esercitate in un Paese extraeuropeo nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei 5 periodi di imposta successivi.

Le modalità di determinazione del risultato di periodo non sono affrontate nel testo normativo. Quest'ultimo difatti si limita a prevedere che il contribuente sia obbligato a tenere separate evidenze contabili in cui siano rilevati i fatti gestionali riferibili alle attività agevolabili.

**D.1.** È, ovviamente, possibile che l'attività trasferita possa generare delle perdite fiscali nel periodo di vigenza del beneficio. La sola menzione nella normativa in commento ai "*redditi imponibili*" non dovrebbe essere di per sé d'ostacolo all'applicazione delle disposizioni in materia di compensazione e di riporto delle perdite, sempre nel rispetto dei limiti di cui all'art. 83, comma 1, secondo periodo, TUIR secondo cui «*in caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi*».

Questa disposizione – collocata nel testo dell'art. 83 dopo l'abrogazione di una norma sostanzialmente analoga dal testo dell'art. 84 TUIR – è volta a fissare il «*criterio di simmetria tra imponibilità del risultato positivo (reddito) e deducibilità del risultato negativo (perdita)*» e a chiarire che «*la citata simmetria opera ab origine sul risultato di esercizio e, quindi, sia sulle perdite di esercizio eventualmente da utilizzare in compensazione nel medesimo periodo d'imposta su altri redditi, sia, a maggior ragione, sul riporto a nuovo delle perdite*» (così, Relazione di accompagnamento alla Legge di Bilancio 2008). Allo stato, come precisato dalla ris. 13 dicembre 2010, n. 129/E, ricadono nel campo di applicazione di

tale limitazione i regimi agevolativi che riguardano i risultati reddituali complessivi derivanti dall'esercizio di determinate attività d'impresa, quali, ad esempio, l'esenzione pari all'80% del reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nei registri internazionali di cui all'art. 4, comma 2, D.L. 30 dicembre 1997, n. 457 (se non è stata effettuata l'opzione per il regime della *tonnage tax*) o quella del 56% del reddito delle imprese che esercitano la pesca mediterranea, costiera o interna, che nei fatti concedono agevolazioni con dei meccanismi pienamente assimilabili a quelli del *reshoring*.

Non dovrebbe trovare invece applicazione – come si afferma anche nella Circolare Assonime – la limitazione prevista dall'art. 84 TUIR che sterilizza le perdite riportabili fino a concorrenza degli utili che non hanno concorso alla formazione dell'imponibile a titolo di esenzione, in quanto l'agevolazione in parola agisce a livello di reddito imponibili e non sul risultato civilistico.

Nel caso in cui il soggetto beneficiario sia titolare unicamente di attività agevolate, gli utili e le perdite devono assumersi in termini omogenei, e quindi, in forza del principio di cui sopra, nella misura del 50%, fermo sempre restando in ogni caso i limiti all'utilizzo in compensazione fissati dall'art. 84 TUIR (*i.e.* compensabilità delle perdite fino a concorrenza dell'80% dell'utile, a meno che le perdite siano realizzate nei primi 3 anni di attività): ipotizzando, ad esempio, che le perdite in T1 siano pari a 150 ( $300 \cdot 50\%$ ) e gli utili in T2 siano 400, il reddito imponibile in T2 dovrebbe essere pari a  $400 \cdot 50\% - 300 \cdot 50\% = 50$ .

Proseguendo oltre, l'Assonime analizza l'ipotesi in cui coesistano attività rientranti nel perimetro applicativo dell'agevolazione e attività soggette invece a IRES ordinaria, così come peraltro ammesso dalla stessa disposizione là dove impone la tenuta di separate evidenze contabili per le componenti che beneficiano del regime di *reshoring*. Anche in questo caso, l'applicazione della disposizione di cui all'art. 83 TUIR dovrebbe consentire una compensazione infra-periodo delle perdite conseguite dalle attività agevolate nella misura del 50% con i redditi conseguiti da quelle condotte dal contribuente in regime ordinario, in analogia con la disciplina della *branch exemption*.

Dal nostro punto di vista, simili conclusioni potrebbero estendersi anche al caso in cui la società conduca un unico *business* soggetto al regime del *reshoring* e alla fine del periodo agevolabile disponga di perdite a riporto. Tali perdite, come per le società dove si verifica una compresenza tra il regime agevolato e quello ordinario, non dovrebbero trovare limiti al loro riporto e alla compensazione, seppur nella misura del 50%.

**D.2.** La presenza di più attività comporta che alcuni costi possano avere natura promiscua ed essere pertanto riferibili indistintamente tanto all'attività agevolata quanto a quelle ordinarie.

In questi casi, l'Assonime suggerisce il ricorso a un criterio oggettivo e verificabile come l'allocazione di tali costi in base ai ricavi, così come previsto per altri regimi speciali (cfr. art. 159, comma 3, TUIR in materia di ripartizione di costi promiscui riferibili ad attività in regime di *tonnage tax* e ad attività in regime ordinario). Peraltro, una soluzione di carattere analogo era già stata adottata dalla prassi con riferimento al regime della società armatoriali, che parrebbe del tutto simile a quello in parola poiché prevede un abbattimento del reddito imponibile nella misura dell'80%.

L'allocazione secondo tale criterio dovrebbe precludere l'applicazione della disciplina di cui all'art. 109, comma 5, TUIR, in base alla quale i costi promiscui sono deducibili in misura corrispondente al rapporto tra i ricavi tassati (o non tassati in quanto esclusi) e il totale dei ricavi, prevedendo la sterilizzazione della porzione di costi generali riferibili ai ricavi esenti. In particolare, l'inoperatività del citato art. 109, comma 5 sarebbe giustificata, da un lato, dal fatto che la detassazione nel contesto del *reshoring* non riguarda proventi ma il reddito in generale e, dall'altro, dalla volontà di evitare possibili distorsioni generate da una doppia sterilizzazione.

**D.3.** Un esempio di costi comuni ad attività agevolate e soggette a tassazione ordinaria potrebbe essere rappresentato dagli interessi passivi, i quali, lo si anticipa, presentano per loro natura talune peculiarità.

La Circolare Assonime in commento sembrerebbe suggerire di procedere, in prima battuta, ad un calcolo separato ai sensi dell'art. 96 TUIR degli interessi deducibili (o eccedenti) afferenti l'attività agevolata e le altre attività mediante la predisposizione di due distinti ROL. In un secondo momento, i risultati così ottenuti dovrebbero essere consolidati.

Va evidenziato che, in caso di finanziamenti, l'imputazione degli interessi passivi solamente all'attività trasferita dovrebbe essere consentita solo se questi ultimi sono contratti esclusivamente con l'intento di finanziare detta attività (cfr. Risposta a interpello n. 745 del 27 ottobre 2021, in materia di rinuncia ai crediti da parte del socio di una società che applica il regime del "Registro Internazionale") e, in caso contrario, dovrebbe essere consentita l'allocazione solo della quota riferibile all'attività agevolata.

Questo approccio non parrebbe tuttavia allineato la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 142/2018, la quale lascerebbe intendere che la determinazione del ROL debba essere unitaria e che in presenza di regimi di esenzione (come quello della c.d. *branch exemption*) e di esclusione dal reddito (come quella previsto alla previgente disciplina del *Patent box*) si debba procedere solo ad una rettifica del ROL in modo da escludere dal computo le componenti ivi incluse e detassate per effetto dell'agevolazione.

Da un punto di vista pratico, in base a tale impostazione si dovrebbe, in primo luogo, procedere a rettificare il ROL fiscale delle componenti relative all'attività agevolate nella misura del 50% e poi, in un secondo momento, a decrementare di pari misura l'importo degli interessi passivi imputabili all'attività oggetto di *reshoring* in modo da raffrontare due grandezze che possano dirsi omogenee.

Detta metodologia è, tuttavia, ritenuta del tutto coerente da parte di Assonime, in quanto non sarebbe in grado di assicurare che gli interessi passivi deducibili a livello di impresa nel complesso possano essere allineati al totale degli interessi passivi che avrebbero assunto rilevanza qualora le medesime attività fossero pertinenti a due entità separate, anziché in un unico soggetto.

A latere, si evidenzia che al termine del periodo agevolabile potrebbero essere presenti eccedenze di interessi passivi, di interessi attivi o di ROL (quest'ultimo riportabile in ogni caso nel limite del periodo di 5 anni) generate dall'attività trasferita. Partendo dalle eccedenze di interessi passivi, e posto che l'originaria variazione in aumento effettuata ai fini della determinazione del reddito imponibile porterebbe alla loro rilevanza per la quota del 50%, appare logico che la corrispondente variazione in diminuzione effettuata dopo il periodo di vigenza del *reshoring* sia rilevante nella medesima misura. Questo approccio potrebbe anche essere supportato dal sopra richiamato principio di simmetria applicabile alle perdite che fissa il momento di quantificazione della limitazione dell'ammontare compensabili nel momento di formazione delle stesse.

**E.** La determinazione del reddito ai fini IRES e IRAP richiede, inoltre, l'attribuzione di un valore fiscale agli *asset* afferenti all'attività economica oggetto di trasferimento.

Sulla scorta delle considerazioni effettuate al paragrafo 2, in caso di beni posseduti dalle imprese commerciali dovrebbe trovare applicazione la disciplina dell'*entry tax* di cui all'art. 166-bis TUIR, che prevede specifici criteri per la valorizzazione dei beni in ingresso in Italia nelle diverse ipotesi di trasferimento della residenza, anche per effetto di operazioni straordinarie, o di un complesso aziendale.

Seguendo la regola di carattere generale, il riconoscimento del valore fiscale dovrà avvenire al valore di mercato ex art. 110, comma 7, TUIR, ove sia effettuato da soggetti residenti in Paesi extra-europei inclusi nella lista di cui all'art. 11, comma 4, lett. c), D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239 degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni, o interessi una stabile organizzazione in regime di *branch exemption* ivi situata. Nel caso in cui invece i soggetti che effettuano il trasferimento rilevante provengano da Stati e territori non inclusi nella *white list* (che nella pratica rappresentano ipotesi del tutto residuali), il criterio del valore di mercato potrà trovare applicazione solo ad esito di un accordo preventivo di cui all'art. 31-ter D.P.R. n. 600/1973; in caso contrario, sarà assunto come valore fiscale delle attività trasferite, il minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato, mentre per le passività, in misura pari al maggiore tra questi.

L'applicazione della normativa dell'*entry tax* nell'ambito del *reshoring* potrebbe quindi recare il vantaggio di consentire un eventuale *step-up* sui valori in entrata anche in assenza di una tassazione in uscita.

E invero, il criterio del valore di mercato (salvo per le eccezioni rappresentate per le attività provenienti da Paesi *black list*) ha valenza assoluta e deve essere applicato anche ai beni che «*non sono più presenti in bilancio in quanto completamente ammortizzati o il cui valore contabile sia inferiore al loro fair value*» (cfr. ris. n. 69/E/2016). In questi casi, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la legittimità di procedere alla deduzione delle maggiori quote di ammortamento fiscale in via extra-contabile in base alla deroga al principio di previa imputazione dei costi al conto economico contenuta nell'art. 109, comma 4, lett. a), TUIR, che prevede la deduzione dei componenti negativi che, «*pur non essendo imputati a conto economico, sono deducibili per disposizione di legge*» (cfr. Interrogazione parlamentare 5-08068 del 10 marzo 2016 e citata ris. n. 69/E/2016). Il medesimo principio dovrebbe valere per i fondi rischi e quindi dovrebbero considerarsi dedotti, come osservato da Assonime (cfr. circolare 4 agosto 2021, n. 24), «*in modo del tutto analogo a quanto accade quando l'acquirente di un compendio aziendale ripartisca il corrispettivo pagato tra le attività e le passività, compresi i fondi rischi*».

È, inoltre, possibile attribuire un valore fiscale all'avviamento tenendo in considerazione le funzioni e i rischi trasferiti anche in assenza di un acquisto contro corrispettivo nel Paese di provenienza, dovendosi considerare superato – per effetto dell'introduzione ad opera del “decreto internazionalizzazione” del comma 4 all'art. 166-bis TUIR – l'orientamento espresso dalla prassi nella ris. 5 novembre 2019, n. 92/E secondo cui tra gli *asset* suscettibili di valorizzazione in entrata non era «*riconducibile l'avviamento autoprodotta all'estero*».

L'art. 166-bis TUIR è, tuttavia, applicabile solo ai soggetti che conseguono reddito d'impresa. Da chiarire, dato il vuoto normativo, se i medesimi criteri possano essere estesi ai soggetti esteri che esercitano in Italia attività professionali, come dovrebbe essere.

Problematica è l'applicabilità dei criteri previsti dall'art. 166-bis anche ai fini IRAP. In passato, l'Amministrazione finanziaria (cfr. Risposta a interpello n. 460/2019) si era espressa in senso negativo, sulla base dell'assunto che l'IRAP dovesse ritenersi un tributo autonomo rispetto all'IRES che si fonda sulla cosiddetta “presa diretta” dal bilancio.

Secondo Assonime, tale posizione dovrebbe essere riconsiderata posto che l'art. 166-bis richiama la disciplina del *transfer pricing* la quale è rilevante anche ai fini IRAP. Diversamente, del resto, se si considerasse il costo storico in luogo di quello di mercato, si finirebbe per attrarre in Italia plusvalori formati all'estero prima del trasferimento, e questo sarebbe manifestamente contrario al presupposto del tributo regionale che è quello di tassare il valore della produzione realizzata sul territorio nazionale.

Come si precisa anche nella Circolare in esame, il regime del *reshoring* non deroga alle regole ordinarie di determinazione dell'imponibile. Di conseguenza, le variazioni temporanee effettuate nel periodo di vigenza dell'agevolazione, partendo dai valori rilevati con i criteri di cui sopra, rileveranno per il medesimo importo nel momento del loro riassorbimento, anche quando il contribuente sarà transitato al regime ordinario al termine del quinquennio in cui vige l'agevolazione.

**F.** Il regime agevolativo del *reshoring* può inevitabilmente intersecarsi con altri istituti previsti dal TUIR.

In primo luogo, la società che beneficia del *reshoring* dovrebbe poter aderire al regime del consolidato fiscale, fermo restando la sussistenza delle altre condizioni previste dall'art. 117 e seguenti del TUIR. In base all'art. 126, comma 1, TUIR l'opzione è preclusa alle società che fruiscono di riduzione delle aliquote IRES. Al contrario (come precisato anche nella circ. 20 dicembre 2004, n. 53/E, par. 2.2.2), tale esclusione non dovrebbe esplicitare i propri effetti nelle ipotesi di esenzione, totale o parziale, dal reddito da imposizione (al pari delle agevolazioni di tipo territoriale o settoriale), che a ben vedere dovrebbero comprendere anche l'agevolazione in esame. A favore di questa lettura sembra determinate il fatto che la disposizione in commento non contiene un divieto specifico all'adesione al consolidato,

al contrario ad esempio di quanto espressamente previsto per i soggetti che applicano la *tonnage tax* nell'art. 160 TUIR.

A nostro giudizio, nel caso di inclusione nel perimetro del consolidato di un'impresa che beneficia del regime in parola dovrebbero in linea di principio valere le medesime considerazioni effettuate in relazione alla gestione del meccanismo di deducibilità degli interessi passivi ove coesistano attività agevolabili ed attività soggette a imposizione ordinaria. In tale circostanza, il consolidato produrrebbe, infatti, una condizione di concorrenza ad imposizione di redditi derivanti da due gestioni differenti nel medesimo periodo.

Stesse conclusioni dovrebbero valere per il regime di trasparenza fiscale di cui all'art. 115 TUIR, posto che esso è precluso solo nel caso in cui i soci della società partecipata fruiscono di una riduzione dell'aliquota IRES, non essendo attivabile quando il reddito della partecipata sia in tutto o in parte detassato.

Per quanto riguarda il rapporto tra il regime in esame e le altre agevolazioni, la normativa in esame non prevede alcun divieto esplicito di cumulo tra gli incentivi, come non manca di evidenziare la Circolare Assonime.

Con specifico riferimento al credito per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 198 ss., L. n. 160/2019, le spese ammissibili vanno assunte al netto di contributi e sovvenzioni ricevute a qualsiasi titolo: il beneficio del *reshoring* non dovrebbe ricadere in questa categoria in quanto riguarda la detassazione del reddito e non il costo dei beni relativi all'attività agevolata.

Quanto all'interrelazione tra la disciplina del *reshoring* e quella del *Patent box*, non dovrebbero essere tenuti in considerazione i costi sostenuti prima del trasferimento in Italia. E infatti, il provvedimento attuativo sul *Patent box* (art. 3.4 del Provvedimento direttoriale prot. n. 48243/2022) consente di attribuire rilevanza solo alle attività “svolte in laboratori o strutture situate nel territorio dello Stato” o in Stati UE e SEE, onde devono ritenersi esclusi quelli sostenuti per attività svolte in Paesi extra EU o SEE.

La Circolare Assonime in esame si interroga se la detassazione prevista dal regime del *reshoring* possa essere rilevante (o meno) ai fini della normativa anti-ibridi di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 142/2018.

La risposta dovrebbe essere negativa in quanto la disciplina in commento non integra una fattispecie di D/NI (deduzione non inclusione). In particolare, per ricadere nella disciplina anti-ibridi dovrebbe presentarsi un *quid pluris* rispetto a un effetto di deduzione e non inclusione in due giurisdizioni riconducibile a una cosiddetta causa ibrida dovuta dalla presenza di strumenti finanziari e/o entità diversamente qualificati (ovvero di componenti reddituali attribuiti in modo asimmetrico) dalle giurisdizioni fiscali coinvolte nell'operazione.

**G.** La normativa in esame prevede, infine, un meccanismo di recupero dell'agevolazione nel caso in cui l'attività economica agevolata venga successivamente ritrasferita in uno Stato extra-europeo ed extra-SEE nel periodo di 5 anni dal termine del regime agevolato o nei 10 anni successivi ove la beneficiaria sia un'impresa di grandi dimensioni, così come individuato dalla Raccomandazione 2003/361/CEE della Commissione del 6 maggio 2003 (*i.e.* da individuarsi per differenza rispetto alle PMI, nelle imprese che hanno più di 250 dipendenti e un fatturato annuo superiore a 50 milioni di euro o un totale di bilancio annuo superiore a 43 milioni di euro).

Da un punto di vista temporale, il periodo quinquennale o decennale decorrente dalla scadenza dell'agevolazione potrebbe essere interpretato quale termine ultimo per l'applicazione del meccanismo di *recapture* e, quindi, esso dovrebbe operare anche nei periodi agevolati.

Sempre su questo fronte, la norma del *reshoring* dovrebbe configurarsi come una disciplina speciale rispetto a quella prevista dall'art. 5 D.L. n. 87/2018 in materia di aiuti di Stato la cui decadenza si verifica ove l'attività venga delocalizzata. Su tali basi, il meccanismo di *recapture* dovrebbe attivarsi anche nel caso di un trasferimento parziale dell'attività che ha beneficiato dell'agevolazione e dovrebbe comportare il recupero delle imposte non pagate per effetto dell'abbattimento del reddito al 50% incrementate degli interessi.

Nel caso di un soggetto che svolga più attività – agevolate e non – l'importo da versare dovrebbe essere determinato riliquidando gli imponibili dei periodi di imposta interessati originariamente dall'agevolazione anche laddove in tali periodi siano maturate perdite. Le perdite che hanno subito una decurtazione per effetto dell'art. 83 TUIR venendo meno l'agevolazione dovrebbero essere riconsiderate nella misura del 100%.

Il trasferimento dovrebbe intendersi in senso fisico e quindi l'ambito di applicazione della *recapture* pare escludere il ridimensionamento dell'attività rimpatriate dovute a fatti meramente gestionali genuini riconducibili, ad esempio, a congiunture negative di mercato. Alla stessa stregua, non dovrebbe ritenersi elusiva la scelta di cedere il *business* a terzi o anche ad altre entità del gruppo. Su questo aspetto ci si chiede se il terzo nel periodo di sorveglianza debba astenersi dal delocalizzare detto *business* in uno Stato extra-EU. Dovrebbe risultare, altresì, irrilevante: (i) la cessione di *asset* isolati a controparti che eventualmente procedano al loro trasferimento all'estero quando gli *asset* in questione siano sostituiti e l'attività prosegua in Italia senza soluzione di continuità; (ii) l'avvio della stessa tipologia di attività oggetto di *reshoring* all'estero.

**H.** Una questione da chiarire riguarda gli effetti che si potrebbero avere nel caso in cui l'attività economica oggetto di *reshoring* sia trasferita dal soggetto beneficiario ad altro soggetto, fermo restando il requisito del radicamento sul territorio italiano.

E invero, in caso di trasferimento della titolarità dell'attività agevolata attraverso operazioni fiscalmente neutrali, come fusioni e scissioni, la normativa di favore in esame dovrebbe continuare a operare senza soluzione di continuità. Inoltre, per effetto del subentro dell'avente causa nelle posizioni soggettive del dante causa, il meccanismo di *recapture* dovrebbe applicarsi anche alla società risultante dalla fusione ovvero alla beneficiaria della scissione.

Passando al contesto di un'operazione di cessione d'azienda, occorre preliminarmente osservare che i plusvalori realizzati dal cedente sono attratti al regime di detassazione in esame. Di converso, il cessionario, in coerenza con i principi generali, prenderà in carico l'azienda ai nuovi valori così come risultanti dal corrispettivo pagato.

Alcune indicazioni sulla possibilità di continuare (o meno) il regime agevolato in capo al cedente possono desumersi dall'art. 5, comma 6, D.Lgs. n. 87/2018 in materia di limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti di Stato. Tale disposizione prevede che il distoglimento dell'attività dal sito produttivo oggetto di incentivi ad altro sito sia rilevante ai fini del recupero dell'aiuto solo quando il trasferimento sia realizzato dalla stessa impresa beneficiaria o da altra impresa controllata o collegata, con l'effetto di penalizzare solo le delocalizzazioni realizzate o riconducibili al di fuori del medesimo soggetto economico.

A *contrariis*, sembra possibile affermare che il cessionario appartenente al medesimo gruppo societario del cedente possa continuare a fruire dell'abbattimento della base imponibile per i periodi rimanenti del quinquennio ed essere parimenti assoggettato quindi al meccanismo di *recapture*.

Scenario diverso dovrebbe all'opposto delinearsi qualora la cessione fosse effettuata a favore di soggetti terzi. In questo caso, la preclusione all'accesso al regime agevolato dovrebbe essere determinata dal fatto che, ai fini fiscali, l'acquirente inizia un'attività *ex novo* in discontinuità con il dante causa e con i nuovi valori di riferimento, in modo non dissimile a quanto accade nel caso di acquisto di beni non agevolati.

Come chiarisce anche la Circolare Assonime, anche nel caso del conferimento d'azienda va tenuta in debita considerazione la distinzione tra operazioni interne o esterne al perimetro del gruppo.

Più in particolare, per quanto riguarda i conferimenti d'azienda tra società del medesimo gruppo, dovrebbero poter essere applicabili regole analoghe a quelle appena delineate nell'ipotesi di cessione. Per quanto concerne i conferimenti d'azienda a favore di soggetti terzi, occorre osservare preliminarmente che tale operazione è fiscalmente neutrale anche se non comporta il trasferimento delle posizioni soggettive. In tale contesto, se si reputa l'agevolazione in parola una posizione soggettiva non trasferibile, il regime del *reshoring* non dovrebbe continuare in capo al conferitario. Di converso, se si valorizza il

fatto che l'attività trasferita non si considera realizzata a seguito del conferimento e prosegue fiscalmente senza soluzione di continuità, si potrebbe sostenere che tale operazione abbia un effetto successorio, prevedendo così la possibilità per il conferitario di beneficiare dell'abbattimento del reddito del 50%, come avviene per fusioni e scissioni.

I. Qualche osservazione, seguendo la scansione argomentativa della Circolare Assonime, va fatta con riguardo alla possibile interazione tra le *GloBE Rules* e la disciplina del *reshoring*.

Com'è noto, il D.Lgs. n. 209/2023 ha attuato la Direttiva (UE) 2022/2523 che prevede un serie di regole che garantiscono un livello impositivo minimo del 15% per i gruppi nazionali o multinazionali che superano la soglia di ricavi di 750 milioni di euro. L'Italia si è avvalsa della facoltà di introdurre un'imposta minima nazionale in relazione a tutte le imprese localizzate in Italia (c.d. *Qualified Domestic Minimum Top Up Tax - QDMTT*).

In tale contesto, l'agevolazione del *reshoring* si presenta quale incentivo fiscale di natura permanente e comporta una riduzione del livello di imposizione effettiva. Di conseguenza, un gruppo multinazionale che usufruisce del regime agevolativo in esame potrebbe essere tenuto a versare l'imposta minima nazionale.

L'entità dell'imposta QDMTT dipenderà dalla modalità di calcolo dell'*Effective Tax Rate*.

Ipotizzando che sia svolta in Italia solo l'attività agevolata, il differenziale – nel caso in cui si considerasse la sola IRES – sarebbe pari al 3% ( $15\% - 24\% * 50\%$ ). Potrebbero esservi, tuttavia, buone argomentazioni per ricomprendere nelle *Covered Taxes* anche l'IRAP, con la conseguenza che tale differenza sarebbe ridotta all'1,05% ( $15\% - 27,9\% * 50\%$ ).

L'imposta minima nazionale si ottiene poi moltiplicando tale aliquota dell'1,05% per il c.d. profitto eccedente, ossia il reddito netto che risulta dopo aver scomputato la quota esente che riflette la remunerazione ordinaria dell'attività economica (*Substance-Based Income Inclusion - SBIE*).

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASCOLI G. - PELLECCIA M., *Trasferimento in Italia di attività economiche*, in *il fisco*, 2023, 46, 4365 ss.

ASSONIME, circolare 23 febbraio 2024, n. 4

ASSONIME, circolare 4 agosto 2021, n. 24

AVOLIO D. - PIAZZA M., *Il reshoring di attività economiche e il caso delle società holding*, in *il fisco*, 2024, 4, 321 ss.

MICHELUTTI R. - PRAMPOLINI A. - D'ETTORRE A., *Il trasferimento in Italia di attività economiche (reshoring)*, in *Corr. trib.*, 2024, 3, 205 ss.

# X - IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE



## STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

### Imponibilità di somme risarcitorie da accordi transattivi: principio di capacità contributiva e superamento del principio di competenza

*Taxation of indemnity settlement agreements: ability to pay principle and overcoming of accrual principle*

ALESSANDRO LISI

#### Abstract

Nel reddito d'impresa vi sono molti casi in cui vi è uno sfasamento tra momento in cui si verifica l'evento che determina l'imputazione a periodo del componente reddituale e quello in cui vi è l'effettivo esborso o incasso. Uno di questi è quello degli accordi transattivi. La disamina del momento impositivo in questa fattispecie, che si connota per una condivisa soluzione in ambito tributario e contabile, consente valutazioni e osservazioni *de iure condendo* di valenza generale per le fattispecie consimili.

**Parole chiave:** transazione, accordo transattivo, risarcimento, principio di competenza, principio di cassa, capacità contributiva, imposta sul reddito delle società

#### Abstract

*With reference to business income, there are many cases in which there is a gap between the moment in which the event that determines the attribution of the income component to the period occurs and the moment in which there is the actual disbursement or collection. One of these cases is that of settlement agreements. The examination of the moment of taxation in this case, which is characterized by a shared solution in the tax and accounting fields, allows assessments and observations de iure condendo of general value for similar cases.*

**Keywords:** transaction, settlement agreement, compensation, accrual principle, cash-based principle, ability to pay principle, corporate income tax

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** L'attuale momento impositivo delle somme risarcitorie da accordi transattivi. - **3.** Limiti della tassazione per competenza e crisi del principio di capacità contributiva. - **4.** Proposta di adozione del principio di cassa. - **5.** Potenziali criticità sull'applicazione del principio di cassa e suoi superamenti. - **6.** Brevi considerazioni finali.

**1.** Nel reddito d'impresa vi sono molti casi in cui vi è uno sfasamento tra momento in cui si verifica l'evento che determina l'imputazione a periodo del componente reddituale e quello in cui vi è l'effettivo esborso o incasso. Uno di questi è quello degli accordi di natura transattiva<sup>(1)</sup>. La disamina del momen-

(1) Come argomentato da CICERO C., voce "Transazione", in *Dig. civ.*, Agg. I, Torino, 2012, 1053 ss., gli strumenti di composizione delle controversie, metaforicamente definiti "equivalenti del processo civile" rappresentano spazi in cui i privati rivendicano nei confronti dello Stato la loro sfera di libertà e autonomia. L'elemento tipico che li accomuna è nell'essere la fonte della risoluzione della controversia insita nella volontà delle parti.

to impositivo in questa fattispecie si connota per una condivisa soluzione da parte di dottrina, giurisprudenza e prassi sull'esercizio di competenza dei relativi componenti di reddito, individuato nell'anno d'imposta di stipula dell'accordo transattivo. Un concorde approccio che, alla luce dell'attuale TUIR e dei principi ivi affermati, non può che condividersi.

Tuttavia, lo *status quo* pare trascurare la posizione del beneficiario dell'accordo (di seguito, più semplicemente, "il creditore"), il quale è esposto ad una probabile violazione del principio di capacità contributiva quando costui deve farsi carico dell'onere fiscale gravante su somme (spesso rilevanti) che solitamente non riscuote nell'anno di stipula dell'accordo.

Scopo del presente contributo è quello valutare l'opportunità un superamento del principio di competenza in favore del principio di cassa nell'imposizione delle somme provenienti da accordi transattivi risarcitori.

2. Secondo l'art. 1965 c.c. «*La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti.*».

Le reciproche ammissioni sono un requisito caratteristico del contratto, non essendovi transazione se le concessioni sono soltanto unilaterali. Siffatta reciprocità motiva la classificazione del contratto di transazione fra quelli a prestazioni corrispettive ed a titolo oneroso, in quanto l'onerosità è data dal vantaggio che ciascuna parte riceve dall'accordo in corrispondenza della propria prestazione<sup>(2)</sup>.

La creazione di un incremento patrimoniale per il "creditore" dell'accordo transattivo costituisce materia imponibile che, nell'ambito del reddito d'impresa, si qualifica come "sopravvenienza attiva" ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. a), TUIR, secondo cui sono considerate sopravvenienze attive le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da perdita o danneggiamento di beni generatori di ricavi o plusvalenze.

In tale casistica vi rientrano, citando gli esempi più frequenti, gli indennizzi per violazione del patto di esclusività o di non concorrenza, risarcimento per concorrenza sleale o perdita di avviamento commerciale, danni derivanti da inadempimenti contrattuali da parte di un terzo, ecc.

Con riferimento al momento di imposizione e in virtù del principio di "derivazione rafforzata" applicabile ai soggetti IAS e OIC diversi dalle "micro-impresе", si assiste ad una disapplicazione delle regole di competenza fiscale fissate dall'art. 109, comma 1, TUIR, in luogo dei criteri previsti dai principi contabili. Secondo l'OIC 15, par. 30, i crediti che originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi sono ascrivibili in bilancio «*se sussiste "titolo" al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società*», derivandone la necessità di imputare il relativo componente positivo a conto economico nell'annualità in cui sorge l'obbligazione.

La subordinazione del principio di competenza tributaria a quella contabile non ha in ogni caso inciso sulla precedente interpretazione del momento di competenza. Considerato che i criteri disciplinati dall'art. 109, comma 1, TUIR, sono essenzialmente circoscritti ai componenti positivi e negativi derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi, restavano privi di una specifica disciplina tutte le restanti operazioni, non certo meno frequenti e al contempo molto diverse tra loro, dove non esisteva una cessione o una prestazione. In questi casi il contribuente era chiamato a procedere in base ai principi generali, facendo generico riferimento ai concetti di certezza e oggettiva determinabilità<sup>(3)</sup>.

(2) GIRELLI G., *Accordi transattivi e imposizione indiretta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 1, 25, secondo cui la dottrina civilistica è concorde nel ritenere l'onerosità connaturale all'elemento delle concessioni, le quali implicano sempre, difatti, un sacrificio di natura patrimoniale ed una reciprocità di prestazioni idonea a distinguere la transazione da una semplice rinuncia unilaterale.

(3) CROVATO F., *La competenza degli indennizzi assicurativi per la perdita dei beni*, in *Rass. trib.*, 1998, 5, 1276.

Nel momento di sottoscrizione dell'accordo transattivo, il requisito della "certezza" risulta indubbiamente integrato: non soltanto è definitivamente inibito il ricorso al giudice per l'accertamento delle concrete ragioni di ciascuna parte una volta concluso l'accordo transattivo (ai sensi dell'art. 1969 c.c., la transazione non è impugnabile e annullabile per errori di diritto relativi alle questioni che sono state oggetto di controversia tra le parti), ma l'immodificabilità ed irreversibilità del titolo di credito non è neppure un requisito richiesto dalla legislazione fiscale per connotare l'elemento reddituale come "certo"(4). Per il requisito della "oggettiva determinabilità" ogni precisazione sarebbe invece superflua: il *quantum* è convenuto dalle parti con la sottoscrizione dell'accordo.

Ecco che, pertanto, il momento di competenza per le somme risarcitorie derivanti da accordi transattivi non può che essere l'anno d'imposta in cui la transazione è sottoscritta dalle parti, orientamento ormai consolidato in dottrina(5), giurisprudenza(6) e prassi(7).

**3.** Concentrandosi sulla figura del "creditore" dell'accordo transattivo, l'applicazione del principio di competenza come sopra descritto prevede l'imputazione a periodo nell'anno di sottoscrizione dell'accordo e la conseguente nascita dell'obbligazione tributaria per il medesimo anno d'imposta.

In un processo fisiologico di adempimento delle obbligazioni contrattuali, il "creditore" riscuote quanto previsto in tempi attigui alla stipula dell'accordo, dotandosi della liquidità necessaria (ipotizzando il caso semplicistico di un reddito d'impresa esattamente pari al corrispettivo della transazione) per versare l'imposta gravante su tali somme.

Tuttavia, vi possono essere svariate ragioni in cui assistere ad uno sfasamento temporale anche consistente tra momento di stipula dell'accordo e momento di incasso delle somme, in virtù dell'inadempimento del "debitore" o degli sviluppi giurisdizionali del contratto stipulato(8).

La necessità di non colpire manifestazioni economiche meramente fittizie imporrebbe di ovviare all'assoggettamento a prelievo di componenti reddituali rispetto ai quali il soggetto passivo ha acquistato la mera titolarità giuridica, poiché il principio di competenza, nei casi patologici di mancato incasso dei crediti, si risolve in un perverso meccanismo che scarica sui creditori le conseguenze delle lentezze e dei ritardi del sistema(9).

(4) CROVATO F., *Somme pagate in base a provvedimento di autorità pubbliche (giurisdizionali o amministrative) e principio di competenza*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, 356. Secondo l'Autore, tale regola presuppone una ragionevole certezza giuridica dell'esistenza di un dato elemento reddituale e del rapporto sottostante alla data di chiusura del bilancio, anche se tale rapporto potrebbe essere modificato in futuro. In altri termini, non sembra potersi negare la certezza quando penda una lite sul titolo giuridico, che non per questo può considerarsi incerto finché la contestazione non venga risolta con una decisione definitiva.

(5) Si vedano, tra gli altri, BORGOGGIO A., *Il principio di competenza si applica anche alle transazioni*, in *il fisco*, 2014, 23, 2297 ss. e CROVATO F., *Somme pagate in base a provvedimento di autorità pubbliche (giurisdizionali o amministrative) e principio di competenza*, cit., 356.

(6) Si vedano, tra le altre, Cass., sent. n. 661/2023; Cass., sent. n. 19166/2021; Cass., sent. n. 28355/2019; Cass., sent. n. 5976/2015; Cass., ord. n. 9317/2014.

(7) Si vedano, tra le altre, Risposte ad interpello n. 487 del 29 dicembre 2023 e n. 491 del 5 ottobre 2022. In senso apparentemente discorde, Risposta ad interpello n. 108 del 12 dicembre 2018, che considera irrilevante la data di stipula dell'accordo transattivo facendo invece riferimento al momento in cui è sostanzialmente sorta l'obbligazione di pagamento in capo al contribuente (nel caso di specie, derivava da un ordine di confisca di immobile). Tuttavia, si ritiene che le conclusioni siano circoscrivibili al solo caso trattato nel documento di prassi e non rappresenti un indirizzo di prassi sull'esercizio di competenza degli accordi transattivi.

(8) Sebbene la transazione non possa essere impugnata e annullata per errori di diritto relativi alle questioni che sono state oggetto di controversia tra le parti (art. 1969 c.c.), diverse sono le circostanze in cui la medesima è passibile di annullabilità e dunque potenzialmente impugnabile: falsità dei documenti (art. 1973 c.c.); esistenza di un precedente giudicato ignoto ad una o entrambi le parti (art. 1974 c.c.); documenti scoperti a posteriori che dimostrino che una delle parti non aveva alcun diritto (art. 1975 c.c.).

(9) MATTARELLA B., *Il fondamento ed i limiti dei requisiti probatorio-procedimentali nella determinazione delle perdite su crediti*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 762.

La questione del rapporto tra tassazione per competenza del componente positivo di reddito e regole che disciplinano situazioni di difficoltà di incasso del connesso credito concerne un tema assai delicato dell'elaborazione teorica del principio di capacità contributiva cui all'articolo 53 Cost. e cioè il rapporto tra imposizione e disponibilità dei mezzi per farvi fronte.

Difatti, una tassazione fondata sulla semplice "maturazione" di un credito può portare a conseguenze fortemente distorsive in situazioni in cui la realtà suggerisce una procrastinata soddisfazione del credito(10): in dipendenza di tale criterio, infatti, i redditi "maturati" in un periodo d'imposta sono attratti a tassazione senza considerarne il futuro andamento (potenzialmente negativo), il che sommerebbe al "danno" dell'incompiuto ristoro del diritto leso, la "beffa" della tassazione su una ricchezza maturata ma mai realizzata(11).

Tutto ciò senza considerare che un simile effetto non è soltanto potenzialmente distorsivo sul piano della corrispondenza tra gestione finanziaria e prelievo fiscale, ma anche, probabilmente, censurabile sul piano dei principi costituzionali, almeno sotto il profilo di effettività e attualità della forza economica assunta ai fini dell'imposizione.

Con riferimento al primo aspetto, è stato osservato(12) che laddove il contribuente sia costretto a pagare un'imposta commisurata a valori che non entrano a far parte del suo patrimonio, il concorso alle spese pubbliche avviene senza che ci sia concreta attitudine alla contribuzione.

Con riferimento al secondo aspetto, se l'imposizione interviene con un anticipo potenzialmente larghissimo rispetto all'acquisizione della relativa provvista finanziaria è discutibile che il principio di capacità contributiva sia adeguatamente salvaguardato(13), considerato che ciò che rileva per l'attualità è l'esistenza di una capacità contributiva nel momento in cui la legge collega l'effetto debitorio al fatto(14).

È evidente che nel caso di specie non si rileva un problema di capacità contributiva rispetto al fatto-indice, bensì al raccordo interno tra fattispecie, presupposto e specifiche regole di determinazione dell'imponibile. E sebbene appaia improprio ricercare la manifestazione della capacità contributiva nella singola fattispecie, non può ignorarsi che qualora una delle fattispecie (magari poiché rilevante per ammontare) non sia in armonia con la *ratio* del tributo, tale problematica investirà l'intero presupposto e ne pregiudicherà il risultato finale, poiché la razionalità di un tributo si ritrova nella coerenza tra le singole disposizioni e il sistema in cui le disposizioni sono situate(15).

4. Quando il legislatore decide di fondare il concorso sulla valorizzazione di componenti positive soltanto maturate ha l'onere di calibrare il meccanismo impositivo secondo criteri di razionalità, ragionevolezza e coerenza con il presupposto prescelto, vagliando il caso in cui quei componenti non si materializzino e rimangano soltanto voci concorrenti ad un risultato di esercizio ma prive di concretezza monetaria(16).

(10) Osserva VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido: lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 749, che mentre in una congiuntura economica favorevole il principio di competenza può essere indice di una capacità contributiva effettiva, in tempo di crisi potrebbe non esserlo più, dovendo affidarsi a correttivi che salvaguardino il rispetto del principio costituzionalmente sancito

(11) Quanto affermato è mutuato dalle considerazioni esposte da MARINELLO A., *Redditi di natura finanziaria*, in *Dig. comm.*, 2015, in tema di redditi finanziari "maturati" ma non incassati. In senso conforme si vedano: TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2008, 243; VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido: lineamenti, argomenti ed esperimenti*, cit.; TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, Torino, 2017, 221.

(12) BEGHIN M., *L'"equalizzatore" nella prospettiva della tassazione del reddito: aspetti funzionali e profili di incostituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1169.

(13) TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, cit., 221.

(14) MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 319.

(15) Considerazioni tratte da TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, 232-233.

(16) TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, 221.

L'esigenza di pagare le imposte solo quando si hanno a disposizione le risorse economiche per farlo è sottesa all'adozione del principio di cassa, spesso presentato come un'eccezione e tollerabile solo per motivi di semplicità(17). Tale principio si caratterizza per il fatto di dare specifica rilevanza al momento della percezione o incasso del provento, e quindi, in ultima analisi, nel cogliere la movimentazione finanziaria correlata alla fattispecie reddituale o al componente considerato(18).

Ciò che si vuole proporre è pertanto la sequenzialità e non la coincidenza dei fenomeni costitutivi l'obbligazione tributaria: prima la stipula dell'accordo transattivo e la nascita del credito; dopo, la rilevanza impositiva del medesimo coordinato dal principio di cassa.

L'effetto sui profili di attualità ed effettività della capacità contributiva ne sarebbe migliorato: sotto il primo aspetto, il "creditore" vedrebbe tassata una manifestazione di ricchezza i cui effetti albergano nella propria sfera patrimoniale; sotto il secondo aspetto, la manifestazione di ricchezza assume una sostanza "reale" in virtù dell'incasso, abbandonando il carattere meramente potenziale emerso con la maturazione del credito.

Ne deriverebbe che il principio di cassa, applicato al caso di specie, sia capace di restituire un'immagine del Fisco più adeguata alla realtà, garantendo una maggiore soddisfazione del principio cardine del sistema tributario.

In virtù della mancanza di rimandi specifici nel TUIR per l'individuazione del momento di imposizione, ci si interroga se possa aversi, a legislazione vigente, un'interpretazione orientata del principio di capacità contributiva tale per cui si possa giungere ad un'applicazione del principio di cassa senza introdurre norme *ad hoc*(19). La risposta, si ritiene, debba essere negativa: la natura precettiva dell'art. 53 Cost. non deve essere confusa con la possibilità di una sua diretta efficacia, non potendosi tramite il medesimo disciplinare direttamente alcuna fattispecie senza la necessaria intermediazione legislativa che in materia tributaria trova il suo fondamento nel principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.(20).

Non resta che auspicare un emendamento all'attuale TUIR nel quale possa trovare posto una norma che disponga la tassazione per cassa delle somme derivanti da accordi transattivi. Una soluzione potrebbe essere inserire una deroga direttamente nell'art. 88, comma 3, lett. a), TUIR laddove il componente reddituale è qualificato come sopravvenienza attiva.

La modifica permetterebbe l'imponibilità per il "creditore" nell'anno di percezione e stabilirebbe la deducibilità nell'anno di pagamento per il "debitore". È chiaro che per quest'ultimo la novità sarebbe per certi versi pregiudizievole, considerato che attualmente gode di una sorta di "risparmio d'imposta" allorquando deduce l'importo da corrispondere ma senza adempiere all'obbligazione.

A voler ricercare una soluzione intermedia e che sia soddisfacente per entrambi, si potrebbe argomentare che trattandosi di costi comunque e indubbiamente di competenza, potrebbe essere previsto che la stipula dell'accordo costituisca per il "debitore" un parametro sufficientemente affidabile per una deducibilità "provvisoria" ma non obbligatoria nell'anno di stipula dell'accordo, seguito da un successivo momento di deducibilità per cassa da osservare a pena di decadenza(21).

(17) LUPU R. - VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido' e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 4, 407.

(18) CARINCI A., *Il fattore temporale nell'imposta sui redditi: tra disciplina e definizione delle ipotesi categoriali e del reddito complessivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 4, I, 635.

(19) Difatti, sono diverse le materie in cui sia la giurisprudenza costituzionale che di legittimità hanno utilizzato l'art. 53 Cost. in funzione di interpretazione adeguatrice. Si pensi alla ragionevolezza di determinate presunzioni (Cass. n. 6955/1994), alla rettificabilità della dichiarazione dei redditi (Cass. n. 15063/2002), alla valenza probatoria delle elaborazioni statistiche alla base degli accertamenti tramite studi di settore (Cass., Sez. Un., n. 26635/2009, n. 26636/2009, n. 26637/2009 e n. 26638/2009) e all'elusione fiscale (Cass. n. 634/2012).

(20) Considerazioni tratte da MELIS G., voce "*Capacità contributiva (principio di)*", in *Dig. disc. pubbl.*, Agg. VII, Milano, 2017, 106 ss.

(21) Riflessioni ispirate alle considerazioni formulate da CROVATO F., *Somme pagate in base a provvedimento di autorità pubbliche (giurisdizionali o amministrative) e principio di competenza*, cit., 356, il quale propone tale soluzione per le somme pagate a seguito di atti impugnati della pubblica Autorità.

Tale ipotesi intermedia, nel caso di sfasamento temporale tra stipula dell'accordo e suo adempimento, potrebbe provocare un'asimmetria nel gettito fiscale, con un'anticipata deduzione per competenza da parte del "debitore" e una posticipata imposizione per cassa da parte del "creditore". Ciò non deve tuttavia sorprendere, considerato che ad oggi il TUIR acconsente ad un simile scenario nel trattamento delle perdite su crediti e delle pertinenti sopravvenienze attive(22).

5. Una prima potenziale critica legata all'applicazione del principio di cassa potrebbe essere l'istituzione di una nuova casistica di "doppio binario" civilistico-fiscale in una fase storica in cui il legislatore tributario ha definitivamente collocato le scritture contabili al centro della disciplina inerente il reddito d'impresa, nella convinzione che il bilancio sia il documento che più fedelmente testimonia l'incremento di ricchezza provocato dall'esercizio di un'attività imprenditoriale e, in quanto tale, espressivo anche della capacità contributiva attribuibile al soggetto passivo(23).

Sebbene per i componenti positivi di reddito la disciplina tributaria si pone in perfetta consonanza con i principi civilistici che presidono alla redazione del bilancio d'esercizio, i quali consentono la contabilizzazione dei ricavi nel periodo di competenza solo allorché, in linea con il principio di prudenza, essi presentino il carattere della certezza, il legislatore tributario non dovrebbe ignorare il verosimile sfasamento temporale tra momento di imputazione a bilancio a fini impositivi e momento di ottenimento del collegato flusso di liquidità.

A voler citare una fattispecie analoga già oggetto di specifica previsione normativa, il regime di imposizione per cassa degli interessi moratori, ex art. 109, comma 7, TUIR risponde proprio all'esigenza, avvertita in momenti di crisi economica generale, di evitare che in ragione degli inadempimenti o dei ritardi dei soggetti debitori, il contribuente subisca il duplice effetto sfavorevole rappresentato dalla contestuale esposizione in bilancio dei crediti principali produttivi di ricavi tassabili e dei relativi interessi moratori, anch'essi soggetti a imposizione(24).

Per i motivi sopra esposti si ritiene che discostarsi dall'imputazione a bilancio per competenza sia una soluzione sorretta da valide e proporzionate ragioni.

Una seconda potenziale critica potrebbe essere di stampo prettamente accertativo, stante la difficoltà per l'Amministrazione finanziaria di seguire nel tempo le vicende legate alla riscossione del credito scaturente dall'accordo transattivo. La scelta del legislatore di collegare il momento di competenza ad un dato fattuale (la stipula dell'accordo) risponde all'esigenza di conferire maggiore certezza al rapporto tributario, evitando defatiganti discussioni intorno all'avvenuta e completa riscossione del componente di reddito(25).

Tuttavia, ciò non toglie che possano esservi deroghe, a patto che ogni aggiustamento al risultato d'esercizio rispecchi un qualche altro interesse che possa essere giudicato meritevole di tutela nella disciplina del prelievo(26). Nel caso di specie convivrebbero due dimensioni: l'una è l'interesse fiscale chiamato a configurare in modo efficace ed efficiente il sistema tributario; l'altro, di stampo garantista,

(22) L'art. 101, comma 5, TUIR, prevede diversi momenti di competenza per la deduzione delle perdite su crediti. Per esempio un creditore, per i crediti di modesta entità, può scegliere di dedurre la perdita dopo che siano trascorsi 6 mesi dalla scadenza di pagamento poiché ciò costituisce *ipso iure* elemento certo e preciso. Diversamente, il debitore tasserà la sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 88, comma 1, TUIR soltanto quando si concretizzerà l'insussistenza di passività. In questo scenario è possibile assistere ad una analoga asimmetria, con deduzione anticipata e tassazione posticipata attorno alla medesima fattispecie imponibile.

(23) MELIS G., voce "Capacità contributiva (principio di)", cit., 106 ss.

(24) LOBEFARO V.P., *Rivisitazione in chiave soggettiva dei criteri temporali di deducibilità degli accantonamenti relativi ai crediti per interessi di mora*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 4, II, 868.

(25) BEGHIN M., *Principio di competenza, ultimazione della prestazione di servizi, ultimazione "bilaterale", incasso del corrispettivo ed emissione della fattura: un chiarificatore intervento della Corte di Cassazione in tema di imputazione a periodo delle componenti negative di reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 12, II, 887-888.

(26) ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2014, 312.

tutela la sfera individuale assicurando una contribuzione effettiva, certa ed attuale<sup>(27)</sup>. Tali contrapposte esigenze debbono essere bilanciate nella disciplina positiva affinché il disequilibrio a vantaggio dell'interesse fiscale non porti alla lesione della capacità contributiva<sup>(28)</sup>.

Si ritiene che l'interesse fiscale possa essere adeguatamente tutelato dai poteri accertativi riservati all'Amministrazione finanziaria dal D.P.R. n. 600/1973, i quali permettono di valutare la condotta fiscale dei contribuenti anche su fattispecie rilevanti caratterizzate da una imposizione per cassa (una per tutte, i dividendi). Ragion per cui, considerata la potenziale lesione di capacità contributiva in virtù dell'applicazione del principio di competenza, si ritiene ancora una volta che la deroga a tale principio e al risultato civilistico sia sorretta da valide e proporzionate ragioni.

Infine, una prevedibile rimostranza verso l'imposizione per cassa ruoterebbe attorno al concetto di assunzione del rischio d'impresa e di governo dei fattori della produzione da parte dell'imprenditore, osservando che la posticipazione nella riscossione del credito non pregiudicherebbe la capacità del creditore di ottemperare al debito tributario, giacché il mancato e tempestivo incasso potrebbe essere compensato dalla prontezza di incasso di altri crediti o da posticipazione di altri pagamenti<sup>(29)</sup>.

Anche tale critica appare superabile. Giustificare la distorsione derivante dall'anticipazione del prelievo fiscale come un'incidente di percorso nel *mare magnum* della gestione aziendale, ritenendo quindi non compromessa l'effettività della capacità contributiva, sottovaluta che anche un singolo evento può condizionare l'operatività e la liquidità d'impresa quando lo stesso, e l'accordo transattivo è uno degli esempi più calzanti, ha ad oggetto importi rilevanti.

Inoltre, se la logica della ragionevolezza indurrebbe a concludere che l'imprenditore possa riuscire ad assolvere i debiti tributari tramite il fisiologico ciclo delle entrate e delle uscite, ravvisandosi in ciò garanzia di effettività pur a fronte di redditi meramente maturati, è proprio questa stessa logica che impone di chiedersi se sia necessario ripensare (o anche solo adeguare) le condizioni che assicurano la predetta garanzia al cospetto della realtà economica in cui il contribuente opera<sup>(30)</sup>, contraddistinta da volontari inadempimenti contrattuali e strumenti giurisdizionali che sospendono gli effetti della transazione.

6. Le critiche avanzate verso il principio di competenza non sottintendono una sua inadeguatezza per ogni fatto indice di capacità contributiva, bensì hanno lo scopo di rilevare che vi sono motivi meritevoli di attenzione che ne legittimano una deroga, nella prospettiva che ciò dia una fotografia maggiormente veritiera della capacità del soggetto di concorrere alla spesa pubblica.

Il corto-circuito generato dall'applicazione del principio di competenza nei confronti di un "creditore" che, sebbene formalmente risarcito del diritto leso, sia invece sostanzialmente chiamato a rispondere del debito erariale gravante sulla medesima somma risarcitoria, ne costituisce un valido esempio.

L'attuale impostazione è incapace di comprendere la realtà economica in cui opera il contribuente, per cui si ritiene auspicabile che il legislatore colga il disagio cui è sottoposto il creditore di somme risarcitorie da accordi transattivi e introduca un principio di cassa generalizzato oppure parziale in favore del solo "creditore", salvaguardo in tale ultimo caso anche l'opposta figura del "debitore".

L'utilizzo del profilo finanziario legato all'atto dell'incasso offre infatti una più immediata ed evidente nozione di reddito effettivamente disponibile, garantendo quel profilo di attualità che la Corte co-

(27) BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 93 il quale rimarca il carattere "bisemantico" dell'art. 53 Cost.

(28) TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, 217.

(29) OSSERVA LUPI R., *Riflessioni sul "reddito liquido" tra superamento del principio di competenza e garanzia di effettività della ricchezza da assoggettare a tassazione*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2016, 407 ss., che il principio di competenza presuppone che i ricavi e i costi non monetizzati si compensino, e che siano trascurabili le situazioni in cui i primi siano prevalenti ma senza liquidità per pagare le imposte.

(30) TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, 224.

stituzionale ha più volte illustrato<sup>(31)</sup>, secondo cui la capacità contributiva debba esistere nel momento in cui avviene il prelievo fiscale.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BEGHIN M., *L'“equalizzatore” nella prospettiva della tassazione del reddito: aspetti funzionali e profili di incostituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 12, I, 1153 ss.
- BEGHIN M., *Principio di competenza, ultimazione della prestazione di servizi, ultimazione “bilaterale”, incasso del corrispettivo ed emissione della fattura: un chiarificatore intervento della Corte di Cassazione in tema di imputazione a periodo delle componenti negative di reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 12, II, 882 ss.
- BORGOGGIO A., *Il principio di competenza si applica anche alle transazioni*, in *il fisco*, 2014, 23, 2297 ss.
- BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012
- CARINCI A., *Il fattore temporale nell'imposta sui redditi: tra disciplina e definizione delle ipotesi categoriali e del reddito complessivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 4, I, 618 ss.
- CARPENTIERI L., *Nuovi presupposti d'imposta e nuovi criteri di determinazione delle basi imponibili: riflessioni de iure condito e de iure condendo*, in questo fascicolo (pubblicata online l'11 gennaio 2024, [www.rivistadiritto tributario.it](http://www.rivistadiritto tributario.it))
- CICERO C., voce “*Transazione*”, in *Dig. civ.*, Agg. I, Torino, 2012, 1053 ss.
- CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996
- CROVATO F., *La competenza degli indennizzi assicurativi per la perdita dei beni*, in *Rass. trib.*, 1998, 5, 1276 ss.
- CROVATO F., *Somme pagate in base a provvedimento di autorità pubbliche (giurisdizionali o amministrative) e principio di competenza*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, 356 ss.
- DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. comm.*, 1987, 454 ss.
- FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 9, 761 ss.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014
- FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012
- FARRI F., *Pagamento transattivo di somme per il risarcimento di illeciti civili e inerenza del relativo costo all'attività d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, II, 54 ss.
- FRANZONI M., *La transazione*, Padova, 2001
- GIRELLI G., *Accordi transattivi e imposizione indiretta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 1, 25 ss.
- GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, Padova-Assago, 2016
- INGRAO G., *Il principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa e i rimedi alla sua violazione tra strumenti attivabili “a legislazione vigente” e nuove soluzioni normative*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, 401 ss.
- LOBEFARO V.P., *Rivisitazione in chiave soggettiva dei criteri temporali di deducibilità degli accantonamenti relativi ai crediti per interessi di mora*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 4, II, 849 ss.
- LUPI R., *Riflessioni sul “reddito liquido” tra superamento del principio di competenza e garanzia di effettività della ricchezza da assoggettare a tassazione*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2015, 4, 407 ss.
- LUPI R. - VERSIGLIONI M., *Il ‘reddito liquido’ e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 4, 407 ss.
- MARINELLO A., *Redditi di natura finanziaria*, in *Dig. comm.*, 2015
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995
- MATTARELLA B., *Il fondamento ed i limiti dei requisiti probatorio-procedimentali nella determinazione delle perdite su crediti*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 748 ss.
- MELIS G., voce “*Capacità contributiva (principio di)*”, in *Dig. disc. pubbl.*, Agg. VII, Milano, 2017, 106 ss.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973
- SANTORO PASSARELLI G., *La transazione*, Napoli, 1975

(31) Corte cost., sent. n. 75/1979, n. 44/1996 e n. 16/2022.

- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2008
- TOSI L., *Il requisito di effettività*, in MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 321 ss.
- TRIVELLIN M., *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, Torino, 2017
- VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido: lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 743 ss.
- ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2014, 275 ss.

## La determinazione del reddito di impresa e l'antieconomicità del comportamento del contribuente (\*)

*The determination of business income and the uneconomical nature of taxpayer behavior*

ADRIANA SALVATI - PAOLO SPIGA

### Abstract

La relazione esamina il conflitto tra il sistema di determinazione del reddito di impresa, basato sulle risultanze delle scritture contabili, e le forme di accertamento che si basano su anomalie comportamentali, quali l'antieconomicità delle scelte imprenditoriali.

**Parole chiave:** costi, inerenza, antieconomicità

### Abstract

*The report examines the conflict between the system for determining business income, based on behavioral anomalies, such as the uneconomical nature of entrepreneurial choices.*

**Keywords:** costs, inherence, uneconomical

**SOMMARIO:** **1.** Rilevazione del reddito e centralità delle scritture contabili. - **2.** Effetti in tema di deducibilità ed inerenza dei costi. - **3.** La valorizzazione dei canoni di comportamento. - **4.** Antieconomicità e sindacato delle scelte imprenditoriali.

**1.** Come noto, la rilevazione del reddito di impresa sulla base delle scritture contabili costituisce uno dei principi qualificanti della riforma degli anni Settanta e tale indirizzo ha trovato applicazione e integrazione nelle numerose disposizioni contenute nei decreti delegati e nei successivi testi normativi, tra cui l'attuale Testo Unico delle imposte sui redditi. In tale assetto, è centrale il riferimento al bilancio di esercizio, che esplica ai fini fiscali la stessa essenziale funzione, individuata dal legislatore civile, di strumento di conoscenza (e quindi di rilevazione del reddito) e di informazione in merito allo svolgimento dei fatti aziendali nei confronti di chiunque vi abbia interesse. Di qui il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato civilistico, sia pure con le deroghe e gli adattamenti succedutesi nel tempo, anche in ragione dell'adozione dei Principi contabili internazionali.

Stabilendo che il reddito di impresa si determina apportando all'utile o alla perdita, risultante dal conto economico, le variazioni dettate da specifiche norme tributarie, si è fissato un chiaro punto di

(\*) Testo della relazione, opportunamente rielaborata, tenuta in occasione del Convegno su "L'antieconomicità negli accertamenti tributari e l'accertamento induttivo", organizzato dalla Commissione scientifica tributaria dell'Ordine degli Avvocati di Torino il 20 novembre 2023.

partenza nella ricostruzione del reddito, individuato appunto nel risultato del conto economico, sia pure riadattato con le variazioni previste dal legislatore tributario.

Il meccanismo consente allora di evitare antinomie nella ricostruzione della fattispecie da rilevare quando la rilevazione contabile comporta effetti diversi da quella tributaria: la composizione delle divergenze è, infatti, attuata dalla rilevazione in bilancio, secondo le regole contabili, e dalla dichiarazione dei redditi conforme alla norma tributaria.

Emerge quindi la centralità nel sistema dei principi e delle regole contabili, cui allude il rinvio contenuto nell'art. 83 TUIR: l'osservanza delle regole contabili assicura che il risultato di esercizio sia rappresentato con verità e correttezza, inteso come il più attendibile segnale della effettiva capacità contributiva connessa all'attività commerciale. La tassazione del c.d. reddito effettivo è stata, quindi, affidata alle tecniche di rilevazione contabile, attraverso le quali è individuato il differenziale delle componenti positive e negative, di modo che la determinazione del reddito di impresa sia il più possibile analitico. E tanto anche se la regolarità della tenuta delle scritture contabili non implica certezza in ordine all'effettività del reddito prodotto, avendo tuttavia la funzione di documentare e serbare memoria di quanto prodottosi nella sfera giuridica del contribuente. In quest'ottica, il ricorso alle presunzioni, nel sistema di accertamento, è tarato in modo diverso in base al grado di correttezza della tenuta delle scritture contabili, parametrando differentemente la valenza induttiva a seconda della correttezza o meno di queste ultime.

2. Le regole che sottendono, poi, la deducibilità dei costi sono improntate a garanzia di certezza e oggettiva determinabilità e valorizzano anch'esse il collegamento con il bilancio di esercizio e la previa imputazione a conto economico, come stabilito dall'art. 109, comma 4, TUIR. E tanto ancora al fine di tutelare l'effettività dei valori dedotti e, in particolare, di quella espressione di processi valutativi, individuando confini alla traslazione degli stessi dal conto economico alla determinazione del reddito di impresa.

La medesima esigenza di effettività dei valori dedotti può essere connessa anche al requisito di inerenza. La sua *ratio* è chiara: nel determinare il reddito di impresa occorre tener conto delle spese che afferiscono alla sua produzione, in modo diretto ed indiretto. Vale a dire che occorre valutare se il costo appartiene all'ambito di attività dell'impresa ed è sostenuto in ragione della medesima, indipendentemente dalla vantaggiosità o meno dello stesso. In quest'ottica, il contribuente è tenuto a dimostrare che un determinato costo è riferibile, ovvero funzionale, alla realizzazione dell'attività imprenditoriale nel suo complesso, senza che risulti necessaria una correlazione tra il costo sostenuto e il ricavo conseguito o conseguibile (Cass. civ., sent. n. 6368/2021). Di tal guisa, il principio di inerenza, in conformità a quanto previsto dall'art. 109, comma 5, TUIR, che trova la propria *ratio* nella correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, valorizza un concetto di natura finalistica di mezzo attraverso il quale perseguire l'obiettivo dell'attività, tenuto conto del mercato di riferimento, e tanto con una chiara matrice ascendente in quanto volto a manifestare le potenzialità dell'impresa nella sua totalità di interessenza.

In tal senso sono chiari gli elementi individuati dalla giurisprudenza di riferimento, quali, appunto, quello della strumentalità (Cass. civ., sent. n. 20945/2019), secondo il quale la valutazione va effettuata in relazione alla capacità del bene e/o del servizio acquistato di concorrere in concreto ad attuare lo scopo imprenditoriale, nonché quello del legame esistente tra l'acquisto e l'attività esercitata (Cass. civ., sent. n. 19157/2019 e, di recente, Cass. civ., sent. n. 2606/2022), in forza del quale il costo deve essere espressione della congiunzione che si instaura tra lo stesso e l'attività dell'impresa, senza il quale quest'ultima non potrebbe concretizzarsi ovvero produrre o incrementare, utili.

Ecco, allora, che la verifica del requisito esula dal giudizio sulla fruttuosità del costo, sul suo esito, di modo che la connessione tra costo e attività di impresa va valutata *ex ante* a prescindere dal risultato. Allo stesso modo, esula dalla verifica di sussistenza del requisito la valutazione c.d. quantitativa attinente cioè alla congruità del costo rispetto al volume d'affari, atteso che l'unica condizione per ravvisarsi inerenza è la riferibilità del costo all'attività.

Il principio di inerenza esprime, quindi, una correlazione tra costi e attività d'impresa in concreto esercitata e si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni circa il risultato del sostenimento della spesa.

3. In un assetto di determinazione del reddito di impresa che si affida all'analitica rappresentazione delle sue componenti nelle scritture contabili e a forme di accertamento induttivo comunque centrate sulla logica inferenziale, le forme di accertamento che si concentrano sulla valorizzazione del comportamento del contribuente per destrutturare il risultato della contabilità sono chiaramente paradossali.

Si contrappone, infatti, un sistema empirico ad uno razionalistico: i dati di esperienza rappresentati nelle scritture contabili ci consentono di acquisire la conoscenza degli oggetti esterni, mentre la consapevolezza delle operazioni mentali è responsabile dell'acquisizione della conoscenza.

La rettifica dei dati empiricamente determinati operata sulla base della comprensione del comportamento umano, della sua normalità o delle sue anomalie, inevitabilmente genera una crepa nell'impianto complessivamente delineato dal legislatore e non comporta di per sé un'inferenza induttiva idonea a dimostrare che vi sia una differenza tra quanto dichiarato e accertato.

