Rivista Telematica di
Diritto Tributario

Rivista semestrale Giugno 2020 1

Direzione scientifica

Loredana Carpentieri
Angelo Contrino
Francesco Crovato
Alberto Marcheselli
Franco Paparella

ISSN 2499-2569

Pacini Giuridica

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

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

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

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

COMITATO DI REDAZIONE

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

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

La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Massimo Basilavecchia; Clelia Buccico; Andrea Colli Vignarelli; Giuseppe Corasaniti; Roberto Cordeiro Guerra; Francesco D'Ayala Valva; Lorenzo Del Federico; Eugenio Della Valle; Andrea Fedele; Valerio Ficari; Piera Filippi; Alessandro Giovannini; Giuseppe Ingrao; Enrico Marello; Valeria Mastroiacovo; Giuseppe Melis; Sebastiano Maurizio Messina; Francesco Moschetti; Salvatore Muleo; Antonio Perrone; Gaetano Ragucci; Pasquale Russo; Guido Salanitro; Dario Stevanato; Mauro Trivellin; Marco Versiglioni.

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli
ggiacomelli@pacinieditore.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.pacinieditore.it • abbonamenti_giuridica@pacinieditore.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 2020
FASCICOLO N. 1
GENNAIO - GIUGNO

I – EMERGENZA CORONAVIRUS, FINANZE E TRIBUTI

Studi di politica fiscale

ANGELO CONTRINO e FRANCESCO FARRI, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?* 11

GIUSEPPE INGRAO, *Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?* 17

FRANCESCO PEPE, *L'emergenza Covid-19 nell'Unione europea: verso una solidarietà tributaria "strategica"?* 22

ANTONIO PERRONE, *Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo* 29

STEFANO MARIA RONCO, *Scenari di politica fiscale nell'emergenza Coronavirus: brevi riflessioni* 35

Le sospensioni dei termini procedimentali e processuali

EDGARDO MARCO BARTOLAZZI MENCHETTI, *Sospensione dei termini per "Covid-19" davvero inapplicabile al termine di impugnazione precedentemente sospeso?* 41

SAMANTHA BUTTUS, *Brevi considerazioni sulle effettive possibilità di ripresa del processo tributario nella seconda fase dell'emergenza sanitaria* 45

ENRICO MARELLO, *Sospensione dei termini per l'adesione, in versione pandemica* 51

Le agevolazioni fiscali al tempo del coronavirus

STEFANIA BOFFANO, *Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus"* 57

ROSSELLA MICELI, *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19* 62

CESARE SILVANI, *La nuova disciplina di trasformazione in credito di imposta delle DTA relative ad eccedenze ACE* 67

THOMAS YANG, *Istituti di diritto tributario e ragioni fiscali a supporto del sistema produttivo* 73

II – LE FONTI, I PRINCIPI E L'ABUSO DEL DIRITTO

Principi generali

VITO VELLUZZI, *La Cassazione respinge l'interpretazione sistematica "indefinita" proposta dall'Amministrazione finanziaria* 83

MARCO VERSIGLIONI, *'Liquinomics' e 'Iva a doppia aliquota': un discorso sulla «creazione di valore»* 87

Tributi
Francesco Crovato, *Gli aumenti di accisa sui carburanti: un fenomeno interessante nella tipologia delle entrate pubbliche* 101

Abuso del diritto
Angelo Contrino, *Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea* 106
Mario Tenore e Giulia Lubrano, *Spunti di riflessione sulle sentenze della Corte di Giustizia nelle c.d. cause danesi alla luce della giurisprudenza italiana* 112

III – L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Soggetti passivi
Giuseppe Mercuri, *Anche la Corte Costituzionale si pronuncia sulla soggettività passiva dell'utilizzatore in materia di tassa automobilistica*..... 121
Alessia Vignoli, *Il consolidato fiscale non fa venir meno l'individualità delle società che hanno esercitato l'opzione* 125

Solidarietà e responsabilità tributaria
Edoardo Belli Contarini, *L'affitto d'azienda e i "trasferimenti" rilevanti ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 472/1997*..... 129
Franco Paparella, *Cessione di azienda nell'ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell'acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma in deroga* 134

IV – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

Il contraddittorio
Andrea Colli Vignarelli, *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. "prova di resistenza"* 143

Poteri istruttori
Manlio D'Agostino Panebianco, *A Blockchain to reinforce Tax-Compliance* 147
Alberto Marcheselli, *Indagini tributarie "a trabocchetto" e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova* 154

V – L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

Stefano Didoni, *Attività di accertamento nei confronti di società di capitali e presupposti per l'estensione ai soci delle indagini bancarie*..... 163

VI – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Versamenti

Loredana Carpentieri, *A volte ritornano: le nuove norme per il contrasto all'omesso versamento delle ritenute negli appalti (ovvero l'ennesimo caso in cui sono le imprese a dover monitorare l'evasione altrui)* 171

Procedure concorsuali e crisi d'impresa

Luca Costanzo, *Il trattamento concorsuale dei debiti Iva nel concerto tra giurisdizioni* 175
Melo Martella, *La falcidia iva è possibile anche nel sovraindebitamento, ma resta aperta la questione delle ritenute fiscali* 180

VII – IL PROCESSO TRIBUTARIO

Patrizia Accordino, *Sull'intervento adesivo nel processo tributario* 185
Davide Emone, *Incertezze giurisprudenziali e principi generali in merito ai vizi degli atti processuali telematici nel processo tributario* 189
Francesco Crovato, *Spazio per accordi Fisco - contribuente anche al di fuori di espresse previsioni legislative?* 196
Emanuele Gentile, *Sulla condanna alle spese processuali in caso di soccombenza dell'Agenzia: la Suprema Corte "corregge" ancora una volta i giudici di merito* 201
Gabriele Giusti, *La chiusura delle controversie tributarie per effetto del condono* 207
Alberto Marcheselli, *Il "precipitato giurisdizionale" della soggezione della Agenzia delle Entrate alla Costituzione: appunti eterodossi su imparzialità e oggetto del processo tributario* 213
Alberto Marcheselli, *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing* 220
Michele Mauro, *La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale (già fallimento)* 227
Maria Concetta Parlato, *Giudicato tributario, oggetto del giudizio di ottemperanza e impugnazione della sentenza* 232
Silvio Rivetti, *Le sentenze tributarie di "terza via" e il contraddittorio tra le parti: un confronto processuale obbligatorio o solo opportuno?* 238
Francesca Solari, *Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato* 245
Mauro Tortorelli, *Considerazioni sulla tardiva produzione di documenti in appello e sui profili critici della norma* 249

VIII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

Marco Di Siena, *Spunti di riflessione sull'irrimediabile evanescenza della nozione di violazione meramente formale (senza alcun debito d'imposta)* 257
Marco Di Siena, *La (nebulosa) declinazione del principio di offensività nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario* 263
Mauro Manca, *Osservazioni in merito a una certa prassi sanzionatoria in caso di contestata esenzione da ritenute su interessi intra-UE* 267

Sanzioni penali tributarie

Simone Francesco Cociani, *Sul tormentato rapporto tra sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari e concordato preventivo* 276
Enrico Di Fiorino e Lorena Morrone, *La Cassazione scivola ancora sull'esterovestizione societaria*..... 281
Marco Di Siena, *Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è razionale?*..... 285
Alex Ingrassia, *Le criticità della non punibilità tributaria davanti ad un interrogativo cruciale: e se punire meno significasse tutelare meglio?* 292

IX – L'IRPEF

Giorgio Beretta, *In tema di plusvalenze immobiliari: la divisione ereditaria* 301
Andrea Branca, *Detrazione delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione di norme contrastanti con il diritto europeo* .. 307
Valentina Buzzi e Alban Zaimaj, *I piani di carried interest "multi-livello": osservazioni critiche a margine di una recente Risposta a Interpello dell'Agenzia delle entrate*.....311
Loredana Carpentieri, *Sulla restituzione dei redditi di lavoro dipendente già sottoposti a tassazione ovvero: l'ufficio complicazioni cose semplici è rimasto aperto anche nel lockdown* 317
Filippo Passagnoli, *La cessione di fabbricati destinati alla demolizione nel quadro delle imposte sul reddito, fra prassi, giurisprudenza e coerenza di sistema.*..... 323

X – L'IRES

Loredana Carpentieri, *La cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole: ovvero quando le norme fiscali rispondono a finalità extrafiscali*..... 331
Maria Rosaria Viviano, *Visione sociale della sharing economy e ruolo della leva fiscale: il caso delle donazioni di beni "invenduti" a favore di enti non profit*..... 336

XI – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

Pier Luca Cardella, *Il rifinanziamento del core business ed il riporto delle perdite di periodo* 343
Angelo Contrino, *Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?*..... 347
Francesco Crovato, *Una cornice di riferimento per l'ammortamento dei terreni d'impresa* 353

Elementi positivi del reddito d'impresa

Giovanni Barbagelata e Maria Campagnoli, *Note in merito alla determinazione delle plusvalenze su partecipazioni in caso di separato acquisto di nuda proprietà e usufrutto* 360
Marco Carrozzino, *Rinuncia ai crediti da parte dei soci: la Corte di Cassazione conferma ancora la tesi dell'"incasso giuridico"* 365

Elementi negativi del reddito d'impresa

Francesco Crovato, *La deduzione dei costi di impianto a partire dai primi ricavi: spunti di riflessione generale a partire da una disposizione particolare*..... 370

Francesco Crovato, *L'ospitalità di giornalisti e personalità come costo d'impresa in settori a forte visibilità mediatica* 376
Lorenzo Del Federico, *Per la deducibilità degli interessi passivi l'inerenza è irrilevante, ma i limiti posti dal TUIR suscitano dubbi di costituzionalità* 381
Andrea Manzitti, *Ancora sulla indeducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori senza formale delibera* 388
Carlo Sanna, *Le società "industriali" possono dedurre i componenti negativi scaturenti da strumenti finanziari derivati?* 395

XII – L'IVA

Presupposto

Alessandro Albano, *Profili IVA del trasferimento di diritti in sede di successione processuale* 401
Alessandro Albano, *Il distacco di personale è un'operazione rilevante ai fini IVA: l'incompatibilità comunitaria del regime IVA italiano del distacco di personale* 406
Massimo Campailla e Francesco Montanari, *L'Agenzia delle Entrate estende il regime di non imponibilità iva dei servizi prestati nelle aree portuali a quelli svolti in strutture esterne "strettamente connesse"* 411
Lorenzo Ugolini, *La natura dell'Iva all'importazione e la responsabilità dello spedizioniere* 416
Nicolò Zanotti, *Brevi considerazioni sulla qualificazione fiscale della cessione del portafoglio clienti* 422

Il principio di neutralità

Luca Costanzo, *Corsi e ricorsi dell'accertamento di "Frodi Iva" tra fornitore e committente alla prova dei principi eurounitari* 429

Agevolazioni e incentivi

Stefania Boffano, *L'Iva quale "tributo-Cenerentola" della riforma del Terzo Settore* 435

XIII – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Imposte di registro e ipocatastali

Giuseppe Ingrao, *L'imposta di registro sulle sentenze di condanna in caso di occupazione illegittima* 443
Adriana Salvati, *Imposta di registro: passività inerenti e rettifiche di valore nelle cessioni d'azienda* 447

XIV – CATASTO

Mario Del Vaglio, *Ancora sui criteri di attribuzione della rendita catastale delle centrali elettriche alimentate da fonte eolica: la questione dello scorporo delle torri su cui poggiano gli aereogeneratori* 459

XV – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

Francesco Farri, *Tourism in Italy - Tax Law Profiles* 465

Alessia Funari, *L'opinabile orientamento della Cassazione in tema di soggettività passiva ICI* 470

XVI – TRIBUTI EUROPEI

Tributi doganali

Sara Armella, *Disciplina sanzionatoria doganale tra norma interna e principi europei* 477
Francesco Farri, *Preliminary considerations on the usability of custom duties as environmental taxes* 480

Accise

Stefano Morri e Alberto Gatto, *Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore* 486

XVII - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

Paolo Arginelli e Gabriele Colombaioni, *L'effetto dell'accordo Brexit sull'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di diritto italiano relative alle imposte non armonizzate* 493
Gaia Baroni, *Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6* 501
Andrea Manzitti, *La doppia imposizione internazionale nel difficile coordinamento tra convenzioni bilaterali e direttiva madre-figlia* 506
Antonio Marinello, *L'imposizione sui dividendi corrisposti a OICVM non residenti alla luce del principio della libera circolazione dei capitali* 519
Francesco Mattarelli, *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento* 525
Francesco Morra e Mirko Severi, *Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020* 530
Filippo Passagnoli, *Direttiva DRM e legge di delegazione europea 2018: in attesa dei decreti attuativi da parte del Governo* 537
Massimo Pellecchia, *Note in tema di trasferimento di residenza e utilizzo delle perdite nel Paese UE di destinazione* 543
Jacopo Mario Rosa e Alberto Corsello, *Revirement della Cassazione sui dividendi transfrontalieri: riconosciuta l'esenzione per la distribuzione da società figlia italiana nei confronti della madre comunitaria* 549
Gianluca Selicato, *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario* 552

Diritto tributario internazionale

Gianluigi Bizioli e Daniele Mologni, *L'estensione alle fattispecie transnazionali della trasparenza fiscale dei dividendi percepiti da società semplici* 560
Elena Fraternali, *Agevolzioni daziarie ed esportatore autorizzato: cosa prevede l'accordo di libero scambio UE-Singapore* 566

XVIII - RUBRICHE

Editoriali

Alberto Marcheselli, *Coronavirus, tributi & Jessica Rabbit* 573
Alberto Marcheselli, *25 Aprile e liberazione fiscale: una voce intonata sulla giustizia tributaria*.. 575
Alberto Marcheselli, *Covid 19 e analfabetismo giuridico di ritorno: ciò che la pandemia non deve insegnarci: appunti psicanalitici per un processo tributario giusto ed efficiente* 577

Il punto su…

Guglielmo Maisto, *DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali* 581

I - EMERGENZA CORONAVIRUS, FINANZE E TRIBUTI

STUDI DI POLITICA FISCALE

Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?

Coronavirus emergency and financing of public expenditure: is it possible to draw hints for the Italian fiscal policy to come?

Angelo Contrino e Francesco Farri

Abstract

Il commento esamina le principali possibilità di finanziamento dell'emergenza sanitaria legata al coronavirus e si sofferma sulla solidarietà mostrata spontaneamente dalla popolazione per cercare di trarre alcune considerazioni di carattere generale sui tratti che dovrebbe assumere la politica fiscale in Italia.

Parole chiave: emergenza sanitaria, coronavirus, finanziamento della spesa sanitaria, solidarietà, nozione di tributo, principio del beneficio, otto per mille dell'IRPEF, rappresentanza politica, fiscalità dell'Unione Europea.

Abstract

The comment aims to examine the main financing options for the coronavirus-related health emergency. Starting from the solidarity spontaneously shown by the population it intends to draw general considerations on the traits that fiscal policy should assume in Italy.

***Keywords**: health emergency, coronavirus, financing of health expenditure, solidarity, concpet of tax, principle of benefit, eight per thousand of income tax, political representation, fiscality of the European Union.*

Sommario: **1.** Emergenza sanitaria, "prestazioni coattive" e solidarietà tra Italiani. - **2.** Finanziamento della spesa pubblica, obbligatorietà dei tributi e la rilevanza, sottovalutata, della "contribuzione volontaria". - **3.** Imposizione tributaria e necessità di valorizzare, da un lato, il "principio del beneficio" e, dall'altro, il "governo" del gettito da parte dei contribuenti. - **4.** Politica fiscale, comunità nazionale e (plumbee) prospettive europee.

1. L'epidemia di coronavirus ha determinato un'esplosione di necessità e bisogni da parte della società civile che, a sua volta e inevitabilmente, causa e causerà un'esplosione della spesa pubblica per farvi fronte. Tra tutti i problemi che l'emergenza Covid-19 crea per il Paese, vi è anche quello della scelta delle modalità di finanziamento degli interventi urgenti e straordinari a sostegno degli ospedali, delle famiglie, dei lavoratori, delle imprese: su questo piano, la situazione emergenziale in cui si trova il Paese sta mostrando degli aspetti di particolare interesse per il fenomeno tributario.

Si versa in una situazione in cui potrebbero sembrare – di primo acchito – attuabili e giustificabili una "imposta patrimoniale straordinaria", come quella che nel 1992 salvò l'Italia dal tracollo, ovvero un "prestito forzoso" (redimibile) sui depositi bancari e i conti correnti aperti in Italia o accesi all'estero da cittadini e imprese italiane: difatti, fatta salva la necessità del rispetto di un importo minimo di giacenze complessive pro-capite al di sotto del quale nessun prelievo o prestito dovrebbe essere applicato, nessun

dubbio sussiste in ordine al fatto che ricorrano, nella situazione attuale, tutti i presupposti per confermare un orientamento come quello assunto dalla Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 143 del 1995 (tra i commenti, generalmente critici, a tale sentenza, v., per tutti, FALSITTA, Lo scippo del Governo Amato salvato dalla Consulta, in Riv. dir. trib., 1995, II, 476 ss.).

Queste soluzioni, al di là della fattibilità e resistenza sul piano giuridico, sarebbero tuttavia una cura peggiore del male, qualora applicate in modo generalizzato, se appena si considera che l'una o l'altra soluzione di "prestazione coattiva" porterebbe a drenare risorse finanziarie che sono più che mai necessarie alle famiglie e alle imprese per "sopravvivere", in una situazione – qual è quella attuale – di chiusura di un imponente numero di attività imprenditoriali, piccole e grandi, e di conseguente fermo lavorativo per un altrettanto imponente numero di lavoratori, dipendenti o autonomi, in assenza di interventi finanziari immediati concreti, e non solo annunciati, di fonte pubblica. Sarebbe certamente meno traumatica l'ipotesi di una "imposta patrimoniale straordinaria" o di un "prestito forzoso" di carattere selettivo, che colpisca soltanto i grandi patrimoni (ad esempio, oltre il milione di euro) e che, nel secondo caso, preveda piani di ammortamento predeterminati, con certezza in ordine alle date di rimborso (ad esempio, attraverso forme di garanzia), anche nel caso di attuazione del prestito forzoso sotto forma di blocco e rinvio delle scadenze previste per il rimborso dei titoli del debito pubblico già in mano agli investitori. Sia nell'uno che nell'altro caso rimane il problema dell'individuazione di un'aliquota del prelievo che non sia percepita come "espropriativa", definitivamente nel primo caso e solo temporaneamente nel secondo, andando a incidere su una ricchezza, il patrimonio, che scaturisce da redditi già assoggettati a un prelievo con cui il contribuente ha concorso al finanziamento delle spese pubbliche e che viene sottratta al libero impiego privato.

Alla luce di tali considerazioni, si comprende l'idea – che sembra oramai avere preso piede – di finanziare in deficit le spese straordinarie da sostenere per contrastare l'epidemia, traslando sulle generazioni future – ma questo, ovviamente, non viene detto – il peso economico degli sforzi vissuti oggi: in tale senso si è mosso l'art. 126 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, avvalendosi della speciale procedura prevista dal comma 2 dell'art. 81 Cost. per gli "*eventi eccezionali*". Le vicende degli ultimi giorni evidenziano, tuttavia, che pure questa soluzione – certamente meno impopolare delle altre, perché non agisce *iure imperii* sull'attuale ricchezza dei cittadini – non è priva di problemi, dovendosi trovare la controparte disposta a sottoscrivere una mole enorme di nuovo debito, che si assomma a quello già stratosferico esistente e frutto delle politiche economiche e finanziarie dissennate dell'ultimo cinquantennio.

In questo contesto, non proprio idilliaco, gli Italiani stanno correndo a finanziare in massa, e del tutto spontaneamentem l'amministrazione pubblica chiamata a fronteggiare l'emergenza.

Si tratta di un fenomeno ben più strutturato degli slanci di generosità che gli Italiani, tradizionalmente restii a pagare le imposte, hanno sempre saputo offrire nei momenti di emergenza: si tratta di un fenomeno che inizia ad assumere, in questi giorni, tratti sistematici. Ciò induce a ritenere che – se oggi venisse fatto appello agli Italiani più abbienti, ossia quelli con livelli di risparmio che garantiscono sicurezza per il futuro, affinché versino, ad esempio, finanche l'uno o il due percento dei propri depositi e conti correnti (ritornando all'ipotesi di una soglia di un milione di euro, significherebbe 10.000-20.000 euro per ogni milione oltre il primo) per continuare a garantire l'operatività degli ospedali – nessuno si sottrarrebbe all'invito e chi lo facesse sarebbe circondato dal più severo discredito sociale, al pari di chi violi le disposizioni di coprifuoco mettendo a rischio l'incolumità pubblica.

Se ciò è vero, si traggono da ciò alcune indicazioni di carattere generale che paiono rilevanti per l'impostazione e la gestione della politica fiscale in Italia.

2. Per garantire che ciascuno concorra a finanziare la spesa pubblica, l'elemento dell'obbligatorietà giuridica di tale contribuzione è paradossalmente meno importante di quello della motivazione a contribuire.

A parte qualche eccezione, la dottrina e la giurisprudenza sono restie a qualificare i fenomeni di contribuzione alle pubbliche spese non assistiti da carattere di giuridica obbligatorietà come tributi. Al di là della questione nominalistica, tuttavia, il dato sopra ricavato appare centrale sotto il profilo sociologico.

Gli Italiani sono un popolo di spiriti liberi, cui spesso non piace sottostare a regole che non vivono come necessarie, ma grandemente generosi e solidali. Per questo, per fronteggiare l'emergenza finanziaria odierna, più che operare un "prelievo coattivo" potrebbe essere fruttuoso sollecitare e favorire la "contribuzione volontaria" a una parte delle spese necessarie per soddisfare i bisogni della collettività ferita. Un approccio del genere rafforzerebbe lo spirito di solidarietà e di appartenenza degli Italiani e, sotto il profilo del gettito, produrrebbe probabilmente lo stesso effetto, se non addirittura un gettito più cospicuo. Nello spirito italiano, infatti, essere obbligati a contribuire al bene comune può essere vissuto come un *minus* rispetto a una contribuzione spontanea: del resto, sotto il profilo etico l'obbligatorietà dell'azione compiuta può togliere o scemare la meritevolezza del gesto di chi la compie e, con essa, la soddisfazione e la gratificazione che la persona umana prova a compiere del bene. In questa prospettiva, è certamente meritevole di apprezzamento l'impostazione seguita dal d.l. 17 marzo 2020, n. 18, il quale, da un lato, ha doverosamente sospeso tutti i termini per i versamenti tributari e, dall'altro lato, ha fatto appello agli Italiani affinché chi fosse comunque nelle condizioni di effettuare i versamenti vi provvedesse ugualmente, nonostante la sospensione, prevedendo in tali casi all'art. 71 anche una speciale gratificazione e riconoscimento della collettività consistente in una menzione d'onore da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Una politica fiscale che in Italia prescinda da un simile, radicato e diffuso dato identitario è una politica fiscale che si rivelerà sempre perdente, sempre alla rincorsa di una realtà sociale in perenne fuga dal fisco: impostare la politica fiscale sulla repressione dell'evasione, pur doverosa, non appare in Italia una scelta vincente nel lungo periodo. La politica fiscale è specchio del popolo cui serve, e ignorarne le virtù e i vizi, sulla base di un giacobino egalitarismo di facciata, equivale ad ammainare la funzione del diritto e frustrare il raggiungimento dei suoi obiettivi.

Ciò non significa, naturalmente, abbandonare il sistema dei tributi obbligatori, che restano imprescindibili per il finanziamento di uno Stato moderno. La sfida, in questa prospettiva, è invece quella di trovare modalità idonee a rendere ordinata la generosità degli Italiani, in modo da consentire una razionale programmazione della spesa pubblica, analogamente a quanto avviene per la razionale programmazione dei servizi di rilevanza pubblica in relazione al generoso volontariato degli Italiani, e a tenere sempre alta la motivazione a concorrere alle spese comuni anche in relazione a prelievi di carattere obbligatorio.

3. Sotto quest'ultimo profilo, molti sono gli elementi da tenere in considerazione e gli strumenti che possono essere utilizzati per motivare i membri di una comunità a concorrere anche alle spese pubbliche, pagando anche tributi obbligatori e in periodi diversi da quelli di emergenza in cui, per sua natura, la motivazione si genera da sola.

Alcuni di tali elementi e strumenti possono tradursi in esercizi retorici di scarsa prospettiva, che talora possono addirittura rivelarsi deleteri se non pericolosi: in ogni caso, fortunatamente, limitata appare la presa che essi mostrano tra gli Italiani. Altri elementi e strumenti possono consistere in una più marcata valorizzazione del beneficio che i membri della collettività possono ritrarre dal partecipare alla spesa pubblica: e a questo gli Italiani mostrano di essere sempre particolarmente sensibili, poiché il beneficio consiste in definitiva in un "bene", comune e personale. Si tratta, quindi, di un aspetto su cui concentrare gli strumenti di politica fiscale da utilizzare in Italia. Ciò non soltanto sul versante della spesa pubblica, con riferimento alla quale la spesa improduttiva e la cattiva gestione del danaro pubblico costituiscono colpi inferti anche e specificamente al principio del beneficio; ma anche sul versante delle pubbliche entrate.

Per quanto attiene a queste ultime, come noto, l'utilizzo del principio del beneficio in materia tributaria è stato spesso contrapposto all'utilizzo del principio della capacità contributiva: ciò con la conseguenza che, entrato in vigore l'art. 53 della Costituzione, recante la canonizzazione del principio della capacità contributiva a criterio ordinatore del concorso alle pubbliche spese, il principio del beneficio è stato relegato in uno spazio teorico e pratico piuttosto marginale (per un'ampia trattazione e la sua

possibile rilevanza per la politica fiscale, MAFFEZZONI, Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, Torino, 1970).

Eppure, se s'intende – come in effetti va inteso – il principio della capacità contributiva in armonia con l'insegnamento della Corte Costituzionale, ossia come razionale criterio di riparto delle pubbliche spese, ampi spazi vi sono ancora oggi per valorizzare il principio del beneficio nella configurazione della politica fiscale italiana.

A tal fine, non è necessario spostare il baricentro del finanziamento delle pubbliche spese verso tributi commutativi, sul modello delle tasse, che più direttamente rispondono al principio del beneficio. Anche in una dinamica propriamente impositiva, infatti, il principio del beneficio può essere valorizzato e apprezzato: ciò non soltanto conferendo rilievo al contributo in natura che le varie formazioni sociali offrono alla soddisfazione delle esigenze della comunità (valorizzazione che si effettua essenzialmente riconoscendo il relativo ruolo ai fini tributari e riducendo il prelievo obbligatorio sulle medesime gravanti), ma anche introducendo istituti giuridici che consentano al contribuente di "governare" direttamente la destinazione del gettito dei propri tributi.

Sistemi del genere già esistono nell'ordinamento italiano: si pensi alla possibilità di scelta di destinazione dell'otto per mille dell'IRPEF tra lo Stato e le confessioni religiose.

Ampliarne l'ambito applicativo e gli importi di gettito genererebbe negli Italiani un maggior "coinvolgimento" nella dinamica del prelievo e, correlativamente, una maggiore motivazione a concorrervi e una maggiore consapevolezza nel valutare, anche nella prospettiva di responsabilità politica, l'operato di parlamentari, governanti e amministratori.

A soffrirne sarebbe, semmai, il principio di unità del bilancio pubblico, per cui tutte le entrate pubbliche finanziano indistintamente tutte le spese pubbliche.

Tale principio, tuttavia, appare appropriato per contesti sociali semplificati o nei quali si riconosce allo Stato un ruolo dirigista decisivo nella destinazione della ricchezza collettiva.