Le inferenze induttive, cui il legislatore ha rinviato per la determinazione del reddito di impresa, sono modulate in ragione della correttezza o meno della tenuta delle scritture contabili, di modo che tali inferenze saranno più semplici quanto meno saranno precise le rilevazioni contabili. Sennonché la rilevazione delle anomalie comportamentali chiaramente non configura alcuna inferenza induttiva, neanche semplicissima, e questo perché si tratta di operazioni valutative senza lineamenti definitivi chiari, sicché dovrebbe costituire un tassello residuale e da valutare esclusivamente alla luce di una serie di elementi che depongono nel senso di disconoscere le risultanze contabili.

Ed infatti l'introduzione del concetto di antieconomicità all'interno del procedimento di accertamento come sintomo di evasione, in origine, si è riscontrata all'interno di un contesto conoscitivo più complesso, ove, in uno ad altri elementi, essa consentiva di dimostrare la mendacità dei dati dichiarati. La valutazione del comportamento era assunta come mero elemento indiziario da utilizzare a suffragio di altre prove a sostegno della rettifica: si ricorda *ex plurimis* la nota pronuncia di Cass. civ., 9 febbraio 2001, n. 1821, che valorizzava l'antieconomicità come argomento a supporto della falsità documentale *aliunde* emersa.

Estrapolata dal contesto originario la valutazione sul comportamento del contribuente è divenuta, invece, fondamento delle rettifiche amministrative sia pure nei limiti poi individuati dalla giurisprudenza di macroscopicità dell'anomalia o della sua totale irrazionalità (così già Cass. civ., 9 settembre 2008, n. 22698): aperti gli argini della struttura della determinazione del reddito alla valutazione dei comportamenti è stato necessario contenere la piena del probabilismo induttivo, individuando dei paletti che hanno confinato la valenza dell'inferenza induttiva ai casi più vistosi di assoluta contrarietà del comportamento ai canoni normali dell'economia.

Ebbene la scienza del comportamento non conosce paletti certi in merito all'individuazione del c.d. buon senso e, soprattutto in campo economico, l'individuazione dei parametri di contenimento delle scelte imprenditoriali è affidata a criteri peculiari quali i fattori di *background*, l'attitudine soggettiva, l'intenzione e il contesto imprenditoriali. In quest'ottica, non ha rilevanza il valore dell'acquisto, ma quanto preventivamente stimato opportuno dall'imprenditore e tanto al fine ultimo di garantire l'esistenza e/o la continuità aziendale, oltre alla capacità di interagire con il mercato e la propria compagine interna.

Considerate le numerose interpretazioni possibili delle scelte in concreto operate, che potrebbero essere suffragate da ragioni diverse dall'ottimizzazione del profitto nell'immediato, o dall'immediato conseguimento di proventi a copertura di costi rilevanti, è evidente che tali forme di accertamento esulano dal novero delle inferenze induttive e prefigurano ambiti di apprezzamento così vasti da poter facilmente sconfinare nell'arbitrio.

4. Sul versante specifico dell'inerenza, il contrasto tra le "rettifiche comportamentali" e le regole di deducibilità dei costi emerge in modo ancora più netto: la possibilità di sindacare, nel corso di un controllo, le scelte imprenditoriali adottate dal contribuente asseritamente antieconomiche e di verificare la sussistenza del collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto e/o l'attività esercitata dall'impresa sono attività che viaggiano su binari paralleli che non possono intersecarsi. Ed infatti è possibile sostenere un costo eccessivo, antieconomico, e ciò non di meno è altrettanto possibile che lo stesso sia inerente all'attività di impresa e questo perché la nozione di inerenza non richiede la suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, una utilità all'attività d'impresa (in senso contrario Cass. civ., 27 maggio 2015 n. 10914; 26 maggio 2017 n. 13300; nonché, con riguardo al concetto di utilità, 11 agosto 2017 n. 20049).

Va ribadito, quindi, che la valutazione operata dal legislatore e sottesa al principio di inerenza non è di tipo quantitativo.

Sulla questione, invero, la giurisprudenza ha riconosciuto, nel tempo, la scissione dei piani accertativi, riallineando la nozione fiscale di inerenza all'esercizio dell'attività d'impresa e affermando che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità (Cass. civ., 11 gennaio 2018, n. 450; 9 febbraio 2018 n. 3170).

In quest'ottica, la Cassazione ha confermato che esula, ai fini del giudizio qualitativo di inerenza, un apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità, parametri che non sono espressione dell'inerenza ma costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa. L'utilità del costo non ha spazio nella verifica dell'inerenza, non trovando un riscontro in dati normativi positivi e, comunque, non sempre bene si attaglia ad una varietà di sopravvenienze negative (Cass. civ., 22 gennaio 2019, n. 1610; 11 novembre 2020, n. 25350).

Ancor più di recente, la Suprema Corte, con sentenza 1° giugno 2023, n. 15530 ha affermato che la deducibilità di costi e oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea a essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale e indiretta - secondo una valutazione qualitativa e non quantitativa.

Ecco allora che la relazione tra costo ed attività è univoca tanto per le imposte dirette quanto per l'IVA, e tanto in armonia con la disciplina unionale e le decisioni della Corte di Giustizia: il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità e vanno riconosciuti tutti quei costi sostenuti nell'ambito della strategia d'impresa intrapresa, non solo quelli direttamente afferenti ai ricavi.

In materia di IVA, infatti, la Corte di Giustizia non consente di disconoscere la detrazione dei costi per salvaguardare il principio di neutralità dell'IVA, quando si controverta dell'antieconomicità e, quindi, dell'opportunità degli stessi: il contribuente che intende esercitare legittimamente la detrazione IVA, deve limitarsi a verificare l'inerenza dei costi sostenuti e la strumentalità in concreto del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale; altre verifiche non possono né devono essere effettuate perché finirebbero per alterare la neutralità dell'IVA (Corte di Giustizia UE, 25 novembre 2021, Causa C-334/20 *Amper Metal*).

L'accertata sproporzione del costo può assumere allora un mero valore sintomatico del fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è estraneo all'attività d'impresa: esso può essere valutato all'interno di un più complesso impianto probatorio che dimostri la mancanza di inerenza, con la conseguenza che, a fronte di prova contraria, comprovante la ragione imprenditoriale, l'effettiva esistenza del costo, e la destinazione all'attività produttiva, il costo dovrà ritenersi deducibile (Cass. civ., sent. nn. 36391/21, 6368/2021, 14193/2019). Diversamente ragionando, infatti, si perverrebbe ad un duplice paradosso, ossia di legittimare un'ingerenza dell'Amministrazione nelle scelte imprenditoriali, sfera peraltro avulsa anche al giudice del merito, e di disattendere la *voluntas legis* che non ha inteso escludere la deducibi-

lità di un costo in ragione del valore dello stesso o dell'eventuale perdita generata (Cass. civ., sent. n. 18218/2021).

In assenza di diversi elementi, dall'antieconomicità non è possibile, di per sé, dedurre alcunché.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### La qualifica soggettiva della conferitaria nello “scambio di partecipazioni” mediante conferimento ex art. 177, comma 2, TUIR

*The subjective status of the transferee company in the “exchange of participations” through contribution according to art. 177, par. 2, of Presidential Decree 917/1986*

ANDREA BERALDO

#### Abstract

Sulla tematica relativa allo *status* soggettivo della conferitaria, rilevante ai fini dello “scambio di partecipazioni” mediante conferimento, si rinviengono due contrapposti orientamenti: il primo, seguito dall’Agenzia delle Entrate e basato su un (presunto) rinvio implicito alla disciplina dello “scambio di partecipazioni” mediante permuta, esclude che la conferitaria possa essere una “società di persone”; il secondo, fondato sull’interpretazione letterale e logico-sistematico dell’art. 177, comma 2, TUIR, conclude in senso diametralmente opposto. Non resta, quindi, che ripercorrere le argomentazioni sottese a tali orientamenti, valutando quali tra questi possa ritenersi maggiormente condivisibile.

**Parole chiave:** scambio di partecipazioni mediante conferimento, società conferitaria, società di persone, società di capitali, regime del c.d. “realizzo controllato”

#### Abstract

*In the context of the “exchange of participations” through contribution, there are two opposing opinions regarding the subjective status of the transferee company. The first, endorsed by the Revenue Agency and based on a (supposed) reference to the regulation of “exchange of participations” through barter, excludes the possibility that the transferee company could be a “partnership.” The second, grounded in the literal and logical-systematic interpretation of Article 177, paragraph 2, of Presidential Decree 917/1986, reaches a diametrically opposite conclusion. Therefore, it is necessary to review the arguments underlying these opinions, evaluating which one may be deemed more widely accepted.*

**Keywords:** “exchange of participations” through contribution, transferee company, partnership, corporations, so-called “controlled realization” regime

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** I presupposti di operatività dell’art. 177, comma 2, TUIR. - **3.** L’operatività del “realizzo controllato” in ipotesi di conferitaria avente lo status di società di persone. La tesi secondo cui la conferitaria deve essere una società di capitali. - **4.** La tesi secondo cui la conferitaria può essere anche una società di persone. - **5.** L’interpretazione letterale dell’art. 177, comma 2, TUIR. - **6.** (Segue). L’interpretazione logico-sistematica dell’art. 177, comma 2, TUIR. - **7.** Considerazioni conclusive.

**1.** L’art. 177 TUIR contempla la disciplina fiscale degli “scambi di partecipazioni” c.d. “domestici”, destinati a consentire l’acquisizione o l’integrazione del controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n.

1, c.c. della società la cui partecipazione è oggetto di “scambio” (c.d. “società *target*”), ricorrendo al negozio della “permuta” (art. 177, comma 1) o del “conferimento” (art. 177, comma 2).

Quanto al conferimento, l'art. 177, comma 2, TUIR prevede che «*le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento*».

Il Legislatore ha, quindi, subordinato l'emersione di un reddito tassabile in capo al conferente al comportamento contabile tenuto dal conferitario (Agenzia delle Entrate, circ. 17 giugno 2010, n. 33/E, 3; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2018, 3001): *a*) se il conferitario iscrive la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto in capo al conferente, quest'ultimo realizzerà una plusvalenza (è discussa la possibilità che, in ipotesi di iscrizione della partecipazione ad un valore inferiore, il conferente possa realizzare una minusvalenza: di recente, superando il precedente orientamento di prassi (circ. n. 33/E/2010; circ. 19 dicembre 1997, n. 320/E, par. 3.4.2), l'Agenzia delle Entrate ha concluso in senso negativo (Principio di diritto n. 10 del 28 luglio 2020; ris. 20 aprile 2012, n. 38/E); *b*) se il valore di iscrizione della partecipazione presso il conferitario coincide con il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo al conferente, quest'ultimo non realizzerà alcuna plusvalenza e, dunque, si avrà una situazione di neutralità per tale soggetto (definita c.d. “neutralità indotta”, o anche “neutralità contabile”).

Si parla, perciò, di regime a c.d. “realizzo controllato”, dal momento che «*gli effetti fiscali dipendono da una libera scelta della società conferitaria*» (PEVERINI L., *Operazioni straordinarie, liquidazione e fallimento nelle imposte sui redditi*, in SALVINI L., a cura di, *Diritto Tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 346): la “neutralità” fiscale dell'operazione si pone come meramente “eventuale” (dipendendo, appunto, dal comportamento contabile della conferitaria. L'art. 177, comma 2, TUIR si limita, cioè, ad introdurre delle regole di determinazione dell'imponibile per il conferente: CAZZATO A., *Art. 177. Scambi di partecipazioni*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F., a cura di, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010, 898), così come l'emersione di plusvalenze tassabili in capo al conferente. In entrambi i casi, però, il regime del “realizzo controllato” garantisce una perfetta simmetria fiscale (si tratta, infatti, «*di operazioni più 'simmetriche' che 'neutrali'*»: LUPI R., *Diritto delle imposte*, Milano, 2020, 237-238. Nello stesso senso: PERRONE V., *La strada verso la (incompleta) neutralità dei conferimenti partecipativi qualificati tra persone fisiche*, in *Dialoghi trib.*, 2013, 4, 419 ss.), eliminando *ab origine* la possibilità che si verificino salti d'imposta oppure fenomeni di doppia tassazione dei medesimi valori fiscali.

2. Prima di entrare nel “vivo” del tema d'indagine proposto, è opportuno ripercorrere i presupposti normativi di operatività dello “scambio” mediante conferimento.

Quanto al profilo soggettivo, l'art. 177 TUIR prevede che: *i*) la conferitaria debba essere una “società”, senza tuttavia precisare dettagliatamente né la forma societaria richiesta (*i.e.* società di persone o società di capitali) né tantomeno il tipo di società che può assumere lo *status* di conferitaria (ad esempio, società in nome collettivo, a responsabilità limitata, ecc.). Tematica, questa, caratterizzata da due contrapposti orientamenti (CAZZATO A., *Art. 177. Scambi di partecipazioni*, cit., 902), si cui ci soffermeremo *infra*; *ii*) il conferente possa essere anche una persona fisica che non agisce in regime d'impresa (CAZZATO A., *Art. 177. Scambi di partecipazioni*, cit., 903. Nello stesso senso: TURCHI A., *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008, 312-314; Agenzia delle Entrate, Risposta n. 552 del 25 agosto 2021, 14; Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 247/2005; Camera dei Deputati nel Parere al Governo n. 412 del 3 maggio 2005); *iii*) il soggetto partecipato (c.d. “società *target*”) debba essere una “società” nei cui confronti possa essere acquisito il controllo di diritto *ex art.* 2359, comma 1, n. 1, c.c.

Per quanto riguarda il profilo oggettivo, invece, l'art. 177 TUIR prevede che la conferitaria, attraverso il conferimento, debba alternativamente: *i*) acquisire «*la maggioranza dei voti esercitabili nell'as-*

*semblea ordinaria*», conseguendo così il controllo societario *ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.*; *ii*) incrementare (ossia consolidare) la percentuale di controllo già posseduta, ma soltanto laddove richiesto in ragione di un obbligo legale o di un vincolo statutario; *iii*) integrare il controllo nella società *target*, fattispecie che si verifica laddove la conferitaria sia già titolare di una partecipazione, ma priva dei voti necessari per integrare il controllo (ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI, Norma di Comportamento n. 170; CIANI F., “Scambi” di partecipazione “neutri” effettuati da privati [Risoluzione n. 57/E del 22 marzo 2007], in *il fisco*, 2007, 26, 3832; ZIZZO G., *Lo scambio di partecipazioni dalla Riforma Visco alla Riforma Tremonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 6, I, 549; CAZZATO A., *Art. 177. Scambi di partecipazioni*, cit., 903; TURCHI A., *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 321-322; STEVANATO D., *Legittimo utilizzo di scambi azionari per attuare riassetti partecipativi intragruppo*, in *Corr. trib.*, 2008, 10, 776; BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, 2017, 737; MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 716; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 3005; ESPOSITO R., *Scambi di partecipazioni*, in TINELLI G., a cura di, *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 1558. Nella prassi: Ministero delle Finanze, circ. 19 dicembre 1997, n. 320/E, par. 3.3).

3. Come anticipato, la tematica relativa allo *status* soggettivo della conferitaria è caratterizzata dall’esistenza di due contrapposti orientamenti (si rappresenta, tuttavia, che il tema trattato nel presente contributo potrebbe essere oggetto di un intervento chiarificatore nell’ambito della riforma fiscale, tuttora in fase di attuazione, dato che tra i principi e criteri direttivi da porre a fondamento della revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società figura proprio la «*sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina [...] degli scambi di partecipazioni mediante conferimento*» – art. 6, comma 1, lett. f), L. n. 111/2023).

Secondo il primo orientamento, il regime del “realizzo controllato” opera solo quando la conferitaria è una società di capitali (e/o, secondo alcuni, un ente commerciale residente), stante il rinvio “implicito” che sarebbe contenuto nell’art. 177, comma 2, TUIR alle condizioni soggettive previste per il permutatario dall’art. 177, comma 1, TUIR, nell’ambito dello scambio interno di partecipazioni mediante permuta.

L’art. 177, comma 1, TUIR, infatti, prevede che il regime fiscale relativo allo scambio mediante permuta operi, appunto, in ipotesi di «*permuta, mediante la quale uno dei soggetti indicati nell’articolo 73, comma 1, lettere a) e b), acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell’articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile [...] ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest’ultimo proprie azioni [...]*».

A prima vista, il Legislatore parrebbe aver limitato l’operatività del disposto normativo al solo caso in cui il permutatario rientri in uno dei «*soggetti indicati nell’articolo 73, comma 1, lettere a) e b)*» TUIR, norma che notoriamente non comprende le società di persone. Tuttavia, l’art. 177, comma 1, TUIR precisa che, come contropartita della permuta, il permutante debba ricevere “azioni proprie” della permutataria. Pertanto, il riferimento operato alle azioni proprie, unitamente al divieto imposto per le società a responsabilità limitata *ex art. 2474 c.c.* di acquistare (e, di riflesso, possedere) “quote proprie”, fa sì che lo scambio di partecipazioni mediante permuta trovi applicazione solo laddove la permutataria sia una società per azioni o una società in accomandita per azioni (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Padova, 2019, 339; LUPI R., *Diritto delle imposte*, cit., 236).

Ciò premesso, e partendo da tale assunto, una parte della dottrina ha affermato, con riferimento alla (diversa) ipotesi dello scambio di partecipazioni mediante conferimento (art. 177, comma 2), che «*valgono gli stessi requisiti e le stesse condizioni di ordine soggettivo già individuati nell’ambito della previsione del comma 1 dello stesso art. 177*», dal momento che lo scambio mediante conferimento rappresenterebbe «*una modalità di attuazione, parallela a quella della permuta, della operazione di scambio di partecipazione che figura nella rubrica dell’articolo*» (LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 3006. Nello stesso senso: CORASANITI G., *Gli scambi di partecipazioni e i principi contabili internazionali*, in ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2011, 775).

Tale tesi, però, estende solo in parte i requisiti soggettivi prescritti dall'art. 177, comma 1, TUIR (che, come sopra visto, richiamandosi alle “azioni proprie”, esclude le società a responsabilità limitata), ritenendo piuttosto necessario un coordinamento tra tale norma e quella che regola lo scambio mediante conferimento (art. 177, comma 2), disciplina nella quale il conferitario «non realizza [...] la permuta di azioni proprie detenute in portafoglio ma assume semplicemente la posizione di soggetto conferitario». Dunque, dato che nella disciplina relativa allo scambio di partecipazioni mediante conferimento non c'è alcun richiamo alle “azioni proprie”, l'orientamento qui in commento conclude affermando che può «configurarsi come soggetto acquirente anche una società a responsabilità limitata o un ente commerciale»; sicché, nell'ambito dello scambio di partecipazioni mediante conferimento, «è giocoforza ritenere che sia il soggetto ‘acquirente’ sia il soggetto ‘scambiato’ debbano essere società di capitali o enti commerciali residenti» (LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 3007).

Sul tema è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate con la ris. 4 aprile 2017, n. 43/E, avente ad oggetto l'operatività del regime di cui all'art. 177, comma 2, TUIR in ipotesi di conferitaria e società target non residenti. In tale documento di prassi l'Amministrazione finanziaria ha (incidentalmente) trattato anche l'aspetto relativo allo status soggettivo della conferitaria (oltreché della società target), concludendo che «con riferimento all'ambito soggettivo, limitatamente a quanto non statuito dal comma 2 del citato articolo 177 del T.U.I.R., si ritiene valgano le stesse condizioni di ordine soggettivo già individuate dal comma 1 del medesimo articolo, riguardante la permuta di partecipazioni, nonostante il comma 2 non ne faccia menzione. Per motivi di ordine logico sistematico, si ritiene, perciò, che sia la società acquirente/conferitaria sia la società acquistata/scambiata debbano essere soggetti indicati dalla lettera a) nell'articolo 73 del TUIR, ossia società di capitali residenti. L'articolo 177 del TUIR, infatti, intitolato “scambi di partecipazioni” disciplina, per l'appunto, lo scambio di partecipazioni nel suo insieme, con due diverse modalità, al comma 1, nel caso di permuta, ed al comma 2, nel caso di conferimento».

Pertanto, anche l'Agenzia delle Entrate esclude che le società di persone possano assumere lo status di conferitarie: tuttavia, l'Agenzia limita il profilo soggettivo in esame alle sole società di capitali (ivi comprese, per quello che è dato comprendere dalla risoluzione, le società a responsabilità limitata), escludendo così gli enti commerciali residenti (con riferimento a tale documento di prassi, una parte della dottrina, seppure sollevando qualche perplessità, ha ritenuto di dover seguire le conclusioni raggiunte dall'Amministrazione finanziaria «in assenza di una specifica rivisitazione dell'interpretazione fornita in passato dall'Agenzia»: CEPPELLINI P. - LUGANO R., *Il conferimento di partecipazioni di minoranza: aspetti applicativi e profili abusivi*, in *Corr. trib.*, 2020, 4, 345. Nello stesso senso: CEPPELLINI P. - LUGANO R., *Problematiche elusive del caso di conferimento di partecipazioni*, in *Corr. trib.*, 2019, 7, 648; MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, cit., 716; FORMICA P. - AURIEMMA F., *Il nuovo regime del realizzo controllato alla prova dell'abuso del diritto*, in *il fisco*, 2021, 10, 915). Con tutta probabilità, l'Agenzia delle Entrate ha limitato il profilo soggettivo alle sole società di capitali valorizzando il dato letterale dell'art. 177, comma 2, TUIR, il quale precisa che la conferitaria debba quantomeno essere una “società” (e non, quindi, un ente commerciale).

4. Il secondo orientamento, invece, si pone in senso diametralmente opposto a quello appena illustrato, arrivando a concludere che il regime del “realizzo controllato” opera anche quando la conferitaria è una società di persone, come si evince dall'interpretazione (letterale e sistematica) dell'art. 177, comma 2, TUIR.

Secondo tale dottrina, infatti, «non dovrebbero sussistere incertezze in merito al fatto che essa abbracci anche i conferimenti in società di persone. Depongono in tal senso sia il dato testuale [...], volutamente più generico di quello dell'art. 177, comma 1 e dell'art. 178 [...]; sia la considerazione, del tutto evidente, secondo cui anche le società di persone possono assumere le vesti di soci di maggioranza, titolari del controllo di diritto della società partecipata» (TURCHI A., *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 316. Nello stesso senso: ESPOSITO R., *Scambi di partecipazioni*, cit., 1558).

Tale conclusione non appare affatto essere incisa dal contenuto della ris. n. 43/E/2017, documento di prassi che, al contrario, appare in evidente «*contrasto con la lettera della norma in quanto la disciplina dello scambio di partecipazioni mediante conferimento fa genericamente riferimento alla 'società' conferitaria, senza circoscrivere l'ambito soggettivo alle società di capitali e residenti. In tal senso [...] la mancata indicazione nel comma 2 di specifiche condizioni soggettive non pare potersi inquadrare né quale svista del legislatore né quale implicito richiamo alle condizioni del comma 1, posto che il comma 2, pur se riferito ad una operazione di scambio di partecipazioni (come da rubrica dell'articolo), contiene una regolamentazione del tutto esaustiva della fattispecie del conferimento [...] senza operare appunto alcun rinvio al testo del comma 1*» (ALBANO G., *Lo scambio di partecipazioni mediante conferimento - la natura dei soggetti coinvolti*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2017, 3, 41).

In altre parole, l'orientamento qui in esame conferma l'operatività del regime del c.d. "realizzo controllato" in ipotesi di scambio di partecipazione mediante conferimento, valorizzando: *a)* il contenuto letterale dell'art. 177, comma 2, TUIR, il quale si limita genericamente a richiedere che la conferitaria sia una "società"; *b)* le diversità delle discipline previste per lo scambio di partecipazioni mediante permuta (art. 177, comma 1) e conferimento (art. 177, comma 2); *c)* il fatto che anche una società di persone possa legittimamente possedere partecipazioni societarie, assumendone le "vesti" di socio di maggioranza.

Tale orientamento trova conferma nell'interpretazione letterale e logico-sistematica dell'art. 177, comma 2, TUIR, come si passa ad illustrare.

5. Contrariamente alla tesi dell'Agenzia delle Entrate (ris. n. 43/E/2017), dall'interpretazione letterale dell'art. 177, comma 2, TUIR non si evince alcun rinvio espresso o implicito ai presupposti soggettivi previsti dal comma primo dell'articolo 177 (CNDCEC, FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Documento di ricerca: Il conferimento di partecipazioni "a realizzo controllato": prospettive di riforma*, 18 ottobre 2023, 9), relativo alla diversa fattispecie dello scambio mediante permuta.

Il disposto normativo in esame si limita, infatti, ad imporre che la conferitaria debba essere una "società" (con esclusione, quindi, degli enti commerciali); tale definizione ("società") appare volutamente generica, e sembra esprimere la volontà del Legislatore di definire il requisito soggettivo in parola senza porre alcun distinguo sulla "forma" (società di persone o di capitali) o sul "tipo" di società (s.s., s.n.c., s.a.s., s.r.l., s.p.a., s.a.p.a.) che deve essere rivestito dalla conferitaria per l'operatività del regime *de quo*.

Sicché, il requisito soggettivo risulta essere integrato ogniqualvolta la conferitaria sia (semplicemente) una "società", a prescindere dal fatto che la stessa sia una società di persone o di capitali: anche una società di persone, infatti, può legittimamente possedere partecipazioni in una società di capitali ed esserne socia di maggioranza (ALPA G. - MARICONDA V., *Art. 2247 c.c. in Codice Civile Commentato*, Milano, 2009, 850; GALGANO F., *Trattato di diritto civile*, Padova, 2010, 59), motivo per cui non sembrano sussistere (nemmeno sotto il profilo civilistico-commerciale) motivi ostativi all'interpretazione letterale qui illustrata.

Al riguardo, l'opposto orientamento interpretativo sopra illustrato – secondo cui lo *status* del conferitario si individuerrebbe attraverso un rinvio "implicito" alle condizioni soggettive previste dall'art. 177, comma 1, TUIR per il permutatario – sembra piuttosto operare una "forzatura" del dato normativo, dal momento che l'art. 177, comma 2, TUIR non contiene alcun rinvio al primo comma, né presenta lacune che necessitano di essere colmate attraverso il ricorso a criteri analogici. Inoltre, lo scambio di partecipazioni mediante permuta appare ipotesi residuale rispetto a quello attuabile mediante conferimento, nella prassi certamente più utilizzato, se non altro perché non richiede il previo possesso di azioni proprie da parte della conferitaria e anche perché ad esso possono accedere anche società il cui capitale non è rappresentato da azioni. Appare, dunque, poco plausibile ritenere che la permuta di titoli rappresenti il regime-guida per gli scambi di partecipazioni domestici, cui uniformare – forzando il chiaro dato testuale – il regime degli scambi attuato mediante conferimento.

Inoltre, il fatto che lo scambio di partecipazioni sia regolato in relazione a due diverse modalità attuative (commi 1 e 2 dell'art. 177) non legittima affatto a ritenere operante una prevalenza di ordine

“topografico”, ritenendo cioè che quella disciplinata al comma 1 debba prevalere su quella disciplinata al comma 2; anche perché, come vedremo a breve, le due ipotesi appaiono autosufficienti.

La conclusione più coerente e rispettosa del dato testuale e della volontà del Legislatore pare essere, dunque, quella di ritenere che i presupposti soggettivi degli scambi di partecipazioni effettuati mediante permuta o conferimento non coincidano, per la semplice ragione che il Legislatore ha regolato le due ipotesi diversamente.

Invero, il rinvio integrale alle condizioni soggettive del primo comma si porrebbe in diretto contrasto con il contenuto normativo del successivo comma secondo: e ciò in quanto, come sopra anticipato, il riferimento contenuto nell'art. 177, comma 1, alle “azioni proprie” del permutatario fa sì che tale soggetto possa essere solo una società per azioni o società in accomandita per azioni; al contrario, l'art. 177, comma 2, TUIR, precisa inequivocabilmente che il conferitario possa (quantomeno) rivestire lo *status* di società a responsabilità limitata, dal momento che la norma precisa che il conferente riceverà, come contropartita, azioni o quote della conferitaria (“*le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società*”). Vi è, quindi, sotto il profilo in esame, una evidente incompatibilità che rende (logicamente prima ancora che giuridicamente) difficile (*rectius*, impossibile) ipotizzare l'applicazione *in toto* dei requisiti soggettivi contemplati dall'art. 177, comma 1, TUIR.

Anzi, tale incompatibilità sembra confermare l'intenzione del Legislatore di introdurre dei presupposti soggettivi differenziati per le due fattispecie contemplate dall'art. 177 TUIR, giacché: *i*) il primo comma, riferendosi alle azioni proprie del permutatario, fa sì che tale soggetto possa essere solo una società per azioni o in accomandita per azioni; *ii*) il secondo comma, invece, precisando che la conferitaria debba essere una “*società*” idonea ad attribuire al conferente “*azioni o quote*” (quindi prevedendo che possa essere una s.r.l.), esclude ogni correlazione/compatibilità (sotto il profilo soggettivo) con la diversa fattispecie dello scambio mediante permuta.

Va da sé che, quindi, la definizione dello *status* soggettivo della conferitaria non può che essere autonoma, ossia del tutto “svincolata” da quella prevista dal primo comma (per la permutataria), con la conseguenza che tale *status* è integrato per tutte le “*società*” idonee ad attribuire al conferente “*azioni o quote*”, tra cui rientrano anche le società di persone.

Né pare sostenibile – come invece parrebbe fare la dottrina sostenitrice della prima tesi “restrittiva” – che un ipotetico rinvio al primo comma sia meramente “parziale”, richiedendo anche un temperamento delle caratteristiche soggettive previste dall'art. 177, comma 1, TUIR con le peculiarità della disciplina dello scambio di partecipazioni mediante conferimento. Con la conseguenza che, in quest'ultima ipotesi, lo *status* della conferitaria risulterebbe integrato qualora tale soggetto sia una società per azioni o società in accomandita per azioni (ossia le medesime condizioni soggettive contemplate dall'art. 177, comma 1, TUIR), oppure una società a responsabilità limitata (per il riferimento contenuto nel secondo comma alle “quote” della conferitaria), escludendo in ogni caso gli enti commerciali (per il riferimento contenuto nel secondo comma al fatto che la conferitaria debba essere una “*società*”).

Tale conclusione comporterebbe, infatti, una evidente riscrittura di tipo “ortopedico” del testo di legge, introducendo in via interpretativa delle condizioni soggettive che l'art. 177, comma 2, non contempla: e ciò pure in assenza di lacune che impongano il ricorso all'analogia, giacché tale disposto è chiaro nel precisare che la conferitaria debba essere una “*società*”, senza (volutamente, è da ritenere) specificarne il “tipo” o la ragione sociale, e confermando così la ricomprensione nel suo ambito sia delle società di persone che delle società di capitali.

6. Anche l'interpretazione logico-sistematica dell'art. 177, comma 2, TUIR porta ad escludere l'estensione dei presupposti soggettivi previsti dall'art. 177, comma 1, TUIR alla diversa fattispecie dello scambio mediante conferimento.

E ciò per il semplice fatto che – sebbene l'art. 177 contenga la disciplina di entrambe le fattispecie di “scambio” interno di partecipazioni – la disposizione relativa allo scambio mediante conferimento (art. 177, comma 2) costituisce «una disciplina completamente autonoma e compiuta» (CEPELLINI P. - LUGANO R., *Il conferimento di partecipazioni di minoranza: aspetti applicativi e profili abusivi*, cit., 345): non

solo rispetto a quella dello scambio mediante permuta (art. 177, comma 1), ma anche rispetto a quella relativa agli scambi intracomunitari di partecipazioni (artt. 178 e 179 TUIR).

Al riguardo, e con specifico riferimento alla disciplina dello scambio interno disciplinato dall'art. 177 TUIR, mette conto rilevare che (Zizzo G., *La residenza nello scambio di partecipazioni mediante conferimento*, in *Corr. trib.*, 2017, 22, 1741), quanto alla definizione della fattispecie, sotto il profilo oggettivo i disposti normativi si riferiscono a due negozi giuridici differenti tra loro, ossia alla permuta ed al conferimento. Sotto il profilo soggettivo, poi, l'art. 177, comma 1, TUIR individua la permutataria e la società *target* richiamandosi ai “*soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b)*” TUIR, mentre il secondo comma, come sopra illustrato, “*si riferisce solo alle società, senza alcuna specificazione*”.

Quanto, invece, all'effetto giuridico discendente dallo scambio di partecipazioni: *A)* la permuta prevede un regime di neutralità fiscale operante solo in presenza dei presupposti previsti dall'art. 177, comma 1, TUIR, e principalmente qualora il costo delle azioni date in permuta venga trasferito alle azioni ricevute in cambio; in assenza dei presupposti di legge, invece, la permuta sarà soggetta all'ordinario regime di tassazione; *B)* il conferimento, invece, introduce uno specifico regime di valorizzazione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento operante in presenza dei presupposti di cui all'art. 177, comma 2, dal quale potrà discendere *i)* una operazione neutrale (se la partecipazione viene iscritta al medesimo valore fiscalmente riconosciuto presso il conferente), oppure *ii)* una plusvalenza tassabile, determinata però sul maggior valore della partecipazione iscritto dalla conferitaria rispetto a quello fiscalmente riconosciuto presso il conferente (e non, quindi, parametrato al “valore normale” della partecipazione conferita). Solo in assenza dei presupposti di legge ritorneranno operanti le regole ordinarie del “valore normale” *ex art. 9 TUIR*.

È evidente, quindi, che la fattispecie di scambio interno di partecipazioni mediante conferimento costituisce una disciplina a sé stante, del tutto autonoma rispetto a quella della permuta di partecipazioni.

Conclusione, quest'ultima, che si ottiene anche confrontando la disciplina di cui all'art. 177, comma 2, TUIR, con quella prevista in ipotesi di scambio intracomunitario di partecipazioni mediante conferimento (*ex art. 178, comma 1, lett. e*), nonché art. 179 TUIR): per tale disciplina, infatti, il Legislatore – oltre ad aver previsto specifici requisiti soggettivi – ha introdotto un regime di neutralità fiscale “piena” (e non, invece, meramente “contabile” o “indotta”), «*realizzato attraverso un meccanismo automatico di continuità dei valori fiscali, in cui, dunque, non rileva in alcun modo il comportamento contabile dei soggetti coinvolti*» (CORASANITI G., *Gli scambi di partecipazioni e i principi contabili internazionali*, cit., 770).

Tale disomogeneità strutturale tra fattispecie contribuisce a confermare, sotto il profilo logico-sistematico, la totale autonomia – nella definizione dei presupposti (tra cui quello soggettivo) e degli effetti fiscali – dello scambio interno di partecipazioni mediante conferimento (art. 177, comma 2) sia rispetto allo scambio mediante permuta (art. 177, comma 1) che rispetto agli scambi intracomunitari (artt. 178 e 179).

7. L'orientamento fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate con la ris. n. 43/E/2017 meriterebbe una sostanziale “rivisitazione”. La tesi dell'estensione delle limitazioni soggettive previste per lo “scambio di partecipazioni” mediante permuta anche alla diversa ipotesi del conferimento pare, infatti, porsi in contrasto con l'interpretazione letterale e logico-sistematica dell'art. 177, comma 2, TUIR.

Tale norma, oltre a richiedere solamente che la conferitaria debba essere una “società” (senza porre limitazioni sul “tipo” o sulla “forma” societaria richiesta), introduce una disciplina del tutto autonoma e differenziata rispetto alle diverse ipotesi di scambio interno di partecipazioni mediante permuta (art. 177, comma 1) e di scambio intracomunitario di partecipazioni (artt. 178 e 179).

Sicché, non essendo individuabile nell'art. 177, comma 2, TUIR alcun rinvio espresso alle condizioni soggettive contemplate dal precedente primo comma, né alcuna “lacuna” normativa, non vi sarebbe margine per ritenere operanti le condizioni soggettive previste per lo “scambio di partecipazioni” mediante permuta anche alla diversa ipotesi del conferimento. Con la conseguenza che il regime del c.d. “realizzo controllato”, previsto *ex art. 177, comma 2, TUIR* in ipotesi di scambio di partecipazioni

mediante conferimento, dovrebbe ragionevolmente trovare applicazione anche laddove la conferitaria sia una società di persone.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO G., *Lo scambio di partecipazioni mediante conferimento - la natura dei soggetti coinvolti*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2017, 3, 41 ss.
- ALPA G. - MARICONDA V., *Art. 2247 c.c.* in *Codice Civile Commentato*, Milano, 2009, 850
- ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI, *Norma di Comportamento n. 170*
- BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, 2017, 737
- CAZZATO A., *Art. 177. Scambi di partecipazioni*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010, 898 ss.
- CEPELLINI P. - LUGANO R., *Il conferimento di partecipazioni di minoranza: aspetti applicativi e profili abusivi*, in *Corr. trib.*, 2020, 4, 341 ss.
- CEPELLINI P. - LUGANO R., *Problematiche elusive del caso di conferimento di partecipazioni*, in *Corr. trib.*, 2019, 7, 647 ss.
- CIANI F., *“Scambi” di partecipazione “neutri” effettuati da privati (Risoluzione n. 57/E del 22 marzo 2007)*, in *il fisco*, 2007, 26, 3832 ss.
- CNDCEC, FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Documento di ricerca: Il conferimento di partecipazioni “a realizzo controllato”: prospettive di riforma*, 18 ottobre 2023, 9
- CORASANITI G., *Gli scambi di partecipazioni e i principi contabili internazionali*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2011, 775 ss.
- ESPOSITO R., *Scambi di partecipazioni*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 1558
- FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 339
- FORMICA P. - AURIEMMA F., *Il nuovo regime del realizzo controllato alla prova dell'abuso del diritto*, in *il fisco*, 2021, 10, 913 ss.
- GALGANO F., *Trattato di diritto civile*, Padova, 2010, 59
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2018, 3001 ss.
- LUPI R., *Diritto delle imposte*, Milano, 2020, 236 ss.
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 716
- PERRONE V., *La strada verso la (incompleta) neutralità dei conferimenti partecipativi qualificati tra persone fisiche*, in *Dialoghi trib.*, 2013, 4, 419 ss.
- PEVERINI L., *Operazioni straordinarie, liquidazione e fallimento nelle imposte sui redditi*, in SALVINI L. (a cura di), *Diritto Tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 346 ss.
- STEVANATO D., *Legittimo utilizzo di scambi azionari per attuare riassetti partecipativi intragruppo*, in *Corr. trib.*, 2008, 10, 776 ss.
- TURCHI A., *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008, 312-314
- ZIZZO G., *La residenza nello scambio di partecipazioni mediante conferimento*, in *Corr. trib.*, 2017, 22, 1741 ss.
- ZIZZO G., *Lo scambio di partecipazioni dalla Riforma Visco alla Riforma Tremonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 6, I, 549 ss.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### La cessione indiretta dell'azienda (con previo riscatto di beni in leasing) tra formalismi inutili e simmetrie neglette

*The indirect transfer of a business (with prior redemption of leased assets) between unnecessary formalisms and neglected symmetries*

(nota a/notes to Cass., sez. trib., 22 marzo 2023, n. 8235)

ANDREA MANZITTI

#### Abstract

La nota analizza criticamente l'iter-logico argomentativo e la conclusione della Suprema Corte in una peculiare fattispecie di cessione indiretta d'azienda formata da beni condotti in locazione finanziaria e riscattati prima del trasferimento.

**Parole chiave:** cessione d'azienda, cessione indiretta d'azienda, *participation exemption*, Cassazione

#### Abstract

*The note critically reviews the argumentative pattern and the conclusion of the Supreme Court in a peculiar case of indirect transfer of a business composed of assets held under financial leasing and legally purchased shortly before the transfer.*

**Keywords:** *transfer of a business, indirect transfer of a business, participation exemption, Supreme Court*

**SOMMARIO:** **1.** La fattispecie esaminata, le questioni giuridico-tributarie vagliate e il principio di diritto scolpito dalla Suprema Corte. - **2.** Le origini della *participation exemption* e l'espressa volontà di equiparare la cessione d'azienda alla cessione delle quote di partecipazioni. - **3.** L'iter logico-giuridico seguito dalla Cassazione per giungere alle conclusioni rassegnate. Le ragioni della sua criticabilità. - **4.** (Segue). Sulla ritenuta decisività dell'iscrizione nel bilancio della conferente dei beni che formano l'azienda conferita. - **5.** (Segue). Sulla ritenuta necessità che la conferente sia proprietaria dei beni che componevano la azienda conferita (nel caso di specie condotti in locazione finanziaria e riscattati poco prima del conferimento). - **6.** (Segue). In modo particolare, sulla non condivisibilità dell'*obiter dictum* della Suprema Corte secondo cui la *participation exemption* si giustifica "soltanto" per l'assenza di intento speculativo.

**1.** Sfrondata dagli elementi non essenziali, i fatti e le questioni giuridiche oggetto della sentenza in commento sono riassumibili nei termini che seguono.

Una società attiva nella produzione di olio di oliva conduceva in locazione finanziaria un "compendio immobiliare" costituito da immobili, impianti e macchinari che utilizzava nell'attività d'impresa. La medesima società svolgeva, anche con altri mezzi di proprietà e personale proprio, la lavorazione dell'olio.

Decisasi a cedere l'intera attività a terzi, ha posto in essere l'usuale struttura di cessione indiretta dell'azienda (conferimento dell'azienda in società di nuova costituzione e successiva cessione delle partecipazioni). Il giorno prima del conferimento, la società ha riscattato i beni condotti in locazione finanziaria per includerli nel perimetro dell'azienda conferita.

L'Ufficio accertava l'operazione negando l'applicazione della PEX sulla quota parte della plusvalenza riferibile ai beni precedentemente condotti in locazione finanziaria poiché i predetti beni non erano stati "iscritti in bilancio" e non erano stati posseduti per l'*holding period* previsto dalla legge (all'epoca dei fatti 18 mesi, ora 12).

Mentre i giudici del merito accoglievano il ricorso della società, con la sentenza in commento la Corte di Cassazione ha invece accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, enunciando il seguente principio di diritto.

*«Il combinato disposto degli artt. 87, comma 1, e 176, comma 4, TUIR, nel prevedere l'esenzione parziale da tassazione della plusvalenza generata dal trasferimento di partecipazioni od azioni di una società in cui sia ricompresa un'azienda già oggetto di conferimento – stabilendo che il requisito temporale e di iscrizione a bilancio di cui all'art. 87, cit., può essere riferito anche al periodo in cui l'azienda è stata posseduta dal soggetto conferitario – fa riferimento ai beni aziendali e dunque alla relativa proprietà e non alla mera titolarità dell'azienda in sé, dovendosi così escludere che si possa a tal ne considerare presenti i requisiti temporali suddetti ove l'azienda sia nella titolarità della conferitaria da almeno diciotto mesi (in base alla disciplina applicabile ratione temporis), ma i relativi beni siano invece entrati in sua proprietà, e quindi iscritti a bilancio, da un periodo inferiore. Ai fini suddetti, il presupposto della iscrizione a bilancio dei beni facenti parte dell'azienda, non può dirsi soddisfatto dalla loro mera annotazione sui conti d'ordine ovvero dalla loro indicazione nell'ambito della nota integrativa, i quali svolgono una funzione informativa».*

La perentoria conclusione della Suprema Corte offre spunti per alcune riflessioni critiche.

2. Per impostare l'analisi, occorre partire dalla riforma IRES (2003) che introdusse la cd. "*participation exemption*" o "PEX" in attuazione della legge delega per la riforma tributaria (L. 7 aprile 2003, n. 80).

Uno dei criteri direttivi della legge delega (art. 4, comma 1, lett. c) così disponeva: «*esenzione delle plusvalenze realizzate relativamente a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica, sia residenti sia non residenti, al verificarsi delle seguenti condizioni: 1) riconducibilità della partecipazione alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie prevedendo oltre al riferimento alle classificazioni di bilancio anche il requisito di un periodo di ininterrotto possesso non inferiore ad un anno; 2) esercizio da parte della società partecipata di un'effettiva attività commerciale*».

Nei dibattiti precedenti all'approvazione del D.Lgs. n. 344/2003, che attuò la legge delega, venne sollevato il dubbio che se riservata alle sole plusvalenze su partecipazioni la PEX avrebbe discriminato fiscalmente la cessione diretta dell'azienda, che è un evento realizzativo, rispetto alla cessione indiretta della stessa mediante cessione delle partecipazioni della società che possiede l'azienda, evento che invece sarebbe stata esente al 100%.

Si trattava, in sostanza, di coordinare l'introduzione della PEX con un altro principio direttivo, contenuto nell'art. 4, comma 1, lett. m), che disponeva il «*mantenimento e razionalizzazione dei regimi di neutralità fiscale e di determinazione del reddito imponibile previsti dallo stesso decreto legislativo [N.B., si trattava del n. 358/1997] e dal decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, al fine di renderli coerenti alle logiche della disciplina recata dalla riforma*».

In accoglimento della condivisibile osservazione, venne introdotta una norma – il comma 4 dell'art. 176 – che consentiva le cessioni indirette dell'azienda mediante (a) conferimento dell'azienda stessa in neutralità fiscale e (b) cessione delle partecipazioni nella conferitaria.

Al fine di non costringere il cedente ad attendere 12 mesi dopo il conferimento per maturare l'*holding period* richiesto per la PEX, la norma dispone che «*[l]e aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto confe-*

*ritario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio».*

In questo modo, i requisiti di commercialità e periodo di possesso riferiti all'azienda conferita e maturati in capo alla conferente venivano traslati alla conferitaria, consentendo alla conferente di cedere in PEX le partecipazioni nella conferitaria un attimo dopo l'effettuazione del conferimento.

In definitiva, il sistema nato con l'introduzione dell'IRES prevedeva due modalità per la cessione di una azienda: (a) cessione diretta o (b) cessione indiretta.

Le conseguenze tributarie delle due operazioni sono profondamente diverse:

- la cessione diretta è un atto realizzativo, che dà luogo alla formazione di plusvalenze o minusvalenze rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. In contropartita alla plusvalenza tassabile in capo al cedente, l'acquirente acquista un costo fiscalmente riconosciuto pari al prezzo pagato e che ha concorso alla determinazione della citata plusvalenza;
- la cessione indiretta è un procedimento neutrale, che non dà luogo alla formazione di plusvalenze o minusvalenze rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. In contropartita alla plusvalenza esente in capo al cedente, l'acquirente eredita il costo fiscalmente riconosciuto presso quest'ultimo, evidentemente inferiore al prezzo pagato.

Tuttavia, per l'Erario cambia poco o nulla(1), perché una cessione "plusvalente":

- se è effettuata in modo diretto, le imposte sono pagate subito dall'acquirente ma sono recuperate tramite maggiori ammortamenti deducibili per l'acquirente dopo l'acquisto. L'anticipo della tassazione è parzialmente corretto mediante la possibilità di tassare la plusvalenza in non più di 5 esercizi. In questo modo, le imposte pagate dall'acquirente sono tendenzialmente pari a quelle risparmiate dall'acquirente di modo che il conto dell'Erario chiude a zero;
- se è effettuata in modo indiretto, non sono dovute imposte e, come nel caso della cessione diretta, il conto dell'Erario chiude a zero.

Tralasciando ogni considerazione circa la tassazione indiretta delle due ipotesi, in cui la scelta tra cessione diretta o indiretta non è altrettanto neutra per l'Erario, si può quindi concludere che la scelta per l'una o l'altra modalità può essere liberamente effettuata dalle parti. Quand'anche la scelta fosse dettata esclusivamente da ragioni di convenienza fiscale, il risparmio d'imposta ottenuto non può essere considerato elusivo.

Per fugare ogni dubbio sulla legittimità della scelta per una cessione indiretta è stato – *ad abundantiam* - specificato (comma 3 dell'art. 176 TUIR) che questa non costituisce elusione (ora abuso del diritto)(2).

Risulta quindi evidente che l'applicazione della PEX anche alle cessioni indirette dell'azienda non è una agevolazione fiscale. È una norma "di sistema", diretta espressione della simmetria che permea la tassazione dei beni d'impresa. Come tale, non dovrebbe essere oggetto di interpretazioni restrittive.

Nei casi dubbi, l'interpretazione sistematica dovrebbe guidare l'analisi, anche laddove il tenore letterale della norma non dovesse aiutare.

Purtroppo, nulla nella sentenza in commento fa pensare che i giudici si siano interrogati in ordine alla collocazione delle norme rilevanti nel sistema della tassazione d'impresa.

(1) Ovviamente, tra le due ipotesi alcune differenze non marginali esistono. Ma la tassazione d'impresa non può, e non deve, tenere conto di ognuna di esse, inseguendole per correggerle. Esempi di fiscalità da "farmacisti", quali la maggiorazione di conguaglio o l'"equalizzatore" sui redditi finanziari, non sono da ripetere.

(2) Lo stesso vale per ogni altro caso simile quale, ad esempio, la scissione dell'azienda in una beneficiaria neo-costituita seguita dalla cessione delle partecipazioni in quest'ultima. Questo caso è stato trattato nella Risposta ad interpello n. 97/E del 25 luglio 2017, con argomenti speculari a quelli qui ricordati e a cui chi scrive presta totale adesione.

Le spiegazioni fornite in ordine alla *ratio* della PEX sono, come vedremo subito, assai discutibili.

3. Il percorso argomentativo seguito dal Supremo Collegio è stato il seguente:

- per l'esenzione, la legge richiede il possesso ininterrotto delle partecipazioni cedute per almeno 18 mesi (oggi 12);
- l'art. 176 stabilisce che le aziende acquisite per effetto di conferimenti si considerano possedute dalla conferitaria anche per il periodo di possesso della conferente e che le partecipazioni ricevute in cambio si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultano iscritti i beni dell'azienda conferita;
- nel caso di specie, alla data del conferimento la conferente disponeva di due rami di azienda. Dei beni che componevano il secondo, tuttavia, aveva formalmente acquisito la proprietà solo pochi attimi prima del conferimento mediante riscatto anticipato dei beni sino a quel momento condotti in locazione finanziaria;
- la circostanza che la gestione aziendale della conferente comprendesse da parecchi anni anche il ramo aziendale oggetto di riscatto anticipato è irrilevante, poiché l'unico elemento rilevante ai fini del decidere «è solo la proprietà dei beni in capo all'imprenditore che nella specie divennero [di sua] proprietà solo nel 2006»;
- la “*participation exemption*” si giustifica “soltanto” per l'assenza di intento speculativo;
- «le plusvalenze realizzate in seguito alla cessione di una partecipazione caratterizzata dall'acquisto di una parte dei beni aziendali solo in prossimità della cessione stessa, non dipendono - per quella parte - da riserve di utili già tassati presenti nel patrimonio netto della società o comunque da utili attesi futuri, come invece presuppone il meccanismo della *participation exemption*, prevista per evitare la duplice tassazione degli stessi»;
- «la rilevanza del periodo di possesso dell'azienda da parte del conferente è strettamente legata all'iscrizione a bilancio dei beni aziendali più che all'azienda» a sua volta legata alla loro proprietà in capo all'azienda;
- nella specie i beni riscattati in prossimità del conferimento 2006, non erano iscritti nel bilancio della conferente, ma soltanto inseriti nei conti d'ordine e menzionati nella nota integrativa; tali annotazioni non sono classificabili come iscrizioni a bilancio.

Il ragionamento si presta ad alcune considerazioni critiche.

4 (*Segue*). La prima riguarda la rilevanza – ritenuta decisiva dalla Suprema Corte – dell'iscrizione nel bilancio della conferente dei beni che formano l'azienda conferita.

Oltre al c.d. “*minimum holding period*” la PEX richiede che, in sede di prima iscrizione nel bilancio della società cedente, la partecipazione venga iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie.

Con ciò si intende riservare il regime PEX alle partecipazioni societarie diverse da quella detenute per la rivendita (“*held for trading*”, nella terminologia dei principi contabili internazionali<sup>(3)</sup>). La rilevanza della prima iscrizione serve ad evitare riclassificazioni opportunistiche ottenibili spostando la partecipazione da una all'altra voce in prossimità di un realizzo per dedurre una minusvalenza o approfittare della PEX.

L'accento normativo è posto sulla classificazione contabile piuttosto che sulla iscrizione in bilancio, poiché è scontato che qualsiasi partecipazione detenuta da una società debba essere iscritta nell'attivo

(3) Il principio contabile OIC 21 dispone che «La classificazione nell'attivo immobilizzato e nell'attivo circolante dipende dalla destinazione della partecipazione. Le partecipazioni destinate ad una permanenza durevole nel portafoglio della società si iscrivono tra le immobilizzazioni, le altre vengono iscritte nell'attivo circolante. Al fine di determinare l'esistenza della destinazione a permanere durevolmente nel patrimonio dell'impresa si considerano la volontà della direzione aziendale e l'effettiva capacità della società di detenere le partecipazioni per un periodo prolungato di tempo».

di bilancio, tranne forse nel caso in cui sia stata acquistata gratuitamente e il suo valore di presumibile realizzo sia pari a zero.

Ciò che importa è, quindi, la classificazione impressa inizialmente alla partecipazione da parte dei redattori del bilancio, non tanto l'iscrizione in bilancio di per sé.

Si prenda il caso (appena citato) di una società che acquista senza corrispettivo una partecipazione di controllo in altra società. Se al momento dell'acquisto il suo valore di presumibile realizzo è pari a zero, la partecipazione non deve necessariamente essere iscritta in bilancio. Se anni dopo quella partecipazione fosse ceduta verso corrispettivo, non vi sarebbero motivi validi per negare la PEX sulla plusvalenza realizzata perché manca l'iscrizione in bilancio.

Nella sistematica della tassazione societaria, questa circostanza è irrilevante. Ciò che importa è se la partecipazione aveva o meno i requisiti per essere iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie ove avesse avuto un valore di presumibile realizzo maggiore di zero. Ove ciò sia ragionevolmente accertato, solo una interpretazione formalistica e irrispettosa dei principi potrebbe condurre a negare in questo caso l'applicazione della PEX.

**5. (Segue).** La seconda notazione critica riguarda la necessità che la conferente fosse giuridicamente proprietaria dei beni che componevano la seconda azienda che nel caso risolto erano condotti in locazione finanziaria e riscattati poco prima del conferimento.

La tesi della Cassazione porta a concludere che in ogni caso di conferimento di azienda composta (anche) da beni detenuti non a titolo di proprietà, ma di locazione semplice, locazione finanziaria, affitto ecc., il regime PEX sulla successiva cessione della partecipazione nella conferitaria sarebbe applicabile solo dopo la completa maturazione dell'*holding period* riferito alla partecipazione. In caso contrario, la PEX si applicherebbe solo sulla quota ideale della plusvalenza riferita ai beni di proprietà della conferente/cedente.

Questa conclusione desta molte perplessità.

La prima è relativa all'apparente contrasto con la lettera e con la *ratio* del comma 4 dell'art. 176 TUIR.

La norma effettivamente menziona l'iscrizione in bilancio "*dei beni dell'azienda conferita*". Inoltre, è vero che normalmente si iscrivono in bilancio i beni di proprietà della società. La sentenza in commento riconosce correttamente che «è pacifico che i beni costituenti un ramo aziendale possono essere nella disponibilità dell'imprenditore non solo quale proprietario, ma anche quale utilizzatore in base ad un contratto di leasing, quale locatore etc.». Solo che poi aggiunge che «[...] ai fini che ne occupano ciò che rileva è solo la proprietà dei beni in capo all'imprenditore».

Questo presuppone che quando la norma menziona i "*beni dell'azienda conferita*" debba essere letta come "*beni dell'azienda conferita e di proprietà della conferente*".

A me pare che questa lettura non sia accettabile.

In primo luogo, perché si pone in contrasto con il testo letterale. In secondo luogo, perché seppure l'art. 2555 c.c. descrive l'azienda come «*il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*», è scontato che nel perimetro aziendale siano compresi "beni giuridici" che non sono di proprietà dell'azienda e che non sono iscritti nel bilancio della società che la possiede.

Per i beni in leasing i principi contabili internazionali prevedono il c.d. "*right of use model*", in cui l'utilizzatore iscrive (il diritto di uso de)i beni tra le immobilizzazioni, mentre quelli nazionali prevedono il c.d. metodo patrimoniale, per cui i beni si iscrivono nell'attivo dell'utilizzatore solo dopo il riscatto.

Seguendo il principio di diritto espresso dalla Cassazione nella sentenza in commento, la tassazione della cessione indiretta dell'azienda sarebbe diversa a seconda dei principi contabili adottati, per obbligo o per scelta, dalla società cedente.

Si tratta di un esito interpretativo dissonante rispetto ai principi generali e alla simmetria logica che permea la fiscalità diretta dell'impresa(4).

6. (*Segue*). A quanto osservato va aggiunto che non è condivisibile l'*obiter dictum* della Suprema Corte – fortunatamente estraneo al principio di diritto – secondo cui la “*participation exemption*” si giustifica “*soltanto*” per l'assenza di intento speculativo.

Il c.d. “intento speculativo” ha avuto rilevanza ai fini IRPEF sino all'approvazione del TUIR. Dopo essere stato espunto dall'impianto normativo, l'“intento speculativo” è tornato rilevante ai fini tributari nell'ambito della legge delega per la riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111) che prelude a nuove norme sulla tassazione dei guadagni derivanti dalla cessione di opere d'arte(5).

Per le società, il problema dell'intento speculativo neppure si pone, poiché per definizione ognuna società “vive” per conseguire utili e ogni atto da queste compiuto è intrinsecamente “speculativo”. Infatti, è semmai la c.d. “antieconomicità” a destare sospetti, proprio nella considerazione della “stranezza” del comportamento tenuto dalla società che, per una volta, non pare orientato all'ottenimento e alla massimizzazione dei propri guadagni.

Ad ogni modo, l'intento della società che vende una partecipazione un mese dopo l'acquisto e di quella che vende dopo 12 o 18 mesi è identico ed è quello di conseguire profitto mediante la compravendita di un bene(6).

Pertanto, se l'*obiter dictum* è servito alla Suprema Corte solo per ricordare con altre parole che la *participation exemption* richiede un periodo minimo di possesso, nulla di grave. Se così non fosse e l'*obiter* divenisse principio di diritto, alle 4 condizioni poste dalla legge per l'accesso alla *participation exemption* la Suprema Corte ne avrebbe aggiunto una quinta, cioè l'assenza di “intento speculativo”.

Così non può essere perché è universalmente riconosciuto che la *participation exemption* si giustifica non già con l'assenza di intento speculativo ma con l'esigenza di evitare la doppia imposizione economica degli utili societari. Nel caso risolto dalla sentenza in commento, si genera inevitabilmente una doppia imposizione perché la tassazione della plusvalenza in capo alla società conferente-cedente non dà luogo ad un riconoscimento di maggiori valori fiscali né in capo alla conferitaria né alla società acquirente. Il che è esattamente quello che il sistema dell'IRES, per ottime ragioni, intende evitare.

Sarebbe più utile domandarsi quale sia la *ratio* della condizione di un periodo minimo di possesso della partecipazione ceduta per accedervi, che non è invece richiesta per l'eliminazione della doppia imposizione sugli utili distribuiti.

Non è facile conciliare la diversa risposta legislativa alla soluzione dell'identico problema.

Sospetto che la ragione principale sia che, all'inizio del secolo, i modelli di tassazione societaria su cui è stata modellata l'IRES prevedevano (e spesso tutto prevedono) analoghe condizioni. Potrebbero esservene altre la cui considerazione eccede i limiti di questo veloce commento.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M., *L'Ires e le “simmetrie fiscali” nel quadro dei rapporti partecipativi tratteggiati dalla cd. “Riforma Tremonti”*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 4, I, 379 ss.

(4) Questa logica era stata invece meglio recepita e valorizzata da Cass., 8 maggio 2019, n. 12138.

(5) Si veda l'art. 5, comma 1, lett. h), n. 3 della legge citata. In recente approdo giurisprudenziale (Cass., ord. 8 marzo 2023, n. 69874) lo “speculatore occasionale” è il soggetto intermedio tra il “mercante d'arte” (che è imprenditore) e il collezionista (che rimane un “privato”, anche se occasionalmente compra e vende opere d'arte. Su tema, specificamente, ARTUSO E. - BISINELLA I., *Cessione di opere artistiche e il trittico “collezionista”, “speculatore occasionale” e “mercante d'arte” ai fini delle imposte dirette*, su questa *Rivista*, 2023, 2, VIII, 859 ss.

(6) Per ipotesi, tale intento potrebbe addirittura mancare in uno o in entrambe le ipotesi, ma le conseguenze fiscali non cambierebbero di un millimetro.

- ARTUSO E. - BISINELLA I., *Cessione di opere artistiche e il trittico “collezionista”, “speculatore occasionale” e “mercante d’arte” ai fini delle imposte dirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, VIII, 859 ss
- CARPENTIERI L., *Le prospettive evolutive dell’Ires: la participation exemption*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 4, I, 371 ss.
- CERIANI V., *Profili evolutivi dei rapporti tra tassazione delle società e dei soci*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 4, I, 365 ss.
- INGRAO G., *La cessione delle partecipazioni nella disciplina di participation exemption: spunti per una modifica normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, I, 755 ss.
- INGRAO G. - LUPI R., *Il doppio regime di circolazione delle partecipazioni ai fini “pex”: regola e eccezioni*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 2, 159 ss.
- LUPI R., *Lo spirito del sistema “pex” come strada maestra per distinguere l’uso dall’abuso*, in *Dialoghi trib.*, 2010, 6, 55 ss.
- STEVANATO D., *Le classificazioni di bilancio nella nuova norma antielusiva: regola astrusa o strumento insufficiente?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, 6, 899 ss.
- STEVANATO D. - LUPI R., *Le partecipazioni nella riforma fiscale tra immobilizzazioni, disponibilità, requisito di possesso minimo e società senza impresa: le contraddizioni di un sistema spezzato in due*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, 3, 415 ss.
- VIOTTO A., *Il regime tributario delle plusvalenze*, Torino, 2013
- ZIZZO G., *Participation exemption e riorganizzazioni societarie*, in *il fisco*, 2002, 28, 4428 ss.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Conferimento di partecipazioni e attuazione della delega fiscale

*Transfer of shareholdings and implementation of tax reform*

SERGIO MARCHESE - LUCA MIELE

#### Abstract

Questo contributo approfondisce il contenuto delle modifiche apportate dallo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 30 aprile 2024 in attuazione dei principi e criteri direttivi della delega fiscale, alla disciplina recata dal Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR) in materia di scambi di partecipazioni mediante conferimento. Si tratta di interventi significativi che muteranno le regole di applicazione del cosiddetto regime di realizzo controllato di cui agli artt. 175 e 177 TUIR, sia con riferimento all'ambito soggettivo sia in relazione a quello oggettivo, per le operazioni effettuate a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

**Parole chiave:** delega fiscale, conferimento di partecipazioni, regime di "realizzo controllato", conferimento di partecipazioni "qualificate", approccio *look through*

#### Abstract

*This paper deepens the content of those changes which the draft legislative decree approved by the Council of Ministers on 30 April 2024 has made to the regulations contained in the Consolidated Income Tax Act (TUIR) regarding exchanges of shareholdings by contribution, in implementation of principles and directive criteria of the tax reform. These are significant interventions which will change the rules of application of the so-called controlled realization regime, referred to in Articles 175 and 177 of TUIR, with reference to both the subjective and objective scope, for operations carried out from the date of entry into force of the legislative decree.*

**Keywords:** tax reform, transfer of shareholdings, "controlled realization" regime, transfer of "qualified" shareholdings, "look through" approach

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** Conferimenti mediante i quali la conferitaria acquisisce o incrementa il controllo della società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento. - **2.1.** Ampliamento dell'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 177, comma 2, TUIR: il conferimento che determina l'incremento della percentuale di controllo. - **2.2.** Ampliamento dell'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 177, comma 2, TUIR: i conferimenti minusvalenti. - **2.3.** Ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 177, comma 2, TUIR: le società scambiate fiscalmente non residenti in Italia. - **2.4.** Ambito soggettivo di applicazione dell'art. 177, comma 2, TUIR: mantenimento dell'esclusione delle società di persone. - **3.** Conferimenti di "partecipazioni qualificate". - **3.1.** Definizione di società holding. - **3.2.** Approccio "look-through" per la verifica del superamento delle soglie percentuali in caso di conferimenti di partecipazioni in società holding. - **3.3.** Superamento della condizione di unipersonalità della conferitaria. - **3.4.** Conferimento di partecipazioni in società di persone. - **4.** Conclusioni.

1. Lo schema di decreto legislativo, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 30 aprile 2024 (di seguito “Schema di Decreto”), reca le disposizioni di attuazione dell’art. 6, comma 1, lett. f), L. 9 agosto 2023, n. 111 (c.d. “Delega Fiscale”) concernente i principi e i criteri direttivi in materia di conferimenti di azienda e di partecipazioni.

In particolare, tale norma prevede *«la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, con particolare riferimento alle partecipazioni detenute nelle holding, nel rispetto dei relativi principi vigenti di neutralità fiscale e di valutazione delle azioni o quote ricevute dal conferente in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento»*.

Nel presente contributo sono analizzate le modifiche che il decreto legislativo, ipotizzando che esso sarà conforme allo Schema di Decreto, apporterà, per i conferimenti effettuati a decorrere dalla sua data di entrata in vigore, alla disciplina dei conferimenti di partecipazioni.