Per società complesse, come quelle occidentali in generale, e fondate sulla sussidiarietà orizzontale, come quella italiana in particolare, il principio di unità del bilancio pubblico sembra ormai aver fatto il suo tempo e occorre limitarne la portata. Siffatta limitazione circoscriverebbe, indubbiamente, la discrezionalità del legislatore di turno nella formazione del bilancio pubblico, ma non escluderebbe affatto per esso quel ruolo discorsivo e dialettico nella determinazione delle scelte in materia fiscale che l'art. 75 Cost. garantisce, escludendo in materia gli istituti di democrazia diretta. Siffatta limitazione, in altre parole, trasformerebbe il legislatore fiscale da direttore della società civile a coordinatore di essa. In tale ruolo, la dimensione decisiva risiede, non soltanto nel far sì di organizzare il sistema in modo che tutti i bisogni pubblici siano comunque soddisfatti, ma anche nell'evitare (magari inserendo tetti massimi al gettito destinabile pro capite) che i più ricchi siano in grado di influire in modo decisivo le funzioni dello Stato trasformando la democrazia in plutocrazia.

Si tratterebbe, quindi, di passi potenzialmente importanti verso una sempre più piena valorizzazione del fondamentale principio di sussidiarietà orizzontale, e ciò consentirebbe, paradossalmente, una rivitalizzazione del ruolo della rappresentanza politica in materia tributaria. Siffatta limitazione, in definitiva, rinnoverebbe i contenuti della riserva di legge in materia tributaria e, probabilmente, darebbe nuova linfa vitale al principio fondamentale, ma purtroppo agonizzante, della *no taxation without representation*.

4. Le vicende finanziarie dell'emergenza coronavirus dimostrano, infine, che la motivazione a concorrere sistematicamente alle pubbliche spese di una comunità è fortemente legata al senso di appartenenza alla comunità stessa.

È sotto gli occhi di tutti che l'odierna emergenza sanitaria ha rivitalizzato un senso civico, un senso di appartenenza collettiva, un senso di solidarietà, unità e finanche d'amor di Patria che gli Italiani da tempo sembravano aver smarrito. D'altronde, l'esistenza di un nemico esterno comune è sempre stato un elemento basilare per la formazioni di comunità organizzate, ivi inclusi gli Stati e le federazioni di Stati (gli elementi costitutivi di una comunità idonei a preconizzare una sua evoluzione statuale o federale sono stati evidenziati, nel modo a oggi più completo, da WHEARE, Federal Government, Oxford, 1946,

trad. it. Del governo federale, Bologna 1997): la solidarietà e l'unità che si sperimentano in periodi d'emergenza possono lasciare frutti decisivi per la comunità anche per i tempi ordinari.

In termini fiscali, ciò significa che un sistema di finanza pubblica propriamente intesa, ossia a spettro politico ampio e non delimitata a competenze specifiche, ha prospettive di funzionare soltanto se collegato a un contesto sociale in cui le persone si sentano legate da un senso di appartenenza comune fondato su valori e bisogni condivisi.

Forse per la prima volta dalla fondazione della CEE e dell'Unione Europea, il continente si trova di fronte a un vero nemico comune, che lega e accomuna in maniera identica tutti i popoli di tutti gli Stati che lo compongono e di fronte al quale gli interessi nazionali non si distinguono, come invece lavviene in campo economico. Si tratta, quindi, di un momento potenzialmente decisivo per l'evoluzione dell'istituzione sovranazionale rappresentata dalla UE in una realtà politica. Ma bisogna fare attenzione: in tale potenziale decisività sta, infatti, anche il nefasto rischio che la trasformazione non si compia, sancendo così che essa, probabilmente, non si compirà mai.

E le vicende di questi ultimi giorni non lasciano ben sperare: ad oggi, 27 marzo 2020, l'Europa si è mossa come un bradipo, in balia di egoismi e tatticismi dei singoli Stati, le cui ragioni sottese sono sempre e solo di dominio economico e politico, che non hanno permesso di dare *alcuna* risposta all'emergenza coronavirus, che sta mietendo ogni giorno migliaia di vittime, come in una feroce e sanguinosa guerra, e che ne mieterà altrettante, se non di più, nelle prossime "due settimane" che sono state indicate dal Consiglio come orizzonte temporale entro cui i Ministri delle Finanze dell'eurozona sono stati "*invitati*" a presentare "*proposte*". Ed entro cui – si soggiunge – i Paesi UE più colpiti, come Italia e Spagna, faranno in tempo a sprofondare in una crisi economica senza precedenti, che – e in questo l'Europa e i Paesi riottosi a una risposta shock, immediata e globale stanno commettendo un grave e imperdonabile errore storico – investirà l'intera eurozona: il contagio da coronavirus è, infatti, umano ed economico insieme.

Potrebbe dirsi, parafrasando la nota espressione risorgimentale, che qui o si fa l'Europa o essa muore. Se le istituzioni europee non sapranno comprendere la decisività di quest'ora, destinando massicciamente ed equamente le risorse e gli strumenti di cui dispone secondo le urgenze e bisogni dei vari Paesi progressivamente colpiti, ai morti a causa del coronavirus dovrà aggiungersi, purtroppo, ma inesorabilmente, anche la morte dell'Unione Europea.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI, Sussidiarietà fiscale, Milano 2005
ANTONINI, Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Milano, 1996
BASILAVECCHIA, Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta, in Rass. trib., 2002, 92 ss.
BRANCASI, L'ordinamento contabile, Torino 2005
DEL FEDERICO, Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività, in Rass. trib., 2013, 1222 ss.
DEL FEDERICO, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Torino 2000
FALSITTA, Lo scippo del Governo Amato salvato dalla Consulta, in Riv. dir. trib., 1995, II, 476 ss.
FALSITTA, Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008
FANTOZZI-NARDUZZI, Il malessere fiscale, Roma-Bari 1996
FARRI, Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia, Padova 2018
FARRI, Sovranità tributaria e nuovi "luoghi" dell'economia globale, in Dir. pubbl., 2019, 153 ss.
FEDELE, Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi, in Riv. dir. fin., 1971, II, 27 ss.
GALLO, F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi, in Rass. trib., 2009, 1263 ss.
LOMBARDI, Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale, nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria, in Temi trib., 1964, 620

MAFFEZZONI, Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, Torino, 1970
MARELLO, Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale, in Giur.it., 1997, I, 478 MARELLO, Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio, Milano, 2006
MOSCHETTI, Il principio di capacità contributiva, Padova, 1973
PERRONE A., Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche?, in Riv. dir. trib., 2017, I, 442 ss.
WHEARE, Federal Government, Oxford, 1946, trad. it. Del governo federale, Bologna 1997

STUDI DI POLITICA FISCALE

Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?

Failure to pay patxation and liquidity crisis from coronavirus: what adinistrative and criminal sanctioning consequences?

GIUSEPPE INGRAO

Abstract
L'adozione dei provvedimenti restrittivi per le persone fisiche, le imprese e i professionisti dovuti alla pandemia da *coronavirus* ripropone in modo significativo il tema dell'incidenza della crisi di liquidità sugli illeciti amministrativi e penali di omesso versamento dei tributi. È da escludere che i provvedimenti di *lockdown* e la sottostante emergenza sanitaria pandemica possano costituire una causa di forza maggiore che determina di per sé la non punibilità amministrativa e penale. Può, tuttavia, dimostrarsi la sussistenza di un'impossibilità assoluta di adempiere che fa venir meno la colpevolezza e quindi sia l'illecito amministrativo che quello penale.
Parole chiave: crisi di liquidità, epidemia da coronavirus, omesso versamento dei tributi, colpevolezza

Abstract
The adoption of restrictive measures for individuals, businesses and professionals due to the coronavirus pandemic significantly re-proposes the issue of the impact of the liquidity crisis on administrative and criminal offenses of failure to pay taxes. It is to be excluded that the lockdown measure may constitute a cause of force majeure which in itself determines the administrative and criminal non-punishment. However, the existence of an absolute impossibility to fulfill can be demonstrated which makes the guilt and therefore the criminal and administrative offense disappear.
Keywords*: liquidity crisis, coronavirus epidemic, failure to pay taxes, guilt*

SOMMARIO: **1**. Crisi di liquidità da coronavirus e sospensione dei versamenti tributari nel D.l. n. 18/2020. **- 2.** (segue): l'ulteriore sospensione disposta con il D.l. n. 23/2020. **- 3.** Il mancato versamento dei tributi sospesi e di quelli relativi a periodi pregressi e successivi tra illeciti amministrativi e penali. **- 4.** La crisi da coronavirus non rappresenta una causa di forza maggiore che esclude *tout court* la punibilità. **- 5.** Crisi da coronavirus ed impossibilità assoluta di adempiere: la mancanza di colpevolezza determina la non punibilità amministrativa e penale.

1. Il dibattito sull'incidenza della crisi economia sugli illeciti amministrativi e penali in tema di omesso versamento dei tributi è destinato a restare di grande attualità anche a causa dei provvedimenti con cui si è disposta la chiusura delle attività imprenditoriali e professionali, adottati per contenere l'emergenza sanitaria da coronavirus.

Il c.d. *lockdown* ha determinato il mancato incasso relativo sia alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate prima della chiusura non ancora saldate, sia a quelle che ragionevolmente si ipotizzava di realizzare nei mesi di marzo e aprile.

I provvedimenti normativi approvati durante la generale chiusura delle attività economiche e professionali hanno tentato di attenuare i pesanti effetti della crisi di liquidità delle aziende nella prospettiva dell'adempimento delle obbligazioni di natura sia privata che pubblica.

Quanto alle obbligazioni privatistiche, l'art. 91 del D.l. n. 17 marzo 2020, n. 18, ha stabilito che il rispetto delle misure di contenimento è sempre valutato ai fini dell'esclusione, per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 c.c., della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempenti.

Con riguardo alle obbligazioni pubblicistiche, l'art. 62 del citato decreto ha disposto che sono sospesi per gli imprenditori e i professionisti, che nel periodo di imposta precedente hanno realizzato ricavi non superiori a due milioni di euro, i versamenti da autoliquidazione relativi alle ritenute alla fonte e all'Iva ricadenti nel periodo tra l'8 marzo e il 31 marzo 2020. I versamenti sospesi sono effettuati senza sanzioni ed interessi in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020, ovvero mediante rateizzazione sino ad un massimo di cinque rate mensili. Gli adempimenti tributari diversi dai versamenti ricadenti nel predetto periodo sono sospesi sino al 31 maggio 2020 e devono essere posti in essere entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni.

2. Il prolungamento delle misure restrittive ha determinato la necessità di intervenire nuovamente per scongiurare le conseguenze sanzionatorie per gli omessi versamenti dei tributi in autoliquidazione.

Questa volta, però, la sospensione non è stata generalizzata. Si è scelta la strada della misura selettiva, cioè specificamente indirizzata alle imprese ed ai professionisti con ricavi e compensi non superiori a 50 milioni di euro che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nei mesi di marzo e aprile 2020 di almeno il 33 per cento rispetto a quanto realizzato nei medesimi mesi dello scorso anno.

L'art. 18 del D.l. 8 aprile 2020, n. 23, ha in particolare disposto la sospensione per i mesi di aprile e di maggio 2020 dei termini dei versamenti in autoliquidazione delle ritenute alla fonte Irpef e dell'Imposta sul valore aggiunto.

Per i grandi contribuenti, cioè le imprese con ricavi superiori a 50 milioni di euro, la predetta sospensione è accordata a condizione che la riduzione del fatturato per i mesi di marzo e aprile 2020 sia pari ad almeno il 50 per cento rispetto ai valori realizzati nei medesimi mesi dello scorso anno.

I versamenti sospesi sono effettuati senza applicazione di sanzioni ed interessi in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020, ovvero mediante rateizzazione sino ad un massimo di cinque rate mensili.

Tra le misure di sospensione dei versamenti può, in un'ottica sostanziale, annoverarsi anche quello contenuta nell'art. 20 del citato decreto, secondo cui non sono applicabili le sanzioni e gli interessi in caso di insufficiente versamento degli acconti Irpef, Ires e Irap relativi al periodo di imposta 2020 da versare nel mese di giugno, qualora essi siano calcolati con il metodo previsionale (in luogo di quello storico) e l'importo versato non sia inferiore all'ottanta per cento della somma che risulterebbe dovuta sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso.

Questa disposizione appare troppo restrittiva e potrebbe essere inidonea a rimediare alla crisi di liquidità delle imprese perché lo scostamento tollerato tra l'acconto versato nel mese di giugno con il metodo previsionale e quello che *ex post* risulta come dovuto in base al reddito effettivo del soggetto realizzato nel 2020 è limitato al 20 per cento. Non è da escludere, infatti, che le imprese e i professionisti, per evitare di incorrere in conseguenze sanzionatorie, versino il primo acconto con il metodo storico, differendo l'utilizzo del metodo previsionale al momento del versamento del secondo acconto di novembre quando vi sarà maggiore contezza circa la contrazione del risultato economico relativo al periodo di imposta in corso rispetto a quello precedente.

3. Dopo aver rapidamente descritto le disposizioni con cui si è di fatto mitigata la risposta sanzionatoria dell'ordinamento in relazione alle condotte di omesso versamento delle ritenute alla fonte Irpef e dell'Iva dovuta per i mesi di marzo e aprile, occorre indagare se possano in concreto ipotizzarsi conseguenze sanzionatorie per coloro che non riusciranno ad ottemperare agli obblighi dopo il decorso del periodo di sospensione previsto dai decreti n. 18 e 23 del 2020.

Al proposito occorre, invero, allargare il campo di osservazione, includendo eventuali omessi versamenti riguardanti tributi non oggetto di espressa sospensione, perché maturati immediatamente dopo il periodo il *lockdown*, quali il saldo Irpef, Ires ed Irap per il periodo di imposta 2019. Rilevano, altresì, altri eventuali debiti tributari riferiti a periodi di imposta pregressi, già scaduti alla data dell'8 marzo 2020, che le imprese avevano accumulato a causa dello stato di crisi economica e di liquidità in cui versavano, ma che ritenevano di poter estinguere tardivamente, beneficiando del ravvedimento operoso, con somme di denaro da incassare ragionevolmente nel corso 2020.