2.1. Il primo periodo del comma 2 del novellato art. 177 TUIR contiene una modifica identica a quella apportata al comma 1 del medesimo articolo ed al comma 1 dell’art. 178, lett. e), TUIR, concernenti, rispettivamente, lo scambio di partecipazione mediante permuta e lo scambio di partecipazioni fra soggetti residenti in Stati membri diversi dell’Unione Europea.

L’oggetto dell’intervento riguarda l’applicabilità del regime del realizzo controllato nell’ipotesi in cui:

- la società conferitaria possiede già, prima del conferimento, una partecipazione che, attribuendole la maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria della società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento, le garantisce il controllo “di diritto” di tale società ai sensi dell’art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.; e
- il conferimento di partecipazioni determina l’incremento dei diritti di voto esercitabili, da parte della conferitaria, nell’assemblea ordinaria della società scambiata.

Secondo la tesi originariamente sostenuta dall’Amministrazione finanziaria, non condivisa dalla maggioranza della dottrina, non potevano ricondursi nell’ambito di applicazione del regime in commento *«le operazioni che hanno ad oggetto l’acquisizione di partecipazioni [...] che si aggiungono a partecipazioni possedute, le quali ultime di per sé consentono il controllo»* (circ. n. 320/E/1997).

In tale contesto, è intervenuta la Direttiva 2005/19/CE, che ha modificato la definizione di scambio di partecipazioni valevole ai fini del regime comunitario previsto dalla Direttiva 90/434/CEE (poi rifiuta nella Direttiva 2009/133/CE) chiarendo che tale definizione comprende le operazioni mediante le quali *«una società acquisisce nel capitale sociale di un’altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferire la maggioranza dei diritti di voto di questa società o, se dispone già di tale maggioranza, acquisisce un’ulteriore partecipazione»*.

Il legislatore italiano – con il D.Lgs. 6 novembre 2007, n. 199 – ha integrato i commi 1 e 2 dell’art. 177 TUIR – nonché, con riferimento agli scambi di partecipazioni intracomunitari, la lettera e) del comma 1 dell’art. 178 TUIR – comprendendo nel loro ambito applicativo anche i casi in cui l’acquirente *«incrementi, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo»*.

L’estensione dell’ambito di applicazione oggettivo della disciplina degli scambi di partecipazioni recata dalla citata modifica all’art. 177 TUIR che – nel caso in cui la società conferitaria possieda già, prima del conferimento, una partecipazione che le garantisce il controllo di diritto della società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento e quest’ultimo determini l’incremento dei diritti di voto esercitabili, da parte della conferitaria, nell’assemblea ordinaria della società scambiata – subordina l’applicabilità del regime previsto da tale disposizione alla condizione che tale incremento sia effettuato in virtù di obblighi legali o vincoli statutari, ha, con tutta evidenza, una portata più limitata rispetto a quanto previsto dalla Direttiva 2005/19/CE, che non prevede tale condizione.

Al riguardo è stato osservato (MIELE L., *In via di recepimento la direttiva su operazioni straordinarie transfrontaliere*, in *Corr. trib.*, 2007, 34, 2751) che, evidentemente, il legislatore ha ritenuto di dare rilevanza alle motivazioni che hanno spinto la Commissione europea all’emanazione della Diret-

tiva 2005/19/CE e che possono individuarsi nel quindicesimo considerando della stessa, secondo cui: «L'attuale definizione di scambio di azioni di cui all'articolo 2, lettera d), della direttiva 90/434/CEE, non precisa se questo termine comprenda ulteriori acquisizioni che conferiscano più della maggioranza semplice dei diritti di voto. Non è raro che gli statuti delle società e le regole di voto siano formulati in modo che siano necessarie ulteriori acquisizioni prima che l'acquirente possa ottenere il controllo totale della società destinataria».

L'intervento attuato dallo Schema di Decreto elimina la condizione sopra indicata. Si tratta di una modifica – ai commi 1 e 2 dell'art. 177 e al comma 1, lett. e) dell'art. 178 TUIR – il cui intento è «rendere pienamente conforme la normativa domestica degli scambi di azioni intra UE alla Direttiva 2005/19/CE, modificativa della Direttiva 90/434/CEE, poi rifiuta nella Direttiva 2009/133/CE, e di prevenire censure comunitarie. Infatti, in base alla citata Direttiva il regime di neutralità fiscale ivi previsto si applica, oltre che agli scambi di partecipazioni per effetto dei quali la società "acquirente" consegue la maggioranza dei diritti di voto della società "acquistata", anche a quelli in conseguenza dei quali la società stessa integri una partecipazione di maggioranza già posseduta, a prescindere dai motivi per cui le ulteriori partecipazioni sono state scambiate. Diversamente, in base alla norma interna, le acquisizioni di ulteriori partecipazioni rispetto a quella di controllo già detenuta avvengono in neutralità solo se l'incremento della percentuale di controllo avvenga "in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario". Quindi, il recepimento nell'ordinamento domestico della Direttiva del 2005 è avvenuto in modo parziale rispetto a quanto indicato dalla Direttiva stessa, che consente anche ai conferimenti successivi a quello che ha consentito l'acquisizione della maggioranza dei diritti di voto nella società scambiata di beneficiarie del regime di piena neutralità fiscale. L'intervento attuato in questa sede consente di superare il conflitto tra normativa domestica e previsioni della Direttiva» (relazione illustrativa allo Schema di Decreto).

È auspicabile che nel corso dell'iter parlamentare l'art. 178 sia ulteriormente modificato al fine di renderne possibile l'applicazione anche quando la società scambiata e quella conferitaria appartengano al medesimo Stato UE; modifica che risulterebbe coerente con quanto ora previsto per i conferimenti di cui all'art. 177, comma 2 (si veda par. 2.3).

**2.2.** Un'ulteriore modifica apportata al comma 2 dell'art. 177 TUIR (ed all'art. 175 TUIR) riguarda i c.d. "conferimenti minusvalenti" (i.e. i conferimenti di partecipazioni nei quali le partecipazioni oggetto di conferimento sono iscritte in capo alla conferitaria a un valore inferiore al costo fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo al conferente).

Nella relazione illustrativa si legge: «[...] sono stati controversi anche gli effetti fiscali dei conferimenti di partecipazioni che rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'articolo 177, commi 2 e 2-bis del TUIR [...] quando le partecipazioni oggetto di conferimento sono iscritte nella contabilità del soggetto conferitario ad un valore inferiore al loro costo fiscalmente riconosciuto in capo al soggetto conferente (cd. conferimenti minusvalenti)».

In effetti, le pronunce dell'Agenzia delle Entrate sui conferimenti minusvalenti rese pubbliche sino al 2022 (cfr., *ex multis*, ris. 20 aprile 2012, n. 38/E e Principio di diritto n. 10/2020) possono essere così sintetizzate:

- la società conferitaria iscrive la partecipazione ricevuta – e quindi incrementa il proprio patrimonio netto – per un importo pari all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita in capo al soggetto conferente: l'operazione non determina l'emersione in capo al conferente di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti;
- la società conferitaria iscrive la partecipazione ricevuta – e quindi incrementa il proprio patrimonio netto – per un importo superiore all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita in capo al soggetto conferente: l'operazione determina l'emersione in capo al conferente di una plusvalenza fiscalmente rilevante in misura pari alla differenza tra l'importo dell'incremento patrimoniale della conferitaria e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita in capo al soggetto conferente (a prescindere dal "valore normale" di tale partecipazione);

- la società conferitaria iscrive la partecipazione ricevuta – e quindi incrementa il proprio patrimonio netto – per un importo inferiore all’ultimo valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita in capo al soggetto conferente: ai fini fiscali il “corrispettivo” ottenuto dal conferente deve essere determinato ai sensi dell’art. 9 TUIR; pertanto l’operazione determinerà l’emersione di minusvalenze rilevanti, solo se il valore di iscrizione in capo alla società conferitaria della partecipazione conferita è in linea con il “valore normale” di quest’ultima; in caso contrario (ossia qualora tale “valore normale” sia superiore al valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita), in capo al conferente l’operazione determinerebbe una plusvalenza.

La presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate riferita a quest’ultima fattispecie è stata quella che ha generato maggiori controversie; infatti la dottrina ha ritenuto che la conseguenza del Principio di diritto n. 10/2020 non debba essere quella di precludere l’applicazione dell’art. 177, comma 2, TUIR ai conferimenti minusvalenti, ma, piuttosto, quella di consentire la deduzione della minusvalenza nei limiti di quella “effettiva”, secondo quanto già chiarito nella citata ris. n. 38/E/2012.

In questo senso si è espressa più recentemente l’Agenzia delle Entrate (ris. 16 ottobre 2023, n. 56/E). Secondo quest’ultimo – condivisibile – orientamento, nel caso di conferimento minusvalente:

- il “corrispettivo” del conferimento, qualora alla minusvalenza contabile non corrisponda una minusvalenza effettiva (quantificata sulla base del valore normale – determinato ai sensi dell’art. 9 TUIR – della partecipazione), è convenzionalmente assunto in misura pari al valore fiscalmente riconosciuto, in capo al conferente, delle partecipazioni conferite, restando così applicabile il regime di “neutralità indotta”;
- la minusvalenza contabile è deducibile solo nei limiti dell’eventuale minusvalenza effettiva (fatta salva l’applicabilità della *participation exemption* qualora ne sussistano i presupposti).

La modifica apportata dallo Schema di Decreto si limita a “replicare” nel testo normativo quanto recentemente affermato dalla citata ris. n. 56/E/2023.

A maggior chiarimento, la relazione illustrativa riporta i seguenti esempi:

Esempio 1

- costo fiscalmente riconosciuto, in capo al conferente, della partecipazione conferita: 100
- valore di iscrizione nella contabilità della conferitaria della partecipazione conferita: 90
- valore normale, ex art. 9 TUIR, della partecipazione conferita: 115.

Ove sussistano i requisiti per l’applicazione dell’art. 177, comma 2 o 2-bis, TUIR:

- la differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita (100) ed il valore di iscrizione di tale partecipazione nella contabilità della conferitaria (90) non è deducibile in quanto non corrisponde ad una minusvalenza effettiva;
- non è disapplicato integralmente il regime di realizzo controllato previsto dall’art. 177, comma 2 o 2-bis, TUIR in “favore” del criterio generale di cui all’art. 9 TUIR (che nella fattispecie rappresentata avrebbe determinato l’emersione di una plusvalenza di 15).

Si ipotizzi ora la seguente modifica all’esempio appena riportato:

Esempio 2

- costo fiscalmente riconosciuto, in capo al conferente, della partecipazione conferita: 100
- valore di iscrizione nella contabilità della conferitaria della partecipazione conferita: 90
- valore normale, ex art. 9 TUIR, della partecipazione conferita: 95.

Ove sussistano i requisiti per l’applicazione dell’art. 177, comma 2 o 2-bis, TUIR la differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita (100) ed il valore di iscrizione di tale partecipazione nella contabilità della conferitaria (90) è deducibile (fatta salva l’applicabilità della *participation exemption*, qualora ne sussistano i presupposti) nei limiti della differenza tra tale costo e il valore normale (95), in quanto corrisponde ad una minusvalenza effettiva.

Da ultimo, con riferimento ai conferimenti minusvalenti, si auspica che nel corso dell’*iter* parlamentare dello Schema di Decreto venga affrontata la questione, tuttora incerta, del valore fiscale, in capo alla conferitaria, della partecipazione conferita e del valore fiscale, in capo al conferente, di quella ricevuta in cambio.

Al riguardo, con l'obiettivo di evitare salti di imposta o situazioni di doppia imposizione, si ritiene che le soluzioni sistematicamente più corrette siano le seguenti:

- (i) conferimento in cui il valore contabile di iscrizione in capo alla conferitaria della partecipazione conferita è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto della medesima in capo al conferente e il valore normale di tale partecipazione è pari o superiore al suddetto costo: (i) in capo al conferente non emerge un componente di reddito fiscalmente rilevante; (ii) il valore fiscale in capo al conferente della partecipazione ricevuta e quello, in capo alla conferitaria, della partecipazione conferita sono pari al valore fiscale che quest'ultima aveva in capo al conferente;
- (ii) conferimento in cui il valore contabile di iscrizione in capo alla conferitaria della partecipazione conferita è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto della medesima in capo al conferente e il valore normale di tale partecipazione è inferiore al suddetto costo e pari o superiore al valore di iscrizione della partecipazione in capo alla conferitaria: (i) in capo al conferente emerge una minusvalenza fiscalmente rilevante pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita e il suo valore normale (fatta salva, si ripete, l'applicabilità della *participation exemption*, qualora ne sussistano i presupposti); (ii) il valore fiscale in capo al conferente della partecipazione ricevuta e quello, in capo alla conferitaria, della partecipazione conferita sono pari al valore normale di quest'ultima.

Pertanto, riprendendo gli esempi precedenti:

- esempio 1: il valore fiscale, in capo al conferente, della partecipazione ricevuta e quello, in capo alla conferitaria, della partecipazione conferita dovrebbero, secondo la tesi che qui si sostiene, essere pari a 100;
- esempio 2: il valore fiscale, in capo al conferente, della partecipazione ricevuta e quello, in capo alla conferitaria, della partecipazione conferita dovrebbero, secondo la tesi che qui si sostiene, essere pari a 95.

**2.3.** Una ulteriore modifica apportata al primo periodo del comma 2 dell'art. 177 TUIR riguarda l'ambito di applicazione soggettivo della norma.

È noto che, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, le società non residenti ai fini fiscali in Italia non possono beneficiare del regime di realizzo controllato previsto, per i conferimenti di partecipazioni, dai commi 2 e 2-*bis* dell'art. 177 TUIR.

Più in particolare, l'Agenzia delle Entrate ritiene che – nonostante il comma 2 dell'art. 177 TUIR, a differenza del comma 1 (riguardante lo scambio di partecipazioni mediante permuta), non richiami i soggetti indicati nella lett. a) dell'art. 73, comma 1, TUIR (*i.e.* le società di capitali fiscalmente residenti in Italia) – sia la società conferitaria sia la società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento debbano essere fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (ris. 4 aprile 2017, n. 43/E).

Tale posizione interpretativa è giustificata dall'Agenzia delle Entrate affermando che:

- l'art. 177 TUIR disciplina lo scambio di partecipazioni nel suo complesso, sia esso effettuato mediante permuta (comma 1) oppure mediante conferimento (comma 2);
- tali operazioni, rappresentando modalità alternative di effettuazione di uno scambio di partecipazioni, devono essere caratterizzate da identità dell'ambito soggettivo di applicazione.

Da questa posizione interpretativa discende poi che, per effetto del rinvio al comma 2 presente nel comma 2-*bis* dell'art. 177 TUIR, tali limitazioni di carattere soggettivo si applicano anche ai conferimenti di partecipazioni disciplinati da quest'ultima disposizione.

Ciò premesso, l'intervento operato con lo Schema di Decreto amplia l'ambito soggettivo di applicazione del regime di realizzo controllato in quanto il novellato comma 2 dell'art. 177 richiama ora, quanto alle società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento (“società scambiate”), quelle di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR e, quindi, le società fiscalmente non residenti.

Tale ampliamento, per effetto del rinvio al comma 2 operato dal comma 2-*bis*, risulterà applicabile anche ai conferimenti di “partecipazioni qualificate” disciplinati da quest'ultima disposizione.

Nella relazione illustrativa è affermato che l'intervento operato consente di perseguire una duplice finalità:

- superare i profili di incompatibilità con le libertà fondamentali del diritto comunitario (libertà di stabilimento per la disposizione contenuta nel comma 2 e libertà di circolazione dei capitali per quella contenuta nel comma 2-*bis* generati dalla limitazione dell'ambito di applicazione di tali disposizioni ai soli conferimenti aventi ad oggetto partecipazioni in società fiscalmente residenti in Italia;
- facilitare l'attuazione di processi riorganizzativi in cui le partecipazioni in società fiscalmente non residenti in Italia detenute da persone fisiche residenti sono conferite a favore di una società residente.

È altresì opportunamente precisato che, al fine di consentire la corretta applicazione del comma 2 (che, si ricorda, ha come presupposto applicativo l'acquisizione, da parte della conferitaria, del controllo di diritto della società scambiata e quindi presuppone che la società conferitaria disponga della maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea della società scambiata), è necessario che la società fiscalmente non residente le cui partecipazioni sono conferite, secondo le regole societarie estere, sia dotata di assemblea ordinaria.

Si osserva che, invece, non è stato incluso nell'ambito di applicazione soggettivo dei commi 2 e 2-*bis* dell'art. 177 il caso in cui è la società acquirente/conferitaria ad essere fiscalmente non residente nel territorio dello Stato. Si può argomentare che tale scelta derivi da motivi di cautela fiscale, considerando che i conferimenti di partecipazioni in una società fiscalmente non residente a favore di una conferitaria anch'essa non residente determinano il venir meno del potere impositivo dell'Italia sulle plusvalenze latenti relative alle partecipazioni conferite.

**2.4.** Si evidenzia che – aderendo alla menzionata posizione interpretativa dell'Agenzia delle Entrate (ris. n. 43/E/2017), che sostiene la necessaria identità di ambito di applicazione soggettivo dei commi 1 e 2 dell'art. 177 TUIR (posizione non condivisa dalla dottrina, che sottolinea che il comma 2 fa genericamente riferimento alla “società” conferitaria” mentre il comma 1 fa espresso rinvio ai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) – permane l'esclusione delle società di persone dalla posizione di società conferitarie e dalla posizione di società scambiate, in quanto soggetti diversi da quelli menzionati dall'art. 73, comma 1, lett. a) e b), TUIR.

Al riguardo si segnala che tale esclusione dovrebbe permanere anche a seguito dell'inserimento, tra le società scambiate, delle società di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR, tra le quali rientrano anche le società di persone fiscalmente non residenti. Ciò discende dal fatto che – ai fini del conferimento *ex art. 177, comma 2, TUIR* – con riferimento alla società scambiata deve essere configurabile una situazione di controllo *ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.* e ciò è difficile che si verifichi per le società di persone, essendo esse di norma prive dell'assemblea ordinaria.

**2.5.** La nuova formulazione dell'art. 177 TUIR non reca alcuna novità in merito ai conferimenti di diritti parziari (nuda proprietà e usufrutto). Resta, quindi, ferma l'interpretazione che l'Agenzia delle Entrate ha fornito su questo aspetto.

Al riguardo si ricorda che secondo l'Agenzia delle Entrate (cfr., *ex multis*, Risposte a interpello nn. 147 e 290 del 2019 e n. 238 del 2021), a prescindere dall'acquisizione del controllo della società scambiata da parte della società conferitaria, sono esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 177, comma 2, TUIR i conferimenti di diritti parziari (di usufrutto o di nuda proprietà priva del diritto di voto) su azioni o quote nelle seguenti situazioni:

- qualora non vi sia il contestuale conferimento, nell'ambito della medesima operazione, dei complementari diritti (rispettivamente, di nuda proprietà o di usufrutto) necessari ad attribuire alla conferitaria la piena proprietà delle partecipazioni della società scambiata, nel qual caso il regime di realizzo controllato non sarà applicabile ad alcuno dei conferenti; oppure
- qualora, nonostante vi sia tale contestuale conferimento, ai soggetti che conferiscono i diritti parziari non siano attribuite partecipazioni al capitale della società conferitaria bensì diritti parziari

su tali partecipazioni analoghi a quelli oggetto di conferimento (*i.e.* ai conferenti la nuda proprietà sulle partecipazioni della società “scambiata” sia attribuita la nuda proprietà delle partecipazioni della conferitaria e ai conferenti il diritto di usufrutto sulle partecipazioni della società scambiata sia attribuito il diritto di usufrutto sulle partecipazioni della conferitaria), nel qual caso il regime di realizzo controllato sarà applicabile ai conferenti la nuda proprietà ma non ai conferenti il diritto di usufrutto, in quanto questi ultimi, a seguito del conferimento, non assumeranno la qualifica di soci della conferitaria.

In altre parole, secondo l’Agenzia delle Entrate il regime del realizzo controllato di cui al comma 2 dell’art. 177 TUIR:

- non è applicabile al conferimento dei soli diritti di usufrutto in quanto, nonostante esso possa consentire alla conferitaria di acquisire il controllo della società scambiata, tali diritti non rappresentano una partecipazione al capitale della società e il regime di realizzo controllato riguarda (vedasi la rubrica dell’art. 177 TUIR) gli “scambi di partecipazioni”; inoltre il conferimento di soli diritti di usufrutto, considerata la natura necessariamente temporanea dei medesimi, non determina in capo alla società conferitaria l’acquisizione stabile dei diritti di voto nell’assemblea della società scambiata;
- non è applicabile al conferimento dei soli diritti di nuda proprietà – per i quali, in assenza di deroga alla regola stabilita dall’art. 2352, comma 1, c.c., ai sensi del quale il diritto di voto spetta all’usufruttuario, non è prevista la spettanza del diritto di voto – in quanto esso non consente alla conferitaria di acquisire il controllo della società scambiata;
- non è applicabile – nel caso di contestuale conferimento dei diritti di nuda proprietà e dei corrispondenti diritti di usufrutto, con acquisizione, da parte della conferitaria, del controllo della società scambiata – ai conferenti i diritti di usufrutto se essi ricevono corrispondenti diritti sulle partecipazioni della conferitaria.

Al riguardo si sottolinea che ad avviso degli scriventi, per quanto concerne i conferimenti di diritti parziari, si sarebbe potuto intervenire per introdurre, previo mutamento della rubrica dell’art. 177 TUIR, la possibilità di fruizione del regime di realizzo controllato anche in caso di conferimento di diritti di usufrutto a fronte dei quali il conferente riceve diritti di analoga natura, se il conferitario acquisisce il controllo di diritto della società scambiata *ex art.* 2359, comma 1, n. 1), c.c. o incrementa la percentuale di controllo.

Infatti, tale modifica normativa:

- avrebbe valorizzato la finalità della disciplina contenuta nel comma 2 dell’art. 177 TUIR, che non regola le caratteristiche intrinseche dei conferimenti, limitandosi a specificare che, in conseguenza di questi ultimi, la società conferitaria deve acquisire il controllo di diritto – o aumentare la percentuale di controllo – della società scambiata;
- sarebbe risultata coerente con la circostanza che nell’ambito del TUIR vi sono altre disposizioni che assoggettano al medesimo regime fiscale i negozi giuridici traslativi della nuda proprietà o dell’usufrutto: l’art. 67 TUIR prevede che sia in caso di cessione della nuda proprietà di partecipazioni societarie sia in caso di cessione dell’usufrutto sulle medesime, l’operazione è soggetta alla normativa sui redditi diversi (*capital gain*) con le stesse regole di determinazione della plusvalenza che si applicano alla cessione della piena proprietà.

**3.** Il comma 2-*bis* dell’art. 177 TUIR – introdotto dall’art. 11-*bis* D.L. n. 34/2019, convertito con L. n. 58/2019 – ha esteso il regime di realizzo controllato anche alle operazioni attraverso le quali la società conferitaria non acquisisce il controllo di diritto della società scambiata né incrementa la percentuale di tale controllo, a condizione che ricorrano entrambe le seguenti condizioni:

- a) le partecipazioni oggetto di conferimento rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% oppure una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui

attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni (società holding), tali percentuali vanno riferite a tutte le società operative indirettamente partecipate e si determinano, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

- b) le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Si tratta di una previsione che consente al conferente di “convertire” una partecipazione “qualificata” (*i.e.* rappresentativa di una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria oppure di una partecipazione al capitale o al patrimonio superiori alle soglie indicate) detenuta direttamente in una analoga partecipazione “qualificata” detenuta indirettamente attraverso la conferitaria, il cui capitale è interamente detenuto dal conferente.

La finalità di questa disposizione normativa è favorire operazioni di riorganizzazione societaria, anche finalizzate al successivo passaggio generazionale, consentendo di attuare in regime di realizzo controllato conferimenti di partecipazioni che, non attribuendo alla conferitaria il controllo di diritto della società scambiata né incrementando la percentuale di tale controllo, sono esclusi dall'ambito di applicazione del comma 2 dell'art. 177 TUIR.

Tuttavia, la possibilità di accedere al regime di realizzo controllato di cui al comma 2-*bis* dell'art. 177 TUIR è subordinata alla sussistenza di condizioni eccessivamente stringenti – basti pensare al fatto che, nel caso di conferimento di partecipazioni in una società qualificabile come holding, le soglie percentuali indicate devono essere rispettate per tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, a prescindere dalla loro significatività, oppure al requisito di unipersonalità della conferitaria – che limitano eccessivamente la portata applicativa della norma, frustrandone in tal modo le finalità.

Per rendere meno stringenti tali condizioni l'art. 6, lett. f) della Delega Fiscale prevede che sia razionalizzata la disciplina dei conferimenti di partecipazioni, enunciando espressamente tra le fattispecie oggetto di intervento i conferimenti di partecipazioni in società holding.

In attuazione dei criteri direttivi della Delega Fiscale, lo Schema di Decreto modifica il comma 2-*bis* dell'art. 177 TUIR e introduce in tale articolo i commi 2-*ter* e 2-*quater*.

Gli interventi riguardano i seguenti temi:

- definizione di società che esercita attività esclusiva o prevalente di assunzione di partecipazioni (società holding);
- modifica dell'approccio “*look-through*” per la verifica del superamento delle soglie percentuali – in termini di diritti di voto o di partecipazione al capitale o al patrimonio – nel caso il conferimento abbia ad oggetto partecipazioni in società qualificabili come holding;
- superamento, in casi specifici, della condizione di unipersonalità della società conferitaria.

**3.1.** Come anticipato, ai sensi del comma 2-*bis* dell'art. 177 TUIR, se il conferimento ha per oggetto partecipazioni in una società che esercita, in via esclusiva o prevalente, l'attività di assunzione di partecipazioni (società holding) la verifica del superamento delle soglie percentuali indicate dalla norma (percentuale di diritti di voto o di partecipazione al patrimonio o al capitale rappresentata dalle partecipazioni conferite) deve essere effettuata per tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

Ciò premesso – in assenza, sul punto, di disposizioni normative – è emersa la necessità di individuare le società che, ai fini dell'applicazione della disposizione in commento, sono qualificabili come “holding” e ciò ha dato luogo a posizioni interpretative divergenti.

La questione è descritta nella relazione illustrativa allo Schema di Decreto, in cui si legge: «*Prima di tutto, partendo dal riferimento alle holding, si osserva che la nozione stessa di holding è oggetto di contrasti interpretativi. Infatti, da un lato, si sostiene, in modo pressoché unanime, che, poiché il comma 2-*bis* dell'articolo 177 del TUIR non contiene una specifica nozione di holding – facendo esso*

riferimento alle “società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell’assunzione di partecipazioni” – sembra d’obbligo rifarsi alla identificazione di tali società effettuata dall’articolo 162-bis del TUIR. Tale orientamento, secondo il quale occorre confrontare il valore contabile delle partecipazioni e degli altri elementi patrimoniali intercorrenti con le società partecipate con il valore contabile complessivo dell’attivo patrimoniale, è supportato dal fatto che la stessa relazione illustrativa al D. Lgs. n. 142/2018, che ha introdotto nel TUIR l’articolo 162-bis, ha riconosciuto che tale disposizione “per coerenza di sistema [...] si applica a tutte le disposizioni dell’ordinamento tributario che fanno riferimento a tali soggetti”. Diverso orientamento è quello secondo cui, ai fini dell’applicazione del comma 2-bis dell’articolo 177, per individuare i soggetti qualificabili come holding (rectius, “società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell’assunzione di partecipazioni”), occorre applicare il criterio previsto dall’articolo 87, comma 5, del TUIR al fine di verificare la sussistenza dei requisiti del regime di participation exemption. Pertanto, secondo questa interpretazione, per valutare se l’attività prevalente o esclusiva svolta dalla società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento sia un’attività di assunzione di partecipazioni, occorre confrontare, in termini di valori correnti, il valore di tutte le partecipazioni da questa detenute, con l’intero valore del suo attivo patrimoniale, non essendo applicabile il criterio previsto dall’articolo 162-bis, che prevede, come detto, il confronto tra il valore contabile delle partecipazioni e il valore contabile complessivo dell’attivo patrimoniale».

Stante tale contrasto interpretativo, lo Schema di Decreto introduce nell’art. 177 il comma 2-ter, il quale – per individuare le società che, ai fini dell’applicazione della disposizione in commento, sono qualificabili come “holding” – rinvia:

- alla definizione di società di partecipazione finanziaria (i.e. società che esercitano, in via esclusiva o prevalente, l’attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari) contenuta nell’art. 162-bis, comma 1, lett. b), TUIR e chiarita dal comma 2 di tale articolo;
- alla definizione di società di partecipazione non finanziaria (i.e. società che esercitano, in via esclusiva o prevalente, l’attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari) contenuta nell’art. 162-bis, comma 1, lett. c), n. 1), TUIR e chiarita dal comma 3 di tale articolo.

Come noto, i richiamati commi 2 e 3 dell’art. 162-bis TUIR statuiscono che:

- l’esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all’ultimo esercizio chiuso, l’ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate, sia superiore al 50% del totale dell’attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate;
- l’esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all’ultimo esercizio chiuso, l’ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50% del totale dell’attivo patrimoniale.

Lo Schema di Decreto sceglie quindi di optare per la soluzione in base alla quale la prevalenza dell’attività di assunzione di partecipazioni deve essere verificata facendo riferimento ai valori contabili emergenti dall’attivo patrimoniale. Tale scelta deriva verosimilmente da esigenze di semplificazione e di certezza nell’applicazione della norma, in quanto una verifica fondata sui valori correnti avrebbe comportato maggiori costi nonché valutazioni connotate da una ineliminabile discrezionalità.

La relazione illustrativa contiene, sul tema, un ulteriore chiarimento concernente il bilancio da considerare ai fini della descritta verifica: si tratta del bilancio relativo all’ultimo esercizio chiuso prima dell’effettuazione del conferimento anche se tale bilancio viene approvato successivamente al conferimento stesso.

**3.2.** Come anticipato, quando oggetto di conferimento sono partecipazioni in una società qualificabile come holding, è posta una condizione eccessivamente stringente, che limita la portata applicativa della norma, precludendo, nella gran parte dei casi, la possibilità di fruire del regime di realizzo controllato: le soglie percentuali indicate devono essere rispettate per tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, a prescindere dalla loro significatività in termini di valore economico da esse rappresentato.

In altri termini, secondo la consolidata interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di conferimento di partecipazioni in una società qualificabile come holding, è sufficiente che quest'ultima detenga anche solo una partecipazione, di valore insignificante, al di sotto delle indicate soglie percentuali per precludere l'applicabilità del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR.

A titolo esemplificativo, si vedano i seguenti esempi.

Esempio 1

A detiene una partecipazione rappresentativa del 40% del capitale della società B (qualificabile come holding), che, a sua volta, detiene una partecipazione rappresentativa del 70% del capitale della società C (società operativa).

Se A conferisce la partecipazione in B è possibile applicare il regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR in quanto, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo derivante dalla catena partecipativa, A detiene indirettamente (per il tramite di B) una partecipazione rappresentativa del 28% (40% x 70%) del capitale di C.

Esempio 2

A detiene una partecipazione rappresentativa del 40% del capitale della società B (qualificabile come holding), che, a sua volta, detiene una partecipazione rappresentativa del 20% del capitale della società C (società operativa).

Se A conferisce la partecipazione in B non è possibile applicare il regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR in quanto, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo derivante dalla catena partecipativa, A detiene indirettamente (per il tramite di B) una partecipazione rappresentativa del 8% (40% x 20%) del capitale di C.

Ciò premesso, lo Schema di Decreto interviene su questo aspetto: il nuovo comma 2-ter dell'art. 177 TUIR dispone che, nel caso di conferimento di partecipazioni possedute in una società qualificabile come holding, le cui azioni non sono negoziate in mercati regolamentati, le percentuali indicate nel comma 2 *«devono sussistere per le partecipazioni da essa detenute direttamente, o indirettamente tramite società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile anch'esse rientranti tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c) numero 1), il cui valore contabile complessivo è superiore alla metà del valore contabile totale delle partecipazioni da essa detenute direttamente, o indirettamente tramite le suddette società controllate. Ai fini della determinazione delle percentuali rappresentate dalle partecipazioni e della quantificazione del loro valore contabile si tiene conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa»*.

La finalità dell'intervento normativo è chiaramente descritta nella relazione illustrativa, in cui si legge che *«al fine di superare le criticità esistenti si stabilisce che, nel caso di conferimento di partecipazioni in una società che è qualificabile come holding (rectius, come "società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni" ai sensi dell'articolo 162-bis del TUIR), il superamento della soglia minima percentuale deve essere verificato sia sulle società da essa direttamente partecipate sia sulle società da essa indirettamente partecipate, ma con le seguenti precisazioni:*

- *ai fini della verifica le partecipazioni detenute indirettamente dalla holding rilevano solo se sono detenute per il tramite di società da essa controllate che sono a loro volta qualificabili come holding (cd. sub-holding);*
- *ai fini dell'applicabilità del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'articolo 177 è sufficiente che il superamento della soglia minima percentuale sia verificato per le partecipate che rappresentano più della metà del valore contabile delle partecipazioni oggetto di verifica, come*

sopra individuate, calcolato tenendo conto dell'eventuale effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena partecipativa.

*In altre parole, in linea generale, il test per la verifica del superamento delle soglie previsto dalla norma è limitato alle partecipate di primo livello non holding. Solo laddove la partecipata di primo livello sia, a sua volta, una holding controllata, occorre considerare anche le partecipate di primo livello di quest'ultima.*

*Tale scelta è coerente con il fatto che, nel caso in cui il soggetto conferisce una partecipazione direttamente detenuta in una società "non holding", l'art. 177, comma 2-bis, lett. a) subordina l'applicazione del regime di "realizzo controllato" alla condizione che la partecipazione oggetto di conferimento superi le soglie di qualificazione ivi previste, non essendo in alcun modo richiesto che dette soglie siano superate anche con riferimento alle società eventualmente partecipate dalla società conferita.*

*Sicché, al fine di assicurare un trattamento omogeneo anche all'ipotesi in cui il conferimento abbia ad oggetto una partecipazione detenuta in una holding, è ragionevole che il test delle percentuali di partecipazione riguardi solo le società di primo livello "non holding" a valle della holding conferita. Pertanto, per una maggiore coerenza sistematica della disciplina dei conferimenti di partecipazioni non di controllo, la modifica normativa circoscrive il test del superamento delle percentuali partecipative "alle partecipate di primo livello" che non siano a loro volta società holding, in modo da evitare che i conferimenti di partecipazioni in società operative detenute tramite società holding ricevano un trattamento indebitamente penalizzante rispetto alle ipotesi in cui le partecipazioni nelle predette società siano oggetto di conferimento diretto".*

Tale intervento normativo deve essere accolto con estremo favore in quanto consente di superare una evidente irrazionalità dell'assetto vigente.

Infatti, occorre partire dall'assunto che la previsione di cui al comma 2-ter dell'art. 177 TUIR relativa alle società qualificabili come holding è finalizzata a evitare comportamenti elusivi diretti a fruire del regime di realizzo controllato in situazioni in cui esso, a causa dell'insufficiente "caratura percentuale" delle partecipazioni oggetto di conferimento, non sarebbe fruibile. In assenza della disposizione relativa alle holding sarebbe, infatti, possibile ottenere tale risultato conferendo, invece che le partecipazioni societarie nelle società operative che non superano le soglie minime percentuali indicate nel comma 2-bis dell'art. 177 TUIR, la partecipazione "sopra soglia" nella holding che detiene le medesime.

Coerentemente con tale finalità antielusiva, nel caso di conferimento di partecipazioni in una società qualificabile come holding, la modifica normativa interviene su un triplice piano:

- limita l'applicazione delle particolari disposizioni previste per le holding a quelle le cui azioni non sono negoziate in mercati regolamentati; da ciò deriva che, nel caso di conferimento di partecipazioni al capitale di una società le cui azioni sono negoziate in mercati regolamentati, la qualificabilità come holding di tale società non avrà rilevanza e la verifica del superamento delle soglie percentuali previste dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR dovrà essere effettuata sulle partecipazioni al capitale della holding e non su quelle da quest'ultima detenute; ciò è coerente con la descritta finalità antielusiva della norma, in quanto non è immaginabile che, al fine di fruire indebitamente del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis, sia interposta nel conferimento una società quotata;
- richiede che la verifica del superamento delle soglie percentuali previste dal comma 2-bis sia effettuata per le partecipazioni detenute direttamente dalla holding e per quelle da essa detenute indirettamente per il tramite di una società controllata qualificabile a sua volta come holding (non rilevando, quindi, ai fini della verifica le partecipazioni detenute indirettamente tramite società controllate che non sono qualificabili come holding);
- non richiede più, ai fini dell'applicabilità del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR, che il superamento delle soglie percentuali indicate in tale comma sussista per tutte le società oggetto di verifica, essendo sufficiente che tale superamento sussista per le partecipazioni il cui valore contabile complessivo è superiore alla metà del valore contabile totale delle partecipazioni oggetto di verifica, con ciò evitando che la detenzione, da parte della holding, di partecipazioni "sotto soglia" di valore irrisorio precluda ingiustificatamente – mancando qualsiasi

intento elusivo – l'applicazione del regime di realizzo controllato. Una scelta diversa avrebbe potuto essere quella di imporre di effettuare la verifica sulla base dei valori correnti delle partecipazioni; tale scelta, tuttavia, pur comportando l'adozione di un criterio maggiormente rappresentativo della rilevanza economica delle partecipazioni societarie detenute dalla holding, avrebbe comportato – oltre che un aggravio di costi, derivante dalla necessità di avvalersi di consulenti esterni per la valutazione delle partecipazioni – l'introduzione di elementi caratterizzati da soggettività (i valori correnti delle partecipazioni) e, conseguentemente, un potenziale contenzioso tra i contribuenti e l'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, ad esempio, se una persona fisica conferisce la partecipazione rappresentativa del 100% del capitale della società A (holding), la quale a sua volta detiene una partecipazione rappresentativa del 30% del capitale della società B (società operativa) e quest'ultima detiene, a sua volta, una partecipazione rappresentativa del 20% del capitale della società C (società operativa) il conferimento potrà fruire del regime di realizzo controllato in quanto la partecipazione in B supera la soglia percentuale richiesta e la partecipazione in C, in quanto detenuta indirettamente tramite una società (B) non qualificabile come holding, non è oggetto di tale verifica. Diversamente, in base al regime vigente, nel caso descritto non è possibile fruire del regime di realizzo controllato dovendosi effettuare la verifica del superamento delle soglie percentuali anche in capo a C ed avendo tale verifica esito negativo (percentuale pari al 6% = 30% del 20%).

Per connessione di argomento, trattando di partecipazioni al capitale di società con azioni negoziate in mercati regolamentati, si osserva che qualora non siano tali partecipazioni ad essere conferite ma, invece, quelle al capitale della società, qualificabile come holding e non quotata, che le detiene: in tale caso non essendo le azioni della holding ad essere negoziate in un mercato regolamentato ma quelle della società da essa partecipata dovrà effettuarsi la verifica prevista dal comma 2-ter dell'art. 177 TUIR, accertando se, tenuto conto dell'effetto demoltiplicativo, sono superate le soglie percentuali previste, per le società quotate, dal comma 2-bis del medesimo art. 177 (2% dei diritti di voto o 5% del capitale).

**3.3.** È consolidato l'orientamento secondo cui l'applicabilità del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR è subordinata alla condizione che il capitale della società conferitaria sia integralmente detenuto dal solo conferente ("condizione di unipersonalità", per la quale si veda, *ex multis*, la Risposta a interpello n. 229 del 2020). La condizione di unipersonalità è fonte di significative limitazioni all'applicabilità della norma e, per questo motivo, è stata da più parti auspicata la sua eliminazione o, quantomeno, limitazione. Si pensi ad esempio:

- a due coniugi che possiedono entrambi "partecipazioni qualificate" della medesima società e che vogliono detenere tali partecipazioni indirettamente mediante una holding; per trasferire tali partecipazioni in regime di realizzo controllato essi devono conferire le medesime a distinte società holding unipersonali; la creazione di due diverse holding è, tuttavia, certamente meno funzionale, rispetto alla creazione di una unica "holding di famiglia", al successivo "passaggio generazionale": la concentrazione delle partecipazioni detenute dai due coniugi in un'unica holding consentirebbe, infatti, mediante le regole di governance di tale holding, di disciplinare la gestione delle partecipazioni da essa detenute, sia sotto il profilo del coordinamento delle società partecipate sia sotto quello dell'eventuale alienazione a terzi di tali partecipazioni (fatta salva la possibilità di realizzare successivamente la fusione delle due holding, che rischia però di essere censurata dall'Amministrazione Finanziaria sotto il profilo dell'abuso del diritto);
- a due coniugi che possiedono partecipazioni della medesima società che, singolarmente considerate, non sono "qualificate" ma lo diventano se considerate congiuntamente (senza però che il conferimento congiunto di tali partecipazioni determini l'acquisizione del controllo, da parte della conferitaria, della società scambiata; ad esempio ognuno dei coniugi detiene una partecipazione rappresentativa del 12% dei diritti di voto): in questo caso essi non possono fruire del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis dell'art. 177 TUIR né qualora conferiscano le proprie partecipazioni a distinte società, in quanto trattasi di "partecipazioni non qualificate", né qualora conferiscano le

proprie partecipazioni alla medesima società, in quanto a seguito del conferimento il capitale della conferitaria sarebbe detenuto dai due coniugi, non risultando così soddisfatta la “condizione di unipersonalità” della conferitaria stessa (in questo secondo caso essi non possono neppure fruire del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2 dell’art. 177 TUIR in quanto il conferimento non determina l’acquisizione del controllo della società scambiata).

Diverso è il discorso da fare per quanto concerne le partecipazioni societarie detenute da più soggetti in regime di comproprietà indivisa, come ad esempio quelle detenute dagli eredi del socio defunto o quelle detenute da coniugi in regime di comunione dei beni. Infatti, secondo la massima I.M.1 del Comitato Interregionale dei Consigli Notarili del Triveneto *«nel caso in cui la partecipazione rappresentante l'intero capitale di una s.r.l. appartenga a più soggetti in un'unica comproprietà indivisa (ad esempio per subentro degli eredi del socio unico defunto), si ritiene opportuno applicare integralmente la normativa riferita alla “società unipersonale”. È infatti da rilevare che, ai sensi dell’art. 2468, comma 5, del Codice Civile, nel caso di comproprietà di una partecipazione, i diritti sociali non spettano “uti singuli” ai comproprietari, disgiuntamente tra loro, bensì congiuntamente al “gruppo”, che li può esercitare esclusivamente attraverso un rappresentante comune. Così, ad esempio, non ci saranno tanti diritti di intervento all’assemblea, tanti diritti di voto o tanti diritti di impugnativa quanti sono i comproprietari della partecipazione, ma un unico diritto di intervento, un unico diritto di voto e un unico diritto di impugnativa da esercitarsi dai comproprietari congiuntamente per il tramite del rappresentante comune»*. Pertanto, nel caso di una partecipazione societaria in regime di comproprietà indivisa si ritiene che:

- il conferimento di tale partecipazione non preclude il soddisfacimento della condizione di unipersonalità;
- ai fini della verifica del superamento delle soglie percentuali previste dal comma 2-bis dell’art. 177 TUIR occorrerà fare riferimento alla “caratura” complessiva della partecipazione.

Ciò premesso, lo Schema di Decreto – con la finalità di ridurre le limitazioni all’accesso al regime di realizzo controllato di cui al comma 2-bis dell’art. 177 TUIR create dalla condizione di unipersonalità – riformula il medesimo comma 2-bis, ponendo come condizione che le partecipazioni siano *«conferite in una società esistente o di nuova costituzione, partecipata unicamente dal conferente o, nel caso il conferente sia una persona fisica, dal conferente e dai suoi familiari di cui all’art. 5, comma 5»*.

Al riguardo nella relazione illustrativa si legge: *«Infine, nel caso di conferente persona fisica, è stato eliminato il requisito oggi esistente per l’applicazione del comma 2-bis dell’articolo 177 consistente nella unipersonalità della società conferitaria, prevedendo che, nel caso la conferitaria sia partecipata, oltre che dal conferente, da altri soggetti, l’applicabilità del regime di realizzo controllato è subordinata alla circostanza che questi siano familiari del conferente ai sensi dell’articolo 5, comma 5, TUIR. In tale caso resta comunque fermo che, ai fini dell’applicazione del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-bis, i singoli conferimenti devono avere ad oggetto partecipazioni pari o superiori alle soglie di qualificazione, non potendosi applicare tale regime quando le singole partecipazioni conferite dalle persone fisiche sono inferiori alle soglie di qualificazione e queste ultime sono superate solo computando congiuntamente le partecipazioni conferite»*.

Pertanto – nel caso di conferimenti di partecipazioni effettuati, a favore della medesima conferitaria, da più soggetti qualificabili come “familiari” ai sensi dell’art. 5, comma 5, TUIR – ai fini dell’applicazione del regime di realizzo controllato di cui al comma 2-bis dell’art. 177 TUIR:

- la condizione di unipersonalità della conferitaria non risulterà applicabile;
- la verifica del superamento delle soglie percentuali previste dal citato comma 2-bis dovrà essere effettuata con riferimento ad ogni conferente, non essendo possibile, ai fini di tale verifica, considerare le partecipazioni complessivamente conferite.

**3.4.** Si è visto che – anche a seguito dell’inserimento, tra le società scambiate, delle società fiscalmente non residenti – ai fini dell’applicazione del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2 dell’art. 177 TUIR le società di persone fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato continuano a

non essere incluse tra le società scambiate, non potendosi configurare per esse una situazione di controllo ex art. 2359, comma 1, n. 1 c.c. (essendo le società di persone di norma prive dell'assemblea ordinaria).

Diverso è il discorso ai fini dell'applicazione del regime di realizzo controllato previsto dal comma 2-*bis* dell'art. 177 TUIR: in tal caso – poiché le soglie di “qualificazione” sono espresse alternativamente in termini di percentuali di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di percentuale di partecipazione al capitale o al patrimonio – l'inclusione, tra le società scambiate, delle società fiscalmente non residenti potrà far assumere la posizione di società scambiate alle società di diritto estero equivalenti alle società di persone nel caso di conferimenti di partecipazioni rappresentative di oltre il 25% del loro capitale o patrimonio.

4. Gli interventi attuati dallo schema di decreto legislativo sono da valutare positivamente in quanto raggiungono un duplice obiettivo.

Da un lato, recano previsioni destinate a superare profili di incompatibilità con le libertà fondamentali del diritto comunitario o contrasti tra normativa domestica e direttive comunitarie. Il riferimento è, rispettivamente, alla norma che estende ai conferimenti aventi a oggetto partecipazioni in società non residenti la possibilità di fruire del regime di “realizzo controllato” (art. 177, comma 2, TUIR) e a quella che consente di applicare il medesimo regime anche ai conferimenti in entità conferitarie che già detengono la maggioranza dei diritti di voti nella società scambiata (art. 178, comma 1, lett. e), TUIR).

Dall'altro lato, gli interventi sono destinati, essenzialmente, a razionalizzare e semplificare la disciplina dei conferimenti di partecipazioni qualificate di minoranza recata dal comma 2-*bis* dell'art. 177.

Le modifiche al riguardo previste dallo schema di decreto delegato, in coerenza con i criteri direttivi della legge delega, superano alcune criticità che caratterizzano i conferimenti di partecipazioni detenute in società holding, precisando la nozione stessa di holding, mediante il rinvio all'art. 162-*bis* TUIR, e semplificando in modo significativo il funzionamento applicativo del cosiddetto approccio *look through* limitandolo, in linea generale, alle sole società di primo livello a valle della holding conferita. Così operando, si rende senza dubbio più agevole l'applicazione del predetto comma 2-*bis* e del relativo regime di neutralità indotta, applicazione che attualmente, nella gran parte dei casi, è invece resa di fatto impossibile dalla verifica del superamento della percentuale “qualificata” - tenendo conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa – da effettuare con riferimento a tutte le partecipazioni detenute, direttamente o indirettamente, dalla società holding.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO G., *Regime del “realizzo controllato”: due distinte discipline con differenti presupposti e ambiti di applicazione*, in *il fisco*, 2020, 40, 4817 ss.

ALBANO G., *Lo scambio di partecipazioni mediante conferimento – la natura dei soggetti coinvolti*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2017, 3, 41 ss.

ASCOLI G. - BROCCHI S., *“Realizzo controllato” in caso di conferimento di partecipazioni in società esterovestita*, in *il fisco*, 2023, 5, 459 ss.

CACCIAPAGLIA L. - MERCURIO G., *Il conferimento di partecipazioni inciampa sull'usufrutto*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 2022, 10, 103 ss.

CEPELLINI P. - LUGANO L., *Profili critici dei conferimenti di partecipazioni: requisiti PEX, minusvalenze, apporti multipli*, in *Corr. trib.*, 2020, 12, 1039 ss.

CEPELLINI P. - LUGANO L., *Il conferimento di partecipazioni di minoranza: aspetti applicativi e profili abusivi*, in *Corr. trib.*, 2020, 4, 341 ss.

COMMITTERI G.M., *Conferimento di partecipazioni: “realizzo controllato” anche se la minusvalenza non si deduce*, in *il fisco*, 2024, 1, 16 ss.

COMMITTERI G.M. - DODERO A., *Molte le novità attese per la disciplina del conferimento di aziende e partecipazioni*, in *il fisco*, 2023, 38, 3574 ss.

- COMMITTERI G.M. - DODERO A., *Conferimenti di partecipazioni non di controllo: criticità e prospettive di riforma*, in *il fisco*, 2023, 32/33, 3073 ss.
- COMMITTERI G.M. - CERRAI A., *Conferimenti di partecipazioni: questioni aperte sull'accesso al regime di neutralità*, in *il fisco*, 2023, 9, 829 ss.
- COMMITTERI G.M. - SPERATI A., *Partecipazioni in comunione legale dei beni: attribuzione dei redditi, rivalutazione e conferimento*, in *il fisco*, 2023, 1, 15 ss.
- COMMITTERI G.M. - MIELE L., *Condizioni stringenti per l'accesso al realizzo controllato*, in *Eutekne.info - Il Quotidiano del Commercialista*, 24 gennaio 2023
- CONTRINO A., *Le novità della Legge delega fiscale per le operazioni straordinarie*, in TOMASSINI A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023
- DI DIO A. - DI SIENA M., *I conferimenti e gli scambi di partecipazioni (artt. 175 e 177 TUIR)*, in DELLA VALLE E. - MARINI G. - MIELE L., (a cura di), *La fiscalità delle operazioni straordinarie*, Milano 2018
- FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, Documento di ricerca *Il conferimento di partecipazioni "a realizzo controllato": prospettive di riforma*, 18 ottobre 2023
- FIORENTINO A. - SCARIONI P., *Nel realizzo controllato le holding non sono qualificabili con criteri PEX*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 febbraio 2022
- FREDIANI A. - SISI V. - D'ALESSANDRO F., *Conferimento di partecipazioni a favore di società di persone: profili critici dell'ambito soggettivo*, in *il fisco*, 2023, 13, 1220 ss.
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2022
- MARANI M., *Società di persone da includere nel "realizzo controllato"*, in *Eutekne.info - Il Quotidiano del Commercialista*, 4 maggio 2017
- MICHELUTTI R. - IASCONI E., *Scambio di partecipazioni tramite conferimento: tra realizzo controllato e valore normale*, in *Corr. trib.*, 2020, 12, 1049 ss.
- MICHELUTTI R. - ZECCA F., *Discriminati i conferimenti di partecipazioni in società commerciali detenute tramite holding*, in *www.diritto bancario.it*, 5 febbraio 2021
- MICHELUTTI R. - ZECCA F., *Favoriti i conferimenti da parte dei non imprenditori*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 luglio 2019
- MICHELUTTI R. - ZECCA F., *Conferimenti di partecipazioni qualificate ammessi al regime fiscale di realizzo controllato solo in caso di conferitaria unipersonale: questioni risolte e temi aperti*, in *www.diritto bancario.it*, 18 settembre 2020
- 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 - Il Quotidiano del Commercialista*, 15 marzo 2023
- MIELE L., *Società di partecipazione finanziaria e holding industriali: test di prevalenza*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2022, 1, 34 ss.
- MIELE L., *La disciplina dei conferimenti di minoranza qualificati: criticità*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2020, 4, 27 ss.
- MIELE L., *In via di recepimento la direttiva su operazioni straordinarie transfrontaliere*, in *Corr. trib.*, 2007, 34, 2751 ss.
- NOBILI F., *Sul realizzo controllato penalizzate holding e società plurifamiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 maggio 2021
- PAPOTTI R.A. - BASI A. - KOLA R., *I conferimenti di partecipazioni minusvalenti: riflessioni alla luce dei recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Riv. tel. dir. trib.*, in questo fascicolo (pubblicato online il 22 febbraio 2024, *www.diritto tributario.it*)
- PIAZZA M., *Conferimenti di partecipazioni in "realizzo controllato" e abuso del diritto*, in *www.diritto bancario.it*, 23 ottobre 2020
- PRAMPOLINI A. - CANOLA D., *Il nuovo conferimento a realizzo controllato di partecipazioni di minoranza qualificata*, in *Boll. trib.*, 2019, 20, 1459 ss.
- ROSSI L. - PRIVITERA A., *"I conferimenti di partecipazioni di minoranza nell'art. 177 del TUIR"*, in *www.diritto bancario.it*, 1° dicembre 2020
- SCARIONI P. - MIELE L., *La problematica individuazione delle holding industriali ai fini IRES e IRAP*, in *Corr. trib.*, 2021, 5, 422 ss.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### I conferimenti di partecipazioni minusvalenti: riflessioni alla luce dei recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

*The contribution of loss-making shares: some thoughts in light of the recent clarification of the Italian Revenue Agency*

(commento a/notes to ris. 16 ottobre 2023, n. 56/E)

RAUL-ANGELO PAPOTTI - ANDREA BASI - RETJONA KOLA

#### Abstract

Il presente contributo analizza il contenuto della recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 16 ottobre 2023, n. 56 in tema di conferimento di partecipazioni minusvalenti di cui all'art. 177 TUIR, con cui è stato sciolto uno dei principali dubbi emersi in dottrina negli ultimi anni in relazione al corretto trattamento fiscale da riservare alle operazioni di conferimento di partecipazioni di cui all'art. 177 TUIR qualora, a seguito del trattamento contabile dell'operazione, emerga in capo al conferente una minusvalenza. Essa offre anche importanti spunti di riflessione in merito al regime fiscale da attribuire ai conferimenti di partecipazioni eseguiti ai sensi dell'art. 175 TUIR, avendo riguardo alle similitudini che caratterizzano gli istituti in questione.

**Parole chiave:** conferimento di partecipazioni, conferimenti di partecipazioni minusvalenti, conferimenti di partecipazioni e minusvalenza indeducibile, costo fiscale delle partecipazioni conferite

#### Abstract

*This paper deals with the recent clarifications issued by the Italian Revenue Agency in Resolution No. 56 of 16 October regarding the contribution of "loss-making" shares under Article 177 of the TUIR. The Resolution is welcomed as resolves one of the main doubts arisen among scholars, in recent years, concerning the tax treatment applicable to the share contributions under Article 177 of the TUIR in cases where the accounting treatment of the transaction results in a capital loss for the transferor. The Resolution provides some important insights also with regard to the tax regime of the transfers of shares governed by Article 175 of the TUIR, given the similarity between the dispositions at hand.*

**Keywords:** contribution of shares, contribution of "loss-making" shares, contribution of shares and the deduction of the "capital loss", tax cost of the contributed shares

**SOMMARIO:** **1.** Brevi cenni sul regime fiscale delle operazioni di conferimento di partecipazioni. - **2.** I conferimenti "minusvalenti". - **3.** La ris. 16 ottobre 2023, n. 56/E. - **4.** I conferimenti soggetti alla disciplina dell'art. 175 alla luce della ris. n. 56/E/2023.

**1.** Il trattamento fiscale riservato ai conferimenti di partecipazioni è senz'altro una delle principali variabili da considerare nella strutturazione di operazioni di riorganizzazione societaria.

Come noto, gli artt. 175 e 177 TUIR, consentono di effettuare operazioni di conferimento di partecipazioni in totale neutralità fiscale mediante il ricorso al meccanismo del realizzo controllato, la c.d. “neutralità indotta”.

Entrambe le disposizioni subordinano gli effetti fiscali dei conferimenti al trattamento contabile riservato alle stesse operazioni dai soggetti coinvolti; vale a dire, a seconda dei casi, dal conferente e/o dal conferitario.

Nonostante tale tratto comune, i regimi fiscali disciplinati dagli artt. 175 e 177 TUIR presentano rilevanti differenze per quanto concerne gli ambiti soggettivo e oggettivo di applicazione.

In particolare, l'art. 175 disciplina i conferimenti di partecipazioni di controllo o collegamento ex art. 2359 c.c.(1) che coinvolgono soggetti residenti che svolgono attività d'impresa, individuando quale criterio di determinazione del valore di realizzo delle partecipazioni conferite il maggiore tra (i) quello attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito nelle scritture contabili del conferente o (ii) quello attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del conferitario.

La norma, dunque, oltre ad individuare in modo specifico l'ambito soggettivo di applicazione – circoscrivendo la propria portata ai soli conferimenti di partecipazioni di controllo o collegamento realizzati tra soggetti fiscalmente residenti in Italia che esercitano attività d'impresa – stabilisce quale criterio prescelto per la determinazione del valore di realizzo il “valore contabile” attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito nella contabilità del conferente ovvero, se maggiore, il valore di iscrizione delle partecipazioni conferite nel bilancio del conferitario.

L'art. 177 regola, invece, i conferimenti di partecipazioni, da chiunque effettuati, che consentono alla società conferitaria di acquisire il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c. ovvero di integrare, in virtù di obblighi legali o statutari, una partecipazione già di controllo.

In tale ipotesi, la norma, ai soli fini di determinare il reddito del conferente, individua quale valore da mettere a confronto con il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite “la quota del patrimonio netto” formato nel bilancio della conferitaria per effetto del conferimento.

Alla luce di ciò, la prima differenza riscontrabile tra le disposizioni in commento attiene all'ambito soggettivo di applicazione, infatti l'art. 175 si rende applicabile ai soli conferimenti effettuati tra soggetti che esercitano attività d'impresa, viceversa l'art. 177 regola i conferimenti da chiunque effettuati tanto nell'esercizio di impresa quanto al di fuori di essa e include, di conseguenza, anche i conferimenti di partecipazioni effettuati da persone fisiche.

Un'ulteriore differenza interessa l'ambito oggettivo di applicazione dei regimi fiscali dei conferimenti. Invero, l'art. 175 si riferisce ai conferimenti di sole partecipazioni di controllo e collegamento, invece, l'art. 177 disciplina i conferimenti che consentono al soggetto conferitario di acquisire e integrare il controllo nella società le cui azioni e/o quote hanno costituito l'oggetto del conferimento, disinterezzandosi, dunque, della percentuale conferita.

In altri termini, la prospettiva di analisi per l'applicazione delle due norme differisce in quanto, l'art. 175 considera unicamente la tipologia di partecipazione conferita (i.e., di controllo o collegamento) mentre l'art. 177 pone attenzione al risultato raggiunto a valle del conferimento ovvero l'acquisizione e/o integrazione del controllo da parte del soggetto conferitario.

---

(1) Art. 2359 c.c. stabilisce che «Sono considerate società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati».

Ciò posto, si possono tuttavia verificare casi in cui l'operazione di conferimento sia in astratto riconducibile ad entrambe le fattispecie normative: si pensi, a titolo esemplificativo, al conferimento avente ad oggetto una partecipazione di controllo effettuato tra due soggetti IRES.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate (Risposta ad interpello, n. 248 del 6 agosto 2020, e Risposta ad interpello n. 552 del 29 luglio 2021), con due risposte ad istanze di interpello, ha chiarito che nelle fattispecie in cui siano applicabili entrambe le disposizioni normative, l'art. 175 prevale sull'art. 177, comma 2, (ROSSI L. - LAPECORELLA G. - BASI A., *I conferimenti di partecipazioni: applicabilità congiunta degli artt. 175 e 177, secondo comma, del TUIR*, in *Boll. trib.*, 2021, 20, 1417 ss.).

Fatte queste premesse di carattere generale, si procede ad analizzare la recente presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria in tema di c.d. "conferimenti minusvalenti" e la relativa compatibilità con il meccanismo di "neutralità indotta" di cui all'art. 175 TUIR.

2. Come osservato in precedenza, le disposizioni di cui agli artt. 175 e 177 non delineano un regime di neutralità fiscale per le operazioni di conferimento di partecipazioni che, dunque, conservano la loro natura realizzativa, ma si limitano ad individuare un criterio di valutazione ai fini della determinazione del loro valore di realizzo rimandando, a tal proposito, al trattamento contabile riservato alle stesse.

Pertanto, la neutralità fiscale delle operazioni di conferimento di partecipazioni è una mera conseguenza del trattamento contabile adottato in sede di rappresentazione dell'operazione nelle scritture contabili del conferente o del conferitario (a seconda dei casi).

In particolare, i criteri individuati dalle predette disposizioni introducono una deroga (implicita) alla regola generale di cui all'art. 9 TUIR(2), che individua, quale valore di realizzo per i conferimenti di partecipazioni, il valore normale delle azioni e/o quote ricevute in cambio.

Il regime della c.d. "neutralità indotta", per i conferimenti di partecipazioni di controllo e scambi di partecipazioni, era originariamente previsto, rispettivamente, dagli artt. 3 e 5 D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 successivamente abrogati dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 che ha introdotto all'interno del TUIR gli artt. 175 e 177.

In particolare, la relazione illustrativa all'art. 3 D.Lgs. n. 358/1997 (trasfuso nell'attuale art. 175 TUIR) chiariva che il meccanismo di realizzo controllato - volto a riconoscere quale valore di realizzo delle partecipazioni conferite il maggiore tra (i) il valore attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente e (ii) quello attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario - si rende(va) applicabile solo ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza derivante in capo al conferente per effetto del conferimento. La Relazione illustrativa aveva, infatti, precisato che «*esulano dall'articolo in questione, che si riferisce solo alle "plusvalenze", i criteri di determinazione delle minusvalenze, che rimangono pertanto quelli ordinari; per ottenere la deduzione di una minusvalenza non appaiono infatti sufficienti le mere valutazioni operate dalla conferitaria, ma occorre che il valore di perizia sia inferiore al valore contabile dell'azienda, ai sensi dell'art. 9 del Tuir*».

Sulla base di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate con la Risposta ad interpello n. 38/2012 – dopo aver enunciato la *ratio* comune degli istituti di cui agli artt. 175 e 177 – estendeva le conclusioni sopra descritte con riferimento all'art. 175 alle operazioni di scambio di partecipazioni di cui all'art. 177, comma 2.

In particolare, l'Agenzia ha affermato che «*[s]embra, pertanto, più corretto, a livello sistematico, interpretare anche l'articolo 177, comma 2, del TUIR, nel quale è previsto (con qualche differenza nel meccanismo applicativo) lo stesso criterio del "realizzo controllato" disciplinato dall'articolo 175 del TUIR, nello stesso senso di quest'ultimo, consentendo, quindi, la deduzione delle (eventuali) minu-*

---

(2) Ai sensi dell'art. 9 TUIR per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, il valore di mercato è determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.

svalenze da conferimento solo in presenza di un “valore normale” delle partecipazioni nella società “scambiata” inferiore al rispettivo valore fiscale (ossia, solo nel caso in cui le partecipazioni conferite siano effettivamente minusvalenti)». Concludendo che – in assenza di una espressa previsione normativa che contempra i criteri da applicare per la determinazione delle minusvalenze fiscalmente rilevanti – occorre fare riferimento alla regola generale del “valore normale” e ritenere realizzate e fiscalmente riconosciute solo quelle minusvalenze determinate ai sensi dell'art. 9 TUIR (COMMITTERI G.M., *Conferimento di partecipazioni: realizzo “controllato” anche se la minusvalenza non si deduce, ne il fisco*, 2024, 1, 16 ss.).

Sempre in tema di c.d. conferimenti “minusvalenti”, l'Agenzia delle Entrate con il Principio di diritto n. 10/2020 e la Risposta ad interpello n. 537 pubblicata nel medesimo anno, riprendendo l'orientamento precedentemente esposto, ha affermato che, al ricorrere dei presupposti per l'applicazione del criterio generale del valore normale (i.e., in caso di conferimenti minusvalenti) il corrispettivo ricevuto dal soggetto conferente doveva valutarsi in base al valore normale delle azioni conferite determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR(3).

Sulla base della ricostruzione svolta, appurato che il regime della “neutralità indotta” si rende(va) applicabile ai soli conferimenti di partecipazioni aventi un valore “normale” superiore al proprio costo fiscale, sorgeva il dubbio circa il corretto trattamento fiscale da riservare ai conferimenti che, seppur in un'ottica squisitamente contabile, davano luogo a componenti di reddito negativi.

In particolare, non appariva chiaro se l'incremento del patrimonio netto registrato nella contabilità della conferitaria per un valore inferiore al costo fiscale della partecipazione conferita (oltre a non consentire il riconoscimento fiscale della minusvalenza) comportasse, altresì, l'obbligo di determinare il reddito del conferente, derivante per l'effetto del conferimento, tramite il ricorso alle regole generiche di cui all'art. 9 TUIR, e quindi la inapplicabilità, nel caso di specie, del regime della “neutralità indotta”.

A titolo esemplificativo, si osservi il seguente esempio i cui valori si riferiscono alla partecipazione conferita:

- costo fiscale della partecipazione: 100;
- valore normale ex art. 9 TUIR: 120;
- valore contabile attribuito dalla conferitaria ex art. 177, comma 2, TUIR: 90.

Tale scenario, si prestava a due linee interpretative.

Secondo un primo approccio, l'incremento del patrimonio netto registrato nella contabilità della conferitaria per un valore inferiore al costo fiscale della partecipazione (90 vs. 100), avrebbe comportato esclusivamente l'impossibilità di portare in deduzione la minusvalenza (10) pari alla differenza tra (i) il valore contabile attribuito dalla conferitaria (90) e (ii) costo fiscale della partecipazione (100). Tale impostazione non determinerebbe, pertanto, la fuoriuscita dal regime di realizzo controllato di cui all'art. 177 (cfr. LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2022, 3406; ANDREANI G. - DODERO A. - FERRANTI G., *Testo Unico Imposte sui Redditi*, III ed., Assago, 2022, 3645 ss.).

Tuttavia, secondo un altro approccio – data l'impossibilità di ricorrere al meccanismo del realizzo controllato per l'effetto della rilevazione di una minusvalenza contabile pari alla differenza negativa tra (i) il valore contabile attribuito alla partecipazione conferita nella contabilità della conferitaria e (ii) il costo fiscale della partecipazione – il conferente avrebbe dovuto rilevare una plusvalenza (20) imponibile pari alla differenza tra il valore normale ex art. 9 TUIR (120) e il valore fiscale (100) delle partecipazioni conferite.

(3) Invero, non è del tutto chiaro se il richiamo all'applicazione del valore normale per la determinazione del corrispettivo fosse riferito solamente ai casi in cui il conferente ricevesse in contropartita per le partecipazioni conferite, azioni di una società quotata. Infatti, il Principio di diritto n. 10/2020 così precisa «[n]elle ipotesi in cui ricorrano i presupposti per l'applicazione del “criterio generale” del valore normale (i.e. conferimenti minusvalenti) e il conferimento avvenga in favore di società quotate, il corrispettivo del conferente deve essere valutato ai sensi dell'art. 9, comma 2, del TUIR» (sottolineatura aggiunta).

Sebbene quest'ultima ipotesi fosse frutto di un approccio restrittivo, rilevante dottrina condivideva che il linguaggio utilizzato dall'Amministrazione fiscale con il Principio di diritto n. 10/2020 e la successiva Risposta n. 537/2020 lasciava spazio a tale interpretazione (cfr. ALBANO G. - MIELE L. - RUSSO V., a cura di, *Manuale del reddito d'impresa*, Torino, 2022; PIAZZA M. - SIRONI R., *Partecipazioni, minusvalenze con deducibilità limitata*, in *Norme & Tributi Plus Fisco*, *Il Sole 24 Ore*, 31 luglio 2020; DE ROSA L. - RUSSO A., *Realizzo controllato, strada aperta per le minusvalenze nei conferimenti*, in *Norme & Tributi Plus Fisco*, *Il Sole 24 Ore*, 20 novembre 2023).

3. Il dubbio interpretativo in esame è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate nella recente ris. n. 56/E/2023.

Nel caso oggetto della risoluzione, una persona fisica manifestava l'intenzione di conferire, in una *holding* dalla stessa controllata, alcune partecipazioni detenute in una società residente, sia in nuda sia in piena proprietà, mediante il ricorso al regime di realizzo controllato *ex art. 177, comma 2-bis*, TUIR. Per esigenze di tipo economico e finanziario, l'operazione di conferimento prevedeva che la conferitaria iscrivesse le partecipazioni ricevute dal conferente ad un valore inferiore rispetto (i) al loro costo fiscale e (ii) al relativo valore "normale" determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR. L'istante evidenziava, inoltre, che il valore "normale" delle partecipazioni conferite risultava, in ogni caso, superiore al loro costo fiscale. Sulla base di tali premesse, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate «*se nel caso in cui il conferimento risulti "minusvalente" possa continuare a valere il metodo di determinazione del reddito "a realizzo controllato" o "neutralità indotta" ovvero se debba essere applicato il metodo del valore normale di cui all'articolo 9 del Tuir*».

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato i precedenti di prassi, ha chiarito che l'iscrizione delle partecipazioni conferite, nelle scritture contabili del conferitario, ad un valore inferiore rispetto al costo fiscale, non comporterebbe la fuoriuscita dal regime di realizzo controllato di cui ai commi 2 e 2-bis, dell'art. 177 TUIR, ma determinerebbe esclusivamente l'emersione di una minusvalenza non deducibile in capo al conferente. È stato osservato in particolare che il regime fiscale del "realizzo controllato" previsto per lo scambio di partecipazione di cui ai commi 2 e 2-bis, dell'art. 177 conserva la propria portata in tutte le ipotesi in cui l'oggetto del conferimento sia rappresentato da partecipazioni aventi un valore "normale" superiore al costo fiscale di carico (c.d. conferimenti plusvalenti). Sulla base di tali premesse, è stato analizzato il trattamento fiscale della minusvalenza generata dall'applicazione dei criteri valutativi individuati dall'art. 177, affermandone la sua irrilevanza.

La soluzione adottata, pienamente condivisibile a parere di scrive, è volta a circoscrivere la rilevanza fiscale delle minusvalenze su partecipazioni alle sole ipotesi in cui le stesse siano da considerarsi "effettivamente" realizzate, evitando, dunque, il manifestarsi di fenomeni di arbitraggio fiscale che potrebbero altrimenti verificarsi considerando che sia le disposizioni del codice civile, sia i principi contabili di riferimento consentono al conferitario di attribuire alle partecipazioni conferite un valore inferiore rispetto al valore di mercato, purchè superiore all'aumento di patrimonio netto deliberato in sede di conferimento.

L'orientamento fatto proprio con la risoluzione in esame appare in linea con i principi generici previsti dall'interno TUIR che rendono irrilevanti, ai fini fiscali le variazioni di valore dei titoli partecipativi derivanti da processi valutativi: parrebbe, in altre parole, che l'Agenzia delle Entrate abbia trovato una "sintesi" che consenta, da un lato di riconoscere rilevanza fiscale alle minusvalenze solo effettivamente realizzate e, dall'altro di consentire al contribuente di regolare autonomamente gli effetti fiscali dei conferimenti di partecipazioni c.d. "plusvalenti" in base alle specifiche ragioni economiche o finanziarie dell'operazione che si intende porre in essere.

In questo modo si valorizza, a nostro parere, la finalità economica che governa le operazioni di conferimento di partecipazioni individuando un giusto equilibrio tra il trattamento tributario delle minusvalenze "effettive" e dei componenti di reddito derivanti dal regime del "realizzo controllato". Tanto è evidente se appena si considera che le operazioni di conferimento hanno solitamente natura riorganizzativa (e non realizzativa), e in ragione di ciò è stato formulato il regime "ad hoc" del realizzo controllato

per subordinare gli effetti fiscali di tali operazioni alla volontà dei soggetti coinvolti, ad eccezione dei casi in cui tali scelte potrebbero prestarsi a comportamenti abusivi.

4. Date le similitudini, appare opportuno analizzare le ricadute della soluzione sposata dall'Agenzia nel pronunciamento in esame sul regime fiscale dei conferimenti contemplato dall'art. 175 TUIR.

A questo proposito è utile notare che, diversamente dalla fattispecie normativa di cui all'art. 177, l'art. 175 individua quale valore di realizzo della partecipazione conferita *il maggiore* tra il valore attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente e il valore attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

La norma impone, dunque, ai fini della determinazione del valore di realizzo, un confronto tra (a) il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito nel bilancio del conferente e (b) il valore di iscrizione delle partecipazioni conferite nel bilancio del conferitario.

Nonostante ciò, i precedenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con riferimento all'art. 177 potevano far emergere il ragionevole dubbio su quale fosse il corretto trattamento fiscale da adottare per i conferimenti *ex art. 175* nell'ipotesi in cui il conferente avesse iscritto le partecipazioni A, ricevute in cambio del conferimento, ad un valore contabile (*e.g.*, 90) inferiore al valore fiscale delle partecipazioni B conferite (*e.g.*, 100) sebbene tali partecipazioni B avessero un valore normale superiore al loro costo fiscale (*e.g.*, 120) (nell'assunto che il conferitario iscrivesse le partecipazioni ricevute al relativo costo fiscale).

Non era chiaro, in particolare, se il comportamento adottato dal conferente potesse mettere in discussione l'applicabilità del regime di realizzo controllato, con conseguente emersione in capo allo stesso di una plusvalenza imponibile – per l'effetto dell'applicazione della regola generale di cui all'art. 9 – o se dovesse ritenersi prevalente il criterio individuato dall'art. 175 secondo cui occorrerebbe valorizzare il maggior importo attribuito dal conferitario alle partecipazioni conferite che avrebbe escluso, a monte, l'emersione di qualsiasi componente di reddito rilevante.

Ebbene, il chiarimento in esame reso dall'Agenzia con riferimento all'art. 177 dovrebbe ragionevolmente poter essere esteso anche ai conferimenti di cui all'art. 175, attesa l'origine e la *ratio* comune di queste due norme, con il risultato che:

- A. se il conferente attribuisce alle partecipazioni A ricevute in cambio dell'oggetto di conferimento un valore *inferiore* al costo fiscale delle partecipazioni conferite B, mentre il conferitario attribuisce alle partecipazioni B oggetto di conferimento un valore *pari* al loro costo fiscale non vi sarà l'emersione di alcun componente di reddito fiscalmente rilevante in quanto, sulla base dell'attuale formulazione dell'art. 175, il confronto del costo fiscale delle partecipazioni conferite deve essere effettuato con il maggiore tra i valori di cui al *sub. A e B*;
- B. se il conferente e il conferitario attribuiscono, rispettivamente, (i) alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito e (ii) alle partecipazioni conferite un valore *inferiore* rispetto al costo fiscale delle partecipazioni conferite si avrà alternativamente:
  - (i) la rilevazione in capo al conferente di una minusvalenza fiscalmente *irrilevante*, in quanto di carattere prettamente valutativo ciò nell'assunto che il valore “normale” delle partecipazioni sia, in ogni caso, *superiore* al loro costo fiscale; o
  - (ii) ad una minusvalenza fiscalmente *rilevante*, in quanto effettivamente realizzata, nell'assunto che il valore “normale” delle partecipazioni sia *inferiore* al loro costo fiscale. In tale casistica, l'effettiva deducibilità della minusvalenza, pari alla differenza tra il costo fiscale delle partecipazioni conferite e il valore di mercato ai sensi dell'art. 9, verrà valutata in base alla sussistenza delle condizioni di cui all'art. 87 TUIR.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO G. - MIELE L. - RUSSO V., *Manuale del reddito d'impresa*, Torino, 2022
- ANDREANI G. - DODERO A. - FERRANTI G., *Testo Unico Imposte sui Redditi*, III ed., Assago, 2022
- BEGHIN M., *La riorganizzazione delle attività produttive attraverso "permutate" neutrali*, in *Corr. trib.*, 2004, 25, 1943 ss.
- COMMITTERI G.M., *Conferimento di partecipazioni: realizzo "controllato" anche se la minusvalenza non si deduce*, in *il fisco*, 2024, 1, 16 ss.
- CORASANITI G., *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Milano, 2008
- DE ROSA L. - RUSSO A., *Realizzo controllato, strada aperta per le minusvalenze nei conferimenti*, in *Norme & Tributi Plus Fisco*, *Il Sole 24 Ore*, 20 novembre 2023
- FEDELE A., *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 5, I, 485 ss.
- ESPOSITO R., *I conferimenti in natura. Contributo allo studio degli atti di riorganizzazione nel diritto tributario*, Roma, 2004
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2022
- PAPARELLA F., *Conferimenti (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1995
- PEDROTTI F., *Gli scambi di partecipazioni sociali. Profili civilistici e aspetti tributari*, Milano, 2004
- PIAZZA M. - SIRONI R., *Partecipazioni, minusvalenze con deducibilità limitata*, in *Norme & Tributi Plus Fisco*, *Il Sole 24 Ore*, 31 luglio 2020
- ROSSI L. - LAPECORELLA G. - BASI A., *I conferimenti di partecipazioni: applicabilità congiunta degli artt. 175 e 177, secondo comma, del TUIR*, in *Boll. trib.*, 2021, 20, 1417 ss.
- TURCHI A., *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008
- ZIZZO Z., *Le operazioni straordinarie tra realizzo e neutralità: spunti sistematici*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 7/8, I, 515 ss.
- ZIZZO Z., *Lo scambio di partecipazioni dalla riforma Visco alla riforma Tremonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 6, I, 549 ss.



## XI - L'IVA



## RIMBORSO

## Garanzie per debiti fiscali e doganali: posizioni della giurisprudenza e possibili evoluzioni

*Guarantees for tax and customs debts: jurisprudence positions and possible developments*

GIANGIACOMO D'ANGELO

### Abstract

L'Autore analizza le ipotesi normative di presentazione di garanzia da parte del contribuente e, in particolare, quella prevista dal comma 5 dell'art. 38-bis D.P.R. n. 633/1972, relativa alla possibilità di rimborso IVA infrannuale, c.d. rimborso accelerato, e quella per le obbligazioni doganali.

**Parole chiave:** rimborso IVA, garanzie doganali, dolo

### Abstract

*The Author analyzes the regulatory hypotheses for the presentation of a guarantee by the taxpayer and, in particular, that provided for by paragraph 5 of the art. 38-bis of the D.P.R. n. 633/72, relating to the possibility of mid-year VAT refund, so-called accelerated reimbursement, and that for customs obligations.*

**Keywords:** VAT refund, customs guarantees, fraud

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione. - **2.** La posizione della giurisprudenza interna in relazione alla garanzia per rimborso IVA accelerato. - **3.** Le garanzie per obbligazioni doganali. La recente giurisprudenza europea. - **4.** La pratica di escussione delle garanzie doganali. Criticità. - **5.** La possibilità di un'eccezione di dolo da parte del garante escusso. - **6.** Una possibile soluzione: le garanzie doganali come fideiussioni "solve et repete", diverse dalle garanzie autonome.

**1.** Vi è stato un periodo in cui nell'ordinamento tributario interno si erano moltiplicate le ipotesi normative in cui era prevista da parte del contribuente la presentazione di una garanzia. Erano state introdotte numerose ipotesi che prevedevano la necessaria prestazione di una garanzia in alcuni momenti della riscossione o comunque attinenti alla fase del pagamento del tributo. Tra le ipotesi più note vi erano quelle che prevedevano la necessità di produrre una garanzia per accedere alla rateazione dei tributi iscritti a ruolo (art. 19 D.P.R. n. 602/1973), e quelle che prevedevano la presentazione di polizza fideiussoria qualora il contribuente intendesse optare per il pagamento rateale delle somme dovute in sede di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale (per le varie ipotesi, GUIDARA A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 6, I, 713; INGRAO G., *La tutela della riscossione del credito tributario*, Bari, 2012, 71 ss.).

Negli anni, il legislatore ha progressivamente ridotto le ipotesi di garanzie ad applicazione "generale" presenti nella normativa sulla riscossione, e sono rimaste in vita – oltre alle ipotesi in cui la sospensione giudiziaria degli atti impugnati è subordinata alla presentazione di garanzia, ad esempio, art. 47, comma 5, D.Lgs. 546/92, e art. 19, comma 3, D.Lgs. 472/97 - le sole ipotesi previste nella disciplina

dei singoli tributi in corrispondenza di alcune figure particolari di rimborso, o di fruizione di regimi di sospensione.

Tra le ipotesi attualmente presenti, la più nota è senza dubbio quella prevista dal comma 5 dell'art. 38-*bis* D.P.R. n. 633/72 relativa alla possibilità di rimborso IVA infrannuale, c.d. rimborso accelerato, subordinata appunto alla presentazione di una garanzia al ricorrere di alcune condizioni. Ma esistono anche ipotesi in cui è necessaria la presentazione di una garanzia previste dalla normativa in materia di accise (ad esempio, in caso di immissione in un deposito fiscale, *ex* art 5 D.Lgs. n. 504/1995 recante il TU in materia di accise) e, soprattutto, dalla normativa di diritto doganale.

2. La forma di gran lunga più diffusa di garanzia “tributaria” è quella della garanzia personale e perciò, per comprenderne la natura giuridica, i termini di confronto non possono che esser con le fideiussioni civilistiche (artt. 1936 ss. c.c.) e con i contratti di garanzia atipiche che operano nella prassi commerciale (vedi per tutti, SESTA M., *Le garanzie atipiche*, 1988, Padova).

Come nelle garanzie civilistiche, la questione di fondo che si è posta nell'inquadramento delle garanzie tributarie attiene al rapporto che si instaura tra le due obbligazioni che vengono ad esistenza: obbligazione principale, relativa al rapporto tributario; obbligazione di garanzia, basata su un rapporto negoziale. Ci si chiede se vi sia autonomia o accessorietà tra i due rapporti obbligatori o, in altri termini, se la natura sicuramente pubblicistica dell'obbligazione principale influenzi, e in quale modo, l'attuazione (cioè la riscossione) dell'obbligazione di garanzia.

La posizione della giurisprudenza di legittimità, maturata prevalentemente in relazione alle garanzie presentate per rimborso IVA accelerato (art. 38-*bis*, comma 5, D.P.R. n. 644/1972), è piuttosto chiara. La Corte di Cassazione ha emesso un buon numero di pronunce sul punto, ed è sempre stata orientata nel negare natura tributaria all'obbligazione di garanzia.

Alla base di questo orientamento vi è l'idea che la causa dell'obbligazione di garanzia è fissa ed uniforme, e può appoggiarsi ad una qualsiasi causa idonea, senza che la disciplina normativa dell'obbligazione garantita influisca sull'obbligazione fideiussoria (Cass., 17 gennaio 1996, n. 365, e più di recente, Cass., Sez. Un., 15 ottobre 1998, n. 10188).

Si ritiene che mentre il rapporto tributario trovi la propria fonte nella legge, e vi sia una causa fiscale a supportarlo, il rapporto di garanzia abbia la propria fonte in un atto di autonomia privata (appunto l'assunzione di un impegno fideiussorio, se del caso su base contrattuale) che ne contiene la disciplina attuativa, e che abbia dunque causa negoziale. Più in particolare, le fideiussioni che seguono il modello predisposto dall'Agenzia delle Entrate sono da considerarsi, secondo la giurisprudenza, contratti autonomi di garanzia, le cui vicende sono insensibili rispetto al rapporto tributario garantito.

Le ragioni a fondamento dell'impostazione autonomistica si trovano riproposte anche nel precedente più recente delle Sezioni Unite di Cassazione (Cass., sent. 16 gennaio 2023, n. 1125) dove si chiarisce che l'obbligazione di garanzia è «*qualitativamente altra* rispetto a quella oggetto dell'obbligazione principale» (corsivo presente anche nel testo ufficiale della sentenza), e se ne trae la conclusione di una autonomia tra il rapporto garantito e il rapporto di garanzia.

Secondo la Cassazione, la polizza fideiussoria non avrebbe la funzione di garantire l'adempimento dell'obbligazione principale, ma sarebbe funzionale «*a indennizzare il creditore insoddisfatto mediante il tempestivo versamento di una somma di danaro predeterminata, sostitutiva della mancata o inesatta prestazione del debitore*».

Dunque, l'obbligazione di garanzia avrebbe oggetto diverso dall'obbligazione tributaria, e sarebbe funzionale al pagamento di un indennizzo/risarcimento in favore del Fisco, predeterminato e corrispondente al debito tributario rimasto insoddisfatto.

A conferma di questa impostazione vi sarebbe anche la assimilazione e la fungibilità (prevista per legge) tra varie forme di garanzia; infatti, alla fideiussione sono assimilati il deposito in titoli di stato o in contanti, e ciò sarebbe a testimoniare che l'incameramento da parte del Fisco, o il pagamento da parte del garante, non sono influenzati da vicende relative al rapporto garantito e tutte le forme di garanzia “tributaria” sono funzionali ad un incameramento immediato delle somme da parte del Fisco: i depositi

con la loro strutturale “autoliquidabilità”, le garanzie personali attraverso la apposizione della clausola del pagamento “*a prima richiesta*” (Cass. n. 6607/1992).

In questa impostazione, sul versante delle tutele giudiziarie, al garante escusso non spetterebbe alcuna possibilità di opporsi al pagamento facendo valere ragioni relative al rapporto tributario sottostante, ma solo residuerebbero azioni di regresso (civilistico) nei confronti del contribuente garantito (art. 1299 c.c.). Così come gli sarebbe preclusa l’azione di restituzione nei confronti del Fisco, qualora risultasse che la somma pagata in garanzia non era dovuta per avvenuta estinzione del rapporto tributario sottostante (Cass. n. 4966/1992).

Dalla affermazione della natura civilistica del rapporto di garanzia si trae poi la ovvia conclusione che, per i rapporti tra garante e Fisco, la giurisdizione deve essere declinata in favore del giudice ordinario; e ciò anche nei casi in cui si contesti, da parte del contribuente garantito, l’iniziativa del Fisco volta ad attivare l’escussione della polizza nei confronti del garante (Cass. n. 1125/2023, riferita ad un caso in cui il contribuente era riuscito a impugnare nei gradi di merito le comunicazioni di escussione che l’Agenzia aveva inviato al garante per l’escussione della polizza).

Dunque, l’orientamento giurisprudenziale nel tempo consolidato ha sempre di più chiuso gli spazi di collegamento tra obbligazione tributaria garantita e obbligazione fideiussoria, e la posizione del garante è stata sempre di più relegata al di fuori della dinamica tributaria.

Parte autorevole della letteratura tributaria (LA ROSA S., *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, in LA ROSA S., a cura di, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 1 ss.) ha sostanzialmente aderito a questa impostazione, rilevando che la genesi dell’obbligazione di garanzia è diversa da quella tributaria, e si fonda su un atto di autonomia contrattuale. La stessa letteratura, però, avverte che in questa distinzione vi possono esser zone d’ombra, che sarebbero affrontate attraverso la risoluzione *incidenter tantum* delle questioni tributarie all’interno delle controversie civilistiche, e attraverso la presa d’atto dell’estinzione del debito tributario nelle controversie civilistiche relative all’escussione della garanzia.

È però un fatto che le “zone d’ombra” sono state risolte dalla giurisprudenza nel senso di svalutare l’incidenza delle vicende tributarie sottostanti sull’attuazione dell’obbligazione di garanzia. Così, la Cassazione ritiene che l’adesione del contribuente garantito a forme concordate o condonistiche di definizione della pretesa non preclude al Fisco l’escussione della garanzia, (Cass., 15 aprile 1994, n. 3519, con nota di TURCHI A., *Rimborsi IVA accelerati, polizza fideiussoria con clausola “senza eccezione alcuna” e condono fiscale: una nuova pronuncia delle sezioni unite*, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 134 ss., principio ribadito poi in Cass., Sez. Un., 15 ottobre 1998, n. 10188), ed è arrivata a sostenere che la garanzia resta valida ed eseguibile nei confronti del garante anche se risulti inesistente il beneficiario apparente del rimborso iva (Cass. civ., sez. III, 10 gennaio 2012, n. 65, in *Foro it.*, 2012, I, 1511).

A fronte di questo inquadramento, sono state prospettate in letteratura ricostruzioni alternative, che valorizzano soprattutto la necessità di tutela del garante nell’esecuzione esattoriale. Così, la tendenza della legislazione (tendenza ad oggi sopita, a causa della cancellazione di molte ipotesi in cui era necessaria la presentazione di una garanzia) a rafforzare la tutela del garante escusso ha indotto ad assimilare la posizione del garante e del contribuente, ancorché il rapporto tra garante ed Amministrazione nasca da un negozio di diritto privato. Si sono in particolare valorizzate quelle normative che regolavano il procedimento di escussione nei confronti del garante, imponendo obblighi procedurali a carico dell’Agente della riscossione (ad esempio, autonoma iscrizione a ruolo del debito nei confronti del garante, che era prevista dalla normativa in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), e vedendo in queste norme l’emersione di un principio generale di tutela procedimentale, secondo regole pubblicistiche, del garante escusso (GUIDARA A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, cit. 713). E sempre argomentando dalla prospettiva della necessaria tutela giurisdizionale da assicurare al garante escusso è stata evidenziata la necessità, sul piano procedimentale, di mettere il garante nelle condizioni di conoscere tutta la scansione procedimentale che precede l’esecuzione nei suoi confronti, prospettandosi una tutela dinanzi al giudice tributario (FRANSONI G., *L’esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall’obbligato principale*, in GLENDI C. - UCKMAR V., a cura di, *La concentrazione della*

*riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99; CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 250 ss.).

3. Le tesi da ultimo citate assumono le garanzie per obbligazioni doganali come ipotesi peculiari, nelle quali le ragioni di insoddisfazione della natura esclusivamente civilistica dell'obbligazione di garanzia appaiono evidenti.

In effetti, nel settore doganale la disciplina delle garanzie assume particolare importanza e una particolare conformazione. Le garanzie doganali sono oggetto di una specifica regolamentazione a livello europeo e sono usate quotidianamente nella pratica dei rapporti doganali, perché sono numerose le ipotesi in cui è richiesto all'operatore doganale di fornire una garanzia per i diritti doganali dovuti.

Oltre all'ipotesi più frequente che è rappresentata dal c.d. regime del daziato sospeso (disciplinato ancora dal Regio Decreto 13 febbraio 1896, n. 65, art. 164, Regolamento per l'esecuzione del Testo Unico delle leggi doganali), che ricorre allorché la dogana – appunto previa presentazione di una garanzia - concede lo svincolo della merce senza pagamento dei diritti doganali, la prestazione di garanzia è prevista anche per la fruizione di tutti i regimi speciali sospensivi (transito, perfezionamento, uso speciale, deposito doganale) e, con un'eccezione di chiusura, è prevista la possibilità per l'amministrazione doganale di richiedere garanzie in tutte le occasioni in cui si sospetti il mancato pagamento del dazio nel termine previsto (art. 91 CDU).

Possono dunque esser garanzie per debiti certi, oppure per obbligazioni doganali soltanto potenziali (si pensi al caso dei regimi speciali). Possono esser previste dalla normativa come obbligatorie, oppure discrezionalmente richieste dalla dogana. Possono esser garanzie che si riferiscono ad una singola operazione (garanzia per singola) o garanzie valevoli per un numero di operazioni realizzate in un certo periodo (garanzie globali) (sulla classificazione delle garanzie, MARZANO M., *Le garanzie*, in SCUFFI M. - ALBENZIO G. - MICCINESI M., a cura di, *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Padova, 2013, 217 ss., nonché BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2023, 490 ss.)

Considerata la diffusione delle garanzie nel mondo doganale non v'è da stupirsi che la Corte di Giustizia sia stata chiamata in diverse occasioni a chiarirne i profili.

In una celebre pronuncia pregiudiziale risalente ai primi anni 2000 (Corte di Giustizia C-266/01, *Préservatrice foncière TIARD SA*, con nota di SCHIAVOLIN R., *Fideiussioni stipulate a garanzia di tributi doganali e Conv. Bruxelles: la Corte di giustizia torna a pronunciarsi sui limiti della "materia civile e commerciale"*, in *Int. Lis*, 2014, 11 ss.) i giudici europei hanno formulato una ricostruzione dogmatica del contratto di fideiussione doganale, qualificando espressamente l'obbligazione di garanzia come accessoria all'obbligazione doganale, il che - nel pensiero della Corte - comporta che l'obbligazione di garanzia non può esser fatta valere nei confronti del fideiussore se l'obbligazione principale non è divenuta esigibile (da intendersi: esigibile nei confronti del debitore principale) e, inoltre, che la latitudine dell'obbligazione fideiussoria non può esser maggiore di quella dell'obbligazione principale.

Tuttavia, nella stessa pronuncia si è ritenuto che un'iniziativa di riscossione delle Autorità doganali nei confronti del garante di debiti doganali possa rientrare nell'ambito della materia civile e commerciale. Pertanto, secondo i giudici europei, le vicende relative alla riscossione dell'obbligazione di garanzia per debiti doganali devono esser considerate estranee alla materia doganale, ai fini della assegnazione della giurisdizione in base alla Convenzione di Bruxelles.

Più di recente, è stato ancora ribadito dalla Corte di giustizia (Corte di Giustizia, C- 230/20 del 20 maggio 2021, *BTA Baltic Insurance Company*) che il garante di debiti doganali non assume la veste di debitore doganale, e pertanto non trova applicazione per l'esecuzione del debito di garanzia il termine di prescrizione triennale dal sorgere dell'obbligazione doganale, termine che deve considerarsi posto solo per l'accertamento nei confronti del debitore doganale principale. Tuttavia, nella stessa pronuncia, se per un verso si è ritenuto non necessario che la richiesta nei confronti del garante sia avanzata entro il termine di prescrizione (normalmente triennale) dell'obbligazione doganale, per altro verso si è precisato che la riscossione nei confronti del garante non può avvenire senza garanzie per lo stesso. Infatti, la Corte

impone agli Stati membri una riscossione nei confronti del garante rispettosa del principio di certezza del diritto, e che dunque avvenga in termini certi e ragionevoli.

Ancor di maggiore interesse, nella prospettiva della tutela del garante di un debito doganale, è una recente pronuncia europea (Corte di Giustizia, C-358/22 del 9 marzo 2023, *Bolloré logistics SA*), sorta all'interno di una controversia avente ad oggetto il recupero del debito doganale (anche) nei confronti del garante. Nello specifico, la dogana francese aveva proceduto ad accertamento a posteriori del dazio all'importazione per le merci immesse (irregolarmente) in un deposito, notificando avviso di recupero sia alla società gestrice del deposito doganale, sia alla società che aveva prestato una garanzia generale.

Vi erano state però nell'azione della dogana francese alcune illegittimità procedurali in relazione all'emissione degli avvisi di accertamento e, in particolare, non vi era stato un adeguato contraddittorio prima dell'emissione dell'atto. Nel grado di appello il giudice francese emetteva una sentenza piuttosto singolare perché annullava l'avviso di accertamento nei confronti della società titolare del deposito, ma non rispetto alla società garante. Secondo il giudice francese, la garanzia procedimentale del contraddittorio era posta a tutela della sola società debitrice in via principale dei diritti doganali, ma non del garante. Per conseguenza, l'atto di recupero emesso nei confronti del garante non era influenzato dall'illegittimità procedimentale che investiva solo l'obbligazione doganale principale.

La Corte di Giustizia ha risolto la controversia affermando seccamente che in tanto la garanzia per obbligazioni doganali può esser fatta valere, in quanto essa si riferisca ad una obbligazione per debiti doganali esigibile, laddove per esigibilità deve intendersi la *legittima* esigibilità dell'obbligazione doganale principale. E, pertanto, venendo meno l'obbligazione principale è del tutto conseguente che venga meno l'obbligazione di garanzia ad essa accessoria.

La combinazione dei principi affermati nelle pronunce segnalate, e nello specifico, (i) accessorietà dell'obbligazione di garanzia rispetto alla principale, (ii) necessità di garantire diritti procedurali al garante escusso, e (iii) caducazione dell'obbligazione di garanzia in caso di venir meno dell'obbligazione doganale principale, va chiaramente nella direzione di una necessaria tutela del garante doganale, che non può prescindere da una riflessione delle vicende dell'obbligazione doganale garantita sull'obbligazione di garanzia.

4. È noto che nella pratica interna dell'Autorità doganale italiana, la polizza fideiussoria a garanzia di debiti doganali è escussa attraverso una semplice comunicazione al garante, comunicazione che lo informa della presenza (ma non del contenuto) della contestazione doganale mossa all'obbligato garantito.

È questa una pratica che, alla luce della necessaria accessorietà dell'obbligazione fideiussoria rispetto alla obbligazione doganale principale, e rispetto ai diritti partecipativi riconosciuti dalla giurisprudenza europea, lascia qualche perplessità.

Il *modus operandi* dell'Autorità doganale non consente, o comune rende molto difficile, per il garante ricostruire le ragioni della chiamata in garanzia e gli preclude in radice una consapevole adesione alla richiesta del pagamento e alle ragioni sottostanti.

Si tratta, certo, di una pratica coerente con una visione dell'obbligazione di garanzia caratterizzata da una regolamentazione assolutamente civilistica, e dunque sganciata dalle vicende tributarie; un'obbligazione di garanzia che avrebbe la sola funzione di tenere indenne, e dunque risarcire, la dogana da eventuali inosservanze del debitore principale. In questo modello la garanzia per debiti doganali è considerata appunto un *Garantievertrag*, e la tutela nei confronti della dogana – e cioè la possibilità di contrastare le richieste di pagamento del debito doganale eventualmente avanzate – spetta solo all'obbligato doganale principale che, in presenza di un avviso di accertamento, dovrà coltivare la controversia e, risultando vittorioso, ottenerne la restituzione.

Seguendo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, al garante che riceve la richiesta di escussione da parte della dogana non resterebbe che procedere al pagamento e attivare immediatamente l'azione di regresso nei confronti dell'obbligato principale (garantito).

Ad ulteriore conferma di questo modo di operare dell'Agenzia delle Dogane, si può considerare che i modelli predisposti per il confezionamento delle garanzie (reperibili sul sito dell'Agenzia delle Dogane

e Monopoli), espressamente contengono la clausola di pagamento “*a prima richiesta*” e “*senza eccezione alcuna*”; e dunque anche la regolamentazione pattizia sembra chiudere gli spazi a disposizione del garante per opporsi alla richiesta della dogana.

I modelli contrattuali nazionali sono ispirati al modello contenuto nel Regolamento di esecuzione del Codice doganale 2015/2447 (allegati 32-01, 32-03), ma con un'importante differenza: il modello europeo, che ha valore imperativo in quanto contenuto in atto normativo, non riporta la clausola che espressamente impedisce al garante l'opposizione di eccezioni fondate sul rapporto principale.

Va perciò ricordate che, per giurisprudenza pacifica e concorde dottrina civilistica, la presenza della sola clausola contrattuale “*a prima richiesta*” non è di per sé immancabilmente indicativa di un contratto autonomo di garanzia. Piuttosto, al fine di distinguere una fideiussione da una garanzia automa occorre svolgere un'indagine sulla relazione che le parti hanno voluto assegnare alle obbligazioni (principale e di garanzia) per verificare se esse abbiano inteso davvero caratterizzare nel senso dell'autonomia le due obbligazioni, limitando le possibilità da parte del garante escusso di eccepire l'esistenza e la legittimità del rapporto obbligatorio principale (Cass. civ., sez. III, 20 aprile 2004, n. 7502, in senso conforme si esprime la migliore dottrina BRAVO F., *La clausola solve et repete tra autonomia privata e giustizia contrattuale*, Padova, 2021, 245 ss.; SESTA M., *Le garanzie atipiche*, cit., 505 ss.).

5. Anche rimanendo all'interno della visione della garanzia per debiti fiscali (doganali o per altri tributi) quale contratto autonomo di garanzia, bisogna ricordare che la giurisprudenza di legittimità riconosce sempre al garante la possibilità di avanzare un'eccezione di dolo, volta ad opporsi a richieste di pagamento in garanzia provenienti dall'Amministrazione finanziaria del tutto infondate e pretestuose, anche ad una delibazione sommaria della richiesta. Perciò, sarebbe sempre possibile per il garante opporsi a pagamenti in garanzia richiesti dalla dogana e basati su atteggiamenti maliziosi, contrari ai doveri di buona fede del creditore garantito.

Ma vi è di più. Infatti, la giurisprudenza della Cassazione è giunta ad affermare che per il garante (pur autonomo) la verifica della proponibilità di un'eccezione di dolo non è una semplice possibilità, bensì dovere contrattuale nei confronti del debitore garantito. Con la conseguenza che il pagamento a soddisfazione di una richiesta del creditore fondata su malizia e contraria ai doveri di buona fede, senza alcuna verifica circa la possibilità di opporre l'eccezione di dolo, impedisce poi al garante di surrogarsi nelle ragioni del creditore soddisfatto e dunque esercitare il regresso nei confronti del debitore garantito (Cass., 17 marzo 2006, n. 5997).

Può certo apparire difficile immaginare dei comportamenti abusivi da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella prospettiva di abusare della garanzia fornita per procurarsi un introito sulla base di pretese illegittime.

Il punto è che però questa prospettiva riconosce implicitamente in capo al garante un diritto ad essere compiutamente informato da parte del creditore garantito delle ragioni a fondamento della pretesa attivata nei suoi confronti. Ciò che, per prassi amministrativa interna delle dogane, non sembra sempre avvenire in modo adeguato.

6. Pagamento “*a prima richiesta*” delle somme da parte del garante, e possibilità da parte del garante opporre “eccezioni” relative al rapporto principale (tra dogana e operatore) sono aspetti che a mio parere possono convivere e, in questo caso, la figura contrattuale di riferimento è quella che la civilistica chiama fideiussione *solve et repete* (sulla quale, in generale, BRAVO F., *La clausola solve et repete*, cit., passim). In questa il garante è obbligato al pagamento immediato a richiesta del creditore (salvo la possibilità di eccezione di dolo che eviterebbe anche il pagamento), ma al tempo stesso può eseguire il pagamento con riserva di ripetizione. In termini concreti, è obbligato ad eseguire il pagamento “*a prima richiesta*”, ma al contempo può contestare la legittimità della richiesta eccependo questioni relative al rapporto tributario/doganale sottostante.

Questo inquadramento andrebbe preferito rispetto alla qualificazione del contratto in termini di garanzia autonoma per diverse ragioni.

In primo luogo, si porrebbe in chiave di maggior coerenza con il modello europeo di garanzia doganale che, come detto, ha valore normativo e non contiene alcuna clausola limitativa della possibilità del garante di opporre alla dogana eccezioni relative al rapporto doganale principale.

Esso, inoltre, permetterebbe di riportare le vicende della riscossione nei confronti del garante a coerenza con la giurisprudenza europea che afferma la necessità di una tutela procedimentale per il garante escusso, quale corollario della accessorietà tra rapporto doganale e rapporto di garanzia.

Ancora, sul piano della efficacia, esso garantisce un miglior equilibrio degli interessi contrapposti: da una parte, non sono negati al garante strumenti volti alla ripetizione di quanto versato direttamente dalla dogana e, dall'altra parte, la stessa Amministrazione doganale può incamerare subito le somme richieste.

La questione di giurisdizione, poi, si porrebbe in chiave conseguente. In teoria si potrebbe anche ammettere una giurisdizione civilistica per le liti tra garante escusso e dogana; liti in cui il giudice civile deve ingerirsi, anche incidentalmente, della legittimità della pretesa tributaria sottostante. Ma apparirebbe più coerente una giurisdizione tributaria, che avverrebbe peraltro con l'impugnazione di un atto di escussione della garanzia potenzialmente soggetto a sindacato giurisdizionale anche in relazione alla sequenza procedimentale che ne ha portato all'emissione.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2023

BRAVO F., *La clausola solve et repete tra autonomia privata e giustizia contrattuale*, Padova, 2021

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008

FRANSONI G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99

GUIDARA A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 6, I, 679 ss.

INGRAO G., *La tutela della riscossione del credito tributario*, Bari, 2012

LA ROSA S., *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, in LA ROSA S., a cura di, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 1 ss.

MARZANO M., *Le garanzie*, in SCUFFI M. - ALBENZIO G. - MICCINESI M., a cura di, *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Padova, 2013, 217

SESTA M., *Le garanzie atipiche*, 1988, Padova

SCHIAVOLIN R., *Fideiussioni stipulate a garanzia di tributi doganali e Conv. Bruxelles: la Corte di giustizia torna a pronunciarsi sui limiti della "materia civile e commerciale"*, in *Int. Lis*, 2014, 11 ss.

TURCHI A., *Rimborsi IVA accelerati, polizza fideiussoria con clausola "senza eccezione alcuna" e condono fiscale: una nuova pronuncia delle sezioni unite*, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 134 ss.

## RIMBORSO

## Presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso IVA possono essere diversificati? La questione sull'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. 633/1972 è rimessa alle Sezioni Unite

*Can the conditions for the recognition of the right to deduct VAT and the right to a VAT refund be diversified? The question on article 30, paragraph 2, letter. c), of the presidential decree n. 633/1972, is referred to the Joint Session of Italian Supreme Court*

(commento a/notes to Cass., ord. 29 maggio 2023, n. 14975)

ALESSIA FIDELANGELI

### Abstract

Con l'ordinanza che si annota si chiede alle Sezioni Unite di pronunciarsi sulla spettanza di un credito IVA chiesto a rimborso in relazione a operazioni svolte su beni di terzi. Sul tema esistono, infatti, due diversi orientamenti giurisprudenziali. Secondo il primo orientamento, il diritto al rimborso spetterebbe all'unica condizione che il bene sia utilizzato in funzione strumentale all'esercizio dell'impresa; tale soluzione sarebbe quella più coerente con il principio di neutralità dell'imposta. Per il secondo orientamento, che valorizza la nozione di bene ammortizzabile TUIR e qualifica la possibilità di chiedere il rimborso come "facoltà eccezionale", sarebbero necessarie sia la strumentalità all'esercizio dell'attività di impresa, sia l'acquisto da parte dell'impresa stessa. Nel richiedere la trattazione della questione da parte delle Sezioni Unite, l'ordinanza sottolinea la centralità dei principi che regolano l'autonomia procedurale degli Stati in ambito IVA (equivalenza ed effettività) nella soluzione della questione e prospetta la futura trattazione di questioni fondamentali relative alla disciplina nazionale del rimborso.

**Parole chiave:** beni di proprietà di terzi, rimborso IVA, diritto alla detrazione, principio di neutralità, nozione di bene ammortizzabile, autonomia procedurale degli Stati, principi di effettività ed equivalenza

### Abstract

*The issue concerns the entitlement of a VAT credit claimed for refund in relation to works carried out on third-party property. There are, in fact, two different case law on the subject, the dissimilarity of which has not been overcome. According to the first, the right to reimbursement would accrue on the sole condition that the asset was used for an instrumental function in the economic activity; this solution would be the most consistent with the principle of VAT neutrality. According to a second, which enhances the notion of depreciable asset for the purposes of direct taxation and the "exceptionality" of the refund procedure, both the instrumentality to the exercise of the economic activity and the property by the business itself would be necessary. In requesting that the matter be dealt with by the joint session of Italian Supreme Court, the order emphasises the centrality of the principles governing the procedural autonomy of States in the VAT sphere: equivalence and effectiveness. Moreover, it envisages a future decision on fundamental issues concerning the national refund discipline.*

**Keywords:** *assets owned by third parties, VAT refund, right to deduction, principle of VAT neutrality, notion of depreciable asset, procedural autonomy of States, principles of effectiveness and equivalence*

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione. - **2.** Il diritto alla detrazione IVA per operazioni compiute su beni di proprietà di terzi. - **3.** Gli orientamenti difformi della Cassazione sul rimborso IVA per operazioni compiute su beni di proprietà di terzi. - **4.** La prassi amministrativa sul rimborso IVA per operazioni compiute su beni di proprietà di terzi. - **5.** I presupposti applicativi del rimborso e la centralità dei principi di effettività ed equivalenza. - **6.** Conclusioni.

**1.** L'ordinanza di cui si discute ha origine da una controversia riguardante un credito IVA chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 in relazione a lavori di ristrutturazione di fabbricati e impianti esistenti su un terreno detenuto in locazione (si specifica che nel lavoro si farà riferimento all'ordine attuale dei commi dell'art. 30 D.P.R. n. 633/1972, a seguito dell'abrogazione del comma 1 della disposizione).

Il D.P.R. n. 633/1972, infatti, subordina il riconoscimento del diritto al rimborso a determinate e specifiche condizioni. L'art. 30, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 prevede che il contribuente possa chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili. Tuttavia, ai sensi dell'art. 30, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, in una serie specifica di ipotesi, il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza all'atto della presentazione della dichiarazione, senza necessità di rispettare il requisito dei due anni, qualora la suddetta eccedenza sia di importo superiore a 2.582,28 euro. In particolare, secondo la lett. c) dell'art. 30, comma 2 ciò può avvenire qualora l'imposta in eccedenza sia relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili (sul rimborso delle eccedenze IVA v. BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nella imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000; CENTORE P., *Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2307 ss.; TESAURO F., *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1979, 1466 ss.).

In difetto di un'individuazione normativa del concetto di beni ammortizzabili ai fini IVA è pacifico che la disposizione rinvii agli artt. 102 e 103 D.P.R. n. 917/1986 e quindi alla nozione di "bene ammortizzabile" in materia di imposte dirette (per la quale si rinvia, tra gli altri, a FALSITTA G., *Ammortamenti [dir. trib.]*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma, 1988 e FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 231). Tali disposizioni si riferiscono esplicitamente ai beni strumentali all'attività d'impresa di cui gli esercenti hanno il possesso o su cui possono vantare il diritto di proprietà o un altro diritto reale. La *ratio* dell'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 si rinviene nell'esigenza di non ostacolare gli investimenti in fattori produttivi aventi utilità ripetuta che i soggetti passivi IVA realizzano (MASPES P., *Opere su beni di terzi: mai dire rimborso?*, in *Corr. trib.*, 2021, 2, 150 ss.).

L'Agenzia delle Entrate, nel caso di cui si discute, ha notificato un atto di recupero del credito chiesto a rimborso in relazione alle spese di ristrutturazione poiché, trattandosi di IVA relativa a operazioni a monte su terreni detenuti in locazione, e quindi di terzi, il rimborso non sarebbe dovuto. Avverso l'atto di recupero dell'Agenzia, il contribuente ha proposto ricorso presso la Commissione tributaria provinciale di Brescia, la quale si è pronunciata a favore del contribuente e, contro la suddetta sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto appello. La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello in quanto sulla questione era intervenuta nel 2018 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, affermando la spettanza del diritto al rimborso IVA in caso di collegamento strumentale tra le opere realizzate su beni di terzi e l'attività di impresa esercitata (Cass., Sez. Un., sent. 11 maggio 2018, n. 11533). L'Agenzia delle Entrate ha dunque proposto ricorso in Cassazione e chiesto la rimessione della causa alle Sezioni Unite. Secondo l'Agenzia il giudice del gravame avrebbe erroneamente argomentato

in diritto poiché ha applicato principi e norme relativi alla detrazione IVA, sebbene la vicenda riguardi la diversa questione del diritto al rimborso.

Con l'ordinanza che si annota la Corte di Cassazione ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite. Infatti, il riconoscimento del diritto al rimborso dell'IVA assolta per le migliorie su beni di proprietà di terzi è una questione controversa in quanto, come si vedrà più specificamente nel prosieguo, sull'ammissibilità di tale fattispecie di rimborso si contrappongono due distinti orientamenti della Suprema Corte (v. successivo par. 3). Anche la prassi amministrativa ha assunto posizioni non univoche (v. successivo par. 4). Sulla base dell'ordinanza, inoltre, l'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite risulterebbe necessario in ragione del rilievo che assume la giurisprudenza europea in materia di procedure di rimborso (v. successivo par. 5).

L'oggetto della decisione è di estrema rilevanza. Infatti, il caso di specie riguarda una specifica ipotesi di rimborso IVA al di fuori della regola che lo subordina all'esistenza del credito per tre esercizi d'imposta consecutivi e concerne, quindi, l'interpretazione di concetti afferenti all'imposizione diretta (nel caso di specie quello di "bene ammortizzabile"), ma richiamati in ambito IVA. Tuttavia, la soluzione che le Sezioni Unite proporranno implica che si forniscano chiarimenti anche su questioni più generali, quali il rapporto tra il diritto al rimborso e alla detrazione, la funzione e struttura del diritto al rimborso dell'IVA e il suo rapporto con il principio di neutralità. Trattandosi di aspetti fondamentali nell'interpretazione e applicazione dell'imposta, la vicenda merita di essere analizzata in attesa della pronuncia della Cassazione (il rimborso IVA deve essere concesso anche per operazioni passive compiute su beni di terzi secondo CENTORE P., *Nuovi limiti ai rimborsi IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 5, 407 ss.; CORSO R. - MASPES P., *Rimborsi IVA più facili, ma l'Europa è ancora lontana: la cronaca di una morte annunciata*, in *il fisco*, 2014, 47, 4632 ss.; GIANFRATE C.A.M. - GUGLIOTTA G. - CUOZZO F.D., *Rimborso IVA su beni di terzi tra forma e sostanza, in attesa delle Sezioni Unite*, in *il fisco*, 2023, 34, 3213 ss.; MASPES P., *IVA: finalmente si cambia!*, in *il fisco*, 2023, 20, 1915 ss.; ID., *Opere su beni di terzi*, cit.).

2. Per comprendere la questione relativa al rimborso di cui si discute occorre soffermarsi preliminarmente sulla giurisprudenza relativa al diritto di detrazione dell'IVA "a monte", nascente da operazioni che riguardano beni strumentali all'attività d'impresa, ma di cui il soggetto passivo non ha la proprietà, appartenendo invece a terzi. Tale giurisprudenza prevede che il diritto alla detrazione spetti anche in presenza di un titolo giuridico (contratto di locazione) che legittimi la disponibilità del bene e il suddetto bene sia funzionale all'attività economica del soggetto passivo (Cass., n. 11533/2018, *cit.*).

Ciò sarebbe conseguenza della giurisprudenza europea, la quale, sempre a detta della Corte di Cassazione, sarebbe giunta ad affermare il "carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta" (sulla centralità del diritto alla detrazione nell'imposta sul valore aggiunto v., *ex multis*, BASILAVECCHIA M., *La neutralità nell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 901 ss.; BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 420 ss.; GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; MONDINI A., *Il principio di neutralità dell'IVA tra mito e [perfettibile] realtà*, in DI PIETRO A. - TASSANI T., a cura di, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, 269 ss.; SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1287 ss.). Dall'asserita assolutezza del diritto – che è in realtà un'espressione che non si rinviene nella giurisprudenza unionale – ne deriverebbe il riconoscimento anche per lavori di ristrutturazione o manutenzione eseguiti su immobili di proprietà di terzi, purché il bene presenti un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale del soggetto passivo.

Tale impostazione è coerente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia secondo la quale la detrazione spetta anche qualora non sia possibile ravvisare un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle (CGUE, 29 ottobre 2009, *SKF*, C-29/08, p.to 58; CGUE, 18 luglio 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, p.to 28). Ciò avviene a condizione che i beni e servizi acquistati facciano parte delle spese generali e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che il soggetto passivo fornisce (v., in particolare, CGUE, 6 aprile

1995, *BLP Group*, C-4/94, p.to 25 e CGUE, 8 giugno 2000, *Midland Bank*, C-98/98, p.to 31). Secondo la Corte, i costi che entrano nella categoria delle spese generali presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo, seppure non con singole operazioni a valle, poiché il costo delle operazioni a monte risulta incorporato nel prezzo di beni e servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche.

Il nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale va preso in considerazione anche rispetto a una mera potenzialità di esercizio dell'attività economica e, dunque, per l'IVA su operazioni passive preparatorie e prodromiche all'esercizio dell'attività d'impresa e anche qualora l'attività in relazione alla quale l'imposta viene detratta non abbia potuto concretamente esercitarsi. Infatti, il diritto alla detrazione del contribuente non può essere limitato, salvo circostanze eccezionali, in quanto ciò potrebbe creare disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta (CGUE, 29 febbraio 1996, *INZO*, C-110/94, p.to 22 e CGUE, 28 febbraio 2018, *Imofloresmira*, C-672/16, p.to 60; CGUE, 14 settembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, p.to 33).

Di conseguenza, secondo la Cassazione, «*deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se – per cause estranee al contribuente – la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi*» (Cass. n. 11533/2018, cit.).

Una delle ragioni di ricorso addotte dall'Agenzia delle Entrate nel caso che si annota riguarda proprio la possibilità di estendere la giurisprudenza relativa al diritto alla detrazione, che si caratterizza per un'affermazione preminente del principio di neutralità, anche al rimborso dell'imposta relativa a lavori di ristrutturazione di fabbricati e impianti su beni ammortizzabili di terzi. La questione sorge e riguarda il rapporto tra la giurisprudenza relativa all'esercizio del diritto a detrazione e la fattispecie di rimborso ex art. 30, comma 2, lett. c) nel caso di beni ammortizzabili di terzi. Come sottolineato con l'ordinanza di rimessione, l'applicabilità dei principi espressi nella sentenza n. 11533/2018, in relazione alla detrazione, anche al rimborso presuppone che sia configurabile un'identità di struttura e di presupposti applicativi tra il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso IVA. Se così fosse, si potrebbe argomentare che, essendo il rimborso uno strumento predisposto dall'ordinamento a garanzia dell'effettività del diritto alla detrazione, nei casi in cui l'ammontare detraibile è superiore a quello dell'imposta dovuta, l'individuazione di limiti al rimborso deve essere oggetto di un vaglio di compatibilità rispetto al diritto europeo. Il suddetto esame di compatibilità dovrebbe tenere conto dell'approccio rigoroso della giurisprudenza europea relativa al diritto alla detrazione anche in relazione a beni su cui si possa vantare solo un titolo di godimento.

A tale proposito, occorre specificare che il caso all'origine della sentenza della Cassazione del 2018 riguardava operazioni di manutenzione e ristrutturazione compiute su beni di terzi, ma il problema che si poneva in quella decisione non era tanto che il bene fosse del terzo, bensì che l'immobile avesse casualmente destinazione abitativa. Più specificamente, ci si chiedeva se un immobile accatastato come abitativo potesse considerarsi strumentale/inerente all'attività di impresa e dunque se i costi relativi a opere su tale immobile generassero IVA detraibile. Inoltre, nella sentenza veniva prospettata una questione di abuso del diritto poiché il contratto di locazione era predisposto tra una società statunitense controllante, proprietaria del bene, e una società controllata italiana che lo aveva ricevuto in locazione senza aver mai svolto attività d'impresa. Dunque, la sentenza del 2018 riguardava una fattispecie simile a quella all'origine dell'ordinanza che si annota, in quanto i beni erano di proprietà di terzi, ma da collocarsi in un contesto diverso. Infatti, in quel caso, ci si interrogava sul nesso di strumentalità di immobili qualificati come abitativi in relazione ad un'attività di impresa potenziale o futura e in presenza di fattispecie concrete per cui poteva porsi la preoccupazione di elusione fiscale.

3. A fronte di una scelta legislativa che subordina il diritto al rimborso al soddisfacimento di alcuni criteri e, in particolare, all'esistenza di un "bene ammortizzabile" secondo la disciplina del TUIR, la

giurisprudenza di Cassazione mostra di adottare due orientamenti diversi. Il primo di essi valorizza la centralità del principio di neutralità quale “principio di valenza assoluta” in ambito IVA e considera il diritto al rimborso uno strumento fondamentale per garantire l’effettiva neutralità dell’imposta. A detta di tale primo orientamento, l’interpretazione letterale dell’art. 30, comma 2), lett. c) rischierebbe di mettere in pericolo il principio di neutralità. Perciò, esso andrebbe interpretato nel senso che, per ottenere il rimborso immediato dell’imposta, non sarebbe necessario che il soggetto abbia conseguito la proprietà o altro diritto reale di godimento sul bene. L’altro orientamento, che valorizza invece l’interpretazione letterale degli artt. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 e 102-103 TUIR, il concetto di bene ammortizzabile richiederebbe il soddisfacimento del requisito della proprietà civilistica e la procedura di rimborso in questione sarebbe una procedura che attribuisce al soggetto passivo una facoltà da considerarsi “eccezionale”.

Il primo orientamento fa capo a due sentenze pronunciate con riferimento, rispettivamente, al diritto al rimborso per la realizzazione di un impianto turistico su beni in affitto (Cass., sent. 5 aprile 2013, n. 8389) e per i costi relativi alla costruzione di un immobile di proprietà altrui ma concesso in comodato al soggetto che ne richiede la detrazione (Cass., sent. 28 aprile 2014, n. 9327). In tali sentenze la Corte ha subordinato il diritto al rimborso all’unica condizione che il bene sia utilizzato in funzione strumentale all’esercizio dell’impresa. Più specificamente, per poter ottenere il rimborso, l’affittuario o il comodatario dovrebbe utilizzare il bene effettivamente e direttamente per l’esercizio dell’impresa e il proprietario non dovrebbe operare alcuna deduzione delle quote di ammortamento.

La Corte ha motivato la propria scelta concentrandosi sul rapporto tra i concetti di strumentalità e di ammortizzabilità. Come si è detto, l’art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 prevede che si possa chiedere il rimborso in relazione all’acquisto o all’importazione di beni *ammortizzabili*. Secondo la Corte la possibilità di ammortizzare beni ricorre qualora vi sia «*l’effettiva utilizzazione di essi in funzione direttamente strumentale all’esercizio dell’impresa*» (Cass. n. 9327/2014, cit.). Sembrerebbe, dunque, che la Cassazione, nell’interpretare la norma, voglia intendere che, nella disciplina IVA, il legislatore ha fatto riferimento all’ammortizzabilità e usato questa espressione, che di per sé è estranea alla qualificazione dei beni nell’IVA, per richiamarsi alla loro qualità presupposta, vale a dire la strumentalità. In altri termini, il legislatore non voleva utilizzare l’aggettivo “ammortizzabile” per richiedere la ricorrenza di tutte le condizioni dell’ammortamento, ma come sinonimo di “strumentale”. In tal modo, il bene deve appartenere alla categoria dei beni che sono in astratto strumentali e non che sono in concreto soggetti ad ammortamento.

Il secondo orientamento si discosta consapevolmente dal primo in forza della non coincidenza dei concetti di strumentalità e ammortizzabilità (Cass., sent. 4 dicembre 2015, n. 24779). È noto che l’utilizzazione nel ciclo produttivo (strumentalità) non sia sufficiente a garantire la possibilità concreta di ammortizzare il bene: affinché un bene sia ammortizzabile è ulteriormente necessario che esso sia iscritto tra le immobilizzazioni e, dunque, che l’impresa abbia conseguito l’acquisto o un diritto reale di godimento sul bene. A detta del secondo orientamento di Cassazione, anche in ambito IVA, solo il soddisfacimento di entrambe le condizioni (strumentalità all’esercizio dell’attività di impresa e acquisto da parte dell’impresa stessa) garantisce la possibilità di disporre del bene come proprietario, in conformità alla giurisprudenza europea. Secondo la Corte, dunque, sono ammortizzabili i «*beni di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell’arco di un esercizio contabile e dei quali l’imprenditore possa disporre in quanto abbia acquistato la proprietà o un altro diritto reale di godimento ed in ogni caso il potere di disporre di essi come proprietario*» (Cass. n. 24779/2015, cit.).

Tale conclusione non può essere disconosciuta in ragione del principio di neutralità poiché esso non implica un rapporto consequenziale necessario tra diritto alla detrazione e diritto al rimborso. In altri termini, non si può affermare che, se esiste il diritto alla detrazione, deve esistere il diritto al rimborso. Infatti, la procedura di rimborso di cui all’art. 30, comma 2, lett. c) attribuisce una «*facoltà di natura eccezionale che non trova corrispondenza nell’ordinaria esercitabilità che qualifica il diritto alla detrazione*» ed è volta a «*consentire agli operatori economici, che effettuano operazioni di investimento, un più veloce recupero dell’imposta assolta con riferimento ai beni acquistati ed evitare così un aggravio*

della propria posizione finanziaria» (Cass. n. 24779/2015, cit.). L'*eccezionalità* della procedura di rimborso, rispetto all'ordinarietà del diritto alla detrazione, preclude la sovrapposibilità delle condizioni di esercizio delle due fattispecie. Secondo la Corte questa interpretazione della procedura di rimborso non trova ostacoli nell'interpretazione dell'art. 183 della Direttiva IVA, poiché esso rimette agli Stati membri di indicare le modalità per mezzo delle quali l'eccedenza di imposta può essere riportata ai periodi d'imposta successivi o ammessa a rimborso.

Occorre specificare che l'argomentazione della Corte non appare del tutto convincente. Innanzitutto, l'affermazione per cui la procedura di rimborso attribuisce «una facoltà di natura eccezionale che non trova corrispondenza nell'ordinaria esercitabilità che qualifica il diritto alla detrazione» appare non condivisibile dal momento che la procedura di rimborso non sembra potersi configurare come un'*eccezione* rispetto ad una regola ordinaria. Al contrario, si tratta di uno strumento fondamentale per garantire la neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, qualora l'IVA a credito sia superiore all'IVA a debito. In secondo luogo, non si comprende come mai la Corte faccia riferimento al “diritto di disporre come proprietario”, di cui alla giurisprudenza europea in materia IVA, per sostenere che la possibilità di qualificare un cespite come immobilizzazione, ai fini dei redditi d'impresa, dipenda dalla proprietà dello stesso. Non si comprende, cioè, perché la Cassazione faccia riferimento alle note pronunce della Corte di Giustizia sul trasferimento della proprietà ai fini IVA per individuare la portata del concetto di bene ammortizzabile che dev'essere mutuata dal TUIR (sul “diritto di disporre come proprietario” in ambito IVA v., tra i molti, CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in TESAURO F., a cura di, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 43 ss.; COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, 546 ss.; FILIPPI P., *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 6, I, 1201 ss.). Tale scelta sarebbe eventualmente comprensibile se la Corte si riferisse, per sostenere la necessità dell'essere proprietari, alla lettera dell'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 (che prevede l'*acquisto* di beni ammortizzabili) e non al fatto che il concetto di bene ammortizzabile ai fini delle imposte dirette implica il diritto di disporre come proprietario del bene stesso.

Nel 2020 la Suprema Corte si è espressa nuovamente riguardo al riconoscimento del diritto al rimborso per spese incrementative e migliorative su beni di terzi concessi in comodato e volti alla realizzazione di opere non suscettibili di essere rimosse al termine dell'utilizzo (Cass., sent. 4 novembre 2020, n. 24518). La sentenza del 2020 ha ripreso pressoché letteralmente l'argomentazione della sentenza del 2015. Infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che l'art. 30 richiede il soddisfacimento di due requisiti: l'*acquisto* di un bene e che si tratti di un *bene ammortizzabile*. Per quanto riguarda il primo requisito la sentenza ha richiamato la giurisprudenza europea relativa al “trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario” ed evidenziato che il concetto di cessione/acquisto ai fini IVA, com'è noto, non coincide con quello civilistico. Vi sono infatti casi in cui il potere, tendenzialmente illimitato, di godimento e utilizzo, e dei relativi rischi (c.d. disponibilità economica del bene) è sufficiente affinché si configuri una cessione. Dunque, in questo caso la giurisprudenza relativa al potere di disporre come proprietario è stata più correttamente, rispetto alla sentenza del 2015, riferita al concetto di “acquisto” di cui all'art. 30 D.P.R. n. 633/1972. Per quanto riguarda il secondo requisito, invece, sono beni ammortizzabili quelli che non solo sono provvisti del requisito della strumentalità, ma costituiscono immobilizzazioni materiali o immateriali, in relazione alla loro idoneità ad un uso durevole e al potere dell'imprenditore di disporre in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento. La sentenza ha ribadito, infine, che la sussistenza delle condizioni per la detrazione dell'IVA non implica l'automatico riconoscimento del diritto al rimborso della stessa «in quanto l'*innegabile centralità sistematica del principio di neutralità non impone necessariamente un vincolo di biunivocità delle situazioni, tale per cui non si possa dare l'una in difetto dell'altro e viceversa*».

Altre pronunce più recenti hanno richiamato, invece, le indicazioni fornite dalle Sezioni Unite del 2018 ed esteso i principi espressi in materia di riconoscimento del diritto alla detrazione anche al rimborso IVA ex art. 30, comma 2, lett. c) (Cass., sent. 22 settembre 2022, n. 27813; Cass., sent. 22 novembre 2021, n. 36014).

Nella prima delle due sentenze ciò è avvenuto in ragione del carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità, nonché della *ratio* dell'ammortamento. Per quanto riguarda il principio di neutralità, la Corte ha sottolineato che l'Agenzia individuava la ragione del diniego al rimborso nell'inamovibilità e non autonoma utilizzabilità del bene. Secondo l'Agenzia, poiché il soggetto ha ottenuto il rimborso in ragione dell'esercizio di attività d'impresa, il fatto che il bene inamovibile non possa più essere utilizzato per la suddetta attività, e tuttavia si sia ottenuto il rimborso dei relativi costi, non sarebbe coerente con la disciplina dell'imposta. Secondo la Corte, innanzitutto, ai fini del diritto alla detrazione è irrilevante che l'attività in funzione della quale quel bene è stato acquistato o realizzato non venga più esercitata. A suffragio di tale affermazione, la giurisprudenza più recente non richiama arresti della Corte di Giustizia, quanto il requisito dell'inerenza all'attività di impresa (cfr. GREGGI M., *Il principio d'inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012; MENTI F., *L'inerenza della spesa nel sistema dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1433 ss.). Secondo giurisprudenza nazionale consolidata, il principio di inerenza ha valenza qualitativa e quindi deve intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta (Cass. n. 11533/2018, cit.; Cass., sent. 27 settembre 2018, n. 23278; Cass., ord. 4 marzo 2020, n. 6022). In ragione della suddetta definizione di inerenza, nella decisione riguardo alla detraibilità o al rimborso – che nella prospettiva assunta in questa sentenza coincidono – non può essere decisivo il fatto che le opere realizzate siano autonomamente utilizzabili o meno dopo il periodo di utilizzo sul bene altrui.