Va detto innanzitutto che, in merito ai debiti scaduti relativi a periodi di imposta pregressi, nulla può eccepirsi con riguardo alla debenza delle sanzioni amministrative; la violazione è stata commessa quando non vi era alcuna restrizione allo svolgimento dell'attività.

Si può discutere, però, sulla incidenza della crisi da coronavirus sui reati tributari di omesso versamento dell'Iva e omesso versamento delle ritenute Irpef, qualora ancora non si sia verificato il momento consumativo del reato.

I reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter D. Lgs. n. 74/2000, come è noto, si consumano in un momento differente - e più ampio - rispetto al termine di scadenza dell'adempimento dell'obbligazione previsto dalla legislazione tributaria: per quanto riguarda le ritenute Irpef rileva, infatti, l'omissione del versamento alla data di scadenza della dichiarazione dei sostituti di imposta; per l'Iva rileva, invece, l'omissione del versamento entro il termine previsto per la corresponsione dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Quanto, invece, ai tributi scaduti nel periodo 8 marzo - 31 maggio 2020, nonché a quelli in scadenza dopo la scadenza del termine di sospensione, occorre appurare se l'omesso versamento, per le medesime ragioni, possa comunque determinare conseguenze sanzionatorie amministrative.

4. In linea generale, il tema che ci occupa non rappresenta purtroppo un'assoluta novità. È stata, infatti, ampiamente indagata in dottrina e giurisprudenza l'incidenza della crisi economica e di liquidità che ha investito il mondo imprenditoriale nell'ultimo decennio sugli illeciti amministrativi e penali di omesso versamento

Scorrendo le numerose sentenze si nota che la tesi difensiva dei contribuenti si è spesso incentrata sul fatto che la crisi economica possa configurare una causa di forza maggiore che determina la non punibilità sia amministrativa sia penale.

La forza maggiore, come è noto, evoca un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile che determina l'assoluta (e non la semplice difficoltà) e incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando (*vis cui resisti non potest*). Un simile evento annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti (*non agit sed agitur). S*e sussiste una causa di forza maggiore viene meno la tipicità della condotta illecita, cioè la corrispondenza tra il fatto umano e lo schema legale di una specifica figura di illecito sia esso amministrativo che penale.

La giurisprudenza penale-tributaria pronunciatasi al riguardo, pur affermando che la crisi economica possa integrare un'ipotesi di forza maggiore, ha assunto una posizione estremamente rigida in merito alla dimostrazione che tale crisi abbia determinato l'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando.

Si è rilevato, in particolare, che la crisi economica elimina il carattere illecito dell'omesso versamento solo se preesista rispetto al momento in cui l'imprenditore è chiamato a versare il tributo. Pertanto, nessun rilievo è stato dato ad una crisi di liquidità (inesistenza di somme depositate sul conto corrente alla data di scadenza del pagamento dei debiti tributari) di carattere temporaneo. In quest'ultimo caso, per fare fronte all'assenza di denaro, si potrebbe cedere un elemento dell'attivo patrimoniale, ovvero ricorrere al credito bancario o a un finanziamento dei soci o del titolare. Se, invece, la carenza di liquidità ha origine in una crisi economica che si protrae nel tempo, vi sarebbero margini per dimostrare la non imputabilità all'imprenditore medesimo della crisi, nonché la circostanza che detta crisi non poteva essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure.

Sul punto, tuttavia, le sentenze Sezioni Unite con le sentenze n. 3724 e 37525 del 2013 e la successiva giurisprudenza hanno affermato che il mancato accantonamento dell'Iva incassata o delle ritenute Irpef operate rende di fatto irrilevante quanto effettuato dall'imprenditore per porre rimedio alla crisi aziendale. Grazie all'accantonamento, l'imprenditore evita di trovarsi in una situazione di impossibilità ad assolvere il debito fiscale alla scadenza.

La tesi giurisprudenziale che teorizza l'obbligo di accantonare l'Iva addebitata in fattura, ovvero le ritenute fiscali Irpef operate, è stato oggetto di accese critiche, di cui – per evidenti ragioni – non è possibile dare conto compiutamente.

Ci limitiamo a rilevare che sarebbe stato più ragionevole che la giurisprudenza avesse affermato che la crisi economica non possa mai rappresentare una causa di forza maggiore, in quanto quest'ultima - come detto - si ricollega ad un evento (o un'energia esterna) così radicale per cui nonostante l'apparente conformità al tipo la condotta dell'agente non può ritenersi configurata. Evento che, a nostro avviso, non può concretamente ricondursi ad una crisi economica per il semplice fatto che nonostante la crisi vi sono aziende che continuano a versare regolarmente i tributi. E non è ipotizzabile che un evento radicale possa provocare effetti "a corrente alternata".

La posizione che esclude *tout court* che la crisi economica e di liquidità rappresenti di per sé una causa di forza maggiore può essere, a nostro avviso, mantenuta anche con riguardo all'evento sanitario pandemico che ha impattato sulle imprese per mezzo dei provvedimenti restrittivi allo svolgimento dell'attività.

Ed infatti, nonostante gli obiettivi impedimenti allo svolgimento dell'attività, non si può sottacere che una buona parte di imprese potrebbe avere risorse finanziarie disponibili per il pagamento dei debiti tributari.

5. Il fatto che non possa invocarsi la forza maggiore non esclude però in modo *tranchant* la non punibilità penale o amministrativa per gli omessi versamenti di tributi.

La tesi che sostiene l'esistenza dell'obbligo per le imprese e i professionisti di accantonare le somme da versare per i tributi sui fatti economici realizzati, proposta dalla giurisprudenza per i reati di omesso versamento di ritenute Irpef ed di Iva, la quale a rigore impedisce di valutare qualsiasi scriminante, è del tutto sproporzionata qualora la crisi di liquidità sia causata da un evento improvviso, imprevisto e imponderabile, qual è quello connesso all'emergenza sanitaria pandemica del 2020.

Se un'azienda finanziariamente sana si trova a essere travolta da un evento che determina un'irrimediabile crisi non congiunturale, appare del tutto irragionevole pretendere che nel passato l'imprenditore o l'amministratore avrebbe dovuto accantonare le somme relative ai tributi dovuti. È, invece, plausibile che il naturale sviluppo dei flussi di cassa, quando già da qualche anno si prospettava una ripresa economica, avrebbe assicurato la possibilità di adempiere le obbligazioni tributarie alle future scadenze. Per utilizzare una metafora, l'assolutizzazione dell'obbligo dell'accantonamento è come imporre al conducente di un'autovettura con le gomme nuove di adottare la stessa prudenza richiesta quando viaggia con le gomme usurate.

Ciò posto, è sostenibile che l'omesso versamento dell'Iva e delle ritenute Irpef del 2019, che perduri sino ai termini allargati previsti dal D. Lgs. n. 74/2000, possa essere conseguenza di un'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria da parte dell'imprenditore o del professionista e quindi venga meno il presupposto della colpevolezza. Colpevolezza intesa non nella concezione psicologica, cioè della relazione fatto-autore in termini di dolo o colpa, ma nella concezione normativa, secondo cui si valutano le circostanze dell'agire alla luce della rimproverabilità dell'atteggiamento psicologico dell'autore.

Si segnala, a tale proposito, che la mancanza della colpevolezza è stata riconosciuta nelle ipotesi in cui il soggetto a causa dei ritardi patiti per l'incasso di crediti di importo ingente, vantati nei confronti della Pubblica amministrazione o enti pubblici, si è trovato di fronte a un'impossibilità assoluta di porre in essere il versamento dell'Iva o delle ritenute Irpef (cfr. Cass. n. 5467/2014 e Cass. n. 45197/2016).

Nel caso della crisi da coronavirus, l'impossibilità assoluta di adempiere va dimostrata in relazione alla totale mancanza di liquidità che si è generata per l'assenza di incassi nel periodo 8 marzo – 31 maggio 2020 e per l'esiguità degli stessi nel periodo successivo al *lockdown* rispetto a quelli realizzati negli anni precedenti.

Un analogo ragionamento può essere effettuato con riguardo alla non sanzionabilità sul piano amministrativo dell'omesso versamento per i tributi scaduti nel periodo 8 marzo - 31 maggio 2020, nonché per quelli in scadenza dopo la scadenza del termine di sospensione. Anche le sanzioni amministrative sono, infatti, irrogate solo se si accerti la colpevolezza del trasgressore.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

FICARI, Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore, in Riv. trim. dir. trib., 2014, 823
PACE, I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di indebita compensazione, in Riv. trim. dir. trib., 2015, 233
MAZZA, Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi, in Rass. trib., 2015, 415
CANNIZZARO, Omesso versamento di tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza, in Riv. trim. dir. trib., 2015, 249
PERINI, Crisi di liquidità e reati tributari: l'omesso versamento dell'Iva alla vigilia dell'entrata in vigore del codice della crisi, in Riv. dir. trib., 2020
FIANDACA, Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale, in Dig. disc. pen., II, Torino, 107
CARACCIOLI, Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione, in Riv. dir. trib., 2013, III, 253
PECORARO ALBANI, Caso fortuito e forza maggiore (dir. pen.) in Enc. dir., VI, 1960, 390
SANTORO, Caso fortuito e forza maggiore, in Noviss. Dig. it., II, Torino, 1958, 992

STUDI DI POLITICA FISCALE

L'emergenza Covid-19 nell'Unione europea: verso una solidarietà tributaria "strategica"?

The Covid-19 emergency in the European Union: towards a "strategic" tax solidarity?

FRANCESCO PEPE

Abstract
Il contributo intende mostrare come l'eventuale implementazione delle misure di contrasto agli effetti economici dell'epidemia Covid-19 finora proposte possa spingere, per ragioni "strategiche", verso una solidarietà degli Stati membri proprio sul versante dell'imposizione.
Parole chiave: emergenza Covid-19, Unione Europea, strategia

Abstract
The contribution aims to show how the implementation of the measures proposed so far to combat the economic effects of the Covid-19 epidemic can push towards a "strategic" solidarity of the Member States on the taxation front.
Keywords: *Covid-19 emergency, European Union, strategy*

SOMMARIO: **1**. L'emergenza Covid-19 tra pulsioni individualistiche ed esigenza di sostegno reciproco tra gli Stati membri. - **2**. La difficile "partita della solidarietà", tra vincoli giuridici e realtà geopolitica. - **3**. La necessità "strategica" di una solidarietà fiscale tra gli Stati membri quale fattore di "re-innesco" dell'integrazione europea?

1. L'emergenza sanitaria scatenata dall'epidemia di Covid-19 costituisce un *unicum* nella storia dell'integrazione europea. Diversamente dalle "crisi multiple" (migrazioni, terrorismo, crisi finanziaria) che l'Unione europea ha affrontato negli scorsi anni (S. FABBRINI, 3 ss.), quest'ultima ha – per la prima volta dalla fine della Seconda guerra mondiale – esposto i popoli europei al rischio reale di *morte*, con effetti potenzialmente disastrosi. Il pressoché totale *lockdown* delle attività produttive e lavorative ha assestato infatti un durissimo colpo alle economie nazionali ed al commercio mondiale (si vedano dati e proiezioni elaborati da UNCTAD, *Impact of the Covid-19 Pandemic on Global FDI and GVCs*, UN-UNCTAD Investment Trend Monitor, special issue, March 2020, https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeiainf2020d3_en.pdf; e da OECD, *Evaluating the initial impact of the Covid-19 containment measures on economic activity*, updated to 14 april 2020, https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126496-evgsi2gmqj&title=Evaluating_the_initial_impact_of_COVID-19_containment_measures_on_economic_activity). L'interruzione della mobilità fisica tra paesi di persone ed in parte di merci, la dissoluzione di molte *value chains* globali, soprattutto quelle produttivamente o finanziariamente connesse alla Cina (MARONTA), le difficoltà (già nell'immediato) di molte famiglie e categorie produttive, private del sostentamento, hanno spinto i governi ad adottare misure *straordinarie* al fine di contenere non solo l'emergenza epidemica (con massicci investimenti nel settore sanitario), ma

anche i suoi gravi effetti socio-economici (https://taxfoundation.org/coronavirus-country-by-country-responses/): (*i*) iniezione di liquidità nel sistema economico (politica *monetaria*); (*ii*) maggior spesa pubblica in *deficit*, specie nel settore sanitario e negli aiuti a famiglie, imprese e professionisti (politica *economica*); (*iii*) temporanea sospensione (e rateazione) dei versamenti fiscali e contributivi (politica *fiscale*); (*iv*) disincentivazione delle esportazioni ed incentivazione delle importazioni di beni sanitari (politica *commerciale*).

Nel far ciò, i vari Stati si sono ritrovati però in una posizione difficilissima. Pur essendo lontani da una condizione bellica, l'eccezionalità e la gravità della situazione hanno portato ogni nazione a chiudersi improvvisamente in sé stessa, a *pensare soprattutto e prioritariamente ai propri cittadini* e ad assumere un approccio *unilaterale*, a volte *conflittuale* (FABBRI, In viro veritas). Ciò che è avvenuto anche nell'Unione europea: ogni Stato membro ha infatti mostrato di affrontare l'emergenza in modo del tutto indipendente sia dalle istituzioni UE che dagli altri Stati membri, spesso nemmeno comunicando ad essi le proprie scelte (si pensi, alla sospensione, *de facto*, del "Sistema Schengen", unilateralmente disposta, di volta in volta e secondo modalità diverse, dai singoli Paesi); in alcune occasioni – rientrate quasi subito grazie all'intervento della Commissione – alcuni Stati hanno mostrato addirittura di agire non proprio "correttamente", tentando di accaparrarsi materiale sanitario altrui in transito nel proprio territorio (PETRONI).