Per quanto riguarda il secondo aspetto (*ratio* dell'ammortamento), i beni strumentali ammortizzabili, in quanto suscettibili per definizione di consunzione o deperimento, sul piano economico potrebbero avere un ciclo di vita che si esaurisce completamente nel periodo di durata del comodato o di altro diritto di godimento di cui l'impresa sia titolare. Perciò, la circostanza che il terzo proprietario possa beneficiare del bene costituisce una mera eventualità e la detraibilità o rimborsabilità non possono essere fondate su una *eventualità*. La giurisprudenza più recente, quindi, tende a individuare anche ragioni economiche per giustificare la scelta di garantire il rimborso.

Diversamente, nella seconda sentenza (Cass. n. 36014/2021, *cit.*), che pure garantisce il diritto al rimborso per opere svolte su beni di proprietà di terzi, si è fatto richiamo ai principi espressi dalle Sezioni Unite e al rapporto di alternatività tra il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso IVA, poiché “identica è la logica regolatrice”. Nello stesso anno ciò è stato affermato anche in un'altra decisione, ove si è detto che il diritto alla detrazione e il diritto al rimborso si qualificherebbero come due strumenti alternativi volti al perseguimento del medesimo obiettivo della neutralità (Cass., sent. 11 gennaio 2021, n. 215). Dunque, dalle pronunce più recenti sembrerebbe emergere un orientamento della Corte volto a riconoscere l'identità dei presupposti dei due istituti in ragione dell'identità degli obiettivi degli stessi. Si tratterebbe di strumenti alternativi, piuttosto che di uno strumento naturale e uno strumento speciale/eccezionale. In ragione di tale identità di presupposti, sia il diritto alla detrazione sia il diritto al rimborso spetterebbero anche con riferimento alle opere eseguite su beni di proprietà di terzi purché sia presente un nesso di strumentalità, anche potenziale, con l'attività d'impresa o professionale. È proprio in ragione di queste considerazioni che il rapporto tra i concetti di ammortizzabilità e strumentalità, all'origine dell'ordinanza che si annota, solleva la più ampia questione del rapporto tra diritto a detrazione/neutralità e diritto al rimborso dell'IVA.

Da ultimo, poco prima dell'ordinanza di rimessione, una recente ordinanza della sezione tributaria (Cass., ord. 19 luglio 2023, n. 21228) ha riproposto l'orientamento più restrittivo del 2015, che sembra essere stato ormai superato nelle pronunce degli ultimi anni.

4. Anche la prassi ha assunto posizioni divergenti. Il diritto al rimborso non è stato riconosciuto in relazione alla stipula di un contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile (ris. 27 dicembre 2005, n. 179/E). Infatti, secondo l'Agenzia, il concetto di “acquisto” implica che debba esistere un atto che faccia acquisire la disponibilità del bene (cfr. ris. 9 aprile 2002, n. 111/E) e, con la stipula di un contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile, il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene. L'imposta assolta sull'acconto del corrispettivo, pagato in sede di preliminare, non è

quindi rimborsabile. Nella risoluzione di cui si discute l'Agencia afferma, più in generale, che le spese incrementative su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali" qualora le opere realizzate siano separabili dai beni di terzi cui accedono e abbiano una loro autonoma funzionalità. In caso contrario, le spese per il miglioramento, trasformazione o ampliamento di beni di terzi concessi in uso o comodato costituiscono spese per cui non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'IVA (la ris. n. 179/E/2005, cit., richiama la circ. 31 maggio 2005, n. 27/E).

Il diritto al rimborso è stato negato anche in relazione alle strutture realizzate nell'ambito di una concessione relativa alla gestione di un complesso ricreativo e culturale su un'area comunale (ris. 6 ottobre 2008, n. 372/E). Poiché si tratta di beni fin dall'inizio di proprietà dell'ente locale concedente, essi non possono essere oggetto di ammortamento ai fini delle imposte dirette da parte del concessionario e la società non può chiedere il rimborso dei relativi costi.

Anche nell'ipotesi dell'installazione di un impianto su beni di terzi si è negato il diritto al rimborso in quanto l'impianto non era separabile dal bene immobile cui si riferiva (circ. 19 dicembre 2013, n. 36/E; Risposta a interpello n. 861 del 23 dicembre 2021). Con queste risoluzioni si ribadisce che, qualora l'opera non sia amovibile, essa non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile e non si può applicare l'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972. Si afferma inoltre l'irrelevanza del fatto che, successivamente al sostenimento dei costi di acquisto, il soggetto acquisisce la proprietà del bene principale o è costituito a suo favore un diritto reale di godimento.

Il diritto al rimborso dell'IVA è stato riconosciuto, invece, qualora i costi sostenuti dal concessionario per la realizzazione di un complesso immobiliare fossero funzionali all'acquisizione del diritto di concessione (Agenzia delle Entrate, Nota n. 34486/2010), nonché in relazione all'acquisto di stazioni di ricarica di veicoli elettrici installate su suolo pubblico, se non integrate irreversibilmente al suolo (Risposta a interpello n. 497 del 22 ottobre 2020). Infatti, se una società acquista, per lo svolgimento della propria attività economica, le infrastrutture e i servizi necessari per configurare e gestire ciascun impianto di ricarica, ed esse non sono integrate irreversibilmente al suolo, tali beni debbono essere considerati beni strumentali ammortizzabili ai sensi dell'art. 102 TUIR.

Dunque, anche la prassi amministrativa, come la giurisprudenza, adotta due orientamenti per quanto riguarda la possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA in relazione a operazioni a monte su beni di proprietà di terzi. Inoltre, diversamente da quanto accade nella giurisprudenza di Cassazione del 2015, l'assenza della proprietà del bene non sembra la ragione principale per negare il diritto al rimborso. La prassi, infatti, attribuisce importanza dirimente alla circostanza che il bene sia o meno amovibile dal terreno del terzo cui afferisce: se il bene è amovibile, e dunque autonomamente utilizzabile, allora spetta il diritto al rimborso; in caso contrario ciò non accade.

5. L'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite, dopo aver ricostruito le difformi posizioni della Cassazione che si sono descritte (v. precedente par. 3), non si sofferma sulla portata della nozione di bene ammortizzabile di cui all'art. 30, comma 2, lett. c), né sul rapporto tra il concetto di *ammortizzabilità* e *strumentalità* su cui si erano soffermati gli orientamenti giurisprudenziali già descritti. Infatti, dopo aver sottolineato la centralità della disciplina e della giurisprudenza europee in materia di rimborso, l'ordinanza si concentra più in generale sul rapporto tra la disciplina nazionale ed europea dell'istituto.

Si afferma anzitutto che l'art. 183 della Direttiva IVA, che detta la disciplina europea fondamentale in materia di diritto al rimborso, si presta a una duplice lettura. Esso prevede che, qualora l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Secondo una prima lettura, la disposizione potrebbe essere intesa nel senso di lasciare al legislatore interno la determinazione delle "sole modalità per procedere al rimborso"; alternativamente, essa potrebbe essere interpretata nel senso di attribuirgli anche il compito di individuare i "presupposti applicativi del diritto al rimborso IVA, incidendo, in tal modo, sulla stessa individuazione delle condizioni di riconoscibilità del diritto". Nel primo caso, sarebbe sufficiente che al soggetto spetti la detrazione e che l'IVA a credito superi l'IVA a debito

affinché il soggetto possa chiedere il rimborso dell'imposta; nel secondo caso, la riconoscibilità del rimborso dipenderebbe da presupposti differenti rispetto al diritto alla detrazione. Se si adotta la prima ipotesi interpretativa, assume rilievo centrale la summenzionata giurisprudenza unionale secondo cui la detrazione spetta anche in relazione a lavori su beni di terzi (v. precedente par. 2). Tuttavia, la giurisprudenza europea non si è mai espressa direttamente sull'identità di presupposti tra diritto al rimborso e detrazione.

Con riferimento all'art. 183 della Direttiva IVA la Corte di Giustizia ha precisato che esso non può essere interpretato nel senso che gli Stati membri siano totalmente liberi di disciplinare le modalità del rimborso dell'eccedenza di IVA (CGUE, 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10, p.ti 27-28, e CGUE, 6 luglio 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, p.to 18). Una richiesta di rimborso è soggetta in linea di principio alle norme sostanziali e procedurali stabilite dallo Stato membro interessato (autonomia procedurale degli Stati membri). Tali condizioni devono però essere compatibili con il diritto europeo alla luce dei principi di equivalenza ed effettività (v., in tal senso, *Enel Maritsa Iztok* 3, cit., p.to 29; CGUE, 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail e a.*, C-591/10, p.to 27; CGUE, 24 ottobre 2013, *Rafinaria Steaua Româna*, C-431/12, p.to 20). In primo luogo, in base al principio di equivalenza, il diritto processuale nazionale applicabile a soggetti che fanno valere diritti conferiti dall'ordinamento dell'Unione non può essere meno favorevole di quello che disciplina le domande basate sul diritto nazionale. Sulla base del principio di effettività, la disciplina procedurale domestica non deve rendere virtualmente impossibile, o sostanzialmente troppo difficile, esercitare un diritto che deriva dall'ordinamento dell'Unione (VAN EIJSDEN A. - VAN DAM J., *The Impact of European Law on Domestic Procedural Tax Law: Wrongfully Underestimated?*, in *EC Tax Review*, 2010, 19, 199 ss.). Per verificare se la disposizione nazionale rende eccessivamente complesso l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione, è necessario considerare il ruolo svolto dalla disposizione nazionale nell'ambito del procedimento nel suo complesso, le modalità di svolgimento e le caratteristiche specifiche del procedimento (CGUE, 1° aprile 1993, *Lageder and others*, C-31/91, p.to 27; CGUE, 8 marzo 2001, *Hoechst AG and Hoechst*, Cause riunite C-397/98 e C-410/98, p.to 85).

Inoltre, le modalità di rimborso devono garantire che esso sia interamente effettuato entro un termine ragionevole e che il sistema adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (*Enel Maritsa Iztok* 3, cit., p.to 33, con commento di MONTANARI F., *Limiti al diritto al rimborso IVA alla luce dei principi del legittimo affidamento, della proporzionalità e della neutralità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 2, 819 ss; CGUE, 25 ottobre 2001, *Commissione contro Italia*, C-78/00, p.to 34; CGUE, 6 luglio 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, p.to 20). Infatti, il principio di proporzionalità implica che gli Stati membri debbano far ricorso a mezzi che pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA (CGUE, 16 marzo 2017, *Bimotor*, C-211/16, p.to 27).

Dunque, l'ordinanza suggerisce che la questione del rimborso IVA per operazioni effettuate in relazione a beni di proprietà di terzi debba essere risolta considerando i principi sul coordinamento tra autonomia procedurale degli Stati ed effettività del diritto europeo. A detta della Cassazione, dalla giurisprudenza europea si desumerebbe che «*in sostanza [...] il diritto al rimborso iva possa avere una disciplina differenziata rispetto a quella che governa il diritto alla detrazione*» – sebbene tale affermazione non si rinvenga con questa formulazione nella giurisprudenza europea – purché, tuttavia, le procedure di rimborso rispettino taluni principi stabiliti dal diritto dell'Unione, come l'equivalenza, il rispetto di termini ragionevoli e l'assenza di rischi finanziari.

In definitiva dall'ordinanza di rimessione emergerebbe che l'intervento delle Sezioni Unite sia necessario, da un lato, per superare gli orientamenti difformi della Cassazione e, in particolare, per chiarire l'opportunità di applicare in ambito IVA la nozione TUIR di bene ammortizzabile e la natura o meno eccezionale della procedura di rimborso. Dall'altro lato, perché, stante la lettura dell'art. 183 nel senso che esso consenta al legislatore di individuare i presupposti applicativi del diritto, la giurisprudenza di Cassazione sembra non considerare quella parte della giurisprudenza europea che pone l'accento, oltre

che sul principio di neutralità, anche sui principi che il legislatore nazionale deve rispettare in ambito procedurale (effettività, equivalenza, proporzionalità).

Quindi, già dal testo dell'ordinanza emerge un'indicazione nel senso che entrambi i difformi orientamenti della Cassazione debbano essere ulteriormente interpretati alla luce di queste indicazioni. La giurisprudenza che sostiene la sovrapponibilità tra i presupposti relativi al rimborso e alla detrazione sembrerebbe non tenere in considerazione che la giurisprudenza europea, secondo l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte, abbia previsto esplicitamente che il rimborso IVA possa avere una disciplina differenziata rispetto a quella che governa il diritto alla detrazione. Diversamente, la giurisprudenza che disconosce il diritto al rimborso non sembra attribuire sufficiente rilievo alla circostanza che il legislatore interno non possa prevedere modalità per procedere al rimborso che siano contrastanti con il principio di equivalenza e di effettività.

6. Dall'ordinanza che si annota emerge anzitutto la problematicità dell'utilizzo, in ambito IVA, di concetti tipici delle imposte dirette, come quello di "ammortamento" nell'art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972. La decisione della Suprema Corte sull'interpretazione di suddetto concetto avrà un impatto significativo dal punto di vista applicativo poiché il diniego del rimborso incide su tutte le attività che effettuano ingenti investimenti per la realizzazione di opere su beni di terzi. Si auspica che la Corte torni a ribadire la spettanza del diritto al rimborso dell'IVA relativa a tali operazioni. Si ritiene, infatti, che questa soluzione sia quella più coerente con il principio di neutralità dell'imposta, dal punto di vista del diritto sostanziale, e con il principio di effettività, dal punto di vista procedurale.

Inoltre, la futura sentenza della Cassazione a Sezioni Unite sarà particolarmente rilevante nell'ordinamento nazionale dal momento che è stato evidenziato che i presupposti nazionali per chiedere il rimborso sono assai più restrittivi rispetto all'impostazione comunitaria (v., ad esempio, CORSO R. - MASPES P., *Rimborsi IVA più facili*, cit.). La questione prospettata implica, infatti, la necessità di ricostruire i presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione e del diritto al rimborso IVA. La Cassazione a Sezioni Unite dovrà chiarire se il rapporto tra le due fattispecie sia di ordinarietà/eccezionalità oppure di alternatività e se la disciplina attuale del rimborso sia conforme ai principi di neutralità, effettività ed equivalenza. Anche in relazione a tale questione si ritiene che sarebbe opportuno superare la giurisprudenza che qualifica il diritto al rimborso come una *facoltà eccezionale*.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nella imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000
- BASILAVECCHIA M., *La neutralità nell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 901 ss.
- BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 420 ss.
- COMELLI A., *Il principio di neutralità dell'IVA nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 954 ss.
- COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000
- CENTORE P., *Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2307 ss.
- CENTORE P., *Nuovi limiti ai rimborsi IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 5, 407 ss.
- CORSO R. - MASPES P., *Rimborsi IVA più facili, ma l'Europa è ancora lontana: la cronaca di una morte annunciata*, in *il fisco*, 2014, 47, 4632 ss.
- FALSITTA G., *Ammortamenti (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma, 1988
- FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 231
- FILIPPI P., *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 6, I, 1199 ss.
- GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974
- GIANFRATE C.A.M. - GUGLIOTTA G. - CUOZZO F.D., *Rimborso IVA su beni di terzi tra forma e sostanza, in attesa delle Sezioni Unite*, in *il fisco*, 2023, 34, 3213 ss.

- GREGGI M., *Il principio d'inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012
- MASPES P., *IVA: finalmente si cambia!*, in *il fisco*, 2023, 20, 1915 ss.
- MASPES P., *Opere su beni di terzi: mai dire rimborso?*, in *Corr. trib.*, 2021, 2, 150 ss.
- MENTI F., *L'inerenza della spesa nel sistema dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1433 ss.
- MONDINI A., *Il principio di neutralità dell'IVA tra mito e (perfettibile) realtà*, in DI PIETRO A. - TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, 269 ss.
- MONTANARI F., *Limiti al diritto al rimborso IVA alla luce dei principi del legittimo affidamento, della proporzionalità e della neutralità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 2, 819 ss.
- RAMSDAHL JENSEN D. - STENSGAARD H., *Partial deduction of Input VAT in the Common VAT System in Europe*, in ECKER, LANG, LEJEUNE (eds.), *The Future of Indirect Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2012, 690 ss.
- SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1287 ss.
- TESAURO F., *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1979, 1466 ss.
- VAN EIJSDEN A., *Possibilities and impossibilities for challenging final vat*, in *EC Tax Review*, 2010, 6, 247 ss.
- VAN EIJSDEN A. - VAN DAM J., *The Impact of European Law on Domestic Procedural Tax Law: Wrongfully Underestim*, in *EC Tax Review*, 2010, 19, 199 ss.

## XII – LE ALTRE IMPOSTE INDIRECTE



## RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

### Enunciazione finanziamento soci e verbale notarile di operazione sul capitale, un passo avanti (e uno indietro) (Cass. civ., sez. V, 18 gennaio 2024, n. 1960) (\*)

GUIDO SALANITRO

#### La massima della Suprema Corte

In tema di imposta di registro, la delibera assembleare di aumento del capitale sociale, realizzato mediante l'imputazione di un finanziamento del socio, concluso in forma orale con la società, non è assoggettabile all'imposta, anche laddove sia ravvisabile l'enunciazione del precedente finanziamento non registrato, poiché l'imputazione determina la cessazione degli effetti propri del finanziamento, in ragione del predetto utilizzo, integrandosi la causa di non imponibilità di cui all'art. 22, comma 2, D.P.R. n. 131/1986, quando il finanziamento è integralmente estinto all'esito del conferimento.

#### Il (tentativo di) dialogo

Capita talvolta che il dialogo non è solo tra la dottrina e la giurisprudenza, ma anche nell'ambito della stessa giurisprudenza, con decisioni che a poco a poco chiariscono e definiscono i punti di una questione controversa. E la sentenza in commento ne è un pregevole esempio. La fattispecie è sempre quella del verbale di assemblea straordinaria di una (in questo caso) s.r.l. avente ad oggetto un'operazione sul capitale sociale, anche mediante rinuncia da parte dei soci al proprio credito, già contabilmente appostato quale finanziamento alla società. Con conseguente recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del notaio dell'imposta di registro in relazione al finanziamento soci enunciato.

Le Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., 24 maggio 2023, n. 14432) hanno chiarito che qualora in un atto notarile vengano enunciate disposizioni di altri atti, scritti o verbali, posti in essere dalle stesse parti, ma non già registrati, l'imposta di registro dovuta per questi deve qualificarsi come imposta principale e, in rettifica dell'autoliquidazione, l'amministrazione può legittimamente richiederla emettendo un avviso di liquidazione, e il notaio che ha rogato o autenticato l'atto enunciante è responsabile per il pagamento dell'imposta in solido con le parti dell'atto stesso. Le stesse Sezioni Unite (esaminando la rilevanza del comma 2 dell'art. 22, per il quale l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione) precisano che non possano considerarsi cessati gli effetti degli atti enunciati in quanto proprio nell'assemblea stessa si sono realizzati gli effetti della rinuncia (parziale) al correlativo credito restitutorio del socio che ha effettuato il finanziamento. Lasciando il dubbio sulla rilevanza fiscale della rinuncia che invece esaurisca il finanziamento.

(\*) 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.

Il dubbio viene risolto in modo esplicito dalla Cassazione in esame la quale, ponendo in evidenza come le Sezioni Unite contemplassero una rinuncia parziale, ricorda che la disposizione (dell'art. 22, comma 2) esclude l'imposta «*quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione*». Per la Cassazione «*deve rilevarsi che, nel caso in esame, la convenzione enunciata (il finanziamento) ha cessato i suoi effetti a seguito della definitiva imputazione a capitale della somma già versata dal socio alla società, che ha mutato la causa della datio e che ha determinato l'estinzione (per rinuncia, ma prima ancora per compensazione) dell'obbligo restitutorio della società nei confronti del socio, se non anteriormente, quantomeno contestualmente o in esecuzione dell'atto enunciante. In proposito occorre evidenziare che la consegna della somma di danaro non integra un effetto dell'originario contratto concluso tra la società ed il socio, ma piuttosto un elemento che attiene alla sua conclusione: difatti, il finanziamento va ricondotto al mutuo, che è, ai sensi dell'art. 1813 cod. civ., un contratto reale e si perfeziona proprio tramite la consegna della somma di danaro. Gli effetti del contratto, che vanno identificati fundamentalmente nell'obbligo di restituire la somma di danaro e, se il finanziamento è a titolo oneroso, in quello di corrispondere gli interessi, certamente vengono meno con l'imputazione della somma a capitale, divenendo il danaro un conferimento societario. La cessazione degli effetti del finanziamento è riconducibile all'atto enunciante, proprio come richiede l'art. 22 in esame, visto che la rinuncia del socio alla restituzione della somma ed all'eventuale corrispettivo pattuito deriva dal mutamento di causa della datio e, cioè, dall'operazione societaria posta in essere [...] Pertanto, cessando il finanziamento i propri effetti in ragione del predetto utilizzo, deve ritenersi integrata la causa di non imponibilità individuata dal comma 2 dell'art. 22 del d.P.R. n. 131 del 1986*».

\*\*\*

La ricostruzione prospettata dalla Cassazione appare condivisibile, ma impone alcune puntualizzazioni. Il punto critico è sempre quello dell'identità tra le parti del contratto di finanziamento e quelle del verbale notarile (requisito dell'applicazione della disciplina dell'enunciazione), questione qui nemmeno trattata (e sotto questo profilo la decisione rappresenta un passo indietro, dando per scontata una univoca lettura e la conseguente responsabilità del notaio). Sul punto sono state già sviluppate innumerevoli critiche, in quanto il verbale è firmato solo dal Presidente e dal notaio (che verosimilmente confida sull'assenza del requisito delle stesse parti); ed anche l'autorevole dottrina che recentemente in questa Rivista sembra ritenere ammissibile che soci e società possano dirsi parti del verbale di assemblea, ha posto il problema della responsabilità dei soci che partecipano all'assemblea, o addirittura sono assenti, ma non hanno fatto nessun finanziamento, e quindi nessuna rinuncia o compensazione (ma in quanto "parti" solidalmente ne risponderebbero). Ma probabilmente, e per il momento, provare a convincere la giurisprudenza della erroneità della tesi è una battaglia persa in partenza (cfr. da ultimo Cass. civ., sez. V, 9 novembre 2023, n. 31174).

Il passo avanti, costituito dall'irrelevanza del finanziamento interamente consumato con il verbale di aumento, suscita peraltro alcuni interrogativi.

Il verbale notarile normalmente non precisa se il finanziamento si è esaurito totalmente e se è stato contratto in modo verbale, con scrittura privata o con scambio di corrispondenza (in queste ultime due ipotesi ponendosi al di fuori del campo di applicazione dell'art. 22, comma 2). Poiché, come sottolineato anche di recente dalla dottrina prima citata, per la tassazione dell'atto enunciato non si devono reperire dati *aliunde* (art. 20 D.P.R. n. 131/1986), resta il dubbio se la regola espressa dalla decisione in commento si applica solo in presenza di esplicita enunciazione di finanziamento concluso con contratto verbale e totalmente consumato, oppure anche in assenza di ogni specificazione sul punto.

Verosimilmente la regola posta dall'art. 22, comma 2, è un'eccezione e quindi, nell'ottica giurisprudenziale, se non si precisa che il contratto è stipulato in modo verbale e il finanziamento integralmente esaurito, si incorrerà nell'imposta. Con la complicazione, di non poco conto, che il notaio non è in grado di verificare quanto dichiarato dal Presidente dell'assemblea, in quanto il bilancio normalmente presenta voci generiche e omnicomprehensive e i contratti di finanziamento non vengono prodotti. La stessa Agen-

zia avrebbe non poche difficoltà, anche recandosi in sede per una verifica (sempre che sia possibile in base all'art. 53-*bis* D.P.R. n. 131/1986).

E resta, infine, il dubbio di quanto sia ragionevole tassare il finanziamento solo parzialmente utilizzato e non quello integralmente consumato; e tassare quello concluso per iscritto o per corrispondenza, e non quello verbale. Ma forse sono dubbi che coinvolgono il testo stesso dell'art. 22, e vanno oltre la fattispecie in esame.

## RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

### L'esterovestizione come principio generale applicabile anche all'imposta di registro? (Cass., 7 febbraio 2024, n. 3386) (\*)

NICOLÒ ZANOTTI

#### La massima della Suprema Corte

Il contrasto al fenomeno dell'esterovestizione societaria assume valenza di principio generale dell'ordinamento e, perciò, è applicabile non soltanto alle imposte sui redditi, nel cui Testo Unico sono rinvenibili i criteri per la determinazione della residenza fiscale, ma anche alle imposte indirette, trovando il suo fondamento nel diritto tributario europeo, nel dovere costituzionale di partecipare alla spesa pubblica e nelle regole di derivazione UE e OCSE.

#### Il (tentativo di) dialogo

La sentenza in commento affronta il tema della corretta misura dell'imposta di registro da applicare ad un atto di conferimento di beni immobili siti in Italia, posto in essere da una persona fisica residente, in una società con sede legale in uno Stato (all'epoca) membro dell'UE, allorché il Fisco contesti la fittizia localizzazione della suddetta società. L'art. 4, nota IV, Tariffa, parte I, allegata al TUR, introdotto in attuazione dei principi affermati dalla Direttiva 69/335/CEE (c.d. Dir. *Capital Duty*), poi sostituita dalla Direttiva 2008/7/CE per garantire la libera circolazione dei capitali, prevede, infatti, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (200 euro), anziché proporzionale, per il caso in cui la società conferitaria abbia «*sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'UE*».

Ciononostante, nel caso di specie, l'Ufficio aveva applicato l'imposta proporzionale, ritenendo che solo apparentemente la conferitaria operasse all'estero. L'avviso di liquidazione era stato poi annullato dalla CTR, poiché il Fisco non avrebbe dimostrato l'esterovestizione. La Cassazione ha però ritenuto che la CTR sia incorsa in violazione delle norme sul riparto dell'onere probatorio, in quanto avrebbe dovuto operare una più attenta valutazione degli elementi indiziari prodotti, così da accertare se questi fossero sufficienti, pur nel rispetto della libertà di stabilimento, ad integrare una presunzione di esterovestizione. Ed infatti, qualora, indipendentemente dalla formale esistenza di una segreteria nel Regno Unito, i profili addotti fossero risultati idonei a dimostrare la costruzione puramente artificiosa della conferitaria, costituita al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale, si sarebbe dovuta applicare l'imposta di registro in misura proporzionale.

In altre parole, la Suprema Corte ha ritenuto di estendere al tributo di registro, nella sua tradizionale natura d'imposta d'atto, le conclusioni già raggiunte dai Giudici di legittimità, sotto la lente dei principi espressi dalla Corte di Giustizia UE in tema di effettività o artificiosità dell'insediamento, con riferimento all'interpretazione dei criteri di collegamento stabiliti dall'art. 73 TUIR, che, fino alla recente riforma

(\*) 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.

intervenuta col D.Lgs. n. 209/2023, definiva come fiscalmente residente la società avente in Italia la sede legale, dell'amministrazione o l'oggetto principale.

\*\*\*

Il profilo di maggior interesse curato dalla sentenza risiede nel fatto di aver ritenuto che la citata norma "armonizzatrice", di cui all'art. 4, nota IV, a mente della quale, ai fini dell'applicazione dell'entrata in misura fissa, la conferitaria debba avere la sede legale "o" amministrativa in altro Stato membro, richieda una lettura appropriata dei due requisiti legittimanti, solo in apparenza alternativi fra loro. Questi dovrebbero, infatti, essere interpretati sistematicamente alla luce delle conclusioni già raggiunte con riferimento alla corretta determinazione della residenza fiscale dei soggetti passivi IRES, ai sensi dell'art. 73 TUIR.

La pronuncia statuisce, quindi, che, affinché l'imposta sui conferimenti possa dirsi applicata in armonia con le regole sulla concorrenza europee, sia necessario che la determinazione della sede della conferitaria rispetti le indicazioni provenienti dall'art. 10, della Direttiva 2008/7/CE e, dunque, che all'estero sia presente la sua "direzione effettiva". Ai fini della corretta interpretazione della disposizione nazionale sarebbe, perciò, errato fare riferimento a formule astratte che prescindano totalmente dal contesto di riferimento e non siano espressive dell'esistenza di un collegamento preferenziale della società con lo Stato estero; essendo necessario definire, al di là delle risultanze formali, in quale luogo concretamente si esprime la gestione dei rapporti giuridici connessi all'attività svolta dalla conferitaria, così da stabilire l'ordinamento giuridico con cui essa presenta una *substantial connexion*.

La Suprema Corte ha, quindi, elevato a principio generale, applicabile anche all'imposta di registro, quanto già stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia con riferimento alla disciplina delle CFC (cfr. CGCE, C-196/04, *Cadbury Schweppes*), laddove ha ritenuto ammissibile una misura restrittiva della libertà di stabilimento solo se rivolta alle costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, finalizzate esclusivamente a disapplicare la normativa dello Stato membro interessato.

\*\*\*

Le conclusioni della Cassazione sembrano apprezzabili laddove ritengono che, per poter applicare l'imposta fissa, occorra il radicamento all'estero della conferitaria da accertare mediante una valutazione complessiva del ruolo attribuito al suo insediamento, che non può consistere in una creazione meramente artificiosa a cui non corrisponde alcuna realtà economica. Ciò che non è del tutto condivisibile è il percorso motivazionale, che tende ad applicare *de plano*, anche all'imposta sui trasferimenti, i criteri di determinazione della residenza fiscale previsti per l'IRES, senza i dovuti correttivi.

L'imposta di registro richiede, infatti, di individuare il presupposto impositivo nel complessivo assetto d'interessi desumibile dall'atto presentato per la registrazione. Deve, perciò, aversi riguardo agli elementi che emergono dal documento da registrare "al momento" del conferimento, rilevando esclusivamente il suo contenuto giuridico e non anche potenziali condotte abusive, che potranno, semmai, essere contestate ai sensi dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

In conclusione, anche nell'imposta di registro, il riferimento alla "sede di direzione effettiva" appare utile ad interpretare correttamente il succitato art. 4, nota IV, non potendo il Fisco limitarsi all'osservazione della singola realtà estera, riguardata sotto l'ottica distorta delle sole informazioni rinvenute presso il conferente, ma occorrendo una valutazione complessiva dell'operazione. Ne consegue che l'applicazione dell'imposta fissa deve ritenersi giustificabile tutte le volte in cui sussiste il radicamento all'estero della conferitaria; radicamento che deve essere verificato non tanto attraverso la diretta applicazione dei criteri di collegamento stabiliti dall'art. 73 TUIR, ma più correttamente richiamando, con gli opportuni adattamenti, le conclusioni già raggiunte dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia con riferimento all'abuso della libertà di stabilimento.



## **XIII - LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE**



## Ancora contrasti (interni alla Corte dei Conti) sulla giurisdizione in materia di imposta di soggiorno (\*)

*Internal contrasts within the Court of Auditors about the jurisdiction in disputes over the payment of the tourist tax*

GIANGIACOMO D'ANGELO E GIANMARCO DELLABARTOLA

### Abstract

*Anche dopo le modifiche normative che hanno chiaramente assegnato all'albergatore il ruolo di responsabile per il pagamento dell'imposta di soggiorno, perdura l'incertezza sulla assegnazione delle liti relative al mancato versamento dell'imposta. All'interno della giurisprudenza della Corte dei Conti si è creata una vera e propria spaccatura tra sezioni che continuano a rivendicare la giurisdizione della Corte dei Conti e sezioni che invece ritengono ormai sussistente la giurisdizione del giudice tributario. Inoltre, alcune pronunce sembrano evocare una giurisdizione cumulativa. Vi sono però molteplici ragioni sistematiche, anche derivanti dall'evoluzione normativa, che inducono a ritenere che la competenza giurisdizionale per queste controversie sia da assegnare al giudice tributario.*

**Parole chiave:** imposta di soggiorno, gestore della struttura, responsabile di imposta, liti relative al mancato versamento dell'imposta, competenza giurisdizionale, giudice tributario, Corte dei Conti

### Abstract

*Uncertainty about jurisdiction in disputes over the payment of the tourist tax remains, even after the amendments to the law, which clearly make the hotel operator responsible for the payment of the tax. There is conflicting case law within the Court of Auditors: some sections continue to claim jurisdiction over these disputes, while others consider that the Tax Court has jurisdiction. Moreover, some rulings seem to suggest a cumulative jurisdiction. According to the authors, several systemic reasons, including recent legislative changes, lead to the conclusion that jurisdiction should be assigned to the Tax Courts.*

**Keywords:** tourist tax, hotel operator, tax liable person, disputes over the payment of the tourist tax, jurisdiction, Tax Courts, Court of Auditors

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** L'orientamento giurisprudenziale precedente e l'introduzione del comma 1-ter dell'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 sulla posizione giuridica del gestore della struttura... - **3.** ... e il contrasto giurisprudenziale sorto a seguito della sua introduzione. - **4.** Perplexità sulla giurisdizione contabile per le liti tra albergatore (responsabile di imposta) e Comune. - **5.** La posizione del gestore come responsabile di imposta, e la sua obbligazione di natura tributaria nei confronti del Comune. - **6.** Qualche considerazione sulla giurisdizione "cumulativa" tributaria e contabile.

(\*) Il lavoro è frutto di una riflessione comune degli Autori. Gianmarco Dellabartola ha redatto i paragrafi 1 - 3, mentre Giangiacomo D'Angelo ha redatto i paragrafi 4 - 6.

1. Si va sempre più radicando il contrasto giurisprudenziale sulla assegnazione della giurisdizione in materia di imposta di soggiorno, con evidenti incertezze che interessano gli operatori e anche gli Enti comunali in forte difficoltà nel recupero del dovuto.

Il contrasto, come si vedrà, è radicato all'interno della stessa giurisdizione contabile con alcune sezioni schierate per la giurisdizione contabile e altre per la giurisdizione tributaria.

Nell'impostazione normativa l'imposta di soggiorno è un tributo il cui peso economico grava chiaramente sui "turisti" ossia, per esser più precisi, su coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel territorio comunale. Tuttavia, è il gestore della struttura ricettiva ospitante ad esser responsabile del pagamento dell'imposta in favore del Comune, con diritto di rivalsa nei confronti del soggetto passivo – turista. L'imposta è quindi disegnata secondo il modello applicativo tipico delle "imposte di consumo", in cui è il consumatore a dar vita al presupposto e manifestare la forza economica colpita dal tributo, e gli obblighi di rivalsa sul soggetto passivo e di pagamento dell'imposta all'Ente impositore si pongono anche in capo a chi fornisce il servizio fruito (in generale su questi temi, SELICATO G., *L'imposta di soggiorno, tra collaudati presupposti impositivi e problemi emergenti negli schemi di attuazione del tributo*, in URICCHIO A.F. - SELICATO G., a cura di, *La fiscalità del turismo*, Bari, 2020, 2015 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.; in una prospettiva più finanziaria DEL FEDERICO L., *Ipotesi di onerosità per la fruizione dei beni comuni: il caso dei ticket d'accesso alle città d'arte*, in *Ragion Pratica*, 2022, 2, 435 ss., e sugli aspetti dell'imposta di registro come "tributo di scopo" RICCI C., *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 357 ss.)

Si ripropongono perciò, per l'imposta di soggiorno, temi classici e sempre discussi derivanti dalla presenza di più soggetti coinvolti nella dinamica di attuazione del tributo e dei rapporti giuridici che si instaurano tra essi, con i connessi problemi di giurisdizione sui quali ci si sofferma nel presente contributo.

Nella sua formulazione originaria, la disposizione rilevante (art. 4 D.Lgs. n. 23/2011) si limitava sommariamente a individuare solo taluni aspetti fondamentali del tributo quali il presupposto impositivo, i soggetti attivi e passivi, l'ammontare massimo applicabile e le finalità cui era destinato il gettito incamerato. In ragione del ruolo cardine svolto dai Comuni, destinatari del gettito, il legislatore, al comma 3 dell'art. 4 cit., aveva difatti specificamente previsto che «con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali» sarebbe stata «dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno».

Il regolamento attuativo, però, non ha mai visto la luce. È stato fatto circolare da parte della Presidenza del Consiglio dei Ministri (si veda la Nota prot. DAGL/50180/10.3.44/6892 del 21 ottobre 2011) unicamente lo schema del previsto regolamento governativo, nel quale si prevedeva, tra i criteri generali cui informare i singoli regolamenti comunali, che i gestori delle strutture ricettive fossero i soggetti tenuti ad effettuare i versamenti delle somme corrisposte dai soggetti passivi dell'imposta.

2. In tale contesto, alcune Procure della Corte dei Conti hanno iniziato a promuovere azione di danno erariale nei confronti dei gestori delle strutture ricettive sulla scorta di segnalazioni provenienti dai Comuni, in relazione al mancato versamento dell'imposta.

La tesi delle procure contabili si basava essenzialmente sulla qualificazione del gestore come agente contabile, incaricato del maneggio di danaro pubblico, senza una particolare caratterizzazione in termini tributari. Il gestore, omettendo i versamenti nei confronti dell'Ente, violava i suoi doveri di un fedele agente contabile così come previsti dalla legge, e conseguentemente causava un danno erariale con conseguente attivazione di azione di responsabilità erariale da parte della Procura contabile.

Alla responsabilità contabile, sempre prima della novella normativa, si associava poi frequentemente quella penale, poiché l'agente contabile che non riversava – e dunque tratteneva le risorse precipite a titolo di imposta di soggiorno dai propri clienti – appropriandosi di risorse pubbliche di cui aveva la

disponibilità in ragione della propria funzione pubblica, era potenzialmente perseguibile per il delitto di peculato.

La giurisprudenza chiamata a pronunciarsi in merito alla responsabilità dei gestori delle strutture ricettive in ragione dell'omesso o parziale versamento dell'imposta di soggiorno aveva sostanzialmente avallato tale impostazione, e si era orientata nel senso che le liti relative alle pretese vantate dai Comuni nei confronti degli albergatori dovessero esser devolute alla giurisdizione contabile.

Tale impostazione era una conseguenza dell'inquadramento degli albergatori quali 'agenti contabili' ai sensi dell'art. 178 R.D. 23 maggio 1924, n. 827, sottoposti al giudizio di conto dinanzi alla Corte dei Conti.

Le prime sentenze orientate in tal senso (si vedano, Corte dei Conti, sez. giurisdizionale per la Regione Toscana decreto n. 22/2013 e n. 36/2014; Corte dei Conti, sez. giurisdizionale per la Regione Emilia Romagna ordinanza n. 12/2015 e n. 98/2015; Corte dei Conti, sez. regionale di controllo per il Veneto deliberazione n. 19/2012/PAR) hanno trovato conferma (al tempo) nella pronuncia della Corte dei Conti a Sezioni riunite n. 22/2016/Qm con la quale il massimo consesso dei Giudici contabili, dopo una diffusa analisi della normativa *illo tempore* vigente, concluse nel senso che «*va indubbiamente riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'Ente locale*», in quanto, in sintesi, «*è palese il carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un Comune*» e sarebbe «*altrettanto indubbio [...] il carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un'imposta di scopo (vedasi ultimo periodo del comma 1 dell'art. 4 del D.lgs n. 23/2011, che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario)*».

Successivamente è intervenuto il legislatore con il D.L. n. 34/2020, introducendo all'art. 4 del citato D.Lgs. n. 23/2011 il comma 1-ter con lo scopo di disciplinare, fra le altre cose, la posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive incaricati di riscuotere e versare l'imposta di soggiorno. Con tale nuovo comma il legislatore ha anzitutto disposto che «*il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno [...] con diritto di rivalsa sui soggetti passivi*» nonché responsabile «*della presentazione della dichiarazione*», da effettuarsi «*esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo*», e «*degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale*». Da un punto di vista sanzionatorio, il legislatore ha previsto che «*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*» e che «*per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica una sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*».

Per conferire maggior forza a tale novella, l'art. 5-quinquies D.L. n. 146/2021, entrato in vigore dal 21 dicembre 2021, ha stabilito che «*il comma 1-ter dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020*».

Per la prima volta, dunque, una disposizione normativa ha delineato la posizione giuridica del gestore della struttura ricettiva perimetrandone responsabilità e individuando le correlate sanzioni applicabili in caso di mancanze nel versamento dell'imposta, con l'utilizzo di termini e istituti propri del diritto tributario.

3. L'assetto delle azioni di recupero del tributo, e quindi della giurisdizione su esse, sembrava destinato a cambiare con la novella normativa volta a chiarire l'aspetto principale su cui si fondava la attrazione alla giurisdizione contabile, e cioè la qualificazione in termini di agente contabile (per l'imposta di soggiorno riscossa) del gestore di struttura ricettiva.

Nonostante la (apparentemente) chiara indicazione normativa, recenti sentenze della giurisprudenza contabile hanno tuttavia continuato a rivendicare la giurisdizione della Corte dei Conti in materia, anche se – sempre all'interno della medesima giurisprudenza – non sono mancate pronunce orientate a ritenere non più esistente detta giurisdizione sulle liti tra esercente (responsabile di imposta) ed Ente comunale, declinandola in favore della giurisdizione tributaria.

Vi è perciò, all'interno della giurisprudenza contabile, una vera e propria spaccatura con alcune sezioni che declinano la giurisdizione sulle liti da recupero dell'imposta di soggiorno nei confronti dell'albergatore e degli altri esercenti in favore del Giudice tributario, e altre pronunce che invece continuano a ritenere sussistente la giurisdizione contabile su tali liti.

Segnatamente, ad oggi le sezioni giurisdizionali le quali hanno dichiarato il difetto di giurisdizione della Corte dei Conti in favore del Giudice tributario sono quelle per il Lazio (si vedano *ex multis* sent. n. 180/2023, n. 346/2023 e n. 606/2023), la Lombardia (si vedano *ex multis* sent. n. 38/2021, n. 159/2021, n. 289/2021 e n. 6/2022) e la Puglia (si veda la sent. n. 529/2022), oltre alla Commissione tributaria regionale per il Piemonte (ora Corte di Giustizia tributaria di secondo per il Piemonte, con la sentenza n. 631/2020, a quanto consta l'unica pronuncia dei Giudici tributari in materia dopo l'introduzione del comma 1-ter all'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 che abbia affrontato la questione).

Per contro, nonostante la novella recata dal comma 1-ter dell'art. 4 cit., continuano a rivendicare la propria giurisdizione le sezioni giurisdizionali per il Veneto (*ex multis* sent. n. 160/2021), la Liguria (sent. n. 1/2022), le Marche (sent. n. 247/2021), l'Umbria (sent. n. 72/2021), l'Emilia-Romagna (*ex multis* sent. n. 296/2021 e n. 27/2022), la Toscana (*ex multis* sent. n. 112/2021), la Campania (sent. n. 1010/2021), la Sicilia (sent. n. 248/2021 e n. 310/2021), Bolzano (sent. n. 3/2022) nonché, le sezioni giurisdizionali Centrali d'Appello (sez. III sent. n. 188/2020 e sez. I, n. 107/2023).

In sintesi, gli argomenti sostenuti dalle prime ruotano intorno al comma 1-ter dell'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 e valorizzano, anzitutto, il fatto che la qualifica *ex lege* di responsabile d'imposta del gestore di strutture recettive lo riconduce nell'ambito delle dinamiche tributarie, non sussistendo più quel rapporto di servizio con il Comune individuato dalla giurisprudenza in assenza di chiare indicazioni legislative. Inoltre, le funzioni di riscossione e versamento, nonché gli obblighi di natura dichiarativa posti a carico dei gestori di strutture sono propri dei responsabili di imposte, senza che vi siano ragioni per una differenziazione della posizione giuridica dei primi rispetto agli ultimi. Ed ancora, a ben vedere, non vi è alcun "maneggio di denaro pubblico" che giustificerebbe la loro posizione di agenti contabili, poiché i gestori sono responsabili del pagamento di un'imposta altrui, e rispondono personalmente in caso di inadempimento del soggetto passivo della stessa, salvo l'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti di quest'ultimo. Si ritiene, pertanto, che la conclusione secondo cui la finalità di gettito dell'imposta – comune ad ogni tributo – può trasformare quanto incassato dal gestore in denaro pubblico proverebbe troppo. Per di più, non si rinviene nell'ordinamento giuridico alcun principio generale tale da trasformare i responsabili d'imposta o i sostituti d'imposta in agenti contabili. Anzi, al contrario, il fatto di essere essi stessi responsabili dell'imposta nei confronti dell'Ente locale fa venir meno qualsivoglia rapporto di servizio per le attività di riscossione e versamento per conto dell'Amministrazione e, di conseguenza, di rendicontazione di denaro pubblico. Infine, l'espressa attribuzione al gestore di obblighi di natura dichiarativa e la correlata previsione sanzionatoria di carattere fiscale, renderebbe evidente la natura tributaria del rapporto fra gestore della struttura ed Ente locale impositore.

A dare manforte a tale interpretazione è sopraggiunta anche la giurisprudenza penale della Corte di Cassazione in materia penale. Nella vigenza dell'originaria disciplina, la giurisprudenza di legittimità penale riteneva configurarsi il reato di peculato in capo al gestore della struttura ricettiva che si impossessava delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno e non le versava nelle casse comunali. Tuttavia, in tempi più recenti, e a seguito dell'introduzione del comma 1-ter *de quo*, la Cassazione penale ha rivisto detto orientamento ritenendo che la novella abbia trasformato radicalmente il ruolo assunto dal gestore rispetto all'imposta di soggiorno, da incaricato alla riscossione per l'ente locale a responsabile con altri (e con diritto di rivalsa) per il versamento dell'imposta (Cass. pen., sez. VI, sent. 30 ottobre 2020, n. 30227; sent. 17 dicembre 2020, n. 36317; sent. 4 aprile 2022, n. 12492). Sono stati così recepiti

gli auspici e le considerazioni della letteratura più autorevole e acuta che avevano messo in evidenza come, con la qualificazione del gestore in termini di responsabile di imposta, vi è stata una sostanziale depenalizzazione delle condotte di omesso, ritardato o parziale versamento delle imposte da parte dell'albergatore (FLORA G., *La nuova disciplina dell'imposta di soggiorno: peculato addio anche per i fatti "pregressi"*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 291 ss.; SELICATO G. *Verso la depenalizzazione dell'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 2, 407 ss.).

In senso opposto, e cioè per la giurisdizione contabile sulle liti da mancato pagamento dell'imposta da parte dell'albergatore, si sono orientate, ad oggi, la maggioranza delle sezioni giurisdizionali italiane nonché le sezioni giurisdizionali Centrali d'Appello della Corte d'Appello.

La tesi che vede confermata la giurisdizione contabile nonostante l'introduzione del comma 1-ter continua a considerare il gestore della struttura ricettiva, ancorché qualificato dalla novella come responsabile d'imposta, come obbligato a riversare nelle casse dell'Ente locale somme a destinazione pubblica, incamerate all'atto del soggiorno dei clienti.

Non appena corrisposte, dette somme si trasformerebbero in "numerario pubblico", entrando così immediatamente nel patrimonio dell'Ente locale. Ciò farebbe conservare quel rapporto di servizio con il Comune, connotato da specifici adempimenti contabili (tra cui l'obbligo della resa del conto) e da una funzione strumentale ai fini dell'esazione dell'imposta, il quale giustificherebbe l'assoggettamento al giudizio contabile in caso di omesso o parziale versamento delle somme. Alcune sezioni giurisdizionali hanno altresì evidenziato come siano gli stessi regolamenti comunali a qualificare i gestori delle strutture ricettive come agenti contabili, e ciò solo sarebbe sufficiente a individuare nella Corte dei Conti l'organo responsabile a deliberare sugli omessi versamenti dell'imposta.

Inoltre, nella giurisprudenza della Corte dei Conti, ha anche fatto recentemente capolino una tesi che postulerebbe su tali liti una sorta di giurisdizione cumulativa. Sembra infatti esser questa la soluzione resa da alcune pronunce (Corte dei Conti Marche, sez. giurisdiz., sent. 25 settembre 2023, n. 64) in cui si afferma che l'inquadramento dell'albergatore come agente contabile non è incompatibile con quello di responsabile di imposta, e che la doppia veste dell'albergatore può portare ad una doppia giurisdizione del giudice contabile e del giudice tributario.

4. L'orientamento giurisprudenziale che sostiene il permanere della giurisdizione contabile anche dopo la riforma del 2020 desta diverse perplessità. In primo luogo, va sgombrato il campo dal falso convincimento secondo cui la giurisdizione contabile troverebbe un sicuro riferimento nella giurisprudenza della Cassazione e, particolarmente, nelle Sezioni Unite della stessa.

In effetti, la sola pronuncia che ha affrontato direttamente la questione è Cass., Sez. Un., 24 luglio 2018, n. 19654, (con nota adesiva di TENORE V., *Sulla pacifica giurisdizione contabile sul mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte degli albergatori*, e postilla di MARINI G., *La problematica individuazione del giudice sull'imposta di soggiorno*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 476 ss.) la quale però ci sembra non più in termini, in forza del mutato quadro normativo.

Ciò perché, in tale pronuncia il percorso logico della Corte muoveva dal silenzio normativo in ordine alla qualificazione del gestore alberghiero nei confronti del meccanismo di applicazione dell'imposta. Chiaro sul punto è un *obiter dictum*, contenuto in un passaggio che conviene riportare integralmente anche perché poi ripreso nella massimazione ufficiale della sentenza. La Corte chiarisce che «*Il gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") è pertanto del tutto estraneo al rapporto tributario, e nel silenzio della norma primaria non può assumere la funzione di "sostituto" o "responsabile d'imposta", né tale ruolo potrebbe essergli attribuito dai regolamenti comunali*». L'argomento è chiaro: si è costretti a fare riferimento a inquadramenti diversi e, in particolare, a quello di agente contabile, non essendovi nel testo normativo primario una qualificazione tributaria espressa per albergatore. Ma, come sopra detto, dal 2020 in avanti il silenzio normativo è venuto meno, nel senso che la norma primaria ha qualificato, peraltro financo retroattivamente, l'albergatore come responsabile del pagamento dell'imposta. Ne consegue che tutta l'argomentazione della Corte viene meno e che la soluzione di una giurisdizione

contabile non può più muovere oggi dall'assenza di una specifica qualificazione dell'albergatore, ma deve confrontarsi con l'esplicita qualificazione dell'albergatore quale responsabile di imposta.

Per vero, anche prima della riforma del 2020, e quindi prima dell'esplicito riconoscimento all'esercente del ruolo di responsabile di imposta, erano stati messi in evidenza alcuni aspetti che chiaramente andavano nella direzione di una giurisdizione tributaria. Si era evidenziato che la normativa prevedeva, così come prevede attualmente, meccanismi di attuazione procedimentale del tributo tipici dell'agire dell'Amministrazione finanziaria, prevedendo cioè che il recupero dell'imposta dovesse avvenire verso il gestore attraverso la procedura di accertamento con apposita motivazione (FARRI F., *Imposta di soggiorno alla Corte dei Conti?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2018, 2, IX, 91 ss.). La previsione dell'agire procedimentale tipico della materia tributaria comporta(va) dunque la devoluzione delle liti al giudice tributario, secondo un'impostazione autorevole per cui tutti gli atti del procedimento di imposizione relativi a tributi restano attratti alla giurisdizione tributaria, se si conformano al modello di imposizione presupposto dagli atti di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/92, dovendosi escludere dalla giurisdizione tributario solo gli atti di quei procedimenti che si collocano a monte o a valle del procedimento di imposizione (RUSSO P. - FRANSONI G., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 858 ss.)

Oggi, con le modifiche intervenute nel 2020, vi sono ulteriori aspetti in favore della giurisdizione tributaria, a completamento della tesi procedurale.

Infatti, è stata procedimentalizzata l'attuazione in autotassazione del tributo, con la previsione dell'obbligo di presentazione di una dichiarazione a cadenza periodica da parte dell'albergatore, facendo chiaramente riferimento al modulo di attuazione proprio dei principali tributi attualmente presenti.

Inoltre, con la modifica normativa è stata prevista nella normativa nazionale l'irrogazione di sanzioni secondo meccanismi di quantificazione tipici della normativa tributaria (si prevede una sanzione dal 100 al 200% dell'imposta evasa, in caso di dichiarazione infedele o omessa) e, in alcuni casi (omesso, ritardato o carente versamento) si è fatto espressamente rinvio a sanzioni previste nel D.Lgs. n. 471/1997, il quale costituisce il testo di riferimento in materia di sanzioni amministrative tributarie.

La previsione di un obbligo dichiarativo e di sanzioni sono chiari indici della riconduzione dei moduli attuativi dell'imposta di soggiorno a quelli di attuazione dei principali tributi presenti nel nostro ordinamento, basati sul modello dell'autotassazione, cioè sulla presenza di obblighi procedimentali e sostanziali a carico del privato per l'attuazione del tributo, e presidiati da apposita norma sanzionatoria-affittiva.

È quindi evidente l'approccio normativo volto a sancire in maniera inequivoca che l'attuazione dell'imposta di soggiorno debba svolgersi secondo i consolidati assetti previsti dalla normativa fiscale, sia nell'aspetto procedurale di accertamento e riscossione, sia in quello che attiene alla irrogazione delle sanzioni.

5. Le tesi in favore della giurisdizione tributaria appena esposte muovevano, a nostro avviso condivisibilmente, dall'aspetto procedimentale e dalla necessità di tenere in debita considerazione i limiti interni alla giurisdizione tributaria. Queste tesi sono state avanzate prima della modifica normativa che ha qualificato l'albergatore come responsabile di imposta, e in quel contesto normativo si dava per pacifico che con tale qualificazione si sarebbero fugati i dubbi di giurisdizione, con assegnazione della stessa alle Corti di Giustizia tributarie. Infatti, uno degli argomenti che si proponeva a favore della giurisdizione tributaria era relativo alla espressa previsione del ruolo di responsabile di imposta per coloro che gestivano le locazioni brevi, e che ugualmente erano tenuti all'applicazione dell'imposta di soggiorno. Avallando l'idea che l'assenza di una precisa qualificazione come responsabile di imposta comportasse la giurisdizione contabile delle liti sulla riscossione del tributo, si sarebbero avuti procedimenti e tutele molto diverse «*nella riscossione del medesimo tributo, che si tratti di albergatori o di esercenti nell'ambito delle locazioni brevi*» (MARINI G., *La problematica individuazione*, cit., 480, ss.).

Dal 2020, come detto, l'albergatore è espressamente qualificato come responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, ed è questo l'aspetto che decisamente dovrebbe eliminare ogni dubbio sulla giurisdizione tributaria.

Oggi, la giurisdizione tributaria si impone anche per ragioni sostanziali. Rilevano in tal senso non solo i limiti interni alla giurisdizione tributaria, ma anche i limiti che ne segnano il perimetro esterno, e che come noto attengono ai confini sostanziali della materia tributaria collegandoli alla nozione di tributo (per tutti, cfr. BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 29 ss.)

Se si ritiene che l'espressione contenuta nel comma 1-ter dell'art. 4 D.Lgs. n. 23/2011 faccia a sua volta riferimento alla figura prevista dall'art. 64, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, la questione della giurisdizione non può che esser risolta in favore della giurisdizione tributaria.

La assegnazione alla giurisdizione tributaria delle liti tra responsabile di imposta ed Ente impositore poggia su un argomento tanto semplice quanto ineludibile, e che attiene alla natura tributaria dell'obbligazione che si pone in capo all'albergatore.

Infatti, il responsabile di imposta, almeno nei casi di responsabilità di imposta propriamente detta, è colui che è tenuto al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti e situazioni riferibili a questi. E tra responsabile e obbligato principale si crea un rapporto di solidarietà passiva, in relazione al pagamento dell'obbligazione tributaria, e per quanto la solidarietà tributaria possa presentare tratti differenti da quella civilistica, l'obbligazione del responsabile d'imposta ha la stessa natura tributaria di quella dell'obbligato principale, almeno nei casi di responsabilità di imposta propriamente detta. Resta dunque chiaro che l'albergatore, qualificato come responsabile di imposta, rimane debitore di un'obbligazione che ha carattere tributario.

Anche dal punto di vista banalmente letterale risulterebbe una forzatura ritenere che l'obbligo di pagamento dell'albergatore attiene al pagamento di una somma in relazione ad un'obbligazione non altrimenti caratterizzata (se non come riversamento di danaro pubblico). La norma, infatti, non fa riferimento al pagamento di una somma da quantificarsi in misura corrispondente all'imposta incamerata, ma espressamente definisce l'albergatore come colui che è responsabile del pagamento della imposta, prendendo quindi un'espressa posizione sulla natura dell'obbligazione.

Inoltre, l'obbligo di rivalsa, previsto oggi espressamente in favore dell'albergatore nei confronti del soggetto passivo, rafforza la convinzione che i rapporti che ciascuno dei due soggetti coinvolti nel prelievo (albergatore e cliente) ha nei confronti dell'Ente comunale impositore sono riconducibili nell'alveo delle obbligazioni tributarie. La rivalsa del responsabile è, infatti, stata identificata da tempo come una conseguenza necessitata del rapporto di responsabilità/sostituzione (cfr. PARLATO A., *Il responsabile di imposta*, Milano, 1962, 47 ss.), e seppure è ampiamente prevalente l'idea che la rivalsa attenga a rapporti "interni" di tipo privatistico (per precisazioni sul punto, RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2120, 41 ss.) non è mai stata messa in discussione la natura tributaria delle obbligazioni di ognuno dei soggetti verso il Fisco.

Potrebbe forse sostenersi che nel meccanismo di applicazione dell'imposta di soggiorno, ispirata alle classiche imposte di consumo "monofase" applicate al momento in cui un servizio (nel caso: alloggio notturno) è reso in favore del consumatore, l'indicazione dell'albergatore quale responsabile di imposta abbia tratti di non perfetta coerenza con le altre ipotesi di responsabilità di imposta presenti nel nostro ordinamento. E ciò perché, nella visione tradizionale, resta sempre ferma la possibilità del soggetto passivo principale di adempiere autonomamente all'obbligazione tributaria, liberando il responsabile. Nell'imposta di soggiorno, invece, il soggetto passivo, se anche volesse, si troverebbe in seria difficoltà nel pagare immediatamente il tributo all'Ente comunale. Ciò non solo per le evidenti difficoltà pratiche, ma anche perché non è previsto, né regolato, un adempimento diretto del soggetto passivo in favore del Comune. Da questo punto di vista, sarebbe stato forse più coerente con la struttura dell'imposta individuare nell'albergatore un sostituto, più che un responsabile, d'imposta dal momento che l'albergatore prende il posto del cliente nel versamento dell'imposta, e questi non ha e non potrebbe avere – pur volendolo – rapporti diretti con l'Ente impositore.

Peraltro, nella normativa è possibile anche individuare una generale preferenza per la giurisdizione tributaria in relazione alle liti tra responsabili di imposta e Fisco, anche nei casi di responsabilità di imposta "anomala". L'esempio più noto è la previsione contenuta negli ultimi due commi dell'art. 36

D.P.R. n. 602/1973 dove si prevede la responsabilità di imposta per i liquidatori delle società che, nello svolgimento dell'attività di liquidazione societaria, abbiano omesso di provvedere al pagamento delle imposte societarie con attivo della società liquidata. Di recente la giurisprudenza delle Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., sent. 27 novembre 2023, n. 32790) ha avuto modo di ribadire la natura civilistica, e non tributaria, dell'obbligazione in capo al liquidatore responsabile, aderendo a quanto sostenuto da tempo dalla letteratura più autorevole (PARLATO A., *Il responsabile*, cit., 241). Ai fini che qui interessano, è da rilevare che pur trattandosi di una figura di responsabilità di imposta "anomala", in cui l'obbligazione del responsabile è di natura civilistica, il legislatore ha previsto che essa debba esser fatta valere con atti di accertamento (e dunque successiva riscossione) nei confronti del liquidatore, e che su questi atti vi sia la giurisdizione del giudice tributario (art. 36, commi 5 e 6, D.P.R. n. 602/1972).

Ciò a riprova del fatto che le controversie relative alla responsabilità di imposta sono tendenzialmente sempre apprese alla giurisdizione tributaria, e che la posizione "anomala" del responsabile e/o dell'obbligato principale, non influisce sulla giurisdizione tributaria in relazione alle liti tra responsabile ed Ente impositore attinenti all'imposta dovuta.

In ogni caso, per quanto detto, per la responsabilità di imposta nell'imposta di soggiorno non vi sembrano esser ragioni per mettere in discussione la natura tributaria dell'obbligazione che si pone in capo al responsabile. Ne discende che postulare una diversa giurisdizione sulle liti attinenti al pagamento di quanto da egli dovuto al Comune potrebbe risultare in violazione della norma fondatrice della giurisdizione tributaria contenuta nell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992.

6. Qualche ulteriore considerazione merita la soluzione della giurisdizione cumulativa che, come si è detto, è stata avanzata in una recente pronuncia contabile (Corte dei Conti, Marche, sez. giurisdiz., sent. 25 settembre 2023, n. 64), dove si legge che «*deve ritenersi irrilevante l'assoggettamento dell'albergatore, per effetto delle norme sopravvenute, alla giurisdizione tributaria, in qualità di "responsabile d'imposta", ben potendo il medesimo soggetto essere sottoposto contemporaneamente anche alla giurisdizione della Corte dei conti, quale agente contabile*».

In via di estrema sintesi, il giudice marchigiano ha ritenuto che la qualificazione come responsabile di imposta non si ponga in contraddizione con la qualifica di agente contabile, e che le due qualificazioni giuridiche siano previste a finalità differenti. Di qui, discenderebbe la possibilità di una doppia giurisdizione su una medesima condotta di omesso pagamento dell'imposta.

In astratto, una doppia giurisdizione su una medesima condotta sarebbe anche predicabile, ma potrebbe ragionevolmente ammettersi solo qualora il tema e i profili delle due giurisdizioni siano diversi. E nel caso concreto si potrebbero anche facilmente immaginare i diversi temi di giurisdizione: la giurisdizione tributaria avrebbe ad oggetto l'impugnazione, e quindi la legittimità, degli atti di recupero dell'imposta e di irrogazione di sanzioni amministrative emessi dal Comune; la giurisdizione contabile sarebbe invece attivata con la promozione di un'azione di danno da parte della Procura erariale, e atterrebbe ad un danno al patrimonio pubblico derivante da mancato versamento delle imposte.

Senonché, la configurazione di un danno (aquiliano) derivante dal mancato pagamento dell'imposta, pur vagheggiata dalla stessa giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., 6 dicembre 2021, n. 38711), è ipotesi che non può esser sistematicamente accettata perché, salvo ipotesi particolari, contraddice le peculiarità stesse dell'intera materia tributaria (*amplius*, SALVATI A., *Considerazioni sulla possibile azione aquiliana per il recupero del danno derivante da evasione fiscale e sul contrasto con la specificità della disciplina tributaria dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, I, 397 ss.).

Questa tesi, peraltro, è stata recentemente oggetto di chiarimenti da parte della Corte di Cassazione la quale ha escluso che il mancato pagamento del tributo possa di per sé costituire un danno risarcibile con azione aquiliana, quantificato nelle somme dovute e non versate (Cass., Sez. Un., 12 luglio 2022, n. 29826 con nota di SALVATI A., *È risarcibile il danno da evasione tributaria?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1090 ss.).

È stata cioè esclusa la possibilità di cumulare un'azione aquiliana (nei confronti del contribuente) con l'attivazione delle normali procedure di accertamento e riscossione del tributo evaso. E a questa

soluzione si è giunti sulla base di considerazioni generali, che attengono alla natura dell'obbligazione tributaria quale obbligazione da attuarsi necessariamente attraverso l'azione amministrativa, e cioè collegata all'esercizio di poteri di accertamento e di riscossione da parte dell'Ente creditore (SALVATI A., *È risarcibile il danno*, cit.).

L'attuazione del prelievo fiscale non può che svolgersi secondo le particolari regole dell'agire amministrativo fiscale, non essendo possibile l'esperimento di azioni diverse e messe a disposizione della generalità dei creditori. Il Fisco è un creditore che può e deve agire per l'attuazione della pretesa tributaria secondo le regole di azione amministrativa espressamente previste, e non può far riferimento ad azioni diverse per ottenere l'adempimento dell'obbligazione tributaria neanche in via indiretta.

Azioni generali a tutela dei propri crediti, anche risarcitori, sarebbero attivabili da parte del Fisco solo per obbligazioni che non hanno caratterizzazione tributaria, o che si pongono al di fuori dell'esercizio della funzione di attuazione del tributo.

Secondo questo orientamento delle Sezioni Unite, resta quindi per lo più ipotetica l'attivazione di una azione di danno da mancato pagamento delle imposte, azione che potrebbe fondarsi solo su una condotta del contribuente causativa di un danno diverso e ulteriore rispetto al mancato pagamento delle somme dovute a titolo di tributo. Tale condizione potrebbe verificarsi, ad esempio, allorquando il contribuente non solo si sia sottratto al pagamento dei tributi nel termine dovuto, ma abbia agito in maniera tale da rendere infruttuose le procedure di accertamento e riscossione debitamente e tempestivamente attivate dal Fisco.

Alla luce di ciò si può agevolmente constatare che gli spazi di manovra dell'azione contabile tesa a far valere la responsabilità erariale del gestore alberghiero per il mancato pagamento dell'imposta, cumulata eventualmente con le procedure di accertamento e riscossione attivati dall'ufficio, sono piuttosto ridotti se non del tutto ipotetici. L'azione generale di responsabilità contabile è, prima di tutto, azione di risarcimento che postula l'esistenza di un danno al patrimonio pubblico.

E in questa prospettazione la responsabilità erariale, considerata nella sua funzione risarcitoria, deve considerarsi tendenzialmente preclusa, poiché non è configurabile – se non in casi eccezionali – una generale azione di danno da mancato pagamento delle imposte.

È vero, d'altra parte, che la natura della responsabilità erariale non è pacificamente ricondotta alla categoria della responsabilità risarcitoria, e che si è anche affermata nella giurisprudenza contabile e costituzionale una tendenza secondo cui, in alcuni casi, la responsabilità erariale avrebbe anche natura “sanzionatoria – preventiva”.

Ma anche seguendo questa impostazione il cumulo di giurisdizioni non convincerebbe, seppure per altro ordine di ragioni.

Se infatti si valorizzasse la natura sanzionatoria della responsabilità erariale dell'esercente attività alberghiera rispetto al mancato riversamento dell'imposta di soggiorno, si finirebbe per dover ammettere una duplicazione sanzionatoria per violazioni commesse dall'albergatore in materia di imposta di soggiorno. Infatti, come sopra è stato chiarito, è oggi espressamente definito – sia pure attraverso la tecnica del rinvio al D.Lgs. n. 471/1997 – l'aspetto sanzionatorio in materia di imposta di soggiorno, ed è compito dei Comuni irrogare e riscuotere le sanzioni per le violazioni relative all'applicazione dell'imposta.

Apparirebbe allora evidentemente eccessivo il carico sanzionatorio per le violazioni compiute dall'albergatore in materia di imposta di soggiorno: sarebbero applicate sanzioni amministrative e, in più, la “sanzione” da responsabilità erariale. Ciò si porrebbe in contraddizione con le indicazioni sovranazionali e costituzionali in materia di proporzionalità punitiva, esitando in un trattamento sanzionatorio di tipo “draconiano” (cfr., tra i tanti, a commento di Corte cost. n. 46/2023, CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss. e PEVERINI L., *La sentenza n. 46 del 2023 della Corte costituzionale ed il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative: spunti per una corretta interpretazione dell'art. 7, 1° e 4° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 5, 1921 ss.). Indicazioni di proporzionalità sanzionatoria, che, per di più, sono state recentemente ribadite dallo stesso legislatore nella legge di delega per il riordino del sistema fiscale, come principi direttivi dell'intero plesso sanzionatorio fiscale (cfr. art. 20 L. 9 agosto 2023, n.

111, che richiama diffusamente la proporzionalità come criterio ispiratore per il legislatore delegato). Sarebbe insomma da escludersi una interpretazione che, sia pure svolta in termini di giurisdizione, finisce per avallare in un trattamento ipersanzionatorio per le violazioni da mancato riversamento dell'imposta di soggiorno, ponendosi in evidente contrasto con un principio che, secondo l'attuale legislatore delegante, deve informare l'intero sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, 2018, Torino, 2018
- CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 8/9, 749 ss.
- DEL FEDERICO L., *Ipotesi di onerosità per la fruizione dei beni comuni: il caso dei ticket d'accesso alle città d'arte*, in *Ragion Pratica*, 2022, 2, 435 ss.
- FARRI F., *Imposta di soggiorno alla Corte dei Conti?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2018, 2, IX, 91 ss.
- FLORA G., *La nuova disciplina dell'imposta di soggiorno: peculato addio anche per i fatti "pregressi"*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 291 ss.
- PARLATO A., *Il responsabile di imposta*, Milano, 1962, 47 ss.
- PEVERINI L., *La sentenza n. 46 del 2023 della Corte costituzionale ed il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative: spunti per una corretta interpretazione dell'art. 7, 1° e 4° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 5, 1921 ss.
- RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2120, 41 ss.
- RICCI C., *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 357 ss.
- RUSSO P. - FRANSONI G., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 858 ss.
- SALVATI A., *Considerazioni sulla possibile azione aquiliana per il recupero del danno derivante da evasione fiscale e sul contrasto con la specificità della disciplina tributaria dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, I, 397 ss.
- SALVATI A., *È risarcibile il danno da evasione tributaria?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1090 ss.
- SELICATO G., *L'imposta di soggiorno, tra collaudati presupposti impositivi e problemi emergenti negli schemi di attuazione del tributo*, in URICCHIO A.F. - SELICATO G. (a cura di), *La fiscalità del turismo*, Bari, 2020, 2015 ss.
- SELICATO G., *Verso la depenalizzazione dell'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 2, 407 ss.
- TENORE V., *Sulla pacifica giurisdizione contabile sul mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte degli albergatori*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 476 ss.
- MARINI G., *La problematica individuazione del giudice sull'imposta di soggiorno*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 502 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.

# RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (\*)

*Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza*

## Natura, requisiti e impugnabilità delle fatture relative al servizio di raccolta dei rifiuti urbani (Cass., sez. trib., 19 gennaio 2024, n. 2029)

GIOVANNA PETRILLO

### La massima della Suprema Corte

Gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale non attengono il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma un'entrata pubblicistica, anche quando dovessero avere la forma di fattura commerciale. Da ciò la loro natura di atti impositivi, la necessità che le predette fatture possiedano i requisiti sostanziali propri di tali atti e la loro impugnabilità davanti al giudice tributario, ancorché non siano ricomprese nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del decreto sul processo tributario.

### Il (tentativo di) dialogo

Nel nostro ordinamento, la disciplina avente ad oggetto il prelievo per il servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani ha subito numerose modifiche nel corso degli ultimi cinque lustri.

Si è, infatti, passati dalla TARSU (“Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani”), la cui natura tributaria era stata riconosciuta dalla Corte costituzionale con la nota sent. 24 luglio 2009 n. 238; alla TIA-1 (“Tariffa di igiene ambientale”) cui è poi subentrata la TIA-2 (“Tariffa ambientale integrata”); la quale, a sua volta, è stata sostituita dalla TARES (“Tassa sui rifiuti e sui servizi comunali”), che è stata infine rimpiazzata dall'attuale TARI (“Tassa sui rifiuti”).

La pronunzia in commento riguarda: (i) la TARES, che – come i precedenti tributi – aveva l'obiettivo della integrale copertura economica del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti e doveva essere determinata dai singoli Comuni facendo riferimento agli indici del D.P.R. n. 158/1999; e (ii) l'attuale TARI, che l'ha sostituita, il cui presupposto è «*il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani*». E, in modo particolare, gli avvisi di pagamento emessi da una società commerciale – subentrata al Comune nella gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani – per il versamento delle somme dovute a titolo di TARES e TARI per gli anni dal 2013 al 2016, i quali erano stati oggetto di impugnazione davanti al giudice tributario da parte dei contribuenti che ne erano i destinatari.

In linea con i principi fissati dalla propria giurisprudenza in materia, i predetti avvisi di pagamento sono stati considerati dalla Suprema Corte alla stregua di atti impositivi impugnabili, nonostante non siano espressamente ricompresi nell'elenco degli atti opponibili ex art. 19 del decreto sul processo tribu-

(\*) 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.

tario, con la conseguenza che essi devono possedere tutti i requisiti sostanziali di tali atti, ivi compresa la motivazione di cui si contestava l'esistenza.

\*\*\*

Per giungere a tale conclusione, pienamente condivisibile, la Suprema Corte ha richiamato la premessa logico-giuridica su cui poggia il precedente Cass. n. 11481/2022, in materia di TIA, secondo cui «*gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando gli stessi dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un'entrata pubblicistica*». Poiché – come si è detto in apertura – nel tempo si sono succedute la TIA-1 e la TIA-2, una chiosa pare d'obbligo in relazione a tale affermazione di principio richiamato dalla pronuncia in esame. Pur essendo entrambe orientate alla copertura dei costi – e composte da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e ai relativi ammortamenti, e una quota rapportata invece alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione – i due tributi non avevano la stessa natura.

Quanto alla TIA-1, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. n. 5078/2016) ne hanno riconosciuto natura tributaria, con conseguente esclusione dell'assoggettabilità a IVA, perché connotata da una serie di elementi autoritativi, quali l'assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore e utente, la totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico e l'assenza del rapporto sinallagmatico; ritenendola, altresì, compatibile con l'ordinamento europeo sul presupposto che «*non vi è alcuna normativa adottata in base all'art. 175 CE che imponga agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, di modo che tale finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità*».

Quanto alla TIA-2, sempre le Sezioni Unite (sent. nn. n. 8631/2020 e 8632/2020) si sono pronunciate a favore della natura di corrispettivo privatistico della prestazione e della conseguente assoggettabilità ad IVA, argomentando, in sintesi, che – a differenza dell'art. 49 D.Lgs. n. 22/1997 istitutivo della TIA-1 – l'art. 238 D.Lgs. n. 152/2006 «*individua il fatto generatore dell'obbligo di pagamento della Tia-2 nella produzione di rifiuti, ancorando il debito all'effettiva fruizione del servizio, e, al tempo stesso, diversamente dal passato, assegna natura di "corrispettivo" alla tariffa, parametrando l'entità del dovuto alla quantità e alla qualità dei rifiuti prodotti*».

\*\*\*

In forza di tale premessa logico-giuridica, è irrefutabile la conclusione secondo cui gli avvisi di pagamento per il pagamento di TARES e TARI, emessi dalla società commerciale subentrata al Comune nella gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, hanno natura di atti impugnabili davanti al giudice tributario, nonostante non siano espressamente ricomprese nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

È, infatti, orientamento consolidato della Suprema Corte (v., fra le altre, Cass., sez. V, 10 maggio 2013, n. 11157; Cass., sez. VI, 18 luglio 2016, n. 14675; Cass., sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27805; per la dottrina, limitandosi alle più recenti opere monografiche, v. RASI F., *L'interesse a ricorrere nel processo tributario. Il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Padova 2022 e KOSTNER A., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022) che l'elencazione degli atti impugnabili racchiusa nel citato art. 19 ha natura tassativa, ma non preclude la *facoltà* di impugnare anche altri atti con cui l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, senza necessità di attendere che, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento, essa assuma la forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992. E ciò perché – chiarisce la Suprema Corte in maniera condivisibile – già al momento della ricezione della notizia della pretesa sorge in capo al contribuente l'interesse *ex art. 100 c.p.c.*, a chiarire la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, a invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili (in tale senso, *ex plurimis*

Cass., sez. V, 5 ottobre 2012, n. n. 17010; Cass., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773; Cass., sez. VI-V, 9 maggio 2017, n. 11397; Cass., sez. V, 8 maggio 2019, n. 12150; Cass., sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29501; Cass., sez. V, 15 novembre 2021, n. 34177; Cass., sez. VI-V, 3 febbraio 2022, n. 3347; Cass., sez. V, 8 aprile 2022, n. 11481).

Posto che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19, la mancata impugnazione di un atto estraneo a quelli ivi elencati citato non determina la cristallizzazione della pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19. L'emanazione di atti impositivi atipici non incide, dunque, sulla sequenza procedimentale dell'accertamento e della riscossione del tributo, onde la funzione dell'atto principale non è alterata dall'eventuale emanazione dell'atto preliminare. Da ciò discende linearmente che la fattura emessa per il pagamento del tributo non muta la causa tipica della cartella o dell'ingiunzione di pagamento che il contribuente ha, sempre e comunque, l'onere di impugnare per contestare la pretesa tributaria.

## Questioni giuridiche irrisolte in tema di rimborso dell'addizionale sull'accisa sull'energia elettrica riscossa dagli enti territoriali

*Unresolved issues regarding reimbursement of the additional excise duty on electricity collected by local authorities*

GIANLUCA SELICATO

### Abstract

Sul diritto al rimborso dell'addizionale sull'accisa sull'energia elettrica riscossa dagli enti territoriali nel biennio 2010 e 2011 e sul percorso necessario a conseguirlo continuano a stratificarsi statuizioni di una copiosa giurisprudenza di merito, di legittimità ed europea. Ciononostante, la materia continua ad essere feconda di questioni giuridiche che alimentano grandi preoccupazioni negli enti territoriali. I profili più critici attengono probabilmente la prescrizione dal diritto e la decadenza dall'azione di rimborso, nonché il riparto dell'onere probatorio che viene generalmente banalizzato. Eppure, attorno questi temi si gioca una partita fondamentale per la stabilità finanziaria degli enti territoriali.

**Parole chiave:** accise, energia elettrica, addizionali, enti territoriali, rimborso, decadenza, prescrizione, prova

### Abstract

*On the right to reimbursement of the additional excise tax on electricity collected by local authorities in the two-year period 2010 and 2011 and on the path necessary to achieve it, contributions continue to be offered by copious substantive, legitimate and European jurisprudence. Nonetheless, the subject continues to be full of legal issues that fuel great concerns in local authorities. The most critical aspects probably concern the prescription of the law and the forfeiture of the reimbursement action, as well as the distribution of the evidentiary burden which is generally trivialized. Yet, a fundamental game is being played around these issues for the financial stability of local authorities.*

**Keywords:** excise duties, electricity, surcharges, local authorities, reimbursement, forfeiture, prescription, proof

**SOMMARIO:** **1.** Le liti da rimborso dell'addizionale sull'accisa sull'energia elettrica riscossa dagli enti territoriali nel biennio 2010 e 2011. - **2.** Ancora in tema di legittimazione passiva al rimborso, alla luce degli schemi di attuazione del soppresso tributo... - **3.** ... In attesa dell'enunciazione del principio di diritto a seguito del rinvio pregiudiziale alla Suprema Corte ex art. 363-bis. - **4.** Questioni irrisolte in punto di prescrizione e decadenza. - **5.** Considerazioni conclusive sul riparto dell'onere probatorio nei procedimenti e nelle liti da rimborso.

**1.** Sta assumendo una certa consistenza ed offre interessanti spunti di riflessione il filone giurisprudenziale in materia di liti da rimborso dell'addizionale sull'accisa sull'energia elettrica riscossa dagli enti territoriali nel biennio 2010 e 2011 in virtù dell'art. 6 D.L. 28 novembre 1988, n. 511. In estrema sintesi, il prelievo, commisurato ad ogni kWh fornito di energia elettrica, variava in funzione della

tipologia dell'utente e dell'entità dei consumi dal momento che, quanto agli impieghi domestici, l'addizionale era destinata ai municipi e teneva conto delle caratteristiche dell'immobile ad uso abitativo (prima casa o meno, residenza anagrafica del suo occupante, ecc.); invece, gli altri consumi mensili non superiori a 200 chilowatt e relativi a locali e luoghi diversi dalle abitazioni scontavano un prelievo in favore delle Province. Infine, al superamento di tale limite, la liquidazione e la riscossione dell'addizionale avvenivano con le stesse modalità dell'imposta di consumo sull'energia elettrica ed il suo gettito affluiva direttamente all'Erario.

Il presupposto del tributo era il medesimo dell'imposta di consumo dell'energia elettrica, armonizzata ad opera della Direttiva 2008/118/CE del Consiglio europeo e trasfusa nell'art. 52 del Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, c.d. TUA). La disciplina unionale delle accise ha tuttavia ridotto la sovranità impositiva nazionale vietando l'istituzione di imposte indirette destinate a colpire il consumo dei medesimi prodotti sottoposti ad accisa (su questi temi cfr. VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017, 89, ss.), ove non conformi alle norme europee sulla determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo delle accise o dell'imposta sul valore aggiunto ed ove non protese al perseguimento di finalità specifiche quali, nel caso che ci occupa, la riduzione dei costi ambientali connessi al consumo di energia elettrica o alla promozione della coesione territoriale e sociale.

Proprio in relazione a tale ultimo profilo, nel 2011 la Commissione europea ha ritenuto che l'addizionale italiana potesse confliggere con l'art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE, poiché priva di una "finalità specifica" differente rispetto al mero procacciamento delle ordinarie risorse necessarie all'assolvimento dei compiti istituzionali di enti locali e Regioni. La procedura d'infrazione è stata tuttavia scongiurata dall'abrogazione del prelievo nell'ambito della revisione della finanza degli enti territoriali avvenuta con i decreti legislativi 14 marzo 2011, n. 23, per quanto attiene la fiscalità dei Comuni, e 6 maggio 2011, n. 68, per ciò che attiene i tributi delle Province e Regioni a statuto ordinario. Il Governo italiano, dunque, per prevenire l'irrogazione di sanzioni nei confronti dello Stato, si è affrettato a riallineare la legislazione nazionale a quella europea, disponendo espressamente l'abrogazione dell'art. 6 D.L. n. 511/1988 ad opera dell'articolo 4, comma 10, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, a favore di uno speculare incremento dell'importo dell'accisa sull'energia elettrica erariale necessario ad assicurare l'invarianza finanziaria delle entrate complessive.

Tali interventi non sono riusciti, invece, a fugare alcuni profili di criticità del prelievo intervenuto nel periodo intercorrente tra il recepimento della Direttiva europea nell'ordinamento interno, ad opera del D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, e la data di soppressione del tributo. Anche in relazione alle addizionali sull'accisa riscosse in tale arco temporale, infatti, la Suprema Corte, con la sentenza del 23 ottobre 2019, n. 27101, ed altre successive pronunce, ha riconosciuto sussistente un contrasto tra la disciplina interna e il diritto europeo, soffermandosi sulla sostanziale continuità tra l'art. 3, par. 2, della Direttiva 92/12/CEE e l'art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE, nella parte in cui condizionano l'esercizio della potestà impositiva degli Stati membri nell'applicazione di altre imposte indirette ai prodotti sottoposti ad accisa alla previsione di "finalità specifiche" di tali prelievi (al riguardo la Suprema Corte ha richiamato la CGUE 24 febbraio 2000, in causa C-434/97, Commissione/Francia, punto 19; CGUE 9 marzo 2000, in causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punto 31; CGUE 27 febbraio 2014, in causa C-82/12, *Transportes lórdi Besora*, punto 23). Orbene, proprio l'assenza di una finalità specifica delle addizionali in commento, ovvero di una finalità diversa da quella di assicurare generiche entrate al bilancio dell'ente impositore (nel senso già censurato da CGUE, 27 febbraio 2014, cit., punto 29), individua il profilo di criticità del prelievo statale che ha indotto il Giudice di legittimità a disporre la disapplicazione per contrasto con l'art. 1, par. 2, della Direttiva europea 2008/118/CE, con conseguente avvio delle azioni di recupero di quanto versato da parte dei consumatori finali.

2. A fronte di un diritto di rimborso che può considerarsi sufficientemente assestato in termini generali, permangono incertezze sia sul versante attivo che su quello passivo del rapporto restitutorio.

Muovendo dal primo profilo, generalmente l'azione di rimborso è promossa dall'utente-contribuente nei confronti del fornitore-sostituto d'imposta e quest'ultimo, a valle della sentenza che impone la restituzione delle somme, si rivolge a sua volta all'ente impositore in linea con le previsioni dell'art. 14, comma 4, TUA. Tuttavia, laddove cause sopravvenute di forza maggiore precludano l'escussione del fornitore, la giurisprudenza ha ritenuto comunque ammissibile l'azione diretta del contribuente nei confronti dell'Agenzia delle Dogane (si vedano al riguardo, *inter alias*, Cass., sez. V, sent. 24 maggio 2019, n. 14200, nonché MORRI S. - GATTO A., *Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, XVI, 486 ss.). Si tratta di una deroga coerente con il pensiero più recente della Corte di Giustizia UE secondo cui il principio di effettività risulterebbe violato laddove la preclusione legislativa nazionale, precludendo al consumatore finale di rivolgere la relativa istanza direttamente allo Stato membro, finisse per inibire in concreto il rimborso dell'accisa trattenuta e versata dal sostituto d'imposta (in questi termini CGUE, sentenza 11 aprile 2024, causa C-316/22).

Si profila quindi, su più fronti, un'interpretazione "sostanzialista" in quanto incline a riconoscere la cedevolezza dello schema tipizzato nel TUA a favore di una tutela effettiva del diritto dell'utente-contribuente di conseguire il ristoro delle somme illegittimamente riscosse. Tuttavia, la previsione di questo doppio binario non resta priva di conseguenze sui termini d'esercizio dell'azione di rimborso, sollecitando alcune considerazioni che saranno esposte a breve.

Maggiormente in ombra restano, invece, alcune implicazioni dello schema di attuazione del tributo, adesso soppresso, sul versante della legittimazione passiva al rimborso e sulle condizioni per il suo conseguimento. Va anzitutto chiarito al riguardo che, sebbene il soggetto destinatario del gettito potesse variare tra Municipio e Provincia (come detto, in base alla natura del consumatore) ovvero Erario (al superamento della soglia dei 200 chilowatt mensili), le procedure e gli atti necessari a fornire attuazione al prelievo erano comunque definiti unilateralmente dall'Amministrazione finanziaria, tant'è che le dichiarazioni di consumo ed i canali telematici di trasmissione delle stesse venivano predisposti ed aggiornati per ciascun periodo di imposta dall'Agenzia delle Dogane. Ad essa confluivano, inoltre, le informazioni che i sostituti d'imposta fornivano in forma aggregata ed agli stessi Uffici finanziari competevano le attività di accertamento e riscossione coattiva del tributo, residuando in capo agli enti territoriali un ruolo meramente formale e, se dovuta, la percezione materiale delle somme versate. In base all'art. 53 TUA, infine, la liquidazione e il versamento delle addizionali, esattamente come accadeva per le accise, era a carico del sostituto d'imposta, ovvero di colui che cedeva e fatturava l'energia elettrica ai consumatori finali (venditore) o che la utilizzava per uso proprio. L'art. 56, comma 1, riconosceva, quindi, a tale soggetto il diritto di rivalsa sui consumatori finali.

Venendo alle implicazioni che tali assetti riflettono sul procedimento restitutorio va preliminarmente evidenziato che la previsione di differenti destinazioni del gettito, non necessariamente coincidenti con la tesoreria centrale dello Stato, non costituisce un elemento sufficiente ad influenzare la natura del tributo. La Corte costituzionale, infatti, fin dalla nota sentenza n. 296 del 26 settembre 2003, ha chiaramente e ripetutamente rimarcato che i tributi istituiti e disciplinati con legge dello Stato (in quel caso l'IRAP) non rientrano nella competenza concorrente, bensì in quella esclusiva statale (art. 117, comma 2, lett. e), così mantenendo la natura di tributi erariali (cfr. URICCHIO A.F., [voce] *Tributi comunali, provinciali*, in CASSESE S., a cura di, *Diz. enc.*, vol. VI, 2006; nonché, SELICATO G., *La nuova autonomia impositiva degli Enti territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 6, I, 1177, ss.). Rispetto ad essi, la potestà tributaria dell'ente territoriale assolve una funzione meramente attuativa, a prescindere dall'introito del gettito e dalla facoltà dell'ente territoriale – che pure sussiste nel caso dell'addizionale provinciale – di fissare l'aliquota dell'addizionale all'interno di una forbice stabilita dal legislatore statale. Nessuno di questi elementi incide sulla matrice del tributo che resta erariale e che identifica nello Stato e nelle sue Agenzie i soggetti titolari della potestà impositiva e, dunque, della sua gestione (in senso analogo, tra le tante, le successive sentenze della Corte costituzionale nn. 296/2003, 311/2003 e 241/2004, nonché la n. 97/2013 secondo cui «i tributi propri derivati, che sono istituiti e regolati dalla legge dello Stato, ma il cui gettito è destinato a un ente territoriale, conservano inalterata la loro natura di tributi erariali»).

Questi assetti assumono rilievo nell'identificazione del soggetto legittimato, sul versante passivo, a definire la procedura di rimborso, assegnando un'indiscutibile centralità dell'Erario nello schema impositivo in rassegna. Inoltre, a prescindere dalla sfera giuridica in cui si ripercuotono gli effetti patrimoniali del prelievo (che può variare, come si è visto, in conseguenza della complessità del presupposto impositivo), la descritta natura del tributo e la centralizzazione sull'Agenzia delle Dogane di ogni adempimento correlato alla sua gestione (predisposizione del modello di dichiarazione, definizione delle modalità di versamento, ricezione dei flussi di informazioni, attività accertativa, ecc.) depongono a favore della centralità del suo ruolo nelle vicende restitutorie.

Il difetto di legittimazione passiva degli enti territoriali, sostanzialmente estromessi dalla gestione del tributo, ha trovato dapprima conferma nella giurisprudenza tributaria di merito, grazie ad un orientamento formatosi nelle liti da rimborso che hanno già coinvolto Città Metropolitane, tra cui Milano, Bologna e Bari, e Province, come Piacenza e Bergamo. Tra le sentenze favorevoli alla legittimazione passiva dell'Agenzia delle Dogane si segnalano quelle pronunciate dalle Corti di Giustizia tributaria di primo grado di Bologna, n. 1/2022, di Milano, n. 397/2022, di Piacenza, n. 132/2022, di Bergamo, n. 339/2023, di Bari, n. 1818/2023.

In senso opposto, invece, la stessa Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Bari, nelle sentenze nn. 2055/2023 e 223/2024, quella di Brindisi, nella sentenza 12 dicembre 2022, n. 493, quella di Como, con sentenza 6 maggio 2023, n. 131 ed altre, che radicano in capo all'ente percettore del prelievo la legittimazione passiva nei procedimenti e nelle eventuali liti da rimborso.

Questa seconda tesi profila alcune criticità cui si è soliti prestare scarsa attenzione ma che sono destinate ad emergere, soprattutto sul piano operativo, nella verifica del presupposto del diritto al rimborso, ovvero l'intervenuta corresponsione del tributo, atteso che gli enti territoriali, a differenza dell'Erario, non hanno contezza degli effettivi versamenti eseguiti dai sostituti per ciascun contribuente nelle annualità in questione, disponendo invece delle sole informazioni contenute nelle comunicazioni in forma aggregata sui volumi di accisa che il sostituto ha indirizzato all'Agenzia delle Dogane e che non consentono, quantomeno senza la collaborazione della stessa Agenzia, di verificare quali somme siano state in concreto versate per la specifica utenza.

**3.** Ci si riserva di tornare a breve sui profili che attengono la fondatezza della pretesa restitutoria e l'identificazione del soggetto onerato della sua dimostrazione, anche perché destinati a perdere d'importanza col superamento del dissidio sulla soggettività passiva al rimborso che è ragionevole attendersi dal rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione disposto dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Piacenza ai sensi del controverso nuovo art. 363-*bis* c.p.c. Tale norma, infatti, consente al giudice di merito di rimettere pregiudizialmente alla Corte di Cassazione la soluzione di questioni di solo di diritto che presentino gravi difficoltà interpretative, che siano suscettibili di porsi in numerosi giudizi e sempre che la questione, considerata necessaria alla definizione del giudizio di rinvio, non sia stata ancora risolta dalla Cassazione (sui presupposti dell'istituto e i suoi effetti sul processo cfr. CORRARO D., *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione ex art. 363-bis c.p.c. e la sua possibile estensione al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 1, 69 ss.).

L'ordinanza 9 agosto 2023, n. 60 del Collegio piacentino, pur lasciando trasparire l'inclinazione favorevole a sostenere la responsabilità diretta delle province, piuttosto di quella agenziale, ha opportunamente sollecitato l'esercizio della funzione nomofilattica in ordine ai seguenti quesiti:

«a) [...] chiarire se sia conforme all'ordinamento nazionale ed eurounitario l'interpretazione secondo cui la specialità della materia tributaria consenta, in deroga ai principi civilistici in tema di ripetizione dell'indebito, che l'istanza di rimborso dell'accisa vada sottoposta sempre e comunque all'Amministrazione centrale dello Stato in persona dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ancorché le somme oggetto di ripetizione siano state versate a suo tempo direttamente all'Ente locale ai sensi dell'abrogato art. 6 D.L. 511/1988;

b) [...] chiarire se sia conforme all'ordinamento nazionale ed eurounitario l'interpretazione secondo cui il combinato disposto degli artt. 1 e 14 D.Lgs. 504/1995 e dell'art. 63 D.Lgs. 300/1999, anche alla

luce di quanto disposto da C. Cost. 52/2013, varrebbe ad attrarre l'istituto del rimborso dell'accisa alla competenza esclusiva dell'Amministrazione centrale dello Stato, in persona dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con aggravio procedimentale per il privato istante e con conseguente ritardo nel rimborso;

c) [...] chiarire se sia conforme all'ordinamento nazionale ed eurounitario l'interpretazione secondo cui la specialità della materia tributaria consenta, in deroga ai principi di cui alla L. 241/1990, che l'Ente locale destinatario dell'istanza di rimborso dell'accisa non provveda ad acquisire, in sede istruttoria, tutte le informazioni agevolmente richiedibili al privato istante e/o alle altre amministrazioni che ne siano in possesso, determinando con il proprio rigetto la competenza dell'Amministrazione centrale;

d) [...] chiarire se sia conforme all'ordinamento nazionale ed eurounitario l'interpretazione secondo cui la specialità della materia tributaria consenta che il privato non possa invocare gli effetti favorevoli conseguenti al giudicato civile, e segnatamente quelli derivanti dall'efficacia esecutiva della sentenza, ancorché resa in un procedimento nel quale non fosse parte l'Amministrazione, laddove l'istanza nei confronti dell'Amministrazione assuma come proprio presupposto proprio l'autorità di quel giudicato

e) In ogni caso, [...] chiarire se sia la Provincia ovvero l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ad essere legittimata passiva rispetto alla richiesta del venditore-fornitore di energia elettrica di rimborso delle somme restituite al consumatore ed indebitamente versate a titolo di addizionale provinciale sulle accise, istituita con l'art. 6 D.L. n. 511 del 28.11.1988 convertito con L. n. 20 del 27.01.1989, con riferimento alle forniture di potenza non superiore a 200kW».

Nel solco del rimedio processual-civilistico, la cui applicabilità al processo tributario è stata a lungo dibattuta anche in ragione dell'abbandono dell'iniziale proposito degli estensori della L. n. 130/2022 di introdurre un istituto di analogo tenore nel D.Lgs. n. 546/1992 (l'art. 62-ter, per i cui approfondimenti si rinvia a PISTOLESI F., *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 13 giugno 2023; COPPOLA P., *Il rinvio pregiudiziale dipende dalla riforma del processo civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 172 ss.; GLENDI G., *Dal principio di diritto nell'interesse della legge al rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione nell'ambito della giustizia tributaria riformata: il rischio di cortocircuito tra "astratti principi di diritto" e "concrete fattispecie impositive"*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 56 ss.), il Primo Presidente della Suprema Corte, ricevuta l'ordinanza di rinvio pregiudiziale, ha adottato il proprio provvedimento 2 ottobre 2023, n. 16910 rimettendo alla Sezione tributaria l'enunciazione del principio di diritto che potrebbe dissolvere in via definitiva le incertezze sulla legittimazione passiva nel rimborso delle addizionali provinciali sulle accise (al riguardo vd. MULIERE I., *Legittimazione passiva delle province in tema di rimborso sulle addizionali alle accise sull'energia elettrica: il recente rinvio pregiudiziale alla Suprema corte di cassazione, sezione tributaria*, in [www.fiscalitadellenergia.it](http://www.fiscalitadellenergia.it), 21 novembre 2023).

Ma se i dissidi tra Corti di merito in ordine alla legittimazione passiva nei procedimenti e nelle liti da rimborso appaiono destinati a risolversi per effetto dell'intervento chiarificatore dei Giudici supremi, altre questioni giuridiche rilevanti nell'azione restitutoria continuano ad emergere dai giudizi tributari di merito e richiedono perciò stesso di essere qui segnalate.

4. Assume un ruolo centrale nelle liti sul recupero dell'addizionale, ad esempio, l'individuazione delle norme che regolano, in questa materia, il termine entro cui esercitare il diritto a presentare l'istanza di rimborso, oltre che il *dies a quo* della sua effettiva decorrenza (sul diritto al rimborso in generale e sulle sue ordinarie modalità di suo esercizio si veda PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011, 323 ss.).

Possono prospettarsi, al riguardo, due differenti ipotesi. La prima fa riferimento all'art. 14, comma 4, TUA, che disciplina l'insorgenza del diritto al rimborso in conseguenza di un'azione giudiziaria. In base a questa norma, infatti, «qualora, al termine di un procedimento giurisdizionale, il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme».

Molte controversie recentemente instaurate dalle società fornitrici di energia elettrica (soggetti obbligati al pagamento dell'accisa) scaturiscono, in effetti, da tale previsione atteso che, soltanto a valle del passaggio in giudicato delle sentenze che hanno definito – o che definiranno – i giudizi civili promossi nei loro confronti da alcuni utenti finali (veri soggetti incisi dall'illegittimo prelievo) per l'accertamento del diritto a conseguire il rimborso dell'addizionale versata, riceve (o riceverà) impulso l'azione di rivalsa nei confronti dell'ente impositore o, come parrebbe più corretto, dell'Agenzia delle Dogane. Eppure, per quanto conforme al Testo Unico Accise, se avallata incondizionatamente, tale impostazione rischierebbe di travolgere la certezza dei rapporti giuridici dal momento che il passaggio in giudicato delle sentenze che impongono la restituzione delle somme potrebbe avvenire, in ragione di variegate vicende processuali, anche a distanza di moltissimi anni dal versamento delle stesse, complice il fatto che l'azione restitutoria potrebbe essere incardinata dal soggetto inciso dal prelievo molti anni dopo il versamento del tributo, fatto salvo il termine di prescrizione dell'azione per indebitato.

Orbene, laddove l'avvio dell'azione non fosse comunicato al soggetto nei cui confronti il sostituto intende esercitare la rivalsa, si determinerebbe l'imprevedibilità delle conseguenze dei nuovi assetti e dei conseguenti potenziali oneri restitutori per un periodo di tempo eccessivamente lungo, in specie per le esigenze di stabilità e prevedibilità dei bilanci pubblici. Ne discende che, nell'ipotesi in cui volesse condividersi questa tesi, andrebbe quantomeno riconosciuta la necessità che l'atto interruttivo della prescrizione del diritto di rimborso compiuto dal contribuente sia portato contestualmente a conoscenza (anche) del soggetto che dovrà, in ultima istanza, disporre e/o erogare le somme indebitamente introitate. Nel caso opposto, la prescrizione finirebbe per perfezionarsi nei confronti dell'ente debitore, generando un'asimmetria rispetto alle vicende del sostituto ed alla sopravvivenza in vita del suo rapporto di debito.

Non dovrebbe sfuggire, del resto, la differenza tra prescrizione del diritto al rimborso, destinata a compiersi nei confronti del soggetto definitivamente inciso dal prelievo (l'utente-consumatore) allo spirare di un termine che deve computarsi dall'originario versamento delle somme, e decadenza dal diritto di azionare il credito riconosciuto nella sentenza passata in giudicato, di cui parla, a chiare lettere, l'art. 14, comma 4, TUA (per approfondimenti sulle differenze tra i due istituti cfr. RANDAZZO F., *Decadenza e prescrizione nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 5, I, 353 ss.; FARRI F., *Prescrizione e decadenza [dir. trib.]*, in *Treccani, Diritto on line*, 2018).

Una seconda impostazione valorizza altri enunciati del TUA e, in particolare, l'art. 14, comma 2, secondo cui il rimborso deve essere richiesto, anche in questo caso a pena di decadenza, «entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato», nonché l'art. 57, comma 3, secondo alinea, D.Lgs. n. 504/1995, il quale disciplina la prescrizione dell'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dell'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, dopo aver disposto che, ordinariamente, «il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo».

Ne potrebbe scaturire un inquadramento in termini più rigorosi e restrittivi dei presupposti d'esercizio del diritto di rimborso che indurrebbe a tener conto di due circostanze: la prima è che le azioni di rimborso da parte degli utenti finali si sarebbero potute, ed anzi dovute, promuovere fin dall'epoca della rideterminazione del sistema di prelievo comunale e provinciale ad opera dei decreti di attuazione del c.d. federalismo fiscale o, al più tardi, dall'abrogazione dell'addizionale, dichiaratamente intervenuta proprio per evitare che la procedura d'infrazione avviata nei confronti del Governo italiano giungesse a termine. Del resto, l'art. 4 D.L. n. 16/2012 non lascia dubbi al riguardo laddove, al comma 10, riferisce che: «a decorrere dal 1° aprile 2012, al fine di coordinare le disposizioni tributarie nazionali applicate al consumo di energia elettrica con quanto disposto dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, l'articolo 6 del decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 gennaio 1989, n. 20, è abrogato». Altri argomenti a favore di questa tesi possono attingersi dalla sentenza CGUE 11 aprile 2024, causa C-316/22, già richiamata, con la quale viene interpretato l'art. 288, comma 3, TFUE in relazione ai cc.dd. “effetti (diretti) orizzontali delle direttive”. Più precisamente, i giudici lussemburghesi ritengono che tale principio non osti a che un giudice nazionale

disapplichi, in una controversia tra privati, una norma statale istitutiva di un'imposta indiretta contraria ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una Direttiva europea - sebbene non ancora traspunta o non correttamente traspunta - allorché «*l'ente nei confronti del quale venga fatta valere la contrarietà di detta imposta*» (nel nostro caso il fornitore-sostituto d'imposta) sia «*soggetto all'autorità o al controllo dello Stato o disponga di poteri esorbitanti rispetto a quelli risultanti dalle norme applicabili ai rapporti tra privati*». Orbene, il sostituto d'imposta, agendo da ausiliario della funzione accertativa e riscossiva erariale, appare dotato proprio di quei «*poteri esorbitanti rispetto a quelli risultanti dalle norme applicabili ai rapporti tra privati*» cui fa riferimento la Corte di Giustizia e che avrebbero dovuto indurre il giudice nazionale a disapplicare il diritto interno in contrasto con quello unionale.

Il diritto al rimborso, osservato in questa prospettiva, sarebbe quindi sorto già con l'adozione del D.L. n. 16/2012, profilandosi con evidenza, nel suo enunciato normativo, il contrasto tra il pregresso prelievo nazionale e la normativa europea ed il conseguente potere del giudice di fare corretta applicazione delle regole europee. Peraltro, ove si convenisse nell'individuazione del *dies a quo* per l'avvio dell'azione di rimborso nel 1° aprile 2012 - data di entrata in vigore della disposizione abrogatrice - andrebbe chiarito il motivo per cui la giurisprudenza di merito tende a prediligere il riferimento ad un termine prescrizione decennale, il quale s'addice alle azioni per indebito arricchimento, anziché a quello, ben più breve, di cinque anni dall'immissione in consumo del bene soggetto ad accisa, specularmente attinto dall'art. 57, comma 3, TUA che, ad avviso di chi scrive, costituisce disposizione speciale deputata a trovare applicazione in luogo della regola generale.

Eppure, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Bergamo, nella recente sentenza n. 58/1/2024, non ha avuto esitazioni nel riconoscere il termine decennale di esercizio del diritto di rimborso, pur senza illustrarne le ragioni. Inoltre, vertendosi in una delle rare fattispecie di azione diretta del contribuente nei confronti dell'Agenzia delle Dogane (anziché del fornitore-sostituto, poiché estinto e cancellato dal registro delle imprese), ha considerato non applicabile la disciplina speciale decadenziale dell'azione di rimborso dell'accisa ex art. 14 TUA che sarebbe stata invece applicabile alla lite da rimborso promossa dal fornitore. Tale secondo assunto appare condivisibile, diversamente dall'ulteriore statuizione secondo cui il termine prescrizione dovrebbe iniziare a decorrere dalla data di pubblicazione delle sentenze della CGUE C-533/13 del 5 marzo 2013 e C-103/17 del 25 luglio 2018, anziché dalla data del versamento, poiché proprio tali pronunce avrebbero riconosciuto il contrasto tra l'art. 6 D.L. n. 511/1988 ed il diritto europeo (la sentenza bergamasca è commentata da URBANI NERI A. su *Il Sole 24 Ore*, 15 aprile 2024).

Viene tuttavia da chiedersi perché mai, a fronte di un conclamato contrasto tra disciplina interna e diritto unionale che ha costituito oggetto di una procedura di infrazione e che ha indotto il legislatore, già nel 2012, a mutare gli assetti legislativi, debba seriamente subordinarsi il diritto a chiedere il rimborso del tributo al successivo intervento della Corte di Giustizia europea (che avrebbe anche potuto non esservi). Del resto, sostenendo che il termine prescrizione non debba farsi decorrere dal giorno del versamento del tributo bensì da quando il conflitto tra disciplina interna e diritto europeo abbia assunto contorni più definiti nella (sola) giurisprudenza europea, la Corte di Giustizia di Bergamo configura un meccanismo restitutorio del tutto sganciato da quella supremazia dell'ordinamento europeo su quello interno che - anche a fronte di fattispecie meno palesi di violazione del diritto europeo - obbliga in ogni caso il giudice tributario a disapplicare le regole nazionali, essendo egli stesso custode di una gerarchia delle fonti che non può essere subordinata all'intervento della CGUE. In questo senso, *ex multis*, Cass., 8 novembre 2004, n. 21248, Cass., 22 ottobre 2007, n. 22067, Cass., 9 dicembre 2009, n. 25701, Cass., Sez. Un., 17 febbraio 2010, n. 3674, Cass. 15 maggio 2013, n. 11641, Cass., 16 dicembre 2015, n. 25278, Cass., 10 agosto 2016, n. 16923, Cass. 31 ottobre 2018, n. 27822. Si tratta delle sentenze ricordate proprio dalla stessa Suprema Corte nella sua sentenza n. 27101/2019, di cui s'è già detto poiché pronunciata proprio sul tema oggetto di questa analisi e che ha indotto i giudici di legittimità, già in quell'occasione, a ritenere che: «*il D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 2, indipendentemente da qualsiasi questione sul carattere self-executing della direttiva n. 2008/112/CE, peraltro integralmente recepita dalla normativa interna, va disapplicato in ossequio al principio per cui l'interpretazione del diritto*

*comunitario fornita dalla Corte di Giustizia della UE è immediatamente applicabile nell'ordinamento interno ed impone al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni di tale ordinamento»* che risultino in contrasto o incompatibili con essa.

Ci si dovrebbe piuttosto domandare se il collegamento alle sentenze CGUE C-533/13 del 5 marzo 2013 e C-103/17 del 25 luglio 2018, che la Corte di Giustizia bergamasca ha stabilito con l'avvio del termine di prescrizione del diritto al rimborso, non debba più correttamente invocarsi in relazione al (più breve) termine decadenziale di recupero dell'accisa previsto dall'art. 14 TUA. Del resto, la valenza interpretativa e dunque retroattiva delle sentenze della Corte di Giustizia europea configurano un preciso obbligo restitutorio che, nel nostro caso, non avrebbe necessitato di alcuna ulteriore specificazione e che avrebbe dovuto perciò indurre *«il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa» (ergo, il fornitore dell'energia elettrica) ad attivare immediatamente il meccanismo restitutorio entro il termine decadenziale di novanta giorni stabilito dalla norma.* Il che rende tale impostazione compatibile con i principi statuiti dalla Cassazione con le cinque sentenze gemelle del 30 settembre 2019 (nn. dal 24259 al 24263), con cui ha chiarito che il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni in materia di accise decorre dal momento in cui si configura il presupposto costitutivo del beneficio (cfr. BALDI V., *Sul rimborso delle accise: il termine biennale decorre dal momento di realizzazione del presupposto costitutivo del beneficio dell'agevolazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XIV, 565 ss.).

5. Scarsamente indagato è anche il riparto dell'onere probatorio che, nelle liti da rimborso, grava principalmente sul soggetto che rivendica la restituzione di quanto asserisce di aver versato.

La questione attiene i giudizi incardinati dal fornitore nei confronti degli enti territoriali, anziché dell'Agenzia delle Dogane, e muove dalla necessità di porre gli intimati nelle condizioni di verificare il presupposto stesso del rimborso, ovvero l'avvenuto versamento delle somme (ed esattamente di quelle) di cui si chiede la restituzione. Tale dimostrazione viene generalmente banalizzata e data per superflua, poiché il fornitore adisce le Corti di Giustizia di merito considerando implicito l'intervenuto versamento di un tributo che ha già costituito oggetto di specifica richiesta da parte del suo cliente e del quale, in applicazione delle norme descritte nella prima parte di questo articolo, il ricorrente ha agito in qualità di sostituto d'imposta.

Invece, a ben vedere, lo schema di attuazione del prelievo stabiliva che il sostituto, solo dopo aver operato la ritenuta nei confronti dei propri utenti, ne effettuasse il (ri)versamento a favore degli enti locali (Comuni, Province e Città Metropolitane), compilando apposite dichiarazioni riassuntive dei consumi su base aggregata che venivano però indirizzate all'Agenzia delle Dogane. Dunque, l'ente territoriale convenuto, soprattutto a tanti anni di distanza, può incontrare oggettive difficoltà a reperire documentazione amministrativa per la quale potrebbe essere finanche cessato l'obbligo decennale di conservazione, adesso finalmente ascritto a criterio generale del sistema dei tributi ad opera della novella dell'art. 8 L. n. 212/2000 disposta, nell'ambito della più recente riforma del sistema fiscale italiano, dal D.Lgs. n. 219/2023 di aggiornamento dello Statuto del contribuente. Tale circostanza, in giudizi nei quali non sia stata convenuta neppure l'Agenzia fiscale, non andrebbe trascurata essendo del tutto evidente che in molte vertenze non ancora concluse e per le quali il sostituto non abbia tempestivamente informato l'ente territoriale dell'azione restitutoria in atto, quest'ultimo potrebbe non disporre dei conteggi, database e fogli di calcolo che gli consentano di verificare la corrispondenza tra le somme pretese in restituzione ed il loro effettivo versamento ad opera del sostituto. Le dichiarazioni periodiche di consumo, riassuntive dei versamenti effettuati, venivano del resto interamente gestite dall'Agenzia delle Dogane, cui le stesse venivano trasmesse, ed erano basate su una mole cumulata di operazioni, rispetto alle quali gli Uffici finanziari erariali, anziché quelli degli enti periferici, avrebbero dovuto condurre attività di controllo. È sufficiente consultare uno dei modelli di dichiarazione per evincere agevolmente l'inconferenza ai fini probatori delle informazioni da essa attingibili e, dunque, il marginale concorso di tali atti alla formazione della prova, che incombe sul ricorrente, del presupposto del rimborso.

L'eventuale assenza di tali allegazioni in sede giudiziale inibisce i riscontri contabili cui un ente territoriale non può sottrarsi e determina la violazione della regola base del riparto probatorio in ambito so-

stanziale e processuale che è contenuta nell'art. 2697 c.c., secondo cui «*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*». Eppure, a differenza di ciò che avviene nell'ipotesi in cui il contribuente-ricorrente si difenda da una pretesa impositiva, nel caso delle liti da rimborso, il ricorrente è attore in senso non solo formale, ma anche sostanziale del giudizio. Da ultimo, come è stato chiarito dalla Suprema Corte con specifico riferimento alla materia delle accise e delle loro addizionali (Cass. civ., sez. trib., sent. 23 ottobre 2019, n. 27099): «*i rapporti tra fornitore e Amministrazione doganale e fornitore e consumatore finale sono autonomi e non interferiscono tra loro*».

L'insieme di tali circostanze sollecita un recupero di attenzione sull'oggetto della prova nei giudizi in rassegna ed alimenta scetticismo in ordine all'approssimazione con cui i fornitori, allorché pretendano di rivolgere la domanda al solo ente territoriale e di mantenere estranea al giudizio l'Agenzia delle Dogane, fondino la propria domanda sulla mera configurazione del loro ruolo in termini di sostituto d'imposta, senza offrire prove ulteriori sulla corrispondenza tra ciò che si è versato molti anni addietro e quanto si chiede adesso a rimborso.

Nonostante la ricchezza dei contributi offerti da una copiosa giurisprudenza di merito, di legittimità ed europea, questa materia continua quindi ad essere feconda di questioni giuridiche che alimentano grandi preoccupazioni negli enti territoriali. Dopo essere stati obbligati dal legislatore ad incassare un tributo di genesi statale, Comuni, Province e Città metropolitane avvertono adesso un comprensibile senso di abbandono nella delicata fase in cui, riconosciuta l'incompatibilità del prelievo con le regole europee, si trovano soli, incolpevoli ed in ordine sparso ad arginare le conseguenze di richieste di rimborso tanto legittime quanto indeterminate nel *quantum* e nel tempo.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BALDI V., *Sul rimborso delle accise: il termine biennale decorre dal momento di realizzazione del presupposto costitutivo del beneficio dell'agevolazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XIV, 565 ss.

COPPOLA P., *Il rinvio pregiudiziale dipende dalla riforma del processo civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 172 ss.

CORRARO D., *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione ex art. 363-bis c.p.c. e la sua possibile estensione al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 1, 69 ss.

FARRI F., *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, in *Treccani, Diritto on line*, 2018

GLENDI G., *Dal principio di diritto nell'interesse della legge al rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione nell'ambito della giustizia tributaria riformata: il rischio di cortocircuito tra "astratti principi di diritto" e "concrete fattispecie impositive"*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 56 ss.

MORO G., *Addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica: la (ir)rilevanza delle conclusioni dell'Avvocato generale e della conseguente pronuncia conclusiva del procedimento di rinvio pregiudiziale dinanzi alla CGUE ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso dei consumatori finali*, in [www.fiscalitadellenergia.it](http://www.fiscalitadellenergia.it), 21 febbraio 2024

MORRI S. - GATTO A., *Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, XVI, 486 ss.

MULIERE I., *Legittimazione passiva delle province in tema di rimborso sulle addizionali alle accise sull'energia elettrica: il recente rinvio pregiudiziale alla Suprema corte di cassazione, sezione tributaria*, in [www.fiscalitadellenergia.it](http://www.fiscalitadellenergia.it), 21 novembre 2023

PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011

PISTOLESI F., *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 13 giugno 2023

RANDAZZO F., *Decadenza e prescrizione nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 5, I, 353 ss.

SELICATO G., *La nuova autonomia impositiva degli Enti territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 6, I, 1177, ss.

URICCHIO A.F., (voce) *Tributi comunali, provinciali*, in CASSESE S. (a cura di), *Diz. enc.*, vol. VI, 2006

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

# **XIV – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE**



## DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

### Anche la tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea incontra dei limiti: l'art. 273 della Direttiva IVA non legittima gli Stati a estendere la soggettività IVA a chi non è soggetto passivo di tale tributo

*The protection of the financial interests of the European Union also encounters limits: Article 273 of the VAT Directive does not legitimize member states to extend the VAT subjectivity to those who are not taxable to that tax*

CESARE BORGIA

#### Abstract

Nella sentenza in commento, priva di precedenti, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si spinge ad affermare che la legittima aspettativa che la Direttiva IVA si applichi soltanto con riguardo ai soggetti passivi del tributo può recedere dinanzi alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, obiettivo da assicurare mediante l'esatta riscossione dell'IVA. Una presa di posizione che travalica i limiti posti dalle norme di diritto positivo, addirittura provocando, nel caso di specie, l'effetto di sovvertire il tradizionale meccanismo di funzionamento dell'IVA. Nel presente lavoro, allora, con particolare riguardo alla soluzione interpretativa adottata nella sentenza, si tenterà di metterne in luce le criticità.

**Parole chiave:** interessi finanziari, diritti fondamentali dei singoli, spazio unico europeo dell'IVA

#### Abstract

*In the unprecedented judgment under review, the Court of Justice of the European Union goes so far as to affirm that the legitimate expectation that the VAT directive applies only with respect to those liable to pay the tax may recede before the protection of the financial interests of the European Union, an objective to be ensured through the exact collection of VAT. A stance that oversteps the limits set by the norms of positive law, even provoking, in the present case, the effect of subverting the traditional mechanism of operation of VAT. In the present work, then, with particular regard to the interpretative solution adopted in the judgment, an attempt will be made to highlight its critical issues.*

**Key words:** financial interests, fundamental rights of individuals, single european VAT area

**SOMMARIO:** 1. Una premessa che muove dai fatti di causa. - 2. La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. - 3. Le criticità del *decisum*. - 4. Riflessioni conclusive.

1. Il caso esaminato dalla CGUE origina da un ricorso presentato da una persona fisica avverso un avviso di accertamento con il quale la stessa veniva chiamata ad effettuare, quale responsabile in solido, il versamento dell'IVA (e dei relativi interessi di mora dovuti) in seguito all'infruttuoso tentativo di riscuoterla in capo all'obbligato principale, ossia la società di cui era amministratore.

Più nello specifico, avendo l'amministratore posto in essere con malafede alcuni comportamenti che avevano, seppur indirettamente, distratto le disponibilità finanziarie della società, privandola delle risorse necessarie per adempiere al corretto versamento del tributo, ricorrevano tutte le circostanze richieste dal diritto bulgaro per chiamarlo a rispondere (per approfondimenti, si v. FAZIO A., *Contrasto alle frodi iva ed eterogenesi dei fini: note critiche a margine di una "sorprendente" sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 2, in partic. 671).

Per quanto qui interessa, la contestazione principale mossa dall'amministratore alla pretesa impositiva avanzata dal Fisco bulgaro attiene alla presunta incompatibilità di siffatto meccanismo di responsabilità solidale con il diritto dell'Unione e, in particolare, con la Direttiva IVA.

Lo stesso giudice del rinvio, interrogandosi sulla compatibilità con il diritto europeo di questa modalità di creare all'occorrenza un soggetto passivo del tributo, diverso dall'obbligato principale, sottopone alla CGUE la seguente primaria questione pregiudiziale: se l'art. 9 della Convenzione TIF, in combinato disposto con l'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE (anche nota come Direttiva IVA), «*debba essere interpretato nel senso che non osta, nel settore armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto, a una norma giuridica nazionale come quella prevista all'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK [codice bulgaro di procedura del contenzioso tributario e previdenziale, n.d.r.] la cui applicazione comporta la responsabilità solidale ex post di una persona fisica che non è soggetto passivo, e non è debitrice dell'IVA, ma la cui condotta infedele ha determinato il mancato assolvimento di detta imposta da parte della persona giuridica soggetto passivo che ne è debitrice*».

Come si vedrà nel prosieguo, la CGUE, con sentenza del 13 ottobre 2022, causa C-1/21, MC ha risolto in maniera del tutto non condivisibile la questione.

Quello che preme sin da subito evidenziare è che non si tratta di una pronuncia riconducibile al recente indirizzo giurisprudenziale europeo volto a contrastare le c.d. "frodi carosello" in assenza, nella Direttiva IVA, di norme specifiche idonee a sanzionare tutti i soggetti partecipanti a tali frodi (su questo filone di recenti pronunce, si v. DE IESO C., *L'evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2023, 1, in partic. 74 ss. Più in generale, sui numerosi interventi – nazionali e sovranazionali – finalizzati a contrastare la piaga delle frodi perpetrate a danno di tale tributo, si vedano GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, in partic. 10 ss.; ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, 2010, 12, 962 ss.; TOMA G.D., *La frode carosello nell'IVA (parte seconda) - Risvolti tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 6, 1381 ss.; TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, 5, 1213-1214; PURPURA A., *Potenziali benefici, rischi e limiti del "Transaction Network Analysis" quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra-UE*, in *Riv. tel. dir. trib.* 2019, 2, XV, 596 ss.; DE FLORA M.G., *La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi iva*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1168 ss.; SCRIMIERI F., *Onere della prova "complesso" nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 317 ss.).

Si tratta, piuttosto, di una sentenza priva di precedenti, nella quale la CGUE si spinge ad affermare che la legittima aspettativa che la suddetta Direttiva si applichi soltanto con riguardo ai soggetti passivi del tributo può recedere dinanzi alla tutela ("ad ogni costo", verrebbe da dire) degli interessi finanziari dell'Unione Europea, obiettivo da assicurare mediante l'esatta riscossione dell'IVA.

Una presa di posizione che, come è stato giustamente notato, travalica i limiti posti dalle norme di diritto positivo, addirittura provocando, nel caso di specie, l'effetto di sovvertire il tradizionale meccanismo di funzionamento dell'IVA (cfr. FAZIO A., *op. cit.*, in partic. 669. Per approfondire, sul sistema comune dell'IVA, si veda ampiamente COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000).

Nel presente lavoro, allora, con particolare riguardo alla soluzione interpretativa adottata dalla CGUE, si tenterà di metterne in luce le criticità.

2. La Corte di Giustizia UE ha, dapprima, ricordato che, in virtù dell'art. 273 della Direttiva IVA, agli Stati membri è riconosciuto il potere discrezionale di adottare tutti i mezzi ritenuti idonei a contra-

stare efficacemente l'evasione e assicurare l'integrale riscossione dell'IVA, affermando, poi, che tale potere incontra l'unico limite rappresentato dal rispetto del principio di proporzionalità.

Dunque, la stessa CGUE si rende conto che i meccanismi nazionali che prevedono una responsabilità solidale "su base oggettiva" per il versamento dell'IVA contrastano con il portato di garanzie di cui al principio di proporzionalità, dal momento che eccedono quanto è necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione del tributo.

A detta della Corte, tuttavia, si tratta di una incompatibilità che può essere superata laddove la normativa nazionale preveda la facoltà per l'obbligato in solido di fornire la prova di essere del tutto estraneo alla condotta omissiva dell'obbligato principale.

Ad esempio, il soggetto dovrebbe riuscire a dimostrare di avere agito in buona fede.

Diversamente, l'eventuale compimento – come nel caso di specie – di atti in malafede idonei a determinare un concorso con l'obbligato principale nell'evasione dell'IVA dovuta, giustificherebbe la possibilità di obbligare un soggetto diverso dall'obbligato principale a versare il tributo, senza peraltro determinare una violazione del principio di proporzionalità.

La CGUE giunge così a ritenere il meccanismo di responsabilità solidale previsto dal diritto bulgaro compatibile con il principio europeo di proporzionalità: tale meccanismo, posto che prevede la responsabilità solidale dell'amministratore della società per il versamento dell'IVA da quest'ultima dovuta al solo ricorrere di determinate circostanze, su tutte l'acclarata malafede dei comportamenti posti in essere dal soggetto in questione, sarebbe perfettamente in linea con il disposto di cui all'art. 273 della Direttiva, trattandosi di un adeguato e legittimo strumento per contrastare le evasioni del tributo.

**3.** Tale soluzione interpretativa si reggerebbe sul richiamo della giurisprudenza precedente contenuto nella sentenza in commento. Ma l'equivoco è proprio qui.

La decisione della Corte si basa su argomentazioni adottate in casi totalmente inconferenti rispetto al caso di specie, perché strettamente riferibili ad ipotesi in cui risultava acclarata la consapevolezza del cessionario – oltretutto soggetto passivo ai fini IVA alla pari del cedente – a partecipare ad una catena fraudolenta col fine di evadere il tributo (come sottolinea FAZIO A., *op. cit.*, 676 il principale riferimento della Corte è la sentenza della CGUE, 20 maggio 2021, causa C-4/20, *Alti*, erroneamente richiamata a supporto diverse volte all'interno della decisione).

La soluzione adottata nel caso *Alti* prendeva infatti le mosse dal presupposto che i soggetti chiamati a rispondere in solido del versamento dell'IVA dovuta fossero due soggetti passivi e non, come nel caso di specie, un soggetto passivo obbligato principale (la società debitrice dell'IVA) e un "non" soggetto passivo (l'amministratore della società).

Ne deriva, in totale spregio della Direttiva, l'attribuzione per via pretoria della soggettività passiva ai fini IVA ad un soggetto – l'amministratore – che non ha nulla a che vedere con le operazioni poste in essere dall'unico soggetto passivo – la società – rilevanti ai fini del tributo.

Sembra opportuno ricordare che, ai fini dell'applicazione del tributo, la Direttiva IVA prevede che una condizione necessaria debba rinvenirsi proprio nella sussistenza del requisito "soggettivo": un'operazione deve essere assoggettata ad IVA solo laddove venga posta in essere da chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività (*cf.* gli artt. 2 e 9 della Direttiva 2006/112/CE).

Nelle stesse lucide conclusioni del 2 giugno 2022 rassegnate dall'Avv. Generale Kokott, incredibilmente disattese dalla Corte nella sentenza che si annota, si avvertiva che interpretando "a livello sistematico" l'art. 273 della suddetta Direttiva sarebbe stato possibile evincersi l'inapplicabilità del disposto normativo al caso di specie.

Sebbene il contenuto della norma possa apparire "inafferrabile" – limitandosi a prevedere genericamente che gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA – già il dato letterale della disposizione può risultare chiarificatore; nel senso che la possibile estensione degli obblighi si riferisce sempre e solo ai soggetti

passivi ai sensi della Direttiva IVA, di modo che non sarebbe consentito agli Stati membri di imporre obblighi a qualsiasi persona che abbia un legame indiretto con il debito dell'IVA di un terzo.

Del resto, come è stato lucidamente notato in dottrina, è la stessa norma che parla di “altri obblighi” o “ulteriori obblighi” (a seconda della versione linguistica della Direttiva presa in esame), con ciò individuandosi degli obblighi “aggiuntivi” ad altri preesistenti che attengono all'applicazione della Direttiva (FAZIO A., *op. cit.*, 679).

Nel ragionamento dell'Avvocato Generale, tale conclusione è peraltro in linea con la finalità che orienta la menzionata Direttiva, la quale disciplina la normativa sostanziale in materia di IVA – cioè, in sintesi, il sorgere del debito d'imposta a carico di un soggetto passivo – escludendo fermamente la possibilità per gli Stati membri di stabilire determinati obblighi a carico delle persone alle quali non si applica la Direttiva IVA. Dunque, non è possibile oltrepassare il limite giuridico rappresentato dalla esclusiva applicabilità della Direttiva IVA ai soggetti passivi del tributo avendo come unico scopo quello di assicurare ad ogni costo il gettito ed evitare l'evasione.

Invero, come è stato segnalato dalla dottrina poc'anzi citata, già esiste nella Direttiva qualche deroga puntualmente individuata (si pensi a quelle previste per le persone giuridiche non soggetti passivi in quanto esse, ad esempio, realizzano anche acquisti intracomunitari oppure possono diventare debentrici del tributo), tuttavia ricondurre nella cerchia dei soggetti che potrebbero essere destinatari di “ulteriori obblighi” anche coloro che abbiano un qualsiasi legame indiretto con il debito d'imposta di un terzo porterebbe ad una illegittima espansione dell'ambito di applicazione della Direttiva.

Come afferma in maniera molto netta Kokott nelle sue conclusioni: «*qualsiasi collegamento indiretto con la normativa in materia di IVA non è sufficiente a giustificare l'applicabilità del diritto dell'Unione*» (trattasi, peraltro, di una presa di posizione in linea con quanto già espresso dall'Avv. Generale nelle sue conclusioni rese nelle cause riunite IN e JM (C-469/18 e C-470/18, par. 65).

L'Avvocato Generale, ritenendo che il caso di specie non costituisce oggetto della Direttiva IVA e non ricade nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, giunge quindi a sostenere che “*la Corte non è competente a pronunciarsi sulle questioni sollevate nel presente procedimento*”.

4. La CGUE ha superato le condivisibili argomentazioni giuridiche dell'Avv. Generale sostenendo che, dal momento che incombe sugli Stati membri l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative volte a garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nei loro rispettivi territori e a combattere contro le frodi, il meccanismo di responsabilità solidale bulgaro rientra perfettamente nell'ambito di applicazione dell'art. 273 della Direttiva IVA, costituendo uno strumento adeguato ad assicurare l'esatta riscossione del tributo. Di qui la compatibilità del predetto meccanismo con il diritto europeo.

Così facendo la Corte UE, basando tutto il proprio ragionamento sulla necessità di legittimare qualsiasi misura nazionale che sia diretta alla riscossione integrale dell'IVA e al contrasto all'evasione, ha finito per avallare una ingiustificata dilatazione dell'ambito applicativo della Direttiva IVA, con particolare riguardo all'art. 273, anche a persone che non sono soggetti passivi IVA.

Nessuno dubita della gravità che ha ormai assunto il fenomeno delle frodi IVA nel contesto europeo e, quindi, è comprensibile e apprezzabile l'affannosa ricerca da parte della CGUE dei migliori strumenti di contrasto a tale piaga.

Il tema degli strumenti a disposizione degli Stati membri al fine di contrastare le pratiche di evasione o di elusione fiscale internazionale è di estrema attualità; ciò perché, come è stato ben messo in luce in dottrina, tali pratiche non determinano soltanto perdite di bilancio per i singoli Stati membri, ma provocano una lesione profonda del fondamentale principio di giustizia fiscale, incidono sulla movimentazione dei capitali, distorcendone il flusso naturale, «*e - profilo ancora più preoccupante - sulle condizioni di concorrenza interne al mercato unico europeo, pregiudicando sia il corretto funzionamento sia l'equilibrio di questo*» (PURPURA A., *op. cit.*, 1).

Tuttavia, ciò non toglie il fatto che pronunce come quella che si annota non dovrebbero spingersi oltre, fino a creare surrettiziamente nuovi presupposti di applicabilità dell'IVA.