Parallelamente a questa (in parte comprensibile) "pulsione" *individualistica*, si è presto presa coscienza del fatto che, senza una reale ed operativa *solidarietà* tra gli Stati, e senza *strumenti giuridici adeguati*, gli inevitabili danni della crisi sanitaria non potranno essere limitati. Ed in questa direzione si è mossa l'Unione europea (per un quadro generale: https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/health/coronavirus-response/economy_en), ora derogando (*de iure* o *de facto*) ad alcuni schemi regolatori, inadeguati e controproducenti nelle attuali circostanze (*Fiscal Compact*, regole in materia di concorrenza e aiuti di Stato, vigilanza bancaria: sul punto, v. CALZOLARI; LIONELLO); ora attivando o potenziando strumenti già esistenti (investimenti della BEI, attivando nel MES, una la linea di credito *ad hoc*, cd. *Pandemic Crisis Support*, PCS); infine, tentando di elaborare meccanismi di sostegno del tutto nuovi, come il *Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency* (SURE), fondo comune garantito dai singoli Stati membri, per il finanziamento straordinario (ex art. 122 TFUE) delle azioni nazionali tese ad attenuare i rischi di disoccupazione dei lavoratori (COM(2020) 139 final, del 2 aprile 2020); come l'acquisto di titoli di debito pubblico da parte della BCE (cd. *Pandemic Emergency Purpouse Programme*, PEPP); senza contare le proposte di titoli di debito pubblico "europeo" ("*Eurobonds*" o "*Coronabonds*"), o di *bonds* europei "perpetui" (per una panoramica DANI, MENÉDEZ).

È proprio nel merito di queste ultime proposte che si gioca la *partita della "solidarietà"* nell'Unione europea e, forse, il suo stesso destino. Si tratta di una partita difficilissima perché, indipendentemente dalla singole posizioni nazionali (che, come è normale che sia, possono divergere), due ordini di ragioni rendono il terreno di gioco particolarmente disagiato.

2. Innanzitutto, le vie percorribili – a Trattati invariati – sono molto limitate. Il "muro" della "*no bail-out clause*" (art. 125(1) TFUE) può essere scavalcato solamente in due modi: o passando per il MES e quindi per le "forche caudine" della sua "rigorosa condizionalità" imposta, per mano di Commissione europea, BCE e FMI (la famigerata e temutissima "Trojka"), dall'art. 136(3) TFUE, come richiesto anche dalla Corte di giustizia (sentenza C-370/12, *Pringle*, p. 136); o attivando l'assistenza finanziaria ammessa, ma solo in "circostanze eccezionali", dall'art. 122(2) TFUE, che però prevede una meno stringente (e forse addirittura facoltativa) "condizionalità". Mentre la prima strada è già disponibile ed immediatamente percorribile (il MES è organo di assistenza finanziaria, per gli Stati dell'UEM, a carattere *permanente*, operativo dal 2013), ma mostra un *appeal* decisamente scarso per le ragioni dette; la seconda strada, più appetibile (ed infatti posta dalla Commissione a base giuridica della proposta SURE: v. Costamagna), richiede però l'approvazione da parte del Consiglio di un regolamento *ad hoc*, con i tempi, le difficoltà e le tensioni che ogni negoziato inevitabilmente comporta (e che infatti si stanno verificando). Anche la concomitante proposta di *Recovery Fund*, alimentato da somme acquisite dai

mercati finanziari garantite però non dagli Stati (come nel SURE), ma da quote del Bilancio dell'Unione (*Statement by President von der Leyen at the joint press conference with President Michel, following the EU Leaders' videoconference on coronavirus of 23 April*, STATEMENT/20/733, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/statement_20_733), trova largo consenso fintantoché è esposta in termini *vaghissimi*, ma che lascia supporre un acceso scontro – e un possibile stallo politico – all'atto della sua implementazione concreta, richiedendo la soluzione di alcuni "nodi" regolativi decisamente problematici (misura, natura, responsabilità del finanziamento: v. Monacelli, Il cerino chiamato Recovery fund).

Queste difficoltà "istituzionali" e normative vanno ad inserirsi poi – ed è questo il secondo ordine di motivi – in una fase storica che vede l'Unione europea già da tempo fortemente indebolita.

È noto come l'Unione europea non rappresenti un semplice *Regional Trade Agreement* (RTA), non solo per la sua intensità (*unione doganale* e *mercato comune* nonché, per alcuni membri, *unione monetaria*), ma anche perché primo tentativo storico di "*integrazione*" economica e *giuridica* tra Stati. Non apparato organizzato di norme "statiche", tese a regolare relazioni economiche e commerciali internazionali, ma *processo normativo* (PESCATORE; ADAM, TIZZANO, 8 ss.): norme che creano istituzioni ed organizzazioni "comuni" che a loro volta producono altre norme, orientate verso un'ideale *unificazione* dei sistemi giuridici nazionali nei settori di competenza stabiliti (sul tema, si rinvia a Itzcovich; sulle tecniche di interazione, v. SAULLE; ADONNINO; MELIS). Un processo certamente non lineare ed agevole, anzi accompagnato da ricorrenti "contrasti", da "divisioni" e improvvise "fratture" tra i paesi membri, facendo delle Comunità europee e, da ultimo, dell'Unione europea una realtà storica-politica pressoché in "crisi" perenne; ma "crisi" da sempre apprezzate come componenti *fisiologiche* del processo di integrazione, l'impianto comunitario fondandosi infatti su una logica cd. *funzionalista*, per cui proprio le "crisi" ed i "problemi inaspettati" (*unintended consequences*) imposti dal "mettersi insieme" in un'area di competenza avrebbero costretto gli Stati a compiere "passi in avanti" (*spill-over*) nell'integrazione (ATTINÀ, NATALICCHI, 75 ss.; CANTARO, 14 ss.).

Il problema è che tale logica, da un certo momento in poi, si è rivelata *fallace* e disfunzionale (sul punto, per una sommaria indicazione delle ragioni di tale fallacia, sia consentito il rinvio, anche per ulteriori riferimenti, a PEPE, spec. 4-5 e nota 10). Venute meno le ragioni "storiche" e "geo-politiche" della sua istituzione (le Comunità europee come strumento degli Stati Uniti di contenimento economico e ideologico della minaccia sovietica: PETRONI, Il mito europeista in fuga dalla storia), non avendo trovato un nuovo *telòs* verso cui ri-orientare l'unione (P.E. Thomann), il meccanismo si è inceppato e, complice la regola decisionale dell'unanimità nei settori più significativi, anche i vari tentativi di "ripresa" o non sono andati a buon fine (ad es., il progetto di Costituzione europea, sul cui fallimento v. MAMMARELLA-CACACE, 315 ss.; DI NOLFO, 158 ss.) o, ove si sono realizzati (come la moneta unica: DE CECCO; STÜRMER; ARAFAS), hanno finito per amplificare le "faglie" di disunione già presenti tra i vari paesi (sulle quali, PISTELLI), trasformando quelle "crisi" che dovevano essere solo *contingenti* e *temporanee* (preludio ad una maggior integrazione) in "crisi" *strutturali* e *stabili*. Da qui anche la caduta del "mito europeo", forse irrealizzabile nella sua versione più "estrema" (Stati Uniti d'Europa: FABBRI, Dell'impossibilità della nazione europea; FLORIO), ed a cui (non a caso) i cittadini del Vecchio continente stentano sempre più a credere (cfr. LELLO-DIAMANTI).

La *partita della solidarietà*, posta dall'emergenza sanitaria, si trova così ad essere giocata, oggi, in un contesto nel quali gli Stati membri – benché formalmente parti di una "unione" – non sono più "solidali" di quanto lo sarebbero Paesi privi di legami formali istituzionali ed anzi, forse, lo sono anche *meno* per le implicazioni geopolitiche negative che sotto molti fronti l'UE ha generato nell'ultimo decennio all'interno della regione europea (CAPRIGLIONE-SACCO GINEVRI, 173 ss.).

Non a caso, oggi si discute *seriamente* del futuro dell'Unione europea. Se essa finirà per dissolversi e collassare su sé stessa come avvenuto (peraltro a velocità sorprendente) per l'Unione sovietica; se riuscirà a ri-pensarsi e ri-fondarsi e dunque a "risorgere"; o se si sperimenteranno forme di integrazione e organizzazione "regionale" del tutto diverse, come, ad es. "cooperazioni rafforzate" o accordi internazionali autonomi tra Stati membri (queste le possibili prospettive ipotizzate da NORI). Ovviamente,

nessuna predizione è possibile. Ciò che sembra invece potersi dire (pur con tutte le incertezze del caso) è che in questo contesto proprio il fattore *tributario* potrebbe rivelarsi – oggi, a seguito della pandemia – un possibile via d'uscita dalla crisi "istituzionale" dell'UE. Si osservi quanto segue.

3. Indipendentemente dalla efficacia delle misure adottate o in discussione (ad oggi ancora non valutabile), ed a prescindere dallo strumento tecnico-giuridico utilizzato (debito pubblico nazionale o "comune"), ciò che è infatti certo è che tutti gli interventi proposti o attuati – in quanto effettuati in *deficit* – incrementeranno significativamente il debito pubblico delle singole nazioni. Come è stato efficacemente scritto, MES o SURE o Coronabonds… *sempre debito è!* (MONACELLI, Mes o coronabond sempre debito è); un debito che prima o poi queste dovranno onorare con risorse non semplicemente "stampate" dalla banche centrali, ma *acquisite dall'economia reale*, ossia – in ultima analisi – *tramite la leva tributaria*. Il che potrebbe avere risvolti "*rivoluzionari*" sul fronte della fiscalità internazionale, europea ed anche domestica. Al riguardo, sembra utile far uso di alcuni concetti propri della teoria delle relazioni internazionali.

Molto spesso, quando si parla delle condotte degli Stati nell'arena internazionale, si usano – con più o meno consapevolezza – i termini "strategia" e di "tattica" come sinonimi. In realtà, tra i due concetti passa una differenza sostanziale. La *strategia* di uno Stato esprime infatti le *esigenze fondamentali* di quello Stato, quei *bisogni prioritari* la cui soddisfazione è *essenziale per la sua sopravvivenza*, come efficacemente detto, "per evitare di collassare sotto spinte provenienti dall'esterno o sotto il peso delle proprie incongruenze strutturali". La strategia quindi non si sceglie, si *riconosce*, è un *dato di fatto* legato "alle caratteristiche fisiche, storiche, culturali, antropologiche, demografiche, economiche di una collettività". La *tattica*, invece, altro non è che l'"adattamento della strategia al tempo in cui si vive": lo "stratega" identifica cioè le esigenze "date" di uno Stato (di *cosa* lo Stato ha bisogno per sopravvivere), il "tattico" sceglie le azioni politiche in quel momento più adatte per soddisfare quelle esigenze (stabilisce *come* perseguirle) (sul punto, molto chiaramente, si veda FABBRI, in AA.VV., *Che cos'è la strategia*, a cui riferire i virgolettati nelle righe precedenti).

Ora, le conseguenze dell'epidemia di Covid-19 (in termini di maggior indebitamento degli Stati) sembrano imprimere alla politica fiscale degli Stati un rilievo propriamente *strategico*. L'acquisizione *effettiva* e *concreta* di gettito appare cioè non più (solo) una pur indefettibile esigenza *interna* (di copertura e riparto delle spese pubbliche: su tutti, FEDELE, 10 ss.), ma finisce per divenire anche – ed ancor prima – direttamente un *bisogno geo-politico fondamentale*, una priorità dello Stato che dovrà soddisfare necessariamente per "restare in piedi", economicamente e politicamente, all'interno della comunità internazionale. Mostrarsi *pagatori solvibili* agli occhi dei mercati finanziari ed agli occhi degli altri Stati plausibilmente rappresenterà nei prossimi anni, ben più di quanto già oggi avviene, un fattore determinante nella definizione del proprio "ruolo" e del proprio "potere negoziale" su scala europea e mondiale. Gli assetti sostanziali e le modalità di gestione concreta del prelievo tributario, non solo internazionale ed europeo, ma anche domestico – in simili circostanze – finiscono così per assumere rilevanza *geo-politica*, ciò che sta significare solo una cosa: l'emersione di sempre più forti *vincoli esterni* alle scelte discrezionali (potrebbe dirsi "tattiche") di politica fiscale degli Stati (in generale, sui vincoli imposti da esigenze strategiche sulle scelte politiche domestiche, v. FRIEDMAN).

Si consideri questo: posto che l'immane sforzo (in termini finanziari, di spesa in *deficit*) che ogni nazione sta compiendo in queste settimane è espressamente finalizzata, in ogni suo aspetto, ad *assicurare (nel breve e nel medio termine) un sostegno adeguato e reale ad imprese, professionisti, lavoratori e famiglie* (solo così potendo sperare in una ripresa delle economie nazionali), allora indirizzare nei confronti di questi soggetti il futuro (maggior) prelievo fiscale, necessario per assicurare la sostenibilità nel tempo del debito oggi contratto, diviene via (tecnicamente e politicamente) *non percorribile*, pena un effetto paradossale: un "dare con una mano per poi riprendere con l'altra" gli aiuti concessi, vanificandoli del tutto, frustrando soprattutto ogni possibilità di futura ricapitalizzazione delle imprese (condizione necessaria per la ripresa delle attività economiche: in tal senso, le analisi della Banca d'Italia svolte da GOBBI- PALAZZO- SEGURA). Da qui alcune possibili conseguenze.

Probabilmente innanzitutto la tassazione *domestica* dovrà adeguarsi a queste esigenze *strategiche* dello Stato, riorientandosi verso meccanismi di tassazione "interni" non solo più "miti" nella loro onerosità, ma soprattutto informati ad efficienza e semplicità amministrativa, ad esempio di stampo "paracatastale", "forfetario" e/o "anticipato", come in passato suggerito in dottrina (BORIA, spec. 55 ss.).