Non si dovrebbe mai superare il limite giuridico rappresentato dalle norme di riferimento e dai principi che governano il funzionamento di una determinata imposta.

La criticità emerge quando si inizia ad avallare meccanismi – come quello, nel caso di specie, di responsabilità solidale nel versamento dell’IVA – che producano l’effetto di rendere soggetti passivi del tributo persone che non lo sono affatto, «con il solo scopo di incassare a “qualsiasi costo” l’IVA non versata dal soggetto passivo designato per legge» (FAZIO A., *op. cit.*, 684).

Si rischia di travolgere i diritti fondamentali delle persone, le quali, in uno Stato di diritto, devono sempre e comunque potersi affidare al canone imprescindibile della *certezza del diritto*.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000

DE FLORA M.G., *La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1168 ss.

DE IESO C., *L'evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2023, 1, in partic. 74 ss.

FAZIO A., *Contrasto alle frodi iva ed eterogenesi dei fini: note critiche a margine di una “sorprendente” sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 2, 669 ss.

GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013

PURPURA A., *Potenziali benefici, rischi e limiti del “Transaction Network Analysis” quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra-UE*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2, XV, 596 ss.

SCRIMIERI F., *Onere della prova “complesso” nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 317 ss.

TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, 5, 1213-1214

TOMA G.D., *La frode carosello nell'IVA (parte seconda) - Risvolti tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 6, 1381 ss.

ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, 2010, 12, 962 ss.

## Prime considerazioni sulla c.d. Direttiva BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) (\*)

*First considerations on the so-called BEFIT Directive (Business in Europe: Framework for Income Taxation)*

TOMMASO DI TANNO

### Abstract

Il contributo analizza le principali prescrizioni della Direttiva BEFIT, mettendole a confronto, dove necessario, con le analoghe - se esistenti - indicazioni provenienti dalla Direttiva UE 2022/2523 (*Global Minimum Tax - GMT*)

**Parole chiave:** Direttiva BEFIT, *Global Minimum Tax*, base imponibile, gruppi societari

### Abstract

*The essay analyzes the main provisions of the BEFIT Directive, comparing them, where necessary, with the similar - if existing - indications coming from the EU Directive 2022/2523 (Global Minimum Tax - GMT)*

**Keywords:** BEFIT Directive, *Global Minimum Tax*, tax base, corporate groups

**SOMMARIO:** **1.** La Direttiva BEFIT nel contesto dei progetti europei sulla fiscalità delle imprese di grandi dimensioni. - **2.** Ambito di applicazione delle Direttiva BEFIT. - **3.** Determinazione della *tax base*. - **4.** Aggregazione dei risultati fiscali preliminari. - **5.** Allocazione della BEFIT *tax base* netta. - **6.** Rapporti tra la Direttiva BEFIT e i regimi nazionali. - **7.** Obblighi dichiarativi/Gestione delle controversie. - **8.** Conclusioni.

**1.** La Direttiva BEFIT (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*) si inserisce in quel percorso, da tempo avviato, avente l'obiettivo di creare un cosiddetto *level playing field* - quantomeno in ambito tributario - per lo svolgimento di attività imprenditoriali sul territorio unionale.

Si era, infatti, già tentato nel 2011(1), e poi ancora nel 2016(2), di stabilire una base imponibile comune per le imprese di grandi dimensioni ivi operanti (*Common Corporate Consolidated Tax Basis*, "CCCTB"). Ma questi tentativi non hanno sortito un risultato positivo per molteplici ragioni riconducibili, soprattutto, alla mancata consapevolezza del freno che l'inesistenza di una simile regolamentazione comune arreca allo sviluppo dell'economia della Comunità.

(\*) Testo dell'audizione informale dell'Autore dinanzi la XIV Commissione Politiche dell'Unione Europea della Camera dei deputati (1° febbraio 2024).

(1) COM (2011) 121/4 final.

(2) COM (2016) 686final; COM (2016) 683 final.

Il nuovo contesto venutosi a creare a causa dell'esplosione del fenomeno dell'economia digitale - e della sfacciata capacità delle imprese del settore di sfuggire ad ogni forma di tassazione - ha fatto da propulsore alla ricerca di nuovi equilibri e, quindi, anche alla necessità di disporre di nuovi strumenti più idonei a fronteggiare un fenomeno dannoso - visibilmente crescente - e capace di incidere sul patto fiscale che deve caratterizzare, invece, i rapporti fra membri di qualsiasi comunità evoluta.

Si è così, individuata, a livello mondiale (OCSE), la cosiddetta “*Two Pillars Solution*”, portatrice, da un lato, di una allocazione della tassazione non correlata all'esistenza di elementi fisici ma rapportata (prevalentemente) alla mera presenza sul mercato dei consumatori (Pillar 1) e riservata alle sole imprese di grandissima dimensione (oltre 20 miliardi di euro di fatturato annuo); dall'altro, della fissazione di un livello minimo di tassazione (15%) tendente ad evitare la corsa al ribasso delle aliquote effettive (al di là di quelle edittali) riservata a gruppi con fatturato annuo superiore a “soli” 750 milioni di euro (Pillar 2).

Mentre l'adozione del Pillar 1 (creatura al momento solo OCSE) stenta ancora a decollare, il Pillar 2 è divenuto ormai norma vincolante a livello Comunitario essendo stato tradotto nella Direttiva UE 2022/2523 (*Global Minimum Tax*, “GMT”) con obbligo di adozione nei vari Stati Membri a partire dal 1° gennaio 2024. L'Italia si è già adeguata a questa prescrizione con il varo del D.Lgs. 28 dicembre 2023, n. 209 (il “Decreto”).

Nella considerazione che la Direttiva BEFIT interviene su materia, a questo punto, già regolamentata – sia pure con finalità parzialmente diverse – dalla GMT, occorre domandarsi, innanzitutto, quale possa essere la sua utilità e, ove questa fosse confermata, quali sono le possibili intersezioni ed eventuali contraddizioni che emergono dalla possibile convivenza delle stesse.

Procederò, quindi, nei paragrafi che seguono a verificare le principali prescrizioni della Direttiva BEFIT e, dove necessario, metterle a confronto con le analoghe – se esistenti – indicazioni provenienti dalla GMT.

2. Le disposizioni generali di cui al Capo I (artt. 1 - 3) definiscono un ambito di applicazione duplice, uno obbligatorio ed un altro facoltativo, così distinti:

- 1) *l'ambito di applicazione obbligatorio* comprende i gruppi - nazionali o multinazionali - con ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro in almeno due degli ultimi quattro esercizi. Si tratta quindi degli stessi gruppi destinatari della Direttiva GMT e della Direttiva (UE) 2016/881 (DAC4) sulla rendicontazione *Country by Country Reporting Standard* (“CbCR”);
- 2) *l'ambito di applicazione facoltativo* comprende invece i gruppi nazionali o multinazionali con ricavi annui inferiori a 750 milioni di euro, che – al ricorrere di alcuni requisiti – possono optare volontariamente per l'applicazione della Direttiva BEFIT.

In particolare, rientrano (o possono rientrare, in caso di applicazione opzionale) nell'ambito applicativo della Direttiva BEFIT:

- le società del gruppo residenti in uno degli Stati membri a condizione che (i) assumano una delle forme tassativamente previste dall'allegato I; (ii) siano soggette ad una delle imposte sul reddito di cui all'allegato II (o imposta analoga introdotta successivamente); e (iii) siano la capogruppo ovvero siano consolidate voce per voce dalla capogruppo;
- le stabili organizzazioni localizzate in uno degli Stati membri a condizione che (i) siano soggette ad una delle imposte sul reddito di cui all'allegato II (o imposta analoga introdotta successivamente); e (ii) abbiano come sede centrale (casa madre) la società capogruppo o altra società consolidata voce per voce.

La tecnica di allegare alle Direttive in materia di imposizione elenchi che specificino quali sono le forme societarie e le imposte sui redditi previste dagli ordinamenti nazionali rilevanti ai fini dell'applicazione delle Direttive stesse non rappresenta una novità. Basti pensare, ad esempio, alla c.d. Direttiva madre-figlia e alla Direttiva interessi e royalties.

La peculiarità della Direttiva BEFIT risiede tuttavia nell'espressa attribuzione alla Commissione del potere di adottare atti delegati al fine di modificare gli elenchi delle forme societarie (allegato I) e delle

imposte sul reddito delle società (allegato II) rilevanti, per tenere conto delle modifiche apportate dai singoli Stati membri nella propria legislazione nazionale (art. 2, par. 8).

In materia di atti delegati, l'art. 290 TFUE prevede che «*un atto legislativo può delegare alla Commissione il potere di adottare atti non legislativi di portata generale che integrano o modificano determinati elementi non essenziali dell'atto legislativo*» (enfasi aggiunta). Nel caso di specie potrebbero sorgere dubbi sulla “non essenzialità” degli elementi oggetto dell'atto delegato, in quanto la ricomprensione di una data forma societaria o di una data imposta sui redditi negli elenchi allegati alla Direttiva amplia di fatto l'ambito di applicazione della Direttiva stessa. Tale ampliamento potrebbe avvenire prescindendo dalle reali intenzioni che possono spingere uno Stato membro ad introdurre una nuova forma societaria. Inoltre dovrebbe essere meglio specificato in base a quale criterio – che non sia quello della discrezionalità – la Commissione dovrebbe “*tener conto*” delle modifiche apportate nei singoli ordinamenti interni.

Oltre alle condizioni sopra elencate, il concetto di “Gruppo BEFIT” prevede che rientrino nell'ambito di applicazione della proposta di Direttiva solo le entità che (a) soddisfano la soglia di proprietà del 75% (artt. 5 e 6) e che (b) siano localizzate in uno degli Stati membri in quanto il diritto dell'Unione Europea si applica solo al suo interno e non vincola i Paesi terzi. È previsto un *holding period* minimo di almeno 9 mesi.

Il requisito del controllo (*holding period*) deve essere verificato a due livelli:

- (i) si deve trattare di società che hanno la qualifica di controllate secondo la definizione del principio contabile adottato dalla capogruppo (art. 3, n. 1); ed
- (ii) è richiesto un “controllo qualificato” definito come la detenzione diretta o indiretta del 75% dei diritti di proprietà o dei diritti agli utili (art. 5).

Le ragioni per le quali è stata prevista una soglia di controllo (così tanto) “qualificato” non sono state ben chiarite, anche se potrebbero essere connesse alla necessità di limitare l'applicazione della Direttiva BEFIT a gruppi fortemente integrati sotto il profilo civilistico così da garantire il giusto *trade off* tra gli adempimenti richiesti dalla Direttiva BEFIT e i benefici che ne dovrebbero derivare.

La Direttiva BEFIT introduce inoltre una soglia di rilevanza “aggiuntiva” per i gruppi la cui *capogruppo sia residente fuori dal territorio dell'Unione Europea*. In quest'ultima ipotesi, la Direttiva trova infatti applicazione *soltanto se* i ricavi consolidati del gruppo nell'ambito dell'Unione Europea non siano inferiori al 5% dei ricavi totali oppure non siano inferiori a 50 milioni di euro in almeno due degli ultimi quattro periodi d'imposta. La previsione di tale “soglia di rilevanza” – che potrebbe creare differenze di trattamento tra i gruppi con ricavi consolidati pari o superiori a 750 milioni di euro a seconda della localizzazione o meno della capogruppo in uno Stato membro – è stata giustificata nell'ottica di garantire che i requisiti richiesti dalla Direttiva BEFIT siano proporzionati ai suoi benefici (*Explanatory Memorandum*, 14).

Dall'analisi delle condizioni sopra rappresentate, emerge che il perimetro del Gruppo BEFIT, prevedendo il rispetto di requisiti più stringenti, differisce da quello del gruppo individuato ai fini dell'applicazione della Direttiva GMT. Non appare quindi raggiunto l'enunciato obiettivo di voler “*allineare l'ambito di applicazione obbligatorio al pilastro 2*” (*Explanatory Memorandum*, 14), con la necessità di prevedere un coordinamento tra le due discipline.

La definizione dell'ambito di applicazione della Direttiva BEFIT non consente di individuare con certezza le regole che le entità del gruppo consolidate *line by line* – ma nei confronti delle quale è prevista una soglia di partecipazione inferiore al 75% – debbano applicare per determinare la propria base imponibile. In particolare, non è chiaro se queste siano necessariamente tenute a determinare la base imponibile secondo le regole nazionali o possano optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole della Direttiva BEFIT. Dal tenore letterale del comma 7 dell'art. 2 non sembrerebbe esservi tale possibilità, con la conseguenza che all'interno dello stesso Gruppo vi possono essere entità – pur pienamente controllate – che sono assoggettate ad un trattamento differenziato (secondo che la relativa partecipazione superi o meno la soglia del 75%).

3. La determinazione della base imponibile si ispira al principio di stretta derivazione dal risultato contabile netto d'esercizio calcolato in conformità ad unico principio contabile per tutto il Gruppo BEFIT, prima delle rettifiche da consolidamento, aggiustato poi per effetto di una serie di variazioni in aumento e diminuzione, similmente a come avviene per la determinazione del reddito (o della perdita) rilevante ai fini della Direttiva GMT (c.d. *GloBE Income*).

In particolare, come previsto dall'art. 7 della Direttiva BEFIT, il punto di partenza è costituito dall'utile o dalla perdita contabile netta ("*Financial accounting net income or loss*" o "*FANIL*"), conseguiti da ciascun membro del Gruppo BEFIT in un dato esercizio, cui sono apportate alcune variazioni in aumento o in diminuzione previste nei successivi articoli da 8 a 41 della Direttiva BEFIT. Si ottengono così i risultati fiscali preliminari ("*preliminary tax results*") dei singoli membri del Gruppo BEFIT, che aggregati tra loro costituiscono la base imponibile BEFIT.

Prima di indicare esplicitamente gli aggiustamenti richiesti per la determinazione del risultato fiscale preliminare, la Direttiva BEFIT stabilisce alcuni principi generali, prevedendo, in particolare, all'art. 4 che i costi inclusi nel FANIL sono deducibili dal risultato fiscale preliminare dell'entità solo nella misura in cui gli stessi siano stati sostenuti nel suo "*direct business interest*"; nozione che acquisisce quindi una rilevanza centrale come presupposto da rispettare per la deducibilità di qualsiasi costo da parte di un membro del Gruppo BEFIT (e che potrebbe essere ricondotta al concetto di "inerenza" ben noto all'ordinamento tributario italiano).

Si tratta, tuttavia, di un concetto inedito nello scenario europeo, estraneo anche alla Direttiva GMT. Tale presupposto richiede una valutazione *ex post* che, soprattutto in assenza di una definizione in merito all'esatto significato da attribuire all'espressione "*direct business interest*", rischia di ingenerare incertezze interpretative, oltre a rappresentare un (ulteriore) scostamento dal sistema GMT.

Più in generale, la determinazione della BEFIT *tax base* presenta delle peculiarità rispetto a quanto previsto dalla Direttiva GMT per la determinazione del *GloBE Income*, che sono connesse principalmente alla scelta dei principi contabili utilizzabili e agli aggiustamenti da apportare al FANIL.

Per quanto concerne i principi contabili da utilizzare, la Direttiva BEFIT prevede che la determinazione della base imponibile avvenga secondo:

- (i) il principio contabile utilizzato dalla capogruppo per la redazione del bilancio consolidato, se la medesima è residente in uno Stato membro; ovvero
- (ii) il principio contabile dell'entità (operante nella UE) che presenta la dichiarazione, se la capogruppo è residente in uno Stato terzo, con la particolarità che deve trattarsi di un "*Acceptable Financial Accounting Standard*" a livello dell'Unione Europea, intendendosi per tali gli IFRS adottati dall'Unione a norma del regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali, nonché i principi contabili generalmente accettati dagli Stati membri (c.d. Local GAAP).

Diversamente, la Direttiva GMT consente di utilizzare ai fini della determinazione del *GloBE Income* anche gli "*Authorised Financial Accounting Standard*" nel cui ambito sono ricompresi, oltre a quelli inclusi nell'elenco dei principi contabili conformi, quelli consentiti dall'Organismo contabile autorizzato della giurisdizione in cui è localizzata l'entità, garantendo così una maggiore flessibilità.

Come anticipato, differenze rispetto alla Direttiva GMT si rilevano anche con riferimento agli "*Adjustment*" da apportare al FANIL.

Gli aggiustamenti previsti dalla Direttiva BEFIT sono elencati nella sezione II (artt. 8-21):

- (i) le voci seguenti sono incluse, vale a dire reintegrate nel caso in cui siano state dedotte o non siano già state registrate nei documenti contabili: attività finanziarie possedute per negoziazione (art. 11); oneri finanziari corrisposti a parti esterne al Gruppo BEFIT in eccesso rispetto alla norma relativa ai limiti sugli interessi di cui alla Direttiva contro le pratiche di elusione fiscale (art. 13); rettifiche del *fair value* (valore equo) e plusvalenze percepite dalle imprese di assicurazione vita nel contesto di contratti collegati a quote/a un indice (art. 14); ammende, sanzioni e pagamenti illegali quali tangenti (art. 16); imposte sulle società già pagate o imposte integrative in applicazione del pilastro 2 (art. 17).

(ii) le voci seguenti vengono escluse, ossia sottratte dal FANIL se figuravano nella contabilità finanziaria: dividendi e plusvalenze o perdite su azioni o partecipazioni, in caso di proprietà significativa e fatto salvo il caso in cui tali partecipazioni siano detenute a fini di negoziazione o da un'impresa di assicurazione vita (artt. da 8 a 11 e art. 14); utili o perdite di stabili organizzazioni (art. 12); reddito del trasporto marittimo soggetto a un regime nazionale di imposta sul tonnellaggio (art. 15); deduzione per plusvalenze su attività di sostituzione (art. 18); costi di acquisizione, costruzione e miglioramento di attività ammortizzabili, in quanto tali costi saranno già parte del valore ammortizzabile, nonché sovvenzioni direttamente collegate a tale valore, in quanto le sovvenzioni non dovrebbero figurare né negli ammortamenti né nella base imponibile (art. 19); utili non realizzati o perdite non realizzate derivanti da fluttuazioni dei cambi delle valute sulle immobilizzazioni (art. 20). La norma di cui all'art. 21 esclude inoltre qualsiasi importo relativo a rettifiche in una fase successiva all'assegnazione di cui all'art. 48. Di conseguenza tali voci non fanno parte del risultato fiscale preliminare, il che evita il rischio di doppia contabilizzazione.

Gli *Adjustment* da apportare al FANIL ai sensi della Direttiva GMT sono talvolta più complessi ma numericamente inferiori. Inoltre vi sono alcune voci che vengono trattate diversamente ai fini dei due regimi: ad esempio i dividendi e le plusvalenze - ove ne ricorrano i requisiti - sono esclusi dal calcolo del *GloBE Income* al 100%, mentre ai fini BEFIT è prevista l'esclusione "solo" per il 95%.

Le differenti modalità di determinazione della BEFIT *tax base* rispetto a quelle previste per la determinazione del *GloBE Income* - oltre a generare un aggravio di adempimenti derivanti dalla necessità di effettuare calcoli tra loro diversi e a complicare il processo di implementazione della Direttiva BEFIT - rischiano di comportare anche l'emersione di disallineamenti che dovrebbero poi essere riconciliati. La proposta BEFIT non indica regole gerarchiche tra le due normative; tuttavia, il Considerando n. 9 del preambolo manifesta «la necessità di allinearsi alla direttiva (UE) 2022/2523», lasciando intendere un'implicita deferenza nei confronti del quadro normativo del Pillar 2.

4. Il Capo III (artt. 42-49) contiene le norme per l'aggregazione (prima) e la riassegnazione (poi) della base imponibile.

In particolare, i risultati fiscali preliminari di tutti i membri del gruppo BEFIT sono riuniti in un unico aggregato a livello di gruppo dell'Unione Europea, che costituirà la "base imponibile BEFIT". Ciò, nelle intenzioni della Direttiva BEFIT, dovrebbe comportare diversi vantaggi rappresentati da:

1. la compensazione transfrontaliera delle perdite;
2. una più agevole conformità della determinazione dei prezzi di trasferimento;
3. l'esclusione di ritenute alla fonte sui pagamenti di royalty, interessi e simili all'interno del Gruppo BEFIT.

Le regole di aggregazione dei risultati imponibili non sono tuttavia esenti da criticità. Le differenze che si registrano rispetto al sistema Pillar 2 moltiplicano gli adempimenti in capo ai gruppi che ricadono nell'ambito di applicazione di entrambe le Direttive e fanno sorgere esigenze di coordinamento tra le due discipline.

Una prima differenza si ravvisa con riferimento al meccanismo di compensazione transfrontaliera delle perdite.

La Direttiva BEFIT prevede che il consolidamento dei risultati imponibili avvenga a livello dell'Unione Europea e consente una compensazione piena tra i redditi e le perdite di tutte le entità del gruppo, dando così luogo ad una *tax base* comunitaria che viene poi allocata tra i vari Stati membri sulla base di una formula di assegnazione che tiene conto dei risultati imponibili medi registrati, da una parte, dal gruppo nel suo complesso e, dall'altra, dall'entità singolarmente considerata. Diversamente, nell'ambito della disciplina delineata dalla Direttiva GMT, i risultati delle entità del gruppo vengono determinati per singola giurisdizione ai soli fini del calcolo dell'*Effective Tax Rate* ("ETR") e, in ogni caso, escludendo le entità in perdita. Da ciò deriva che le perdite di un'entità del gruppo non vengono utilizzate in compensazione del *GloBE Income* (neppure a livello di *jurisdiction*) e potranno esclusivamente essere

portate ad abbattimento delle future imposte dovute dall'entità che le ha generate, in forza della ricomprensione delle imposte anticipate tra le *Covered Taxes*.

Gli effetti positivi dell'aggregazione dei risultati fiscali preliminari, rappresentati dalla piena circolazione orizzontale e verticale delle perdite a livello di gruppo, potrebbero giustificare il diverso perimetro di gruppo rispetto a quello previsto ai fini Pillar 2 e le complicazioni che da ciò ne derivano. Tuttavia, all'esito dell'allocazione della BEFIT *tax base* netta, la quota assegnata a ogni Stato membro interessato potrebbe risultare superiore rispetto al *GloBE Income* della giurisdizione con la possibilità concreta che ne emerga una certa percentuale di *Top up Tax* (cioè la GMT dovuta) da prelevare a copertura dell'ETR minimo del 15% sull'eventuale ammontare della quota (extra) di profitto BEFIT attribuito. Per coordinare le due normative si potrebbe forse ipotizzare (e far recepire in sede OCSE) che l'intero territorio dell'Unione – considerata l'adozione della Direttiva GMT da tutti i paesi della stessa – possa essere considerato come un'unica *jurisdiction* ai fini del Pillar 2.

A ciò si aggiunga che la previsione di una soglia di partecipazione per far parte nel Gruppo BEFIT fissata al 75% dei diritti di proprietà o dei diritti agli utili – e, quindi, tendenzialmente più alta rispetto a quelle generalmente previste dagli ordinamenti interni per il consolidato nazionale (si ricordi che, ad esempio, l'art. 117 TUIR richiede una partecipazione del 50,01%) – può limitare la compensazione transfrontaliera delle perdite, fino a dar luogo ad ipotesi di *over taxation* ove una certa entità in perdita rimanga esclusa dal perimetro del Gruppo BEFIT per ragioni di controllo<sup>(3)</sup>.

Per consentire la migliore circolazione delle perdite sarebbe necessario ridefinire il perimetro soggettivo del gruppo BEFIT per avvicinarlo a quello del gruppo ai fini del Pillar 2, nel quale sono ricomprese tutte le entità consolidate *line by line* o, comunque, abbassare le soglie di partecipazione in linea con quanto previsto dai regimi domestici di consolidamento.

Restando in tema di (asseriti) vantaggi che dovrebbero derivare dall'aggregazione dei singoli risultati imponibili, sembra opportuno sollevare qualche dubbio anche con riferimento all'effettiva portata che potrà avere in concreto l'esclusione dalle ritenute alla fonte sui flussi di pagamento a titolo di interessi, canoni e simili che intervengono tra i vari membri del Gruppo BEFIT.

Innanzitutto, nell'ottica di garantire una maggiore certezza, dovrebbe essere meglio definito l'ambito applicativo dell'esclusione, specificando quali forme di tassazione alla fonte rientrano nella definizione di cui all'art. 43 della Direttiva BEFIT che, nella formulazione attuale, fa riferimento a “*any source taxation*”; espressione forse un po' troppo vaga.

In secondo luogo, un non trascurabile elemento di complessità ed incertezza deriva dal fatto che la Direttiva BEFIT subordina l'esclusione dalla ritenuta alla verifica del requisito di *beneficial ownership* in capo al membro del Gruppo destinatario del pagamento. Tuttavia, in assenza di regole specifiche in

---

(3) Al riguardo un esempio utile a comprendere le ragioni che conducono a ipotesi di *over taxation* è quello fornito da Assonime nella risposta n. 1/2024 alla consultazione pubblica indetta dalla Commissione UE sulla Direttiva BEFIT: «Per esemplificare il tema, assumiamo che un gruppo multinazionali con ricavi consolidati non inferiori a 750 milioni di euro sia presente nel territorio dell'Unione con tre entità: la società A (residente in Italia) che controlla al 51 per cento la società B (parimenti residente in Italia) e all'80 per cento la società C (residente in Francia). In questo contesto si ipotizzano, per un determinato periodo d'imposta, due ipotesi e cioè che 1) la società A abbia una perdita per -100; la società B un reddito per 100 e la società C un reddito per 50; oppure che 2) la società A abbia un reddito per 100; la società B una perdita per -100; e la società C un reddito per 50. In entrambe queste due ipotesi, il gruppo - secondo le disposizioni attualmente vigenti - realizza a livello di Unione un reddito di 50 che viene assoggettato a tassazione in Francia presso la società C; e ciò tenuto conto che in Italia la partecipazione al consolidato nazionale consente la compensazione della perdita della madre con il reddito della figlia (ipotesi 1) o della perdita della figlia con il reddito della madre (ipotesi 2). Orbene, l'applicazione della BEFIT secondo le regole proposte comporta la frantumazione del gruppo in due parti; da una parte il BEFIT group composto dalla società madre italiana (A) e dalla figlia francese (C) e, dall'altra, la società italiana B che non integra i requisiti di ingresso, rimanendo isolata. Conseguentemente, nell'ipotesi 1), la perdita (100) della controllante A compenserà il reddito (50) della controllata C creando una perdita BEFIT di -50 da riportare in avanti; mentre in Italia la società B verrebbe tassata sul proprio imponibile di 100; nell'ipotesi 2) l'*over taxation* risulta ancora più rilevante, in quanto si viene a creare una BEFIT *tax base* di 150 (che verrà tassata in parte in Francia e in parte in Italia) mentre la perdita (100) della società B sarà riportata in avanti».

merito alle condizioni da rispettare affinché un soggetto possa qualificarsi quale beneficiario effettivo del pagamento, l'onere probatorio che l'entità è tenuta ad assolvere ai fini dell'esclusione dalla ritenuta – sia pur giustificato da esigenze atte a prevenire fenomeni di *profit shifting* – appare proibitivo.

5. La Direttiva BEFIT prevede che, per il “periodo di transizione” compreso tra il 1° luglio 2028 e il 30 giugno 2035 (al più tardi), l'assegnazione della BEFIT *tax base* netta a ciascun membro del Gruppo avvenga in funzione di una «percentuale di assegnazione» data, per ogni esercizio, dal rapporto tra «la media dei risultati imponibili dei tre esercizi precedenti» di ciascun membro e «la somma della media dei risultati imponibili di tutti i membri del gruppo nei tre esercizi precedenti»; con la specificazione che i membri del gruppo in perdita hanno una percentuale di assegnazione pari a zero e non hanno quindi diritto ad alcuna quota della base imponibile.

La determinazione della media dei risultati imponibili dei singoli membri del Gruppo avviene secondo le regole proprie di ciascun ordinamento. Tale soluzione, se da una parte risponde ad esigenze di semplificazione, dall'altra potrebbe comportare degli effetti distorsivi derivanti dai diversi meccanismi di determinazione della base imponibile previste dai singoli ordinamenti nazionali.

La Direttiva BEFIT prevede inoltre che sulla quota di imponibile ad essa assegnata con riferimento a ciascun BEFIT *member* residente sul proprio territorio, *ciascuna giurisdizione sarebbe poi libera di operare ulteriori aggiustamenti* anche finalizzati al riconoscimento di incentivi e agevolazioni fiscali (art. 48).

In particolare, l'art. 48 della Direttiva BEFIT – dopo aver fornito un'elencazione di taluni aggiustamenti da apportare alla quota di imponibile assegnata allo Stato membro – contiene una norma di chiusura particolarmente ampia prevedendo che, oltre alle rettifiche puntualmente previste dal par. 1, «uno Stato membro può consentire che la parte assegnata dei membri del gruppo BEFIT residenti ai fini fiscali o situati sotto forma di stabile organizzazione in tale Stato membro sia incrementata o ridotta mediante elementi aggiuntivi».

La facoltà riconosciuta a favore degli Stati membri dall'art. 48, par. 2 non incontra limiti quantitativi. È lo stesso Considerando n. 14 della Direttiva BEFIT a prevedere che «gli Stati membri sarebbero inoltre liberi di adeguare ulteriormente la quota loro assegnata senza un massimale», con l'effetto che l'operatività della legislazione nazionale in materia di imposte sui redditi delle società resta di fatto piena, *svuotando di significato* la previsione di cui all'art. 1, par. 3, secondo la quale una società soggetta alla Direttiva BEFIT cessa di essere soggetta alla legislazione nazionale in materia di imposta sulle società per tutte le materie disciplinate dalla Direttiva stessa. Gli Stati membri possono infatti procedere ad una vera e propria rideterminazione della base imponibile loro assegnata, riducendo gli effetti che possono derivare dalla compensazione transnazionale delle perdite.

Ebbene, pur riconoscendo l'utilità di preservare la peculiarità dei sistemi fiscali nazionali per riflettere i diversi contesti economici di ciascuno Stato membro, la soluzione di concedere agli Stati membri la possibilità di gestire autonomamente la propria quota di base imponibile, lasciando di fatto impregiudicato il loro potere di incrementarla o ridurla discrezionalmente, *rischia di vanificare gli obiettivi di semplificazione professati dalla Direttiva BEFIT*. Il rischio è che i regimi nazionali continueranno ad operare in parallelo con le norme BEFIT (oltre che con le norme GMT), determinando così un aggravio in termini di oneri di *compliance* in capo alle imprese e di oneri di controllo in capo alle amministrazioni finanziarie.

Da questo punto di vista, risponderebbe ad esigenze di semplificazione e maggiore certezza una soluzione volta ad incrementare l'elenco delle rettifiche previste dal par. 1 dell'art. 48, così da renderlo tassativo, in modo da eliminare una clausola tanto ampia come quella prevista dal par. 2 del medesimo articolo. Quest'ultima soluzione, tuttavia, occorre esserne consapevoli, potrebbe non essere accolta con favore da parte degli Stati membri e ostare al raggiungimento dell'unanimità necessaria all'adozione della Direttiva.

6. In aggiunta alle considerazioni sopra riportate, si osservi che nella Direttiva BEFIT vi sono altri richiami alla normativa nazionale che minano il raggiungimento dell'obiettivo di introdurre un sistema comune di semplificazione e fanno sorgere esigenze di coordinamento derivanti da disallineamenti tra le due normative (nazionale e unionale), che ben potrebbero verificarsi nella pratica.

Un'ipotesi di (possibile) disallineamento si rinviene, ad esempio, con riferimento ai crediti d'imposta concessi per le imposte assolute all'estero, secondo quanto sancito dall'art. 44 della Direttiva BEFIT.

Tale disposizione prevede, in particolare, che gli Stati membri concedano un credito per le imposte pagate da un membro del Gruppo BEFIT in uno Stato diverso da quello di residenza. Il credito d'imposta è determinato in base alle convezioni sulla doppia imposizione o alla legislazione nazionale applicabile e, successivamente, è distribuito tra i membri del Gruppo BEFIT secondo la percentuale di ripartizione di cui all'art. 45. Potrebbero tuttavia sorgere problemi di coordinamento in quanto le disposizioni in materia di crediti d'imposta previste a livello nazionale e quelle previste a livello convenzionale potrebbero divergere tra loro. Sarebbe quindi necessario stabilire regole più chiare sull'interazione tra le norme BEFIT, le leggi nazionali e i trattati contro le doppie imposizioni *quantomeno in ambito Comunitario*.

Un altro disallineamento potrebbe emergere con riferimento alle perdite non compensate registrate da un'entità prima dell'ingresso nell'ambito del Gruppo BEFIT.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 38 e 48, par. 1, lett. a) le perdite ante BEFIT non compensate vanno infatti dedotte dalla quota di base imponibile assegnata alla singola entità che ha registrato le perdite. La formulazione dei citati articoli non contiene tuttavia alcun riferimento alle (eventuali) limitazioni – in termini di tempistiche ovvero di percentuali – che potrebbero essere previste dalle legislazioni nazionali per la deduzione delle perdite. Andrebbe allora nella direzione di un più semplice coordinamento tra la Direttiva BEFIT e la legislazione nazionale la previsione anche con riferimento alla deduzione delle perdite ante BEFIT di una formula analoga a quella utilizzata dall'art. 48, comma 1, lett. h) e j). Le citate disposizioni prevedono infatti che la base imponibile assegnata ai membri del Gruppo BEFIT è ridotta delle voci ivi indicate (donazioni ad enti caritativi e imposte locali) “*nella misura in cui sono deducibili a norma del diritto in materia di imposta sulle società dello Stato membro*”, tenendo quindi in considerazione le eventuali limitazioni poste dall'ordinamento interno per la deduzione di tali elementi.

7. La proposta di Direttiva prevede che l'“*entità che presenta la dichiarazione*” (in linea di principio l'entità controllante capogruppo) presenterà una dichiarazione per l'intero Gruppo BEFIT all'Amministrazione fiscale del proprio Stato di residenza, il quale la condividerà a sua volta con gli altri Stati membri in cui operano gli altri membri del gruppo BEFIT (art. 57) e con cui formerà un gruppo di lavoro *ad hoc* (art. 60, “BEFIT Team”). Ciascun membro del Gruppo BEFIT presenterà inoltre una dichiarazione individuale dei redditi all'Amministrazione fiscale locale per poter applicare le rettifiche stabilite a livello nazionale sulla parte di imponibile assegnata a ciascun Stato (art. 62).

Dal punto di vista dichiarativo vi sarà quindi un aggravio di adempimenti soprattutto a carico dei Gruppi che rientrano sia nell'ambito di applicazione della Direttiva BEFIT che in quello della Direttiva GMT, in quanto essi saranno tenuti a presentare una dichiarazione ai fini BEFIT e una distinta dichiarazione ai fini GMT, che si aggiungono alle dichiarazioni presentate dalle singole entità in ciascuno degli Stati membri in cui il Gruppo opera.

Potrebbe, poi, capitare che il BEFIT Team non raggiunga agevolmente il consenso su una dichiarazione o che possano sorgere delle contestazioni in relazione alla determinazione della base imponibile o alla sua allocazione. Al riguardo, la Direttiva BEFIT prevede che le singole entità del Gruppo possano accedere ai rimedi di natura amministrativa o giudiziaria dinanzi alle competenti autorità dello Stato membro in cui risiedono. Risponderebbe ad esigenze di maggiore certezza ed effettività del diritto di difesa la previsione di rimedi anche a livello sovranazionale, quali il ricorso alle procedure amichevoli di prevenzione delle controversie (previsto tra l'altro dalla Direttiva GMT) e la possibilità di adire anche gli organi giurisdizionali europei (Tribunale UE e CGUE).

8. La Direttiva BEFIT coglie problematiche vere e si confronta adeguatamente con le stesse.

L'adozione della Direttiva GMT comporta un impegno che merita di essere premiato sotto il profilo dei gravosi oneri organizzativi e di compliance che ne derivano.

Il coordinamento fra le due discipline appare da un lato necessario; dall'altro un po' troppo carente.

E ciò vale innanzitutto sul tema dei soggetti coinvolti (partecipazione del 75% in un caso; del 50,1% nell'altro). Ma poi anche per l'eccesso di libertà lasciato ai singoli Stati membri, dopo il processo di riallocazione, nella ulteriore determinazione del reddito imponibile nazionale.

## Una prima picconata (europea) al regime delle società di comodo: prospettive per la “rifondazione” della disciplina

*A first (European) stroke at the Italian regime of shell entities: an overview on reforming of the discipline*

(commento a/notes to CGUE, sent. 7 marzo 2024, causa C-341/22)

GIUSEPPE MERCURI

### Abstract

La Corte di Giustizia dell'UE ha escluso la sussistenza di un nesso logico fra risultati economici insufficienti e la presunzione di evasione o di elusione o di frode. Un rendimento poco soddisfacente, quindi, non è un dato idoneo a legittimare il diniego del diritto di detrazione. È venuto il momento per un'abrogazione dell'attuale disciplina e per una sua “rifondazione” in coerenza con il diritto europeo.

**Parole chiave:** società di comodo, sistema IVA europeo, diritto di detrazione, neutralità, proporzionalità

### Abstract

*The Court of Justice of the European Union ruled out any logical link between insufficient economic results and the presumption of tax evasion, avoidance or fraud. So, a poor performance is not suitable to legitimize the denial of the right to deduct input VAT. The time has come for a repeal of the current Italian regime of shell entities and for its “refounding” consistently with European law.*

**Keywords:** shell entities, EU VAT system, right to deduct VAT input, fiscal neutrality, proportionality

**SOMMARIO:** **1.** I molteplici dubbi sollevati sulla “civiltà” del meccanismo presuntivo: una disciplina alla ricerca di *ratio*. - **2.** I dati assunti dai giudici europei: il concetto di «attività di impresa» - **3.** La rilevanza del diritto di detrazione nel segno della neutralità e proporzionalità. - **4.** Considerazioni conclusive.

**1.** È ampiamente diffusa in dottrina l'idea secondo cui la disciplina delle società di comodo dia luogo ad un trattamento differenziato *in peius* fortemente problematico sotto il profilo della coerenza con i principi fondamentali in materia tributaria (FALSITTA G., *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in *Per un fisco “civile”*, Milano, 1996; STEVANATO D., *Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio?*, in *Dialoghi trib.*, 2014, 2, 142 -145; ID., *Società di comodo, buona giustizia e cattiva legislazione*, in *Dialoghi trib.*, 2014, 1, 31 ss.; ID., *Società di comodo, un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, 47, 3889 ss.; BEGHIN M., *Gli enti collettivi di ogni tipo “non operativi”*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014, 715).

Il primo profilo di criticità risiede, anzitutto, nel contrasto con l'attribuzione in via presuntiva della qualifica di “non operatività” a società ed enti che non raggiungono un determinata soglia di ricavi e,

quindi, l'imputazione "per ascrizione" di redditi figurativi derivanti dall'applicazione di coefficienti a determinati *asset*. Già solo sulla base di tale pseudo-nesso risulta di tutta evidenza il contrasto con una massima di comune esperienza secondo cui "chi non opera, non produce e, quindi, non guadagna", salvo prestare fede in un biblico *effet d'aubaine* derivante dagli stessi cespiti aziendali.

Oltre a questo "problema strutturale" nella costruzione di un regime presuntivo sulla "qualità per quantità", a ciò si aggiunge anche la carenza inferenziale di coefficienti applicati ai valori patrimoniali. Essi trovano applicazione – in specie – con riferimento ad immobili in modo uniforme per qualsiasi cespiti da Vipiteno a Lampedusa senza alcuna differenziazione circa le qualità intrinseche e lo stato di conservazione del bene. È pur vero che, nel tempo sono state introdotte alcune "mitigazioni" alle rigidità iniziali (si pensi ad esempio alla riduzione del coefficiente per gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti), ma si tratta di ben poco per individuare una solida "base fattuale" da cui ritrarre una "potenzialità reddituale" affidabile.

Oltre all'aumento della base imponibile ai fini reddituali ed IRAP, si realizza poi una "discriminazione qualitativa" (anche) di quegli stessi "redditi figurativi", prevedendosi addirittura un significativo aumento dell'aliquota IRES (maggiorazione del 10,5%).

Maggiori perplessità emergono anche se si vuole rintracciare un'adeguata giustificazione di tale regime all'interno del sistema.

Se si indaga l'esistenza di una "ratio antievasiva" (assumendo cioè la fattispecie presuntiva come strumento di ricerca della prova di proventi occultati), allora non si spiega la ragione per cui viene mantenuto «fermo l'ordinario potere di accertamento»: l'Amministrazione finanziaria potrebbe verificare la sussistenza di ulteriori proventi rispetto a quelli rimasti "in potenza" secondo il valore degli *asset*, disponendo di una duplicazione di strumenti che potrebbe condurre anche ad una doppia tassazione. Inoltre, le presunzioni dovrebbero essere concepite come mezzi per agevolare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria sol ove sussistano effettive asimmetrie informative insormontabili. Non risponde ad un sistema basato sulla *rule of law* quello in cui è sufficiente un marchio di "incapacità" (per mancato raggiungimento di una soglia) per desumerne l'"inoperatività" e, quindi, per attribuire il bollino di "evasore". Qualcosa stride fortemente con una tenuta generale di questa ricostruzione presuntiva alla luce della *ratio* di contrasto all'evasione.

Non meno problematico risulta il riconoscimento di una *ratio* antielusiva. Non sarebbe dato intravedere quale sia il vantaggio fiscale indebito. Le società assoggettate ad IRES hanno una tassazione al 24% e la cedolare sugli immobili è del 21% (in alcuni casi si scende anche al 10%). È prevista la tassazione come reddito diverso della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa in capo ai soci o a familiari (art. 67, lett. h-ter; TUIR). Il regime degli immobili meramente patrimoniali non segue la regola di determinazione "a costi e a ricavi", ma le regole poggianti sulle risultanze catastali, con la conseguenza che le spese e gli altri componenti negativi di detti cespiti non sono ammessi in deduzione (art. 90, comma 2, TUIR). E si potrebbe anche proseguire.

La *ratio* potrebbe essere intesa in una "dimensione dirigista", ma sarebbe da comprendere se sia davvero *necessario* un intervento così penalizzante sotto il profilo tributario se non sussiste un nesso logico con una maggiore forza economica di questo tipo di soggetti. Anzi, la misura fiscale sarebbe utilizzata in modo del tutto improprio perché per alcuni tipi societari il meccanismo presuntivo mirerebbe all'espulsione dal mercato di soggetti "non meritevoli" di restarvi (meritevolezza valutata oltretutto secondo parametri discutibili). L'ingerenza pubblica – nel perseguimento di una *ratio* prevalentemente extra-fiscale – sarebbe eccessivamente invasiva sulle scelte e sui risultati dell'impresa, tanto da essere intollerabile in considerazione di ulteriori strumenti meno invasivi (come quelli in sede amministrativa) o comunque in relazione alla prospettiva di abbandonare del tutto tale pretesa, rimettendo i risultati al naturale corso del mercato (come dovrebbe essere in un sistema liberal-democratico).

Se poi si volesse invece tassare maggiormente il "beneficio" ritraibile dalla *separazione patrimoniale* tramite lo schermo societario (chiaramente secondo una "giustificazione sociale" dell'imposta diversa da quella poggiante sulla "capacitazione contributiva"), anche su questo profilo vi sarebbero dubbi se si considera che l'*actio pauliana* è ritenuta esperibile anche rispetto al conferimento di beni in

una società schermo (Cass. n. 2817/1995; n. 10359/1996; n. 1804/2000; n. 23891/2013; n. 23685/2014; n. 2536/2016; n. 2153/2021).

Inoltre, non può sfuggire una contraddizione di fondo in un sistema che vorrebbe orientare mediante espulsione (indiretta) chi non è ritenuto capace di sfruttare i propri cespiti (ripetesi, sulla base di soglie aventi dubbia validità) e, al contempo e con cadenza periodica, agevola l'assegnazione dei beni delle società commerciali in favore di società semplici (da ultimo, v. art. 1, comma 100, L. n. 197/2022). Tant'è che il diritto tributario – tradizionalmente considerato come una materia di “secondo grado” (in ragione del recepimento di istituti derivanti da altre branche del diritto, sia pur con differente grado, talvolta, di autonomia e, talaltra, di vero e proprio particolarismo) – diventa un dato normativo primario agli occhi degli studiosi di diritto commerciale per poter predicare la configurabilità di “società semplici di mero godimento”, risultando quest'ultime non solo come legittime, ma addirittura come favorite dal legislatore (SPADA P., *Dalla società civile alla società semplice di mero godimento*, in *Studio n. 69-2016/I*, Consiglio Nazionale del Notariato).

In questo complesso (ma avvilente) quadro viene da domandarsi se sia riscontrabile un nesso logico fra il dovere tributario (qui configurato come peggiorativo rispetto ad altre fattispecie) e i principi fondamentali del sistema oppure se sia totalmente saltato quel bilanciamento fra l'interesse ad assicurare il concorso alla ripartizione della spesa pubblica e i diritti fondamentali dei contribuenti, quali riflessi nel principio/valore della garanzia della capacità contributiva.

L'allontanamento dalle “altissime ragioni di civiltà giuridica” nel caso di specie rende evidente «un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale» (Corte cost. n. 288/2019).

Si potrebbe replicare che esiste la “prova contraria” attraverso “oggettive situazioni” impedienti il conseguimento di risultati minimi predeterminati dall'art. 30 L. n. 724/1994. Ma anche qui si tratta di un approccio del tutto sproporzionato, in quanto chi gestisce la società – ancorchè sia semplicemente “incapace” e, quindi, ha problemi “soggettivi” nella gestione – sarà tenuto a dimostrare in sede di interpellato o di contenzioso un fatto economico oggettivo che giustifica il mancato ottenimento di “adeguati” introiti, provando così di non essere un “evasore”. Un procedimento siffatto – oltre ad assumere tratti così grotteschi da sembrare ispirato da un romanzo di Bulgakov – risulta oltretutto costoso per la società sotto il profilo della gestione amministrativa e contenziosa della vicenda.

V'è da chiedersi oltretutto come mai un regime come quello delle società di comodo identifichi un *unicum* in tutta Europa. Gli studiosi hanno messo in luce come altre esperienze giuridiche si siano poste il problema delle società fantasma o delle c.d. *letter box* (cfr. PISTONE P. - NOGUEIRA J. - TURINA A. - LAZAROV I., *On the European Commission Consultation on fighting the use of shell entities and arrangements for tax purposes in the EU Feedback to the EU consultation by the IBEF task force on EU law*, in *Intl. Tax Stud.*, 2021, 4, 7 ss.), come nel caso della normativa bulgara, svedese, olandese e danese. Ma in tutti questi casi, anzitutto, gli indici su cui si fonda la presunzione si riferiscono a dati strutturali e organizzativi per comprendere se ricorra (o meno) una “*wholly artificially arrangement*”. Inoltre, non vi è un aggravamento impositivo sul versante figurativo, ma solo il disconoscimento di “benefici fiscali” derivanti da Convenzioni o dal diritto interno.

La disciplina italiana, invece, potrebbe arrivare all'assurdo di qualificare la società come “non operativa” e, allo stesso tempo, di farla rientrare nel regime *Pex* quale “società commerciale”, trattandosi di discipline concorrenti e non già alternative (circ. n. 7/E/2013, 26-27). Quindi, si pone anche un problema di coerenza rispetto alla *ratio* secondo cui il regime in discorso colpirebbe un abuso dello statuto fiscale delle società commerciali (MICELI R., *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2018).

Proprio per tutti questi profili di criticità, gli studiosi chiamati ad approfondire le modalità per contrastare a livello europeo il fenomeno delle *shell companies* hanno sconsigliato di assumere indici correlati al volume d'affari in termini di “remunerazione dei cespiti” (PISTONE P. - NOGUEIRA J. - TURINA A. - LAZAROV I., cit.), non essendo ritenuti conformi agli obiettivi e, come tali, apparendo contrari al principio di proporzionalità.

Nonostante i molteplici dubbi rilevati dalla dottrina, la giurisprudenza italiana ha mantenuto per lungo tempo una posizione *laissez faire* nei confronti del legislatore, negando – forse troppo sbrigativamente – la sussistenza degli estremi per sollevare una questione di legittimità costituzionale (Cass. n. 31259/2021; Cass. n. 21358/2015) o per un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE (Cass. n. 16204/2018; n. 16472/2022) in ragione della possibilità di una “prova contraria” del contribuente.

Tuttavia, la giurisprudenza non ha colto il problema strutturale rinvenibile nella *mistificazione legislativa* che rende la disciplina *de qua* priva della necessaria coerenza fra presupposto (reddito) e base imponibile (patrimonio), finendo per tramutare un’imposta sul reddito in un’imposta cripto-patrimoniale con ulteriore discriminazione peggiorativa dei maggiori redditi. Anche sul punto vi sarebbe da porre il tema nel segno di una “proporzionalità in funzione demistificatoria” rispetto ad un ragionamento presuntivo connotato da circolarità e da una tautologia di fondo. L’imposta appare mal mirata a fronte di risultati (asseritamente) insoddisfacenti, rimanendo una fattispecie impositiva sul reddito (aggravata) in assenza di un’*espressa alternatività* rispetto ad una forma di imposizione sul patrimonio.

Di recente si è però verificato un netto cambio di passo grazie ad una ricostruzione della disciplina alla luce dei principi fondamentali relativi al quadro del sistema IVA europeo. E difatti, la Suprema Corte ha sollevato la questione in relazione ai “limiti” posti al rimborso dell’eccedenza IVA sugli acquisti previsto dall’art. 30 L. n. 724/1994 a cagione del mancato conseguimento dei risultati (prentensivamente) ritraibili dai cespiti societari (ord. n. 16091/2022; cfr. MICELI R., *La disciplina nazionale IVA sulle società di comodo al cospetto della Corte di Giustizia. Si preannuncia l’incompatibilità europea. Nota all’ordinanza della Corte di Cassazione n. 16091 del 15 maggio 2022*, in *Giustiziainsieme.it*, 14 novembre 2022; PETRILLO G., *I nuovi orizzonti della disciplina fiscale delle società di comodo. Riflessioni sulle proposte di modifica racchiuse nel ddl di riforma fiscale*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 7, 1122 -1140).

È su questa domanda che l’intervento della Corte di Giustizia UE ha segnato un importante passo in avanti per il superamento di un regime con connotati fortemente irragionevoli.

2. Già da tempo, la dottrina aveva attentamente osservato come l’aspetto più controverso dell’art. 30 L. n. 724/1994 riguardasse proprio la preclusione del rimborso dell’eccedenza IVA (SCHIAVOLIN R., *Considerazione di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in TOSI L., a cura di, *Le società di comodo*, Padova, 2008, 61; NUSSI M., *La disciplina impositiva delle società di comodo fra esigenze di incentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, 4, 510).

Ed è su questo versante che si è aperta una prima breccia nel regime delle società di comodo.

Anzitutto, il problema è stato posto sotto il profilo del nesso fra soggettività passiva, presupposto e soglie di presunzione. Ci si chiede se possa venire meno il requisito soggettivo a fronte di risultati frustranti rispetto ai ricavi ipotizzabili secondo i coefficienti dell’art. 30 citato.

La risposta dei giudici europei è negativa. La qualità di “soggetto passivo” si ricollega a chiunque eserciti un’*attività economica* in modo indipendente a prescindere dal luogo, dallo scopo e, soprattutto, dai risultati. L’art. 9 Direttiva 2006/112/CE – in specie – fa riferimento alle attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Il concetto europeo dispone, quindi, di una latitudine più ampia rispetto alla formula adottata dalla normativa interna (cfr. l’art. 4 D.P.R. n. 633/1972 recante una definizione analoga a quella prevista ai fini delle imposte sui redditi ed improntata su quella di attività commerciale) come già osservato dalla dottrina (FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Padova, 2019, 408-411; CONTRINO A., *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell’imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 3, I, 535-599; AMATUCCI F., *Identificazione dell’attività di impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 781-793; FICARI V., *Il profilo soggettivo nell’imposta sul valore aggiunto: l’impresa e l’impresa dell’ente commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 6, I, 547-594).

Soggetto e presupposto si compenetrano ai fini della fattispecie impositiva, con l'ulteriore precisazione che l'attività economica si sostanzia in particolare nello “*sfruttamento di un bene*” (materiale o immateriale) onde ricavarne introiti con carattere di stabilità.

Secondo la Corte di Giustizia dell'UE, l'attività viene considerata in sé e per sé a prescindere da finalità o risultati, avendo solo un connotato “oggettivo” scevro da qualsiasi analisi ulteriore (CGUE, C604/19).

La soggettività passiva, quindi, deve essere valutata alla stregua dell'esercizio effettivo dell'attività come sfruttamento di un bene che sia diretto a ricavare “introiti” con stabilità, non essendo possibile affermare che il mancato raggiungimento di una soglia di ricavi possa equivalere al mancato svolgimento dell'attività.

Sicché, alla luce del presupposto di fatto delineato dall'art. 9, è una questione di merito rimessa al giudice nazionale verificare se la società fosse (o non fosse) in concreto operativa, esercitando un'attività economica.

E d'altronde, questa soluzione “realista” dei giudici europei si riflette nella recente tendenza della Corte di Cassazione a riconoscere il diritto alla prova contraria in ordine alla non operatività. In passato ci si interrogava se il mancato raggiungimento della soglia di ricavi potesse configurare una presunzione assoluta circa la qualifica di società non operativa, in quanto il mancato superamento del test di operatività comportava automaticamente al passaggio alla seconda presunzione (relativa) sul conseguimento di redditi non dichiarati. Si argomentava ciò sulla scorta dell'abrogazione ad opera dell'art. 1, comma 109, L. n. 296/2006 dell'inciso «*salvo prova contraria*» dal primo comma dell'art. 30 della l. n. 724/1994 avente ad oggetto la qualificazione di società non operativa a fronte dell'esito negativo del test (*contra* v. PEVERINI L., *Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'uso distorto della forma societaria*, in *Giur. Comm.*, 2013, 2, 260-308). Tuttavia, questa soluzione interpretativa è stata ampiamente superata dalla giurisprudenza secondo cui il trattamento fiscale peggiorativo non trova applicazione ove si dimostri la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva (caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e dalla continuità aziendale) e, dunque, ove sia provata l'operatività reale della società (Cass. n. 8856/2024; Cass. n. 16472/2022; Cass. n. 4946/2021; Cass. n. 26219/2021; in dottrina già TASSANI T., *La disciplina delle «società non operative» (dopo la legge finanziaria 2008)*, in *Studio n. 20-2008/T*, Consiglio Nazionale del Notariato, 16).

Quindi, è sufficiente l'operatività in concreto per contrastare la (prima) presunzione di non operatività e così precludere gli effetti derivanti dalla seconda presunzione (redditi figurativi) e le ulteriori limitazioni di situazioni soggettive altrimenti ammesse. Ma se è così, sfugge ancora quale possa essere il senso del mantenimento di un meccanismo presuntivo del genere, tenuto conto che, da un lato, è sufficiente la prova di “operare” (anche al di là delle circostanze impedienti il conseguimento dei ricavi minimi) per superare la presunzione. I benefici appaiono ridotti anche per l'Amministrazione finanziaria in termini di “sgravio” di attività nella ricerca della prova. Quanto al versante dei contribuenti, le società subiscono anche gli ulteriori costi per la gestione delle pratiche volte a dimostrare l'operatività in concreto in sede di interpello e/o di contenzioso.

Detto in altri termini, viene da chiedersi se questa evoluzione (giustamente correttiva) possa valere ancora a giustificare il meccanismo presuntivo da un punto di vista di efficienza ed economicità dell'intero sistema sul piano degli oneri a carico delle imprese, dell'attività amministrativa e di quella giurisdizionale.

### 3. Il vero punto di svolta sembra ravvisabile nella soluzione della seconda questione pregiudiziale.

La Corte di Cassazione chiedeva, infatti, se il disconoscimento del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti possa essere validamente negato nei confronti del soggetto passivo che, per tre periodi di imposta consecutivi, abbia eseguito operazioni attive in misura (ritenuta) non coerente rispetto a quanto ci si può attendere dagli *asset* patrimoniali secondo i criteri predeterminati dall'art. 30 L. n. 724/1994, là dove questi non abbia modo di dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni ostative all'ottenimento di un volume d'affari “adeguato”.

Ebbene, sul punto, i giudici europei presentano una ricostruzione allineata al sistema dell'IVA europea e, segnatamente, ai principi che ne regolano il funzionamento, precisando i casi in cui i diritti dei contribuenti possono essere oggetto di compressione da parte del legislatore nazionale.

È ben noto che il meccanismo dell'IVA si fonda sulla «*perfetta neutralità*» per tutte le attività economiche. Il diritto di detrazione, quindi, è parte integrante nel perseguimento di tale obiettivo europeo. Esso deve essere accordato in presenza di due requisiti sostanziali: il primo attiene alla soggettività passiva e – come visto – si compenetra con il profilo dello svolgimento di un'attività economica; il secondo richiede l'utilizzo dei beni o servizi acquistati da un altro soggetto passivo, dovendosi ravvisare un nesso “diretto e immediato” tra una specifica operazione a monte e le operazioni a valle. Ma si può trattare anche di spese generali sostenute per acquisti che siano parte integrante degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle (CGUE, C-98/2021).

Una volta integrati i due requisiti della soggettività e dell'inerenza ricorrono i fatti costitutivi del diritto di detrazione.

Gli Stati membri non possono limitare detta situazione soggettiva (fondamentale non solo a livello individuale, ma anche come “ingranaggio” di un sistema più ampio) sol ove individuino valide giustificazioni e applichino un metodo di ottimizzazione dei vari interessi coesistenti. In questo quadro, la Corte evoca la *funzione strutturante* della proporzionalità.

I legislatori nazionali possono introdurre “altri obblighi” a carico dei soggetti passivi IVA, circoscrivendo ulteriormente il diritto di detrazione solo per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e nella prospettiva di contrasto all'evasione (art. 273 Direttiva IVA). Né è possibile per i contribuenti “abusare” dei diritti riconosciuti dalla direttiva, perseguendo vantaggi fiscali che si rivelino contrari agli obiettivi perseguiti dalla disciplina europea.

L'intervento nazionale può muoversi entro e non oltre queste finalità legittime (*recte*: limiti) altrimenti si metterebbe a repentaglio il funzionamento del sistema europeo dato dalla “*detrazione per la neutralità*”.

Anche nel disciplinare queste fattispecie critiche per gli interessi erariali, si deve pur sempre seguire un metodo improntato alla proporzionalità.

Anzitutto, non è concepibile una *presunzione generale di evasione e di abuso* (CGUE, C-6/16). Un sistema poggiante sul “mero sospetto” o sull’“illazione” risponderebbe ad una dimensione “irrazionale” del diritto (o dello pseudo-diritto), soprattutto là dove fosse alimentata da intenti moralizzanti di impronta giacobinista che finirebbero per travolgere ingiustificatamente chiunque, ivi compreso gli stessi fautori di idee così assolute e radicali da condurre allo smarrimento di una “connessione logica” fra la realtà dei fatti e le responsabilità (si pensi storicamente alla figura di Robespierre).

In questo senso, la “presunzione del male” non è mai un “bene”, perché potrebbe giustificare scelte in ambito fiscali che esondano gli argini tracciati dagli obiettivi della direttiva, pregiudicandoli irrimediabilmente.

Per questo occorre scendere nel concreto ed accertare i “fatti impeditivi” che limitano fondatamente il diritto detrazione come eccezioni ad una regola così rilevante a livello sistematico, ancorché ricorrano le condizioni sostanziali surricordate (soggettività e inerenza).

In tal modo depono la giurisprudenza europea, quando richiede che l'Amministrazione finanziaria debba dimostrare «*elementi oggettivi*» alla cui stregua è dato predicare un'evasione oppure l'assenza di buona fede, declinata in termini di conoscenza o conoscibilità della circostanza che la propria operazione si iscriveva nell'ambito di una frode (CGUE, C-114/22); oppure quando rimarca che, ai fini della prova dell'abuso, occorre la sussistenza di «*un insieme di elementi oggettivi*» dai quali è dato ritrarre che lo scopo essenziale delle operazioni si limita all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito (CGCE, C-255/02; CGUE, C-114/22); lo stesso dicasi per il divieto di “costruzioni meramente artificiali” che sono tal se «*prive di effettività economica*» e realizzate al solo scopo di ottenere benefici fiscali contrari agli obiettivi della direttiva IVA (CGCE, C-264/96; CGUE, C-114/22).

Prescindere da “elementi oggettivi” e dall’“effettività” significa andare oltre gli scopi legittimamente previsti e, quindi, adottare scelte sproporzionate. Quindi, solo l'accertamento dei “fatti impeditivi”

può legittimare l'inopponibilità del diritto di detrazione e, quindi, “fondare” gli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria.

È possibile che vi siano presunzioni legali relative, ma la “base fattuale” su cui si innesta l'effetto deve essere logicamente giustificata nel sistema e alla luce dei fatti costitutivi e impeditivi del diritto.

Nel caso del regime delle società di comodo, la presunzione poggia su un'inconferente «soglia di ricavi». Si tratta di un elemento del tutto «estraneo» a quegli elementi oggettivi dai quali è dato dimostrare un'evasione o un abuso (cfr. il punto 39 della sentenza C-341/22).

Il risultato del volume d'affari è un dato quantitativo privo di alcuna significatività rispetto a ciò che si dovrebbe provare e cioè l'occultamento di operazioni attive (evasione) oppure la realizzazione di artifici frodati o elusivi.

L'art. 30 L. n. 724/1994 reca una presunzione che non poggia su una «valutazione della realtà effettiva» circa le operazioni rilevanti ai fini IVA oppure sull'inerenza. Tale norma riconduce l'effetto impeditivo ad una valutazione del «volume» delle operazioni. È, quindi, un dato privo di adeguata relazione rispetto a ciò che dovrebbe essere dimostrato, ossia l'esercizio del diritto di detrazione in modo fraudolento o abusivo.

Il beneficio è suscettibile di essere denegato solo ove i fatti invocati per dimostrare l'evasione o l'abuso siano stati «sufficientemente dimostrati» con elementi diversi da «supposizioni» (CGUE, C-281/20).

Detto in altri termini, il mero “risultato” non può essere indice rivelatore di “rischi” tali da legittimare una limitazione del diritto alla detrazione. La presunzione (basandosi su una circostanza priva di valenza inferenziale) non è idonea rispetto all'obiettivo riconosciuto dall'art. 273 Direttiva IVA, eccedendo quanto necessario per conseguire gli scopi ammessi dal diritto europeo.

4. Alla luce delle indicazioni dei giudici europei, si possono trarre alcune conclusioni anche sulla ragionevolezza sul “piano interno” con riferimento alle altre conseguenze del regime ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

La mancanza di logicità nel rapporto instaurato dalla presunzione posta fra i risultati insufficienti e le conseguenze (in specie, l'aggravio impositivo derivante dalla discriminazione qualitativa e dal riconoscimento di situazioni soggettive altrimenti ammesse) merita attenzione nel quadro di una considerazione complessiva della disciplina.

Di sicuro così com'è articolata ora, il rapporto instaurato presuntivamente è fortemente sbilanciato verso l'autorità (ossia il “tu devi”) rispetto alla “giustificazione” (cioè “il tu devi perché...”).

Messa in questi termini la soluzione migliore sarebbe quella di una totale abrogazione di questo *unicum* a livello europeo (v. già MELIS G., *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 10, 1325) per riformulare la disciplina *ex novo*.

In questo senso, il legislatore dovrebbe predisporre un mezzo adeguato per il contrasto alle “costruzioni di puro artificio”, perseguendo tale fine sulla base di presupposti ed effetti diversi da quelli attuali.

Anzitutto, quanto alle condizioni, si dovrebbe avere riguardo agli elementi strutturali, organizzativi e gestionali all'interno della società e non già ai (poco significativi) ricavi conseguiti. Sul punto, nonostante i profili di criticità della proposta di direttiva europea sulle *shell companies*, sembra mirare correttamente alle *letter box*, *front entities* o alle società fantasma costituite per conseguire benefici fiscali derivanti da Convenzioni o da norme agevolative interne oppure per realizzare frodi IVA.

In quella proposta si distinguono i requisiti “gateway”, i quali sono rapportati al tipo di redditi (in specie, *passive income* con percentuali abbastanza elevate), al tipo di operazioni (in particolare, *cross-border*), alle modalità di gestione ordinaria (con modalità esternalizzata).

Ma i criteri di entrata comportano solo obblighi di comunicazione, innescando un *alert* indirizzato all'Amministrazione finanziaria che poi può svolgere un'attività di monitoraggio dei soggetti ad “alto rischio”. Non sono tenuti a tale adempimento “soggetti oggettivamente innocui” quali ad esempio quelli sottoposti a vincoli di vigilanza (come le società quotate) oppure quelli che hanno una struttura minima (ad esempio, le società con un numero minimo di dipendenti impiegati a tempo pieno).

Negli altri casi, invece, le società che soddisfano i “criteri di entrata” devono provare alcuni “indicatori di sostanza minima”, quali l’utilizzo di locali nel territorio dello Stato membro, l’esistenza di un conto corrente attivo oppure altre circostanze riferibili agli amministratori e ai dipendenti. Detto in altri termini, si richiede un’organizzazione di mezzi (locali o conto corrente attivo) e di persone (amministratori e dipendenti) sufficientemente radicata sul territorio dello Stato membro in cui è residente l’impresa.