Correlativamente, sul versante *sovranazionale* – quale fonte di gettito alternativa al prelievo su imprese (locali), professionisti e famiglie (non praticabile) – si staglia all'orizzonte (come via forse sempre più obbligata…) un sistema di tassazione *ad hoc* nei confronti delle MNEs. In fondo le MNEs – in particolare quelle "digitali" – pur riducendo anch'esse in parte i loro introiti, stanno finora manifestando una maggiore capacità di "resistenza" agli effetti economici della crisi sanitaria, talché riorientare il prelievo proprio nei confronti di esse appare *tecnicamente* più corretto (lì si trova gettito reale e maggiore "capacità contributiva": nel senso della sussistenza di tale principio anche nell'ordinamento europeo, FALSITTA, 523 ss.), *politicamente* più spendibile (in termini di consenso elettorale) e *eticamente* più accettabile (nella prospettiva di una maggior redistribuzione della ricchezza e "giustizia sociale": su cui, v. GALLO; MELIS, PERSIANI; PERRONE A.), anche attraverso forme di tassazione "minima", purché (anche qui) facilmente *attuabile e gestibile* (su questa linea, cfr. OECD, Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, OECD, Paris, 2020, spec. 42 ss., https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis).

Questa circostanza determinerà probabilmente, e tuttavia, un cambiamento profondo nella struttura della "competizione fiscale internazionale" (ad avviso di chi scrive già in atto, ma ancora nascosta…), competizione destinata a divenire infatti – si passi il termine – "*tridimensionale*": non più Stati che competono tra di loro "al ribasso" e per attrarre investimenti esteri (*race to the bottom*), ma Stati che "combattono" sia *tra di loro* che *con le MNEs* per accaparrarsi quote maggiori di gettito da queste ultime – *prede sempre più ambite*. L'aspetto interessante è che per ragioni fattibilità del prelievo verso tali soggetti – certamente inefficace se compiuto da singoli Stati – si potrebbe innescare una forma di *"regionalizzazione" della tassazione*, gli Stati minori essendo in qualche modo costretti a "coalizzarsi" nella prospettiva di una imposizione "comune" verso tali soggetti.

Come ciò potrebbe avvenire – se, in UE, riprendendo in mano la proposta di *web-tax* europea avanzata dalla Commissione, o elaborando moduli del tutto nuovi – non è dato sapere. Ciò che si può dire è che la Storia potrebbe a breve metterci di fronte all'ennesimo paradosso: nel momento di maggior conflittualità geo-politica tra gli Stati membri, effetto dell'emergenza sanitaria, questi potrebbero presto trovarsi costretti ad una nuova e più profonda "unione", *proprio partendo da esigenze di carattere tributario*: la ridefinizione cioè dell'Unione europea sulla base di una (embrionale) *solidarietà impositiva "strategicamente" fondata*, forse realizzando un principio di evoluzione in senso "federale" dell'UE, fondato su "risorse proprie" (che non a caso autorevole dottrina ha ipotizzato potersi verificare proprio quando, come oggi pare, "le forze della Storia si imporranno agli egoismi individuali" tra le nazioni europee: così, MOSCHETTI, 448).

Ovviamente, che ciò possa davvero realizzarsi non lo si può dire. Ci sono però elementi per ben sperare. Da un lato, infatti, nella Storia in genere, la nascita di nuove forme di "sovranità" ha quasi sempre trovato "causa" o "innesco" in problemi *tributari* (si rinvia alle pagine di C. Adams); dall'altro, e con specifico riferimento alla storia dell'integrazione europea, come è stato efficacemente osservato, lo sviluppo di tale realtà risiede "in sfide provenienti dall'ambiente esterno", talché "sulla base di questa lezione del passato, si può ipotizzare che l'Europa entrerà in una terza fase del processo integrativo solo quando l'ambiente esterno porrà nuove sfide e problemi e gli europei ne diverranno consapevoli" (con queste parole si esprimono, al termine della loro opera, ATTINÀ- NATALICCHI, 272). Insomma, tutto può accadere (nel bene e nel male), ma a quanto pare almeno i presupposti per una eventuale ripresa del cammino europeo ci sono tutti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV., Che cos'è la strategia, in Limes, n. 8/2019
ADAM-TIZZANO, Manuale di diritto dell'Unione europea, Torino, 2014
ADAMS, For Good and Evil. L'influsso della tassazione nella storia dell'umanità, trad. it. a cura di C. Ruffini, Macerata, 2016
ADONNINO, Armonizzazione fiscale nell'Unione europea, in Enc. dir., Agg. III, Milano, 1999
ARAFAS, Geopolitica dell'euro, in Limes, n. 4/2010
ATTINÀ-NATALICCHI, L'Unione europea. Governo, istituzioni, politiche, Bologna, 2007
BELLONI, Le organizzazioni internazionali, in Belloni- Moschella-Sicurelli (a cura di), Le organizzazioni internazionali, Bologna, 2013
BORIA, Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini. Un progetto legislativo, Napoli, 2018
CANTARO, Le "filosofie" dell'integrazione sovranazionale, in Cantaro (a cura di), Il costituzionalismo asimmetrico dell'Unione. L'integrazione europea dopo il Trattato di Lisbona, Torino, 2010, 14 ss.
CALZOLARI, L'influenza del Covid-19 sulla politica di concorrenza: difese immunitarie o anche altro?, in SIDIBlog, 26 aprile 2020, http://www.sidiblog.org/2020/04/26/linfluenza-del-covid-19-sulla-politica-di-concorrenza-difese-immunitarie-o-anche-altro/
CAPRIGLIONE-SACCO GINEVRI, Politica e finanza nell'Unione europea. Le ragioni di un difficile incontro, Wolters Kluwer-CEDAM, 2015
COSTAMAGNA, La proposta della Commissione di uno strumento contro la disoccupazione generata dalla pandemia Covid-19 ('SURE'): un passo nella giusta direzione, ma che da solo non basta, in SIDIBlog, 5 aprile 2020, http://www.sidiblog.org/2020/04/05/la-proposta-della-commissione-di-uno-strumento-contro-la-disoccupazione-generata-dalla-pandemia-covid-19-sure-un-passo-nella-giusta-direzione-ma-che-da-solo-non-basta/
DANI-MENÉDEZ, Eurobond, MES, PEPP e altri strumenti: come si finanzia la ricostruzione?, in LaCostituzione.Info, 20 aprile 2020, http://www.lacostituzione.info/index.php/2020/04/20/eurobond-mes-pepp-e-altri-strumenti-come-si-finanzia-la-ricostruzione/
DE CECCO, L'incerto destino della moneta senza Stato, in Limes, n. 4/2010
DI NOLFO, Storia delle relazioni internazionali, III. Dalla fine della guerra fredda a oggi, Roma-Bari, 2016
FABBRI, Dell'impossibilità della nazione europea, in Limes, n. 10/2019
FABBRI, In viro veritas, in Limes, n. 3/2020
FABBRINI, Sdoppiamento. Una prospettiva nuova per l'Europa, Bari-Roma, 2017
FALSITTA, I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona, in Riv. dir. trib., 2011, I, 519
FEDELE, Appunti dalle lezioni di diritto tributario, Torino, 2005
FLORIO, L'ombra di un sogno: perché l'europeismo è antieuropeo, in Limes, n. 10/2019
FOIS, L'Unione europea è ancora un'organizzazione internazionale?, in Riv. dir. int., 2016, 371
FRIEDMAN, Geopolitica profonda, in Limes, n. 2/2020
GALLO, Il futuro non è un vicolo cieco. Lo stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale, Palermo, 2019
GOBBI-PALAZZO-SEGURA, Le misure di sostegno finanziario alle imprese post-Covid-19 e le loro implicazioni di medio termine, Banca d'Italia, Note Covid-19, 15 aprile 2020, https://www.bancaditalia.it/media/notizie/2020/Gobbi-et-al-15042020.pdf
ITZCOVICH, Integrazione giuridica. Un'analisi concettuale, in Dir. pubbl., n. 3/2005, 749
LELLO-DIAMANTI, Europei con riserva: indagine sul sentimento dei cittadini dell'UE, in Limes, n. 4/2019
LIONELLO, La BCE nella tempesta della crisi sanitaria, in SIDIBlog, 28 marzo 2020, http://www.sidiblog.org/2020/03/28/la-bce-nella-tempesta-della-crisi-sanitaria/ MAMMARELLA-CACACE, Storia e politica dell'Unione europea, Roma-Bari, 2013
MARONTA, Hai detto deglobalizzazione? Alti costi e incerti effetti del 'divorzio' tra USA e Cina, in Limes, n. 3/2020
MELIS, Coordinamento fiscale nell'Unione europea, in Enc. dir., Annali I, Milano, 2007
MELIS-PERSIANI, Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, in Dir. prat. trib., 2013, I, 1267
MONACELLI, Il cerino chiamato Recovery fund, in lavoce.info, 24 aprile 2020, https://www.lavoce.info/archives/66029/il-cerino-chiamato-recovery-fund/;

MONACELLI, Mes o coronabond sempre debito è, in lavoce.info, 15 aprile 2020, https://www.lavoce.info/archives/65629/mes-o-coronabond-sempre-debito-e/
MOSCHETTI, I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea, in Riv. dir. trib., 2010, I, 427
NORI, Rilanciare l'Europa partendo da pochi, ma uniti. C'è uno statista tra noi?, in LaCostituzione.Info, 31 marzo 2020, http://www.lacostituzione.info/index.php/2020/03/31/rilanciare-leuropa-partendo-da-pochi-ma-uniti-ce-uno-statista-tra-noi/
PEPE, "Concorrenza fiscale dannosa" e tax rulings: l'uso "strategico" dell'arm's lenght principle nella disciplina europea sugli aiuti di Stato e l'imprevista (?) "egemonia" della Commissione europea nell'area della fiscalità internazionale, in federalismi.it, n. 5 del 28 febbraio 2018, spec. 4-5 e nota 10, https://federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=35860&content=%27Concorrenza%2Bfiscale%2Bdannosa%27%2Be%2B%3Ci%3Etax%2Brulings%3C%2Fi%3E&content_author=%3Cb%3EFrancesco%2BPepe%3C%2Fb%3E
PERRONE A., Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea, Milano, 2019
PESCATORE, International Law and Community Law. A Comparative Analisys, in Community Market Law Review, 1970, 7, 167
PETRONI, Gli europei non sono europei, in Limes, n. 3/2020
PETRONI, Il mito europeista in fuga dalla storia, in Limes, n. 2/2020
PISTELLI, Mappa della (dis)unione europea, in Limes, n. 1/2006
SAULLE, Ravvicinamento delle legislazioni (dir. comunit.), in Enc. dir., Agg. II, Milano, 1998
STÜRMER, La moneta senza storia alla prova della storia, in Limes, n. 4/2010
TANZI, Introduzione al diritto internazionale contemporaneo, Padova, 2016
THOMANN, Il sonno della ragione genera mostri, in Limes, n. 10/2019

STUDI DI POLITICA FISCALE

Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo

Coronavirus emergency and tax levy, between "expected" rights, contribution obligation, solidarity and Europe: real-time reflections

ANTONIO PERRONE

Abstract
Esiste un legame fra la solidarietà indotta dalla pandemia da coronavirus e il relativo principio che informa l'obbligo contributivo nel nostro assetto costituzionale? Esiste un legame fra la solidarietà che sta alla base dell'obbligo contributivo, il diritto alla salute ed i diritti fondamentali in generale? Quanto pesa sull'adempimento d'imposta la motivazione che ne sta a fondamento e la possibilità di imprimere una destinazione ad esso? Che tipo di solidarietà dobbiamo attenderci dall'Europa? Il presente scritto fornisce riflessioni minime nel tentativo di rispondere a tali interrogativi.
Parole chiave: emergenza coronavirus, Unione Europea, solidarietà

Abstract
Does it exist a link between solidarity pushed up by coronavirus pandemic and the basic solidarity principle settled out in our constitutional framework? Does it exist a link between solidarity behind tax liability, right to health and fundamental rights? How much does it weigh personal motivation and the possibility of assigning a destination to our taxes on tax liability? What kind of solidarity should we expect from EU? Starting from these questions, this paper is the attempt to give
Keywords*: coronavirus emergency, European Union, solidarity*

SOMMARIO: **1.** I diritti "scontati". - **2.** La solidarietà spinta dal "virus" e quella costituzionale. - **3.** Il concetto di appartenenza dal punto di vista fiscale. - **4.** Appartenenza, diritti fondamentali e doveri (contributivi) correlati. - **5.** Redistribuzione, equità ed efficienza. - **6.** Motivazione sottesa al pagamento d'imposta e utilità della spesa pubblica. - **7.** La solidarietà e l'Europa.

1. Con sempre maggiore frequenza, in questi tragici giorni, sentiamo ripetere che non era possibile, in tempi ordinari, prevedere un impatto così devastante sul sistema sanitario (ed invero, è un'affermazione difficilmente controvertibile). Eravamo abituati a pensare che eventi di questa portata fossero ormai tragicamente confinati a Paesi scarsamente attrezzati per combatterli (come per l'epidemia di Ebola o di Hiv in Africa) e confidavamo (giustamente) nella qualità e nell'eccellenza della nostra ricerca in campo medico, farmaceutico, ecc. Non posso e non voglio entrare nel merito; personalmente rimango convinto che abbiamo fatto e stiamo facendo quanto di meglio era nelle nostre possibilità. Ma ciò mi ha indotto a riflettere sulla circostanza che il diritto alla salute, che rientra in quel novero di diritti che chiamiamo fondamentali, è qualcosa che probabilmente abbiamo dato per "scontato", quanto meno sotto il profilo dei finanziamenti necessari alla sua concreta attuazione.

Cerco di spiegarmi meglio. I diritti – che Dworkin definisce efficacemente come "*briscole*" – racchiusi nelle norme "tetiche" delle nostre costituzioni, quali, per l'appunto, il diritto alla salute (art. 32 Cost.), all'istruzione (art. 33 Cost.), il diritto di proprietà (inteso non come diritto patrimoniale sui beni, ma come diritto in sé di possedere, che – in quanto – tale è inalienabile; art. 42 Cost.), il diritto al lavoro (art. 4 Cost.), il diritto alla libertà dell'iniziativa economica privata (art. 41), ecc., hanno un costo, e l'adempimento contributivo è il principale strumento per il finanziamento di tale costo.

È naturale allora chiedersi quante volte – nel discutere del peso dell'obbligo d'imposta (e dell'impegno che ciascuno di noi ha nel sollecitare l'adempimento degli altri) – ci ricordiamo che esso serve anche a finanziare proprio quei diritti, ma soprattutto sarebbe interessante comprendere qual è il grado di consapevolezza di tale indissolubile collegamento da parte di coloro che non adempiono. In altri termini, dare per "scontati" tali diritti, significa, ad esempio, attendersi che esista un pronto soccorso, un posto in terapia intensiva, ecc., perché ciò è un nostro diritto (fondamentale); ma implica anche domandarsi quanto il mancato adempimento d'imposta influisca sull'effettività e sull'ampiezza della tutela di quel diritto. Analogamente, significa attendersi che presto possa essere trovata una cura o un vaccino, ma non considerare quanto su quest'aspettativa possano pesare i tagli alla ricerca.

2. Queste considerazioni di comune buon senso sono l'occasione per una più approfondita riflessione sul tema – che è stato affrontato recentemente in questa rivista (CONTRINO-FARRI, Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?, in questo fascicolo) dei rapporti fra solidarietà e obbligo di contribuzione. Certamente, in questi giorni, i cittadini-contribuenti italiani non stanno affatto dando per "scontato" il diritto alla salute e si stanno anzi generosamente impegnando con cospicue donazioni, azioni di volontariato, rispetto diffuso delle regole di contenimento, ecc. Ciò in effetti induce ad interrogarsi sulla possibilità di ricondurre a sistema questi slanci solidaristici, rilevando – secondo me correttamente – che la motivazione alla base della contribuzione può più dell'obbligo giuridico alla stessa.

V'è però da interrogarsi sulla natura della solidarietà diffusa di questi giorni e porla al cospetto del principio di solidarietà che è uno dei cardini della nostra Costituzione (così come di tante altre costituzioni di Paesi che condividono il nostro sistema di valori).

Mi sembra che lo slancio di generosità che contraddistingue il comportamento degli italiani configuri una forma di solidarietà più affine al concetto romanistico di *humanitas* che non al concetto, anch'esso romanistico, di *obligatio in solidum*. Ciò non significa – si badi – che l'odierna solidarietà sia essenzialmente e soltanto caritatevole. L'*humanitas* di radice romanistica si è evoluta, ad esempio, nella disciplina del magistero ecclesiale, ove la solidarietà è congiunta alla sussidiarietà orizzontale divenendo, così "*una forma di aiuto alla persona attraverso l'autonomia dei corpi intermedi*" (così BENEDETTO XVI, Lettera Enciclica Caritas in Veritate, Città del Vaticano, 2009, 97 ss.).

Ebbene, la solidarietà di questi giorni non è assistenzialismo paternalista, perché in essa è presente l'idea – che peraltro è insita nell'aspetto europeo della fiscalità – dell'impegno reciproco a favore della comunità. Questa solidarietà, dunque, si declina anche come sussidiarietà (la sussidiarietà "orizzontale" di cui all'art. 118, ult. comma, Cost.), poiché si contribuisce (*i.e.* si dona) o si adempie non solo, e non tanto, per aiutare chi è più sfortunato, ma nella convinzione che il contributo di ciascuno possa aiutare le Istituzioni che ci governano a superare questo momento di difficoltà estrema. In questo senso la solidarietà "contro il virus" cattura certamente quell'aspetto di contribuzione finalizzata allo sviluppo di tutti che le è proprio nella sua dimensione fiscale costituzionalmente orientata.

Manca, però, il profilo della doverosità che è impronta caratterizzante della solidarietà di fonte costituzionale e che si esprime nell'apparente ossimoro del "dovere inderogabile di solidarietà" politica, economica e sociale di cui all'art. 2 Cost. Volendo sintetizzare, la solidarietà manifestatasi in questi giorni di emergenza implica la sussidiarietà, è "gratuita" e non è doverosa; per contro, la solidarietà a fondamento dell'obbligo contributivo nell'ordito costituzionale, pur implicando la sussidiarietà, non è gratuita ed è doverosa (nella misura in cui, ovviamente, vi sia la capacità di concorrere). Detto in altri termini, chi contribuisce obbligatoriamente alle spese pubbliche paga anche perché riceve; chi contri-

buisce volontariamente per dar sostegno al proprio Paese in un momento emergenziale non paga perché riceve e, anzi, nulla pretende in cambio. Alla base della contribuzione in entrambi i casi vi è sempre un senso di appartenenza alla comunità, ma l'adempimento d'imposta risponde a un concetto "qualificato" di appartenenza, che implica un patto sociale che è assente nell'adempimento volontario (su questi temi cfr. FRANSONI, La territorialità nel diritto tributario, Milano, 2004, 238 ss.).

3. L'appartenenza alla comunità che si declina in ambito tributario, e da cui scaturisce l'obbligo di contribuzione, manifesta una forma lasca di corrispettività (non fra imposta e fruizione di spesa pubblica, ma fra titolarità di diritti e adempimento di doveri) insita in una sorta di beneficio "allargato" frutto non di uno scambio, ma di un compromesso. In senso fiscale, l'appartenenza a una comunità (che si intende come comunità/ordinamento giuridico/Stato) comporta l'accettazione della scala di valori e dei principi (e conseguentemente delle regole) su cui si fonda quella comunità, e significa, da un canto, godere dei diritti (di libertà) che quella comunità garantisce e, dall'altro, adempiere ai doveri che sono necessari affinché gli stessi diritti siano fruibili da tutti.

Nel tentativo di individuare due principi di *global tax justice*, PETER DIETSCH (Catching Capital. The Ethics of Tax Competition, Oxford University Press, 2015, 80 ss.) ritiene che il primo vada trovato – appunto – nella "appartenenza", così definendola: "[n]*atural and legal persons are liable to pay tax in the state of which they are a member (the 'membership principle')*".

Consapevole di quanto sia sfuggente il «*membership principle» (stante l'assenza di un accordo univoco in letteratura circa la sua estensione), e anche dei diversi modi in cui può essere declinato in termini economici, sociali, politici, territoriali, ecc., l'Autore chiarisce che esso dovrebbe essere inteso nel senso che "individuals and companies should be viewed as members in those countries where they benefit from the public services and infrastructure*". Così definito, invero, il *membership principle* sembrerebbe restare ancorato al principio del beneficio "in senso stretto".

L'idea di "appartenenza" che sembra potersi ricavare dalla nostra Costituzione è più ampia, non confinata, cioè, ai *benefits* ritratti da *public services and infrastructure*, ma estesa ai diritti e in particolar modo a quelli fondamentali. Si appartiene in quanto si può fruire di "diritti" (*inviolabili dell'uomo*), che la Repubblica riconosce e garantisce (*sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*), ma al contempo l'appartenenza comporta l'adempimento di "doveri inderogabili" di solidarietà, fra i quali vi è il dovere contributivo, essenziale perché quei diritti siano garantiti a tutti. La solidarietà che sta alla base dell'obbligo contributivo, da un latro, è doverosa, perché è strumento di coesione del patto sociale, è quel dovere che (volendo, anche in senso kelseniano) risponde ai diritti che la comunità riconosce e garantisce; dall'altro, non è gratuita, poiché pretende il riconoscimento e la tutela di quegli stessi diritti.

4. È qui che entrano in gioco quei diritti fondamentali che rischiamo di dare per scontati, poiché la loro fruizione, che non mettiamo in dubbio, richiede di valorizzare adeguatamente i correlati doveri. Il virus in corso ci ha ricordato che il diritto alla salute non è solo scritto nelle costituzioni, ma necessita di quei *public services and infrastructure* che se, da un canto, presuppongono l'esistenza del diritto (perché senza il riconoscimento di quest'ultimo non esisterebbe alcun obbligo giuridico dello Stato di garantirlo); dall'altro, sono lo strumento che ne consente la concreta ed effettiva fruizione. In questo senso il collegamento tra appartenenza (e quindi obbligo contributivo) e *public services and infrastructure* restituisce, forse, quel concetto di beneficio "allargato" che sembrava, di primo acchito, assente nella definizione di DIETSCH.

Ciò, peraltro, non è vero solo per il diritto alla salute, ma lo è per quel complesso di diritti che definiscono un assetto democratico.

Penso al diritto di tutela della proprietà, a quello di libertà dell'iniziativa economica privata, al diritto di difendere i propri diritti, a che sia amministrata correttamente la giustizia e che sia garantito l'ordine pubblico, ma anche al diritto al lavoro (che è altresì dovere), a quello di poter esprimere libera-

mente il proprio pensiero (potrebbero esistere i social in assenza di norme tetiche che prevedano questo diritto?), a quello di professare liberamente la propria fede, ecc.

Appartenere "fiscalmente" a una comunità, al di là del collegamento giuridico con il territorio della stessa e della circostanza che si produca ricchezza nel relativo mercato, significa sia poter fruire dell'assetto democratico garantito dai diritti, sia dover contribuire al costo di *public services and infrastructure* che sono strumento affinché quegli stessi diritti siano garantiti a tutti. È questo un concetto da tenere presente quando si cerca il *nexus* per imputare a un soggetto (sia esso persona fisica o giuridica) l'obbligo di contribuzione. Rimane il problema di quanta consapevolezza vi sarà di tutto ciò una volta superata l'attuale emergenza.

5. V'è, poi, un'altra riflessione a caldo che gli eventi di questi giorni sollecita. Il virus sembra dimostrarci che la redistribuzione, ovviamente finalizzata a garantire servizi pubblici, non soltanto è giusta (per chi lo crede), ma è anche "efficiente", in senso brutalmente economico (per una visione dialettica dei concetti di equità redistributiva ed efficienza, si veda LE GRAND, Equity versus Efficiency: The Elusive Trade-Off, in Ethics 100, n. 3, 1990, 554 ss.).

In un saggio oramai risalente, ma sempre attuale, HANS-WERNER SINN (The New Systems Competition, Yrjö Jahnsson Lectures, Oxford, Blackwell, 2003) osserva che molti studi economici condotti sulla concorrenza fiscale a livello internazionale si orientano più che altro sull'analisi della ottimalità o sub-ottimalità (rispetto ad un parametro di "pareto-efficienza") nella distribuzione delle risorse. L'aspetto equitativo della redistribuzione, conseguente alla tassazione, non è preso in considerazione o è preso in considerazione solo marginalmente nella prospettiva dell'efficienza. L'Autore obietta che un'analisi di questo tipo è incompleta, poiché "*efficiency is not equity and .....the real problem of systems competition is not the underprovision of public goods but rather its distributional implications*".

Fermo restando che si può concordare o meno sulla circostanza che l'omessa analisi del profilo redistributivo ometta valutazioni di tipo equitativo che sono altrettanto importanti quanto quelle sull'efficienza, il punto è se effettivamente la redistribuzione non sia "efficiente", quanto meno nel lungo periodo.

La storia di questi giorni dimostra che i Paesi che meglio stanno affrontando l'emergenza sono quelli con un sistema sanitario pubblico particolarmente diffuso e strutturato, che ovviamente ha richiesto negli anni un maggiore sforzo redistributivo. Di contro, l'argine all'emergenza stenta a decollare, se non a intravedersi, in quei Paesi che hanno pensato di poter fare a meno di (o di ridurre all'osso) un sistema sanitario pubblico. Naturalmente tutto ciò ha anche delle implicazioni economiche, poiché nessuno oggi potrebbe seriamente contestare che quanto maggiore è l'emergenza sanitaria, tanto maggiore è l'emergenza economica. Insomma, la via di chi ha sostenuto un maggiore sforzo redistributivo (e quindi impositivo) finalizzato a costituire un più diffuso e strutturato sistema sanitario, si sta oggi dimostrando non soltanto più "equa", ma anche più "efficiente".

Ora, è pur vero – lo ribadiamo – che nessuno poteva prevedere ciò che è accaduto, ma proprio quanto accaduto dovrebbe indurci a riflettere se effettivamente non abbia ragione SINN quando osserva che le analisi di efficienza dei sistemi di tassazione risultano incomplete se non contemplano anche gli effetti redistributivi di lungo periodo. Di ciò si dovrebbe tenere conto oggi nel prospettare le politiche (anche fiscali) di tipo ambientale (un maggior impegno economico oggi per evitare un ancora maggiore impegno economico domani).

6. Proprio il tema dell'efficienza induce a riprendere alcune considerazioni contenute nel saggio che è stato richiamato all'inizio e pubblicato in questa rivista.

Come detto, condivido l'osservazione circa l'importanza decisiva che ha sull'adempimento tributario la motivazione dello stesso e condivido ancor di più la riflessione secondo la quale quando si ha modo di partecipare alla scelta di destinazione della spesa pubblica, si assolve con maggior convinzione e disponibilità all'obbligo contributivo.

Il tema dell'utilità della spesa pubblica, del poter toccare con mano il "beneficio" della stessa, del poterne indirizzare in qualche modo la destinazione, "pesa", se non di più, almeno quanto quello della corretta ripartizione del carico tributario (v. MARELLO, Concezioni non lineari del tempo e perdita di significato del dovere tributario, in Riv.dir.fn., 2017, I, 436 ss.; MARELLO, Commento all'art. 53 Costituzione, in Commentario breve alla Costituzione, Padova, 2008, 496 ss.).

Se vogliamo è un concetto legato proprio alla doverosità della solidarietà fiscale: se esiste un *dovere* solidaristico di concorso alle spese pubbliche (in presenza di capacità contributiva) perché siano tutelati i diritti di tutti (compresi i miei), esiste anche il correlato diritto di percepire concretamente quale sia l'utilità della spesa nella effettiva tutela di qui diritti e, nei limiti in cui ciò sia possibile, quello di imprimere una "destinazione" al contributo, ovviamente non in modo libero ed autonomo, ma in un modo che sia coordinato e diretto dalle Istituzioni.