In mancanza di tali elementi, la società è presuntivamente qualificata come priva di “sostanza minima”. Esiste anche la possibilità di addurre “prove supplementari” che consentono una maggiore proporzionalità del meccanismo. Ma in mancanza di un’adeguata giustificazione sul piano delle logiche commerciali, dei processi decisionali e del ruolo dei dipendenti, la società “senza sostanza minima” subisce gli effetti indicati dalla proposta di direttiva.

Da questo punto di vista, l’Amministrazione finanziaria può negare il rilascio del certificato di residenza fiscale per un uso al di fuori della propria giurisdizione oppure può rilasciarlo con la specifica attestazione che l’impresa non ha diritto ai benefici convenzionali e delle direttive.

Inoltre, l’Autorità fiscale può legittimamente disconoscere benefici convenzionali, così come quelli accordati sulla base della Direttiva “Madre-figlia” o dalla Direttiva “Interessi-canonici”.

I redditi della “società senza sostanza” sono tassati direttamente in capo agli azionisti, come se fossero generati direttamente in capo a questi ultimi (però, con possibilità di decurtare le imposte versate nello Stato membro della società, là dove sia gli azionisti che il pagatore siano residenti a fini fiscali in uno Stato membro UE).

Ciò posto e tornando ai profili interni, la legge delega n. 111/2023 sembra instradata nel solco europeo, richiedendo l’individuazione di «*nuovi parametri*» per qualificare le «*società senza impresa*», nonché di «*cause di esclusione*» da riferire a parametri di congruità basati sul «*numero di lavoratori dipendenti*» e alla luce del tipo di «*attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa*» (art. 9, comma 1, lett. b, nn. 1 e 2).

Tali premesse sono di buon auspicio per una riforma secondo “ragionevolezza” e cioè secondo una scelta che muove dalla considerazione di “circostanze” e “limiti” dell’intervento pubblico nel quadro dei valori fondamentali in gioco.

Resta da comprendere se la delega consenta (o meno) una revisione anche degli effetti e non solo dei presupposti, riportando in equilibrio il rapporto che deriva dalla fattispecie. Da questo punto di vista l’art. 9 citato sembra rimettere la possibilità di “rivedere” solo “parametri” e “cause di esclusione”, ma non anche le conseguenze sul piano del trattamento fiscale *in peius*.

Forse sarebbe più prudente riportare la questione all’interno del dibattito parlamentare, onde evitare il rischio di un eccesso di delega da parte del Governo oppure l’adozione di soluzioni ibride e poco soddisfacenti rispetto ai principi fondamentali.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *Identificazione dell’attività di impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 781-793

BEGHIN M., *Gli enti collettivi di ogni tipo “non operativi”*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014, 715

CONTRINO A., *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell’imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 3, I, 535-599

FALSITTA G., *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in *Per un fisco “civile”*, Milano, 1996

FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Padova, 2019, 408-411

FIGARI V., *Il profilo soggettivo nell’imposta sul valore aggiunto: l’impresa e l’impresa dell’ente commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 6, I, 547-594

LUPI R., *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 9, 1097-1107

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 141

- MELIS G., *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 10, 1323-1325
- MICELI R., *La disciplina nazionale IVA sulle società di comodo al cospetto della Corte di Giustizia. Si preannuncia l'incompatibilità europea. Nota all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 16091 del 15 maggio 2022*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 14 novembre 2022
- MICELI R., *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2018
- NUSSI M., *La disciplina impositiva delle società di comodo fra esigenze di incentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, 4, 491 ss.
- PEVERINI L., *Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'uso distorto della forma societaria*, in *Giur. Comm.*, 2013, 2, 260-308
- PETRILLO G., *I nuovi orizzonti della disciplina fiscale delle società di comodo. Riflessioni sulle proposte di modifica racchiuse nel ddl di riforma fiscale*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 7, 1122-1140
- PISTONE P. - NOGUEIRA J. - TURINA A. - LAZAROV I., *On the European Commission Consultation on fighting the use of shell entities and arrangements for tax purposes in the EU Feedback to the EU consultation by the IBFD task force on EU law*, in *Intl. Tax Stud.*, 2021, 4, 7 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Considerazione di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in TOSI L. (a cura di), *Le società di comodo*, Padova, 2008, 61
- SPADA P., *Dalla società civile alla società semplice di mero godimento*, in *Studio n. 69-2016/I*, Consiglio Nazionale del Notariato
- STEVANATO D., *Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio?*, in *Dialoghi trib.*, 2014, 2, 142 -145
- STEVANATO D., *Società di comodo, buona giustizia e cattiva legislazione*, in *Dialoghi trib.*, 2014, 1, 31 ss.
- STEVANATO D., *Società di comodo, un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, 47, 3889 ss.
- TASSANI T., *La disciplina delle «società non operative» (dopo la legge finanziaria 2008)*, in *Studio n. 20-2008/T*, Consiglio Nazionale del Notariato, 16 ss.

## L'estensione della *participation exemption* ai soci non residenti tra libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali

*The extension of the participation exemption to non-resident shareholders - between freedom of establishment and free movement of capital*

ALESSIO PERSIANI

### Abstract

Con alcune recenti sentenze la Corte di Cassazione ha affermato il contrasto tra le libertà fondamentali previste dall'UE e la mancata applicazione del regime di *participation exemption* a società ed enti non residenti. Il lavoro analizza dapprima tali arresti giurisprudenziali, esprimendo condivisione per le conclusioni raggiunte e la motivazione sottesa. Successivamente si approfondisce la norma della Legge di Bilancio 2024 intesa ad estendere il regime di *participation exemption* a società ed enti non residenti, evidenziando le perplessità che suscita la mancata estensione del regime a società ed enti residenti al di fuori dell'UE.

**Parole chiave:** *participation exemption*, *Pex*, società non residenti, libertà fondamentali UE, Corte di Cassazione

### Abstract

*A few recent judgments of the Italian Supreme Court stated that the non-applicability of the participation exemption regime to non-resident shareholders infringes EU fundamental freedoms. The paper first analyses these judgments, expressing agreement with the conclusions reached and the underlying motivation. It then goes on to examine the provision of the Italian Budget Law 2024 aimed at extending the participation exemption regime to non-resident shareholders, highlighting the concerns raised by the limitation of the extension to EU and EEA shareholders, thus leaving in place a potential infringement of the EU fundamental freedoms with respect to non-EU shareholders.*

**Keywords:** *participation exemption*, *Pex*, non-resident shareholders, EU fundamental freedoms, Supreme Court

**SOMMARIO:** **1.** Cenni introduttivi. - **2.** Il contesto fattuale e i motivi di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate. - **3.** La condivisibilità della conclusione e della motivazione della Corte di Cassazione. - **4.** Le modifiche all'art. 68 TUIR recate dalla Legge di Bilancio 2024. - **5.** *Pex*, libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali. - **6.** Conclusioni.

**1.** Con la sentenza n. 21261 del 19 luglio 2023 la Corte di Cassazione ha rilevato il contrasto con le libertà fondamentali garantite dal TFUE della mancata applicazione del regime di *participation exemption* ("Pex") di cui all'art. 87 TUIR alle plusvalenze realizzate da società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia. La medesima conclusione è stata poi confermata nelle più recenti sentenze della stessa Corte n. 23323 del 1° agosto 2023 e n. 27267 del 25 settembre 2023, con motivazioni

largamente ispirate alle posizioni espresse nella prima pronuncia. Nei parr. 2 e 3, dunque, si farà riferimento alla sentenza di luglio 2023, fermo restando che analoghe considerazioni valgono anche per le pronunce successive. Recependo il *dictum* della giurisprudenza, il legislatore della Legge di Bilancio 2024 ha modificato l'art. 68 TUIR al fine di adeguare il nostro ordinamento alle libertà fondamentali UE. Analizzeremo tale previsione nei parr. 4, 5 e 6.

2. La questione sottoposta alla Corte traeva origine dall'istanza di rimborso presentata da una società francese che deteneva una partecipazione c.d. "importante" in una società italiana, che attribuiva un diritto agli utili di quest'ultima in misura almeno pari al 25%. In tal caso la regola generale di cui all'art. 13, par. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra Italia e Francia ("CDI Italia-Francia") che attribuisce la potestà impositiva in via esclusiva allo Stato di residenza del socio subisce una deroga: il par. 8 lett. b) del Protocollo annesso alla Convenzione Italia-Francia ("Protocollo Italia-Francia") stabilisce, infatti, che le plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote facenti parte di una partecipazione "importante" siano imponibili nello Stato di residenza della società partecipata in base alla relativa normativa nazionale.

In ragione di ciò, la società francese aveva assoggettato la plusvalenza sulla partecipazione nella società italiana realizzata nel 2013 al regime di parziale esenzione allora previsto dalla disciplina dei redditi diversi: data l'assenza di una stabile organizzazione in Italia, infatti, la società francese aveva determinato il proprio reddito imponibile in base al principio c.d. atomistico di cui all'art. 152, comma 2, TUIR e, dunque, aveva assoggettato ad imposizione la plusvalenza nella misura del 49,72% (art. 68, comma 3, TUIR, nella versione applicabile *ratione temporis*). La società francese aveva quindi scontato un carico impositivo pari al 13,673% (vale a dire, l'aliquota IRES del 27,5% applicata alla base imponibile del 49,72%) della plusvalenza realizzata, mentre in una situazione analoga una società italiana che, al pari di quella francese, avesse soddisfatto le condizioni del regime *Pex* avrebbe scontato un carico impositivo pari all'1,375% (27,5% applicato alla base imponibile del 5%).

Di qui la richiesta di rimborso e il susseguente contenzioso instaurato dalla società francese per far valere il contrasto della normativa italiana con le libertà fondamentali sancite dal TFUE, richiamando, peraltro, i principi statuiti dalla CGUE nella ben nota sentenza del 19 novembre 2008, C-540/07, *Commissione c. Italia* sul regime fiscale dei dividendi distribuiti a società non residenti. Le ragioni della società francese erano state accolte dai giudici di entrambi i gradi di merito.

Il ricorso per cassazione presentato dall'Agenzia delle Entrate si fondava su:

- i. la diversità della situazione in cui venivano a trovarsi le società non residenti rispetto a quelle residenti rispetto al regime *Pex*, con la conseguente impossibilità di estendere alla questione controversa le statuizioni di cui alla sentenza *Commissione c. Italia*;
- ii. la necessità di appurare l'eventuale diversità di trattamento delle plusvalenze realizzate, rispettivamente, da società residenti e non residenti tenendo conto del meccanismo del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero di cui all'art. 24 della CDI Italia-Francia; meccanismo che – ad avviso dell'Agenzia ricorrente – sarebbe stato in grado di "ristabilire" la parità di trattamento tra le due fattispecie.

3. La Corte di Cassazione ha respinto entrambe le censure proposte dall'Agenzia delle Entrate.

Quanto all'argomento relativo alla non omogeneità tra le fattispecie, la Corte di Cassazione correttamente ricostruisce la *ratio* della *Pex* e mette in luce come tale regime persegua la medesima finalità di quello di esclusione da imposizione dei dividendi, ossia l'eliminazione – o, quantomeno, la mitigazione – della doppia imposizione economica sugli utili societari: sotto il profilo economico, infatti, il plusvalore realizzato in occasione della cessione di una partecipazione è costituito da utili conseguiti o conseguibili dalla società partecipata e, come tali, essi o sono già stati tassati presso di essa o sosteranno le imposte in futuro. Di qui – aggiungono i giudici di legittimità – l'estensione al caso di specie dell'*iter* logico adottato dalla CGUE nella sentenza *Commissione c. Italia*: nel momento in cui lo Stato di residenza della società partecipata (l'Italia, nella specie) esercita la propria potestà impositiva sulla

plusvalenza, l'esigenza di evitare la doppia imposizione economica degli utili societari si pone allo stesso modo sia per i soci residenti sia per quelli non residenti, non potendosi rintracciare una disomogeneità tra la fattispecie oggetto di causa ed il *tertium comparationis* che consenta al legislatore di prevedere regimi fiscali tra loro diversi. Né – correttamente puntualizza la Suprema Corte – assume rilievo l'assenza di una stabile organizzazione in Italia della società-socio non residente: l'obiettivo di attenuare la doppia imposizione economica sugli utili societari si pone allo stesso modo per entrambe le categorie di soci alla sola condizione che l'Italia decida di esercitare la propria potestà impositiva sulla plusvalenza, a prescindere dalla presenza di una stabile organizzazione.

Al di là della coerenza delle statuizioni della Corte di Cassazione con la giurisprudenza unionale, la pronuncia di legittimità merita apprezzamento sotto un profilo più generale: la puntuale ricostruzione della *ratio* della *Pex* risulta pienamente in linea con i dettami della valutazione di omogeneità delle fattispecie delineati nel contesto dell'applicazione del principio costituzionale di eguaglianza (PALADIN L., *Corte Costituzionale e principio generale d'eguaglianza. Aprile 1979 – Dicembre 1983*, in AA.VV., *1956-2006. Cinquant'anni di Corte Costituzionale*, Roma, 2006, II, 1097 ss.; SCACCIA G., *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 30 ss.). Al riguardo, va notato che la pronuncia di legittimità in commento risulta persino più apprezzabile rispetto alla giurisprudenza unionale. Se è vero, infatti, che in molte sentenze della CGUE ricorre l'affermazione secondo cui l'omogeneità delle fattispecie deve essere valutata «alla luce dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali interessate», l'analisi della giurisprudenza suggerisce come la *ratio* della disciplina tributaria nazionale non sia stata sempre compiutamente indagata, avendo i giudici unionali in alcune occasioni ravvisato la comparabilità tra fattispecie contraddistinte da profili di diversità rispetto alla *ratio* sottesa alla disciplina (si pensi a CGUE, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst* relativa alla normativa tedesca anti-*thin capitalization* che, in quanto volta a prevenire l'arbitraggio tra la tassazione degli interessi attivi in capo a mutuant non residenti e la deduzione degli interessi passivi da parte di mutuatari tedeschi, trovava la sua ragion d'essere anche nel carattere transnazionale della fattispecie, evidentemente non estendibile al *tertium comparationis* puramente nazionale).

I giudici di legittimità hanno correttamente rigettato anche la seconda censura invocata dall'Agenzia delle Entrate e relativa alla funzione riequilibratrice del diverso regime fiscale di soci residenti e non residenti in ragione della possibilità per i secondi di fruire nello Stato di residenza del credito d'imposta per le imposte assolute in Italia sulla plusvalenza.

Al di là del fatto – tutt'altro che trascurabile – che nel caso di specie la società francese non avesse goduto di alcun credito per l'imposta italiana essendo la plusvalenza assoggettata in Francia ad un regime di esenzione, la Corte di Cassazione affronta la questione sotto un profilo più generale, tratteggiando le condizioni al ricorrere delle quali il credito d'imposta per l'imposta estera sia effettivamente in grado di assolvere alla suddetta funzione riequilibratrice.

Se è ben vero, infatti, che le norme della CDI conclusa tra i due Stati interessati fanno parte del contesto normativo rilevante ai fini del giudizio sull'esistenza di una discriminazione o restrizione (cfr. CGUE, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, par. 71; C-170/05, *Denkavit Internationaal*, par. 45, ove la CGUE ha superato il diverso orientamento espresso nella storica sentenza C-270/83, *Commissione c. Francia*, par. 26) e che gli Stati ben possono utilizzare le norme convenzionali per neutralizzare il diverso trattamento delle fattispecie previsto dalle norme di fonte nazionale (CGUE, C-379/05, *Amurta*, par. 79: «non può escludersi che uno Stato membro garantisca il rispetto dei suoi obblighi derivanti dal Trattato stipulando una convenzione volta ad evitare la doppia imposizione con un altro Stato membro»), occorre altresì rilevare che la neutralizzazione è effettivamente tale solo allorché essa si verifichi in ogni caso e a prescindere dalla normativa interna dell'altro Stato contraente. Né, in quest'ottica, il diverso trattamento delle fattispecie in uno Stato può essere neutralizzato da regimi interni dell'altro Stato, ossia da norme di carattere unilaterale e non previste a livello convenzionale (CGUE, C-379/05, *Amurta*, par. 78; CGUE, Cause riunite C-10/14, C-14/14 e C-17/14, *Miljoen e altri*, parr. 77 e 81): mancherebbe, in tal caso, la volontà del primo Stato di riequilibrare (anche mediante

previsioni di fonte convenzionale) il diverso trattamento previsto dalla sua normativa interna (CGUE, C-43/07, *Arens-Sikken*, par. 65).

Nel caso di specie, quindi, l'Italia sarebbe stata bensì libera di prevedere a livello interno un diverso trattamento della plusvalenza realizzata da un socio non residente e neutralizzare tale diverso trattamento mediante le norme convenzionali (quelle della CDI Italia-Francia, nella specie), ma tale neutralizzazione avrebbe dovuto verificarsi in ogni caso e a prescindere dal regime fiscale previsto per la plusvalenza nell'ordinamento estero. In questo senso, il meccanismo del credito d'imposta per l'imposta estera assolve a tale funzione di neutralizzazione solo allorché sia conformato come un credito d'imposta c.d. integrale, ossia non sottoposto al limite della quota d'imposta nazionale riferita al reddito prodotto all'estero (CGUE, C-487/08, *Commissione c. Spagna*, par. 60; Cause riunite C-10/14, C-14/14 e C-17/14, *Miljoen e altri*, par. 80; causa C-572/20, *ACC Silicones*, par. 47). Scelta, questa, che sarebbe bensì maggiormente in linea con la funzione di eliminazione della doppia imposizione internazionale propria del meccanismo del credito d'imposta (CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, 19 ss.), ma che l'Italia non ha adottato né nella normativa interna, né nelle CDI concluse con i principali Stati esteri, compresa la Francia.

Di qui la conclusione dei giudici di legittimità, che correttamente hanno rigettato tale argomento dell'Agenzia delle Entrate ed hanno confermato la rimborsabilità del 12,298% della plusvalenza realizzata, ossia della differenza tra il 13,673% scontato dalla società francese e quello dell'1,375% che avrebbe scontato una società italiana applicando il regime *Pex*.

4. Come anticipato, la discriminazione rilevata dalle citate pronunce della Corte di Cassazione ha indotto il legislatore a modificare le previsioni dell'art. 68 TUIR, estendendo l'applicazione del regime *Pex* anche a società ed enti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia a condizione che siano soddisfatti i requisiti dell'art. 87 TUIR.

Con l'art. 1, comma 59, L. n. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024) si è previsto, infatti, l'inserimento nel corpo dell'art. 68 TUIR di un nuovo comma 2-bis volto ad estendere il regime di assoggettamento ad imposizione delle plusvalenze nella misura del 5% «*alle cessioni di partecipazioni qualificate aventi i requisiti di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 1, dell'articolo 87, effettuate da società ed enti commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, residenti in uno Stato appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo che consente un adeguato scambio di informazioni e siano ivi soggetti ad una imposta sul reddito delle società*». Per effetto di tale modifica e del correlato meccanismo di determinazione di cui al citato art. 68, le plusvalenze su partecipazioni qualificate in società aventi i requisiti della *Pex* realizzate a partire dal 1° gennaio 2024 dalle società e gli enti esteri dianzi indicati sarebbero imponibili nella misura del 5% del relativo ammontare, al netto di eventuali minusvalenze anch'esse rilevanti nella misura del 5%.

Sotto il profilo soggettivo la modifica è destinata ad applicarsi ai soci esteri residenti in Stati membri dell'UE e del SEE, ossia, Islanda e Norvegia – con cui è da tempo in vigore una CDI che prevede lo scambio di informazioni con l'Italia (cfr. circ. n. 32/E/2011) – e Liechtenstein, che ha concluso con l'Italia un accordo di scambio di informazioni ratificato con la legge n. 210 del 2016 (oltre ad aver sottoscritto con l'Italia una CDI attualmente in corso di ratifica). Tale limitazione all'ambito UE/SEE desta perplessità: come diremo più ampiamente nel prosieguo, il pieno adeguamento della normativa italiana ai principi unionali avrebbe dovuto condurre ad estendere il regime *Pex* anche ai soci residenti in Stati extra-UE che consentono lo scambio di informazioni con l'Italia.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione, deve condividersi la limitazione alle sole plusvalenze qualificate: le plusvalenze non qualificate, infatti, sono considerate come non prodotte nel territorio dello Stato se riferite a partecipazioni in società residenti “quotate” (art. 23, comma 1, lett. *f*), n. 1, TUIR) ed escluse da imposizione in Italia se le azioni non sono quotare e il cedente è residente in uno Stato di *white list* di cui al D.M. 4 settembre 1996 (art. 5, comma 5, lett. *a*), D.Lgs. n. 461/1997).

Quanto al meccanismo, talune perplessità suscita l'aliquota applicabile alla quota imponibile (5%) della plusvalenza: mentre nel caso dei soci residenti trova applicazione, come detto, l'ordinaria aliquota

IRES del 24%, la suddetta modifica normativa, nell'intervenire sulla disciplina dei redditi diversi, non sembra derogare all'aliquota del 26% dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi applicabile a tutte le plusvalenze finanziarie di cui all'art. 67 TUIR (art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 461/1997). Di qui una residua diversità nel livello di imposizione gravante sui soci non residenti rispetto a quelli residenti; diversità che, tuttavia, non necessariamente si risolve a sfavore dei soci esteri, atteso che essi – a differenza dei soci residenti – possono dedurre una quota pari al 5% delle minusvalenze realizzate su partecipazioni che soddisfano i requisiti dell'art. 87 TUIR e, tenuto conto di tale deduzione, potrebbero finire per scontare un livello di imposizione inferiore a quello dell'1,2% gravante sulla plusvalenza realizzata dai soci residenti. Di qui anche la dubbia rilevanza di una tale diversità di aliquota nell'ottica della valutazione di coerenza con le libertà fondamentali, giacché, a seconda delle circostanze, i soci non residenti potrebbero ricevere un trattamento migliore rispetto ai soci residenti.

Venendo all'effettivo impatto della modifica normativa, nel contesto degli Stati UE essa incide sui soci residenti in Francia – in ragione dell'illustrata previsione del Protocollo Italia-Francia – e a Cipro, tenuto conto della norma convenzionale (con formulazione, invero, assai peculiare) che attribuisce potestà impositiva allo Stato in cui «*l'alienazione dei beni mobili è posta in essere*» (art. 13, par. 3, CDI Italia-Cipro).

Una specifica analisi meritano, poi, le conseguenze della modifica sulle plusvalenze realizzate su partecipazioni in società immobiliari. Come noto, giusta l'art. 87, comma 1, lett. d), TUIR, la *Pex* non si applica alle plusvalenze realizzate in società immobiliari, per esse intendendosi quelle il cui valore patrimoniale è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili c.d. merce e dagli immobili c.d. strumentali. Con la conseguenza che la *Pex* può ben trovare applicazione nel caso di plusvalenze su partecipazioni in società il cui valore patrimoniale sia costituito in prevalenza da immobili merce o immobili strumentali. Tale distinzione basata sulla classificazione degli immobili rientranti tra i beni d'impresa non trova corrispondenza a livello internazionale. Le CDI concluse dall'Italia con Estonia, Finlandia, Lettonia, Lituania e Romania e quella sottoscritta (ma non ancora ratificata) con il Liechtenstein attribuiscono, infatti, potestà impositiva allo Stato della fonte nel caso di alienazione di azioni in società immobiliari definendo queste ultime senza avere riguardo alla categoria dei beni d'impresa cui gli immobili appartengono. Di qui la possibile applicazione del regime *Pex* (e, dunque, della novella in commento) alle plusvalenze realizzate da soci residenti nei citati Stati esteri su partecipazioni in società immobiliari il cui patrimonio sia prevalentemente formato da immobili merce o immobili strumentali.

Sempre con riferimento alle società immobiliari, il rilievo della novella potrebbe essere persino maggiore nel prossimo futuro. Ci riferiamo all'ipotesi in cui l'Italia decidesse di ratificare la Convenzione Multilaterale di recepimento delle modifiche BEPS sottoscritta nel 2017 (c.d. Convenzione Multilaterale) e ritenesse di confermare la posizione espressa in sede di sottoscrizione a favore delle modifiche all'art. 13, par. 4 del Modello OCSE. Nell'attribuire potestà impositiva anche allo Stato di residenza della società partecipata sulle plusvalenze su partecipazioni in società il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni precedenti la loro cessione, direttamente o indirettamente da beni immobili situati nello stesso Stato di residenza della società partecipata, tali modifiche prescindono dalla classificazione degli immobili quali beni c.d. patrimoniali ovvero quali immobili merce o immobili strumentali. Con la conseguenza che le CDI concluse con tutti gli Stati che hanno espresso una posizione concorde sulle modifiche all'art. 13, par. 4 del Modello OCSE sarebbero automaticamente modificate in tal senso per effetto della ratifica della Convenzione Multilaterale e anche in tali casi si aprirebbe la via alla possibile applicazione del regime *Pex* (e, dunque, anche della modifica in discorso) nei termini sopra illustrati.

5. Come accennato, uno degli aspetti di maggiore interesse della novella dell'art. 68 TUIR riguarda il suo ambito soggettivo di applicazione.

Seguendo l'impostazione adottata a seguito della sentenza *Commissione c. Italia* sulla tassazione dei dividendi distribuiti a società non residenti (cfr. art. 27, comma 3-ter, D.P.R. n. 600/1973 introdotto

dalla L. n. 244/2007), il legislatore italiano ha limitato l'estensione del regime *Pex* ai soli enti e società residenti in altri Stati membri dell'UE o del SEE che garantiscono lo scambio di informazioni.

Tale impostazione sottende che la non applicazione del regime *Pex* ai soci non residenti sia in contrasto con la libertà di stabilimento, quale libertà applicabile nell'ambito territoriale dell'UE e del SEE.

Le sentenze della Corte di Cassazione non contengono, al riguardo, indicazioni decisive. Nella controversia di cui alla sentenza n. 21261 del luglio 2023 la società francese aveva dedotto il contrasto della normativa italiana con riferimento sia alla libertà di stabilimento, sia alla libera circolazione dei capitali e la pronuncia di secondo grado aveva fatto generico riferimento ad entrambe le libertà fondamentali. Nella motivazione della sentenza si rintracciano talora passaggi riferiti alla libertà di stabilimento, in ragione della detenzione da parte della società francese di una partecipazione di controllo nella società italiana, talora passaggi che annettono rilievo alla libera circolazione dei capitali. Anche le motivazioni delle successive sentenze nn. 23323 e 27267 non sono di aiuto.

Al fine di individuare la libertà fondamentale applicabile occorre avere riguardo alla giurisprudenza unionale che si è occupata di tracciare il confine applicativo tra libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali, delineandone un'applicazione mutualmente esclusiva (BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione nell'Unione europea*, in CARINCI A. - TASSANI T., a cura di, *I diritti del contribuente*, Milano, 2022, 124-126; più in generale PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, 136).

Per un lungo lasso di tempo la CGUE ha ritenuto che il discrimine tra le libertà fondamentali in parola dovesse tracciarsi sulla scorta di due criteri:

- i. la finalità perseguita dalla disciplina oggetto di analisi, verificando se essa fosse o meno indirizzata a fattispecie in cui potesse ravvisarsi un rapporto partecipativo di controllo (*rectius*, un legame partecipativo tale da consentire al socio «di esercitare una sicura influenza sulle decisioni» della partecipata e di «indirizzarne l'attività»); cfr. CGUE, C-251/98, *Baars*, par. 22; CGUE, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, par. 31; CGUE, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap GLO*, par. 27; CGUE, C-492/04, *Lasertec*, par. 20), e
- ii. in via subordinata rispetto al primo criterio, le caratteristiche del caso di specie, ossia se nella specifica fattispecie portata all'attenzione della Corte vi fosse un legame partecipativo di controllo (nel senso sopra specificato) o meno.

L'applicazione di tali criteri aveva condotto ad applicare:

- i. la libertà di stabilimento alle discipline nazionali riferite a fattispecie caratterizzate da un rapporto partecipativo di controllo, come, ad esempio, nel caso della disciplina CFC (CGUE, C-196/04, *Cadbury Schweppes*), delle norme anti-*thin capitalization* (CGUE, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap GLO*; CGUE, C-492/04, *Lasertec*), nonché della normativa svedese sull'imposizione dei dividendi nel caso di società ad azionariato ristretto e nelle quali, quindi, i soci esercitavano un'influenza determinante sulla loro gestione (CGUE, C-102/05, *Skatteverket c. A e B*);
- ii. la libera circolazione dei capitali alle discipline nazionali indirizzate ai cc.dd. *portfolio investments*, ossia a fattispecie in cui non era dato ravvisare un rapporto partecipativo di controllo nel senso sopra precisato. Proprio sulla base di ciò i giudici unionali hanno applicato la libera circolazione dei capitali, ad esempio, alla disciplina tedesca di contrasto alle manovre di c.d. *dividend stripping*, ritenendo marginali i casi in cui la stessa disciplina potesse applicarsi a partecipazioni di controllo (CGUE, C-182/08, *Glaxo Wellcome*, par. 36 e ss.).

Con l'ulteriore conseguenza che solo nel secondo caso la tutela era estesa a fattispecie coinvolgenti soggetti extra-UE, essendo la libera circolazione dei capitali l'unica tra le libertà fondamentali che trova applicazione anche al di fuori del territorio unionale.

Nel caso di normative nazionali "generiche", ossia applicabili tanto a casi di partecipazioni di controllo quanto ai *portfolio investments*, trovava applicazione il secondo dei criteri sopra menzionati: in tali casi, infatti, la Corte di Giustizia individuava la libertà fondamentale applicabile in funzione delle caratteristiche del caso di specie. Di qui l'esame alla luce della sola libertà di stabilimento di normative nazionali "generiche" in quanto riferite a fattispecie coinvolgenti partecipazioni di controllo (CGUE, C-284/06, *Burda*, par. 68-75; CGUE, C-303/07, *Aberdeen*, par. 30-36). Né sono mancati casi in cui

la Corte ha esaminato la disciplina in relazione ad entrambe le libertà fondamentali in quanto le relative fattispecie riguardavano sia partecipazioni di controllo sia partecipazioni di minoranza (CGUE, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, par. 30-40; CGUE, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, par. 33-38).

Tale approccio, tuttavia, aveva condotto a risultati non pienamente coerenti. In primo luogo, i *portfolio investments* risultavano maggiormente tutelati rispetto agli investimenti cc.dd. diretti, agli investimenti, cioè, volti ad acquisire il controllo e ad influire sulla gestione della società partecipata: nel primo caso, infatti, trovava applicazione la libera circolazione dei capitali, estesa anche al di fuori dei confini unionali, mentre gli investimenti diretti erano sempre tutelati in base alla sola libertà di stabilimento, anche nel caso di normative nazionali “generiche”. In secondo luogo, la CGUE si era resa conto che, nel caso di normative “generiche”, individuare la libertà applicabile in funzione delle caratteristiche del caso di specie avrebbe condotto ad un’applicazione frammentaria del diritto unionale, con risultati potenzialmente incoerenti.

Di qui il cambio di orientamento nella sentenza *Test Claimants in the FII Group Litigation* del 2012: ferma restando l’applicazione della libertà di stabilimento alle discipline nazionali riferibili a fattispecie caratterizzate da rapporti partecipativi di controllo (di recente, CGUE, C-707/20, *Gallagher*, a proposito della disciplina di *exit tax*) e della libera circolazione dei capitali alle norme nazionali applicabili ai *portfolio investments*, nel caso di previsioni nazionali “generiche” deve trovare applicazione la libera circolazione dei capitali, a prescindere dalle caratteristiche del caso di specie e, dunque, della detenzione da parte del socio di una partecipazione di controllo o meno (CGUE, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, par. 88-104; in senso conforme anche la successiva CGUE, C-464/14, *SECIL*; in dottrina BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione nell’Unione europea*, cit., 126; DOURADO A.P., *The EU Free Movement of Capital and Third Countries: Recent Developments*, in *Intertax*, 2017, vol. 45, no. 3, 192-204). Tutto ciò salva l’ipotesi in cui la normativa nazionale in esame riguardi le condizioni di *accesso al mercato*; ipotesi che, tuttavia, risulta difficilmente configurabile nel caso di discipline tributarie, come tali destinate ad incidere sulle condizioni di *esercizio dell’attività nel mercato*.

Se così è e tornando al regime *Pex* rilevante in questa sede, la sua applicazione generalizzata e indipendente dalla quota partecipativa detenuta porta a ritenere che la sua coerenza con i principi UE debba essere verificata alla luce non già della libertà di stabilimento, bensì della libera circolazione dei capitali, come tale applicabile anche a soggetti extra-UE.

Alla luce di ciò, dunque, risultano chiare le perplessità sollevate dalla norma della Legge di Bilancio 2024, che, come detto, estende il regime *Pex* ai soli enti e società residenti in Stati UE e SEE, nulla prevedendo per quelli residenti al di fuori dell’UE. Con l’ulteriore precisazione, peraltro, che – tenuto conto del consolidato orientamento della CGUE sull’applicazione della causa di giustificazione relativa all’efficacia dei controlli fiscali nel caso di soggetti residenti al di fuori dell’UE – il regime *Pex* dovrebbe estendersi solo ai soci extra-UE che risiedano in Stati che acconsentano allo scambio di informazioni con l’Italia, sulla base della relativa norma della CDI o di un accordo appositamente concluso.

6. Il pieno e corretto recepimento dei principi stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità dovrebbe condurre il legislatore ad estendere il regime *Pex* non solo a società ed enti residenti in Stati UE o SEE, ma anche a quelli residenti in Stati extra-UE che acconsentano allo scambio di informazioni con l’Italia. Ove ciò avvenisse, la novella dell’art. 68 TUIR inciderebbe anche sulle plusvalenze realizzate da società o enti residenti in Stati extra-UE che:

- i. abbiano concluso una CDI che preveda l’imponibilità in Italia delle plusvalenze su partecipazioni a prescindere dal tipo di attività svolta dalla società partecipata. Sarebbe questo il caso, ad esempio, di Brasile, Cina, Corea del Sud e Israele;
- ii. abbiano concluso una CDI che preveda l’imponibilità in Italia delle plusvalenze su partecipazioni in società immobiliari. In tal caso l’incidenza avverrebbe nei termini illustrati nel precedente par. 4 (vale a dire, con riferimento alle società immobiliari con immobili merce o strumentali) e inte-

- resserebbe diversi Stati, tra cui Arabia Saudita, Colombia, Hong Kong, Jamaica, Panama, Uruguay e - soprattutto - gli Stati Uniti d'America;
- iii. pur non avendo concluso una CDI con l'Italia, prevedano lo scambio con essa delle informazioni tributarie sulla base di un apposito accordo. In tal caso la plusvalenza sarebbe imponibile in Italia secondo le regole dell'art. 23, comma 1, lett. f), TUIR e riguarderebbe, tra gli altri, i soci residenti nei seguenti Stati: Andorra, Bermuda, Gibilterra, Guernsey, Isola di Man, Isole Cayman, Jersey e Principato di Monaco.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BARNARD C., *The Substantive Law of the EU*, Oxford, 2022, 519 ss.
- BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione nell'Unione europea*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente*, Milano, 2022, 115 ss.
- CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, 19 ss.
- DOURADO A.P., *The EU Free Movement of Capital and Third Countries: Recent Developments*, in *Intertax*, 2017, vol. 45, no. 3, 192 ss.
- BAKER P. - DOURADO A.P. - SMIT D. - WATTEL P., *Third States and External Tax Relations*, in DOUMA S. - MARRES O. - VERMEULEN H. - WEBER D. (a cura di), *Terra/Wattel – European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2023, I, 157 ss.
- MICHELUTTI R. - D'ETTORRE A. - CADEI L.C., *PEX per società non residenti: ricadute sulla clausola del beneficiario effettivo per le holding estere*, in *Corr. trib.*, 2023, 12, 1025 ss.
- PALADIN L., *Corte Costituzionale e principio generale d'eguaglianza. Aprile 1979 – Dicembre 1983*, in AA.VV., *1956-2006. Cinquant'anni di Corte Costituzionale*, Roma, 2006, II, 1097 ss.
- PIAZZA M., *PEX estesa alle società UE e SEE*, in *Il fisco*, 2023, 44, 4143 ss. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020
- SCACCIA G., *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 30 ss.

## Prime riflessioni sui *transitional safe harbours* Pillar 2 alla luce delle Linee Guida OCSE e del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209

*Initial considerations on transitional safe harbours Pillar 2 in the light of the OECD Guidelines and Italian Legislative Decree 209 of 27 December 2023*

STEFANO SCHIAVELLO - RAIMONDO ROSSI - FILIPPO MANFREDI

### Abstract

L'entrata in vigore delle regole GloBE a partire dal 1° gennaio 2024 avrà un impatto sostanziale sui gruppi d'impresa, sia multinazionali che domestici, mitigato – fino al 2026 – dai *transitional safe harbour* introdotti dall'OCSE con lo scopo di escludere determinate giurisdizioni in cui un gruppo opera dal campo applicativo delle regole GloBE. L'articolo intende fornire una panoramica dei *transitional safe harbour*, evidenziando specifici punti tecnici che dovrebbero essere adeguatamente considerati, in particolare alla luce del D.Lgs. n. 209/2023 che ha implementato in Italia la Direttiva 2523/2022.

**Parole chiave:** Pillar 2, GloBE, *transitional safe harbour*, OCSE, D.Lgs. n. 209/2023

### Abstract

*The entry into force of GloBE rules from 1 January 2024 will have a substantial impact of multinational and domestic large-scale group, mitigated – up to 2026 – by the transitional safe harbour rules provided by the OECD as a short-term measure aimed at excluding the operations in certain lower-risk jurisdictions from the scope of GloBE. The article intends to provide an overview of the transitional safe harbour rules, highlighting certain technical points that should be carefully considered in the actual applications of the rules, in particular in light of the Legislative Decree n. 209/2023 implementing in Italy the EU Directive 2523/2022.*

**Keywords:** Pillar 2, GloBE, *transitional safe harbour*, OECD, Legislative Decree 209/2023

**SOMMARIO:** **1.** Finalità dei *transitional safe harbour*. - **2.** I test dei *transitional safe harbour*. - **3.** L'utilizzo dei dati del CbCR. - **4.** L'imposta integrativa domestica qualificata ("QDMTT"). - **5.** Considerazioni conclusive.

**1.** Con l'entrata in vigore il 1° gennaio 2024 delle articolate regole GloBE-Pillar 2 previste dalla Direttiva UE 14 dicembre 2022, n. 2523 così come recepita in Italia tramite il D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 recante attuazione della riforma in materia di fiscalità internazionale (di seguito anche il "Decreto Legislativo"), i gruppi di rilevanti dimensioni con capogruppo in Italia stanno valutando l'applicazione dei *safe harbours* applicabili nel primo triennio, ovvero fino al 2026 (c.d. "*transitional safe harbours*").

Tali *transitional safe harbours*, previste dal documento OCSE del dicembre 2022 (cfr. Inclusive Framework on BEPS, "*Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules [Pillar Two]*", 20 dicembre 2022, successivamente integrato con l'*Administrative Guidance* pubblicata il 18 dicembre 2023), sono volte a semplificare l'applicazione delle nuove regole impositive GloBE nel periodo iniziale

(«*The Transitional CbCR Safe Harbour described in Chapter 1 is designed as a short-term measure that would effectively exclude an MNE's operations in certain lower-risk jurisdictions from the scope of GloBE in the initial years, thereby providing relief to MNEs in respect of their GloBE compliance obligations as they implement the rules*»), escludendo dal calcolo puntuale del livello di imposizione effettiva (“*effective tax rate*” o “*ETR*”) le entità del gruppo per le quali risulti remoto il rischio di avere un basso livello di imposizione (*i.e.*, inferiore alla soglia minima del 15%) e sono basate su dati che dovrebbero essere facilmente reperibili dagli operatori, in quanto in gran parte derivanti dal *Country-by-Country Report* (c.d. CbCR, regolato in Italia dall’art. 1 commi 145 - 146, L. n. 208/2015 e dal D.M. 23 febbraio 2017).

Ancorché la Direttiva EU (Direttiva UE 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022) la bozza del Decreto Legislativo non contengano un esplicito riferimento al documento OCSE del 20 dicembre 2022, entrambi i testi fanno riferimenti ai “*safe harbours*” o “*porti sicuri*” (“*Regimi semplificati*” nella definizione dell’art. 39 del Decreto Legislativo), le cui condizioni sono definite da un “*Accordo internazionale*” e pertanto è ragionevole fare riferimento al citato documento OCSE sui *transitional safe harbours* quale fonte rilevante, come riconosciuto dalla stessa Direttiva UE e dal Decreto domestico di implementazione.

In linea con il principio generale secondo cui le regole GloBE si applicano “*aggregando*” tutte le entità del gruppo localizzate in un medesimo Stato (c.d. *jurisdictional blending*), i *transitional safe harbours* vanno applicati sui dati complessivi del gruppo rilevati per ciascun singolo Stato in cui tale gruppo opera (modalità di esposizione dei dati prevista anche dal *Country-by-Country Report*). L’utilizzo dei dati aggregati riflette l’approccio “*top-down*” programmaticamente alla base delle regole Pillar 2, che vede come punto focale per le attività di calcolo del livello di imposizione effettiva l’entità capogruppo di più alto livello (c.d. *Ultimate Parent Entity*).

Le regole Pillar 2 “*a regime*” prevedono principalmente tre eccezioni al “*jurisdictional blending*” di cui all’art. 5.1 delle *Model Rules* OCSE, *i.e.* per le “*investment entities*”, per le “*minority-owned constituent entities*” e per le “*stateless entities*”. Ai fini dei *transitional safe harbours*, in ragione del perimetro di applicazione del CbCR, le “*minority-owned constituent entities*”, che sono *ex se* incluse tra le entità che alimentano i dati del CbCR, sono aggregate alle entità controllate dalla *Ultimate Parent Entity* in misura superiore al 30%. Le entità che si qualificano come “*Joint Ventures*” ai fini Pillar 2 sono soggette ai *transitional safe harbours* ma, non essendo incluse nel perimetro del CbCR necessitano di un calcolo autonomo, da effettuare sulla base delle stesse meccaniche previste per le entità consolidate. In linea con le regole Pillar 2 “*a regime*”, sono escluse dai *transitional safe harbours* le “*stateless entities*”, i gruppi aventi più di una *Ultimate Parent Entity* e il cui CbCR non include le informazioni dei gruppi combinati, le giurisdizioni in cui sono localizzate entità soggette ad un “*eligible distribution tax system*” ai fini Pillar 2. Inoltre, le regole *safe harbour* sono basate su un approccio “*once out, always out*” ai sensi del quale se una determinata giurisdizione in cui il gruppo opera non rispetta alcuno dei tre test in uno dei tre anni, le entità localizzate in tale giurisdizione non possono più beneficiare dei *safe harbours* negli anni successivi e, pertanto, per tale giurisdizione il gruppo sarà tenuto ad applicare integralmente le regole GloBE per tale anno, che, in quanto periodo d’ingresso nelle regole GloBE, si qualifica come “*anno transitorio*” (o “*Transition Year*”), per il quale sono previste articolare regole “*di raccordo*” volte a rendere omogenei i dati contabili delle entità interessate (ad esempio in caso di mancata contabilizzazione della fiscalità anticipata su perdite fiscali disponibili in tale giurisdizione) e a prevenire abusi (ad esempio nel caso di trasferimenti infragruppo di asset successivi alla data del 21 novembre 2021).

2. I *transitional safe harbours* prevedono che nessuna imposta integrativa sia dovuta da un gruppo in un determinato Stato ove uno dei seguenti test sia superato:

- *de minimis test*: i ricavi aggregati in tale Stato sono inferiori a 10 milioni di euro e l’utile ante imposte aggregato è inferiore a 1 milione di euro (o una perdita). Tali dati vanno desunti dal CbCR (Tabella 1 dell’Allegato al D.M. 23 febbraio 2017), considerando quindi per il primo parametro tutti

i ricavi, inclusi quelli relativi alle transazioni tra le varie entità del gruppo presenti nel medesimo Stato e, per il secondo, il dato relativo all'utile/perdita ante imposte;

- *simplified effective tax rate test*: il livello di imposizione effettiva è almeno pari al 15% (per il 2024), al 16% (per il 2025) e al 17% (per il 2026) e va determinato sulla base del rapporto tra i valori aggregati dell'utile/perdita ante imposte (denominatore) e delle imposte sul reddito (numeratore). Al riguardo, se per il denominatore il dato rilevante è desunto (come per il *de minimis test*) dal CbCR, il numeratore deve essere determinato aggregando il valore delle imposte sul reddito come riportate nel conto economico delle entità del gruppo localizzate nello Stato oggetto di analisi. Tale “variazione” rispetto ai dati del CbCR (in cui è riportato il valore delle imposte sul reddito pagate e di quelle maturate) viene giustificata dall'OCSE con la necessità di considerare ai fini del test anche le imposte differite attive e passive (non comprese nei dati riportati nel CbCR) escludendo le imposte relative alle c.d. “*uncertain tax positions*, ovvero gli importi, contabilizzati tra le “imposte” nel conto economico per le quali vi è incertezza sul trattamento fiscale dell'operazione da cui queste derivano (e.g., ai sensi dell'IFRIC 23 - “*Uncertainty over Income Tax Treatments*”);
- *routine profit test*: il valore aggregato dell'“esclusione del reddito in base alla sostanza” “*Substance-based income exclusion*” o “SBIE”, di cui all'art. 28 della Direttiva 2523/2022 e art. 5.3 delle *Model Rules OCSE* (per un'analisi sistematica delle previsioni SBIE, si veda, DEVEREUX M.P. - SIMMLER M. - VELLA J. - WARDELL-BURRUS H., *What is the Substance-Based Carve-Out under Pillar 2? And How Will It Affect Tax Competition?*, in *EconPol Policy Brief* 39, November 2021) è superiore all'ammontare aggregato dell'utile/perdita ante imposte (desunto, come per i precedenti test, dal CbCR). Come espressamente indicato dal documento OCSE, nel caso in cui il gruppo risulti avere una perdita ante imposte, il test sarà considerato come positivamente riscontrato, senza necessità di determinare il valore dello SBIE. Al riguardo, il valore dello SBIE (che riflette il “radicamento” fisico del gruppo in un determinato Stato) deve essere determinato sulla base delle regole Pillar 2 “a regime”, ossia in considerazione di una determinata percentuale del valore complessivo dei costi del personale e del valore dei beni materiali (immobili, impianti e macchinari e risorse naturali, anche detenuti in forza di licenze o altri diritti, salvo quelli detenuti per la vendita, locazione o investimento) delle entità del gruppo localizzate nello Stato oggetto di analisi. La scelta di utilizzare le regole GloBE per la determinazione dello SBIE potrebbe apparire non perfettamente calibrato rispetto al dichiarato obiettivo di semplificazione dei *transitional safe harbour*, richiedendo l'applicazione delle regole GloBE “a regime”, di fatto anticipando al 2024 (quantomeno in parte) le complessità pratiche di definire tutti i punti richiesti dall'articolato set di regole, peraltro oggetto di continuo aggiornamento, come risultante dalle *Administrative Guidance* pubblicate dall'OCSE a luglio 2023 e focalizzate su alcuni aspetti tecnici di conteggio dello SBIE (e.g., in merito alla localizzazione del personale e dei beni materiali che compongono lo SBIE, si vedano al riguardo anche i “riflessi” dichiarativi dei *transitional safe harbour*, come previsto dal capitolo 2 del “*GloBE Information Return (Pillar Two)*” (c.d. GIR) pubblicato dall'OCSE il 13 luglio 2023).

Come previsto dall'art. 55 del Decreto Legislativo (in linea con l'art. 9.2 delle *Model Rules OCSE*), le percentuali rilevanti di tali valori sono stabilite nella misura del 9,8% per i costi del personale e del 7,8% per i beni materiali per l'esercizio fiscale 2024 (ridotte dello 0,2% all'anno nel 2025 e nel 2026).

Dal punto di vista pratico, le regole OCSE sui *transitional safe harbour*, volutamente “ampie” per ricomprendere le varieguate fattispecie che possono verificarsi nella compilazione dei CbCR e nell'estrazione del valore delle imposte sul reddito dai bilanci delle entità dei gruppi coinvolti, suscitano tuttavia alcune complessità che possono, nei fatti, frustrarne l'obiettivo di semplificazione.

Ad esempio, la definizione di *Simplified Covered Taxes* ai fini del calcolo del *Simplified ETR Test*, fa riferimento alle imposte sul reddito così come contabilizzate nei “*Qualified Financial Statements*” delle entità del gruppo («*Simplified Covered Taxes is a jurisdiction's income tax expense as reported on the MNE Group's Qualified Financial Statements, after eliminating any taxes that are not Covered Taxes and uncertain tax positions reported in the MNE Group's Qualified Financial Statements*»), senza la necessità di apportare i numerosi aggiustamenti previsti per il calcolo delle *Adjusted Covered Taxes* ai fini

GloBE (salvo che per le *uncertain tax positions*), inclusa la riallocazione delle imposte tra casa madre e stabile organizzazione prevista dall'art. 3.4 delle *Model Rules* OCSE.

Nonostante la scelta dell'OCSE di considerare le imposte senza aggiustamenti sia evidentemente semplificativa, il calcolo delle *Simplified Covered Taxes* non è esente da complicazioni, come, ad esempio, per la necessità di verificare che le imposte siano relative a ricavi inclusi nel CbCR (e nella stessa giurisdizione). Nella pratica operativa si è rilevato infatti che, nel CbCR, molti gruppi espongono le imposte della stabile organizzazione nel quadro relativo alla giurisdizione della casa-madre (in particolare ove questa non goda di un regime di *branch exemption*), creando una evidente disomogeneità rispetto ai dati rilevanti ai fini dei *transitional safe harbour* e quindi la necessità di rettificare le risultanze del CbCR.

Circa il dato dell'utile/perdita ante imposte, i test dei *transitional safe harbours* considerano il dato desunto dal CbCR, da rettificare soltanto in relazione alle *Net Unrealized Fair Value Losses*, ovvero le componenti negative che hanno concorso alla formazione dell'utile/perdita ante imposte derivanti da cambiamenti nel *fair value* di titoli partecipativi (*Ownership Interest*), in linea con l'art. 3.2.1(c) delle *Model Rules* OCSE, ove superiori a 50 milioni di euro in una determinata giurisdizione. Su tale tema, le Linee Guida OCSE non specificano se, nel caso in cui tale soglia venga integrata, sia necessario sterilizzare integralmente l'importo delle *Net Unrealized Fair Value Losses* ovvero soltanto l'ammontare eccedente la soglia, ancorché ragioni sistematiche portino a preferire tale seconda lettura.

3. L'ampio ricorso ai dati del CbCR comporta la necessità che questo sia “qualificato” ai fini Pillar 2, ovvero che i dati inclusi nello stesso siano desunti da bilanci “qualificati” (*qualified financial statements*) delle entità del gruppo: sono considerati tali:

- (i) i bilanci redatti sulla base dei principi contabili utilizzati nell'elaborazione del bilancio consolidato della capogruppo oppure
- (ii) i bilanci “*stand alone*” delle entità del gruppo predisposti ai sensi di un “*acceptable financial accounting standard*” (ovvero gli IFRS o i principi contabili adottati negli Stati UE e in vari altri Stati, tra cui ad esempio gli USA, Svizzera, Cina, India) o di un “*authorised financial accounting standard*” (ovvero i principi contabili generalmente accettati approvati da un organismo contabile autorizzato e riconosciuto nella giurisdizione in cui è localizzata una determinata entità del gruppo).

Inoltre, nel caso di entità controllate che non sono incluse nel bilancio consolidato della capogruppo soltanto in ragione della loro ridotta dimensione o in considerazione delle soglie di materialità, i bilanci “qualificati” sono identificati con i dati utilizzati nella preparazione del CbCR.

Anche in questo caso, il rationale di fondo nella individuazione delle fonti “qualificate” dei dati appare quello di garantire uniformità nei criteri di misurazione delle imposte e del reddito tra i vari Stati in cui il gruppo opera, limitando i costi di *compliance* in capo al gruppo tramite il ricorso, ove possibile, ai dati utilizzati nel processo di preparazione del bilancio consolidato della capogruppo, idealmente già disponibili in capo a quest'ultima (sull'utilizzo dei dati del CbCR ai fini del *risk assessment* sul Pilar 2, si veda MARTINEZ TAPIA J.M. - JALAN N., *An Approach to BEPS Risk Assessment: Applying Data Analytics Techniques to Country-by-Country Reporting Data*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2022, 2).

Per i gruppi con capogruppo italiana sarà quindi necessario valutare la “qualificazione” del proprio CbCR al cospetto delle regole sui *transitional safe harbours*. Al riguardo, come previsto dall'art. 4 del Provvedimento 28 novembre 2017, n. 275956 (contenente le disposizioni di attuazione del D.M. 23 febbraio 2017, in linea con quanto previsto dall'*Action 13* del BEPS), i dati utilizzati per alimentare il CbCR possono essere desunti (i) dal processo di preparazione del bilancio consolidato, (ii) dai singoli bilanci di esercizio delle entità appartenenti al gruppo, (iii) dalla contabilità interna o (iv) dalla contabilità tenuta per fini di vigilanza regolamentare.

La necessità di integrare, ai fini dei *transitional safe harbours*, quanto risultante dal CbCR con ulteriori dati desunti dai sistemi contabili del gruppo potrebbe creare potenziali asimmetrie nel confronto con il processo di raccolta dei dati necessari per impostare il calcolo Pillar 2 “a regime”: ad esempio, ove una società non abbia contabilizzato nel proprio conto economico le imposte anticipate su perdite

fiscali riportate in avanti, queste non troveranno rilevanza ai fini dei *transitional safe harbours* (per il *Simplified ETR test*) mentre nel calcolo Pillar 2 “a regime” (HANLON M. - NESSA M., *The Use of Financial Accounting Information in the OECD BEPS 2.0 Project: A Discussion of the Rules and Concerns*, in *National Tax Journal*, 2023, 1 e sul tema delle perdite fiscali, si veda BASI A. - KOLA R., *DTA relative a perdite fiscali e Pillar II, una convivenza difficile?*, in *NT+ Diritto*, 12 giugno 2023) le stesse potranno essere prese in considerazione (peraltro considerando la movimentazione netta a stato patrimoniale e non il dato da conto economico, come previsto dall’art. 4.4.1 delle *Model Rules OCSE* e, per il periodo di prima applicazione delle regole Pillar 2, dall’art. 9.1 delle *Model Rules OCSE*). Tale asimmetria potrebbe quindi portare, durante il periodo transitorio, a rivedere determinate politiche di bilancio dei gruppi per valutarne gli effetti ai fini dei *transitional safe harbours*.

4. Un ulteriore *safe harbour* (applicabile a regime, anche oltre il periodo transitorio) è stato declinato dalla *Administrative guidance* pubblicata dall’OCSE in data 17 luglio 2023: si tratta della *Qualified Domestic Top-up tax* (“QDMTT”), ovvero dell’imposta integrativa “domestica” che, in caso di livello di imposizione effettivo inferiore al 15% in un certo Stato, deve essere quivi calcolata e versata.

L’effetto della QDMTT (la cui introduzione da parte degli Stati è facoltativa, ma che è ragionevole attendersi avrà ampia adozione) è quello di garantire che l’imposta integrativa resti allocata allo Stato in cui si è verificato il fenomeno di bassa imposizione effettiva anziché a quello della *Parent Entity*, come invece avverrebbe per effetto della *income inclusion rule* “IIR” (NOKED M., *Designing Domestic Minimum Taxes in Response to the Global Minimum Tax*, in *Intertax*, 2022, 10; ARNOLD B.J., *The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax*, in *Bulletin for International Taxation*, 2022, 5).

Al riguardo, la Direttiva UE (art. 11) prevede che se la QDMTT viene calcolata sulla base dei principi contabili della *Ultimate Parent Entity* o dei principi internazionali (IFRS), questa dovrebbe qualificarsi come “*QDMTT Safe Harbour*”, tale cioè da escludere in radice l’applicazione del meccanismo di IIR. Ove, invece, la QDMTT sia calcolata sulla base di diversi principi contabili (e.g. i principi contabili domestici applicati nello Stato ove sono localizzate le entità del gruppo), il calcolo dell’imposta integrativa nello Stato della *Parent Entity* dovrà essere comunque effettuato, ma l’imposta quivi dovuta ai sensi dell’IIR dovrà essere ridotta (fino ad azzerarla) dalla QDMTT. Tale impostazione è stata mutuata anche dalla bozza del Decreto Legislativo, che, introducendo l’“Imposta minima nazionale” (definizione domestica della QDMTT), all’art. 18 declina tale regola per le entità del gruppo localizzate in Italia soggette a tale imposta.

Tale ultimo *safe harbour*, diversamente dai test applicabili nel periodo transitorio, non rappresenta dal punto di vista sostanziale una semplificazione nelle attività richieste al gruppo ma di fatto comporta soltanto uno “spostamento” del calcolo puntuale dell’ETR e del versamento dell’eventuale imposta integrativa: anziché in capo alla *Parent Entity*, il calcolo dell’ETR e il versamento dell’eventuale imposta integrativa andrà fatto (esclusivamente, se *QDMTT Safe Harbour*) nello Stato delle *subsidiary*, richiedendo quindi l’applicazione dell’intero set di regole Pillar 2 (peraltro tenendo in considerazione le eventuali variazioni opzionali rispetto alle regole OCSE base). In tale prospettiva, si “ribalta” l’approccio *top-down* originariamente previsto dalle regole Pillar 2, a favore di un approccio in cui alle entità del gruppo localizzate in Stati diversi da quello della *Ultimate Parent Entity* sarà richiesto un maggiore coinvolgimento, ad esempio per tenere conto di specifiche regole locali che possono avere impatto sul calcolo dell’ETR e quindi sull’imposta integrativa eventualmente dovuta. In attesa della normativa italiana di recepimento della Direttiva UE, l’introduzione della QDMTT in Italia potrebbe quindi comportare rilevanti attività e responsabilità dirette anche in capo alle *subsidiary* italiane di gruppi esteri.

Circa il rapporto tra la QDMTT e i *transitional safe harbours*, ancorché non esplicitamente riportato nelle Linee Guida OCSE, è ragionevole attendersi che, se per un determinato Stato il gruppo integra le condizioni di uno dei tre *transitional safe harbours*, l’esclusione dall’applicazione dell’intero set di regole Pillar 2 trovi applicazione anche ai fini della QDMTT (ancorché questa, dal punto di vista nominale, sia di fatto un’imposta domestica autonoma rispetto all’imposta integrativa prevista dalle regole

Pillar 2). Al riguardo, è auspicabile che le disposizioni domestiche di attuazione della QDMTT possano confermare tale punto.

5. Come accennato *supra*, dubbi interpretativi si rinvencono anche per il c.d. *transition year* e in particolare per l'adozione delle norme speciali transitorie.

Alcune complessità operative sono state ad esempio riscontrate in merito al riconoscimento della fiscalità anticipata su perdite fiscali disponibili nella giurisdizione che si trova nel *transition year*: l'art. 9.1.1. delle OECD *Model Rules* prevede che il riconoscimento della fiscalità differita debba avvenire nel periodo transitorio a condizione che questa sia “*reflected or disclosed*” nel bilancio della società. Tale inciso appare disallineato rispetto a quanto previsto dalle regole GloBE a regime (*rectius*, non relative al *transition year*), le quali riconoscono la validità (ai fini del calcolo delle *Adjusted Covered Taxes*, ovvero del numeratore nel calcolo dell'*Effective Tax Rate*) delle imposte anticipate calcolate sulle perdite fiscali disponibili anche ove queste non siano state iscritte in bilancio ovvero descritte nella relativa nota integrativa (art. 4.4.1.(c) delle GloBE Rules).

Per i gruppi interessati dal nuovo set di regole GloBE (o che prevedono di diventare soggetti in futuro a tali regole per effetto del superamento della soglia di ricavi rilevante) appare quindi opportuno considerare - in ottica prospettica - gli effetti che determinate operazioni (ovvero la contabilizzazione di queste) potranno avere ai fini del calcolo dei *transitional safe harbour* e nel *transition year* a partire dal quale saranno applicabili le regole GloBE “a regime”.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ABRUZZESE G. - BONANNO G., *L'avvento della global minimum tax e i necessari adattamenti dell'ordinamento nazionale*, in *il fisco*, 2023, 13, 1254 ss.

ARNOLD B.J., *The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax*, in *Bulletin for International Taxation*, 2022, 5

AVI-YONAH R.S., *The UTPR and the Treaties*, in *Tax Notes International*, January 2, 2023

BASI A. - KOLA R., *DTA relative a perdite fiscali e Pillar II, una convivenza difficile?*, in *NT+ Diritto*, 12 giugno 2023

BROKELIND C., *An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint*, in *Bulletin for International Taxation*, 2021, 5

CARPENTIERI L., *La proposta fiscale dell'Amministrazione Biden e l'ambizione di cambiare le regole del gioco: sarà davvero il tramonto del profit shifting delle multinazionali?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 594 ss.

CHAN V. - TURINA A. - ROMANOVSKA K., *Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenge*, in *World Tax Journal*, 2022, 1 e in *Kluwer International Tax Blog* 15 marzo 2022

DAS P. - RIZZO A., *The OECD Global Minimum Tax Proposal under Pillar Two: Will It Achieve the Desired Policy Objective?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2022 1

DE WILDE M.F. - THAN Y., *Pillar Two and the Transitional Rule for Intragroup Asset Transfers*, in *Bulletin for International Taxation*, 2023, 8

DE WILDE M.F., *On an animal farm and 'equality, however' according to the Pillar 2 Commentary*, March 17, 2022

DEVEREUX M. - VELLA J., WARDELL-BURRUS H., *Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition*, *Oxford Centre for Business Taxation*, January 2022

DEVEREUX M.P. - SIMMLER M. - VELLA J. - WARDELL-BURRUS H., *What is the Substance-Based Carve-Out under Pillar 2? And How Will It Affect Tax Competition?*, in *EconPol Policy Brief* 39, November 2021

DI TANNO T., *OCSE e Commissione Europea concretizzano la global minimum tax*, in *il fisco*, 2022, 7, 646 ss.

DIETRICH M. - GOLDEN C., *Consistency versus 'Gold Plating': The EU Approach to Implementing the OECD Pillar Two*, in *Bulletin for International Taxation*, 2022, 4

DOURADO A.P., *Is There A Need for A Directive on Pillar Two?*, in *Intertax*, 2022, 6/7

- DOURADO A.P., *The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments*, in *Intertax*, 2022, 3;
- HANLON M. - NESSA M., *The Use of Financial Accounting Information in the OECD BEPS 2.0 Project: A Discussion of the Rules and Concerns*, in *National Tax Journal*, 2023, 1
- HEBOUS S. - KEEN M., *Pareto-Improving Minimum Corporate Taxation*, *Oxford Centre for Business Taxation, Working Paper 2021-14*, October 2021
- HERZFELD M., *Tax Credits and Incentives Under A Global Minimum Tax Regime*, in *Tax Notes International*, June 27, 2022
- MARTINEZ TAPIA J.M. - JALAN N., *An Approach to BEPS Risk Assessment: Applying Data Analytics Techniques to Country-by-Country Reporting Data*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2022, 2
- NOKED M., *Designing Domestic Minimum Taxes in Response to the Global Minimum Tax*, in *Intertax*, 2022, 10
- OURO M., *“It’s Complicated”: The Problematic Interplay between Digital Nomads, the EU Minimum Taxation Directive and the Proposed Unshell Directive*, *European Taxation*, 2023, 10
- PETERS C., *The Legitimacy of the OECD’s Work on Pillar Two: An Analysis of the Overconfidence in a ‘Devilish Logic’*, in *Intertax*, 2023, 8/9
- PINTO NOGUEIRA J.F., *GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD’s Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market*, in *World Tax Journal*, 2020, 4
- PISTONE P. - PINTO NOGUEIRA J.F. - ANDRADE B. - TURINA A., *The OECD Public Consultation Document ‘Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal - Pillar Two’: An Assessment*, in *Bulletin for International Taxation*, 2020, 2
- SCHOUERI L.E. - FETTERMANN NOGUEIRA DOS SANTOS B.C., *Effective Tax Rate Criteria and Source Taxation under the OECD’s Pillar Two Proposals*, in *Bulletin for International Taxation*, 2023, 9
- SOONG S., *Italian Tax Reform Law Enabling Pillar 2 Adoption Goes Live*, in *Tax Notes International*, September 4, 2023
- TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES - ALLISON CHRISTIANS, *Global Tax Reform and Mythical International Law*, 20 febbraio 2023 disponibile su [https://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/2023/02/global-tax-reform-and-mythical-international-law.html](https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2023/02/global-tax-reform-and-mythical-international-law.html)
- VALERIO C., *Proposal for a Directive on Ensuring a Global Minimum Level of Taxation for Multinational Groups in the European Union: First Steps in Pillar Two Implementation in the European Union*, in *European Taxation*, 2022, 4
- WARDELL-BURRUS H., *State Strategic Responses to the GloBE Rules*, *Oxford Centre for Business Taxation, Working Paper 22/21*, December 1, 2022