Forse i tempi sono maturi per un concetto "circolare" di fiscalità, che muova da una previa valutazione della reale necessità e del grado di effettiva utilità che potrà produrre una spesa, prima di pensare alle modalità del suo riparto in capo ai contribuenti (l'approfondimento di questo tema, ancorché strettamente inerente, andrebbe oltre l'intento di rassegnare in questa sede semplici riflessioni a caldo). Quanto alle ricadute sul principio dell'unità di bilancio, rimando alle pregevoli considerazioni svolte da Angelo Contrino e Francesco Farri nell'articolo già citato.

7. Un ulteriore punto di riflessione, anch'esso affrontato nell'articolo richiamato, riguarda cosa dobbiamo attenderci oggi dall'Europa (o forse è meglio dire dagli Stati membri).

Indubbiamente, dopo Lisbona, il principio di solidarietà, quanto meno a livello programmatico, è entrato a far parte dei trattati (tanto da indurre a ritenere che esso sia ormai un principio generale dell'UE: cfr. VILLANI, Istituzioni di Diritto dell'Unione europea, Bari, 2013, III ed., 248); basti pensare alla rilevanza che ad esso attribuiscono gli art. 2 e 3 TUE.

Esso è uno di quei valori comuni agli Stati che sono strumentali ai valori su cui si fonda l'Europa. Tuttavia, l'attuazione europea del principio non può che essere diversa rispetto a quella degli Stati membri.

In questi ultimi l'attuazione del dovere di solidarietà (quantomeno dal punto di vista tributario) implica un sistema fiscale diretto, con contribuzione da parte del soggetto (persona fisica o giuridica) per il finanziamento delle spese, che è assente nell'Unione. Probabilmente questa pandemia dovrebbe indurci a riflettere sulla necessità di accelerare un processo di integrazione che trasformi l'Europa da un'unione monetaria e di mercato ad una struttura federale, con organi legislativi dotati di effettiva rappresentatività democratica anche in ambito fiscale, con tributi propri e con possibilità di accesso diretto a politiche di welfare. Ma ciò chiaramente non dipende dalle Istituzioni europee, quanto dalla volontà degli Stati membri.

Ferme le affermazioni di principio, la cui importanza non va trascurata, mi sembra – sotto il profilo concreto e attuativo – che l'odierna solidarietà europea sia più una "solidarietà dell'emergenza", simile a quella che caratterizza l'odierno comportamento degli italiani (che si adoperano per il superamento della fase emergenziale del Paese), ma con una differenza fondamentale: essa è istituzionalizzata dai Trattati, e dunque non è spontanea, ma è di sistema.

Tecnicamente, invero, non è semplice trovare la norma che ben si adatta alla condizione attuale. Lo stesso art. 122 TFUE, che pur richiama lo "*spirito di solidarietà tra Stati membri*" (in termini analoghi anche la cd. "clausola di solidarietà" di cui all'art. 222 TFUE), al paragrafo 1, prevede l'intervento emergenziale (le "*misure adeguate alla situazione economica*") qualora "*sorgano gravi difficoltà nell'approvvigionamento di determinati prodotti, in particolare nel settore dell'energia*"; si tratta di circostanze diverse rispetto a quelle attuali. D'altro canto, il paragrafo 2 – pur facendo richiamo (in maniera più pertinente alle attuali circostanze) a "*gravi difficoltà a causa di calamità naturali o di circostanze eccezionali*" – prevede l'intervento emergenziale a favore di "*uno Stato membro*" (e in termini analoghi si esprime la "clausola di solidarietà"), ed è chiaro che oggi le gravi difficoltà riguardano, seppur in diversa misura, tutti gli Stati membri.

Nondimeno, il vero tema, a mio avviso, non è capire se la norma possa essere interpretata estensivamente (opzione che dovrebbe essere pacifica), quanto comprenderne la *ratio* per raffrontarla, da un lato, con le "*rigorose condizionalità*" previste nell'*European Stability Mechanism* (noto come MES) dall'aggiunto par. 3 dell'art. 136 TFUE e, dall'altro, con la clausola c.d. del divieto di *bail-out* di cui all'art. 125 TFUE.

La "*solidarietà tra Stati membri*" di cui all'art. 122 (e all'art. 222) è paternalistica o è (come la solidarietà della nostra Costituzione) volta a salvaguardare un assetto istituzionale attraverso la doverosa partecipazione di tutti?

Se l'art. 122 TFUE dovesse essere interpretato non come norma paternalistica "di assistenza" allo Stato in difficoltà, ma come norma che attraverso la solidarietà degli Stati membri mira alla stabilità dell'assetto europeo, non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che tale *ratio* richiede, in questo momento, di abbandonare le condizionalità (e non solo per le spese sanitarie) e i timori di avallare politiche di *moral hazard* da parte di qualche Stato, poiché la priorità – che sta proprio a fondamento di quella *ratio* – è che l'Unione europea non esca devastata da questa esperienza proprio con riguardo al suo assetto istituzionale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI, Sussidiarietà fiscale, Milano, 2005
BENEDETTO XVI, Lettera Enciclica Caritas in Veritate, Città del Vaticano, 2009
BIZIOLI, Imposizione e Costituzione europea, in Riv. dir. trib., 2005, I, 248
CONTRINO-FARRI, Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?, in questo fascicolo
FEDELE, La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale, in Riv. dir. trib., 2018, I, 1 ss.
DIETSCH, Catching Capital. The Ethics of Tax Competition, Oxford University Press, 2015
DWORKIN., Justice for Hedgehogs, trad. it. Giustizia per i ricci, Milano, 2013
FERRAJOLI, Diritti Fondamentali, in Diritti fondamentali. Un dibattito teorico (a cura di Vitale), Bari, 2001 (ult. rist. 2008)
FRANSONI, La territorialità nel diritto tributario, Milano, 2004
LE GRAND, Equity versus Efficiency: The Elusive Trade-Off, in Ethics 100, n. 3, 1990, 554 ss.
MARELLO, Concezioni non lineari del tempo e perdita di significato del dovere tributario, in Riv.dir.fn., 2017, I, 436 ss.
MARELLO, Commento all'art. 53 Costituzione, in Commentario breve alla Costituzione, Padova, 2008, 496 ss.
MOSCHETTI, I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea, in Riv. dir. trib., 2010, I, 427 ss.
PERRONE A., Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche?, in Riv. dir. trib., 2017, I, 442 ss.
POLITO, Il principio di solidarietà e la gestione delle crisi bancarie, tesi di dottorato, 2017, consultabile in http://amsdottorato.unibo.it/7884/1/Tesi%20dottorato_G.M.%20POLITO.pdf.
SINN, The New Systems Competition, in Yrjö Jahnsson Lectures, Oxford, Blackwell, 2003
URICCHIO, I tributi ambientali e la fiscalità circolare, in Dir. prat. trib., 5/2017, 1849 ss.
VILLANI, Istituzioni di Diritto dell'Unione europea, Bari, 2013

STUDI DI POLITICA FISCALE

Scenari di politica fiscale nell'emergenza Coronavirus: brevi riflessioni

Fiscal policy scenarios in Coronavirus emergency: preliminary reflections

Stefano Maria Ronco

Abstract
Si formulano alcune considerazioni di politica fiscale nel quadro dell'emergenza Coronavirus, dando rilievo ai principi dell'equità intergenerazionale ed intra-generazionale in ottica tributaria.
Parole chiave: emergenza coronavirus, politica fiscale

Abstract
Against the background of the Coronavirus epidemic crisis, this paper aims to provide some preliminary considerations from a tax perspective in light of the principles of intergenerational and intra-generational equity.
Keywords: *coronavirus emergency, fiscal policy*

Sommario: **1.** Introduzione. - **2.** Crisi di liquidità ed effetti sulla dinamica tributaria nel breve periodo. - **3.** La dimensione tributaria nel prisma del principio di equità intergenerazionale: l'incremento del debito pubblico attuale e la correlazione con l'inasprimento della pressione fiscale futura. - **4.** Traslazione degli oneri finanziari in capo alle generazioni future e percorsi di 'fiscalità d'emergenza' in ottica di equità intergenerazionale. - **5.** La dimensione tributaria nel prisma del principio di equità intra-generazionale: la tendenziale inopportunità di forme di imposizione fiscale straordinaria di tipo 'tradizionale'. - **6.** Lo strumento della leva dei tassi d'interesse sui depositi bancari e la funzionalizzazione del risparmio 'liquido': un percorso di fiscalità *sui generis*. - **7**. Cenni conclusivi: quali misure di contenimento del debito pubblico in vista di una ripresa economica nel medio-lungo periodo a fronte di una pressione fiscale elevata?

1. La drammatica esperienza che stiamo vivendo, originata dall'epidemia di coronavirus, pone tutti noi di fronte ad uno scenario radicalmente nuovo. Ci si domanda quali potranno essere i mutamenti di lungo periodo in termini di stile di vita, organizzazione economica e sociale, nella consapevolezza condivisa da più parti che la crisi cui stiamo assistendo implichi un vero e proprio mutamento di paradigma: riflessioni ed ipotesi di lavoro ieri confinate al mondo della teoria diventano ora soluzioni realistiche e percorribili, mentre acquisizioni fino a ieri solide si dimostrano prive di utilità concreta.

Nella dinamica tributaria, in particolare, le sfide del tempo presente vengono al momento affrontate dagli Stati, ciascuno per sé, favorendo, quanto più possibile, misure di sostegno alla liquidità: l'Erario, come un creditore avveduto e consapevole della drammaticità della situazione e dei danni derivanti dalla riduzione e/o interruzione delle attività economiche del Paese, accetta una temporanea moratoria sui pagamenti dovuti dai propri contribuenti (sulle misure tributarie di incentivazione delle donazioni che

sono state introdotte, v. BOFFANO, Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus", in questo fascicolo).

2. Non si discute, per ora, di una vera e propria cancellazione dei debiti tributari maturati, anche se è difficile escludere che l'attuale sospensione dei pagamenti non si traduca in più casi in una perdita in conto capitale per l'Erario. D'altra parte, che soluzioni di questo tipo possano effettivamente concretizzarsi è confermato dalle parole di Mario Draghi in un recente articolo pubblicato sul Financial Times, in cui l'Autore sottolinea che tra le misure per superare la crisi economica si dovrà prendere in considerazione la cancellazione del debito privato e la sua socializzazione a carico del bilancio pubblico degli Stati.

E non paiono neppure all'orizzonte misure di politica fiscale improntate a meccanismi di tipo 'condonistico'. Ciò pare, allo stato, ragionevole considerato che *(i)* l'attuale crisi è una crisi prima di tutto di liquidità; *(ii)* l'aspettativa circa la futura possibile adozione di misure di tal fatta fungerebbe da disincentivo alla *compliance* da parte di una ampia platea dei contribuenti, con l'effetto di deprimere ulteriormente il gettito atteso e necessario a garantire il funzionamento della macchina dello Stato in questa difficile congiuntura.

Certo è, però, che un dibattito in tale senso pare ineludibile nel prossimo futuro, considerato che imprese e operatori economici si troveranno in più casi di fronte alla scelta se adempiere ai propri debiti maturati nei confronti dell'Erario oppure garantire una continuità aziendale con mantenimento, per quanto possibile, dei livelli di occupazione attuali; e scelte non dissimili, *mutatis mutandis*, toccheranno anche a molte famiglie.

3. Più in generale, vale la pena interrogarsi sul tipo di contributo che la dimensione del diritto tributario può offrire al dibattito relativo alla modulazione degli strumenti per affrontare l'attuale crisi economica, nel prisma dei principi di equità intra-generazionale e intergenerazionale.

Se – com'è realistico ritenere – il finanziamento sarà soddisfatto primariamente con il ricorso a strumenti di debito, merita interrogarsi sugli effetti di tale scelta in chiave tributaria (cfr., per un ampio *excursus* in merito, CONTRINO-FARRI, Emergenza Coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?, in questo fascicolo): infatti, ancorché non generino impatti fiscali immediati dal punto di vista dell'equità intra-generazionale, le predette misure hanno ricadute importanti dal punto di vista dell'equità intergenerazionale.

E in effetti, un incremento della spesa attuale, alla quale far fronte con nuovo debito, dovrebbe implicare un inasprimento della pressione fiscale futura, se si considera che i nuovi disavanzi creati dovranno essere ripianati prima o poi e che, dall'altro lato, gli investitori saranno nel tempo sempre meno disponibili a sottoscrivere nuove emissioni se non a fronte del riconoscimento di un più elevato tasso d'interesse, ritenendo il debito pubblico italiano sempre meno affidabile e sostenibile nel suo complesso.

Su tale aspetto le parole di Mario Draghi – secondo cui nell'attuale congiuntura, considerati i livelli presenti e probabilmente futuri dei tassi d'interesse, un aumento del debito pubblico non dovrebbe andare a sommarsi ai costi di gestione dello stesso – offrono spunti di riflessione per certi versi 'controcorrente' in un'ottica tributaria.

4. Non è dubbio infatti che minore è il tasso d'interesse, minore è il costo del servizio del debito, con sensibili vantaggi per le casse pubbliche e benefici anche in termini di un'ipotetica tassazione futura per onorarlo o per eventualmente rifinanziarlo.

È, però, vero che una politica prolungata di tassi nominali bassi, se non negativi in termini reali, presenta notevoli effetti distorsivi, in quanto agisce, tra le altre cose, come forma occulta di tassazione sul risparmio, che può avere effetti pregiudizievoli non indifferenti: si pensi, ad esempio, alla sostenibilità del sistema pensionistico e a quei soggetti (quali gli enti previdenziali privati ed assicurativi) che, in base a ragioni di regolamentazione prudenziale, sono tenute a investire parte importante della massa gestita in titoli di Stato: in assenza di rendimenti reali positivi si pone a rischio la sostenibilità futura

delle prestazioni future, con aggravamento della situazione in caso di eventuale ripresa dell'inflazione nel lungo periodo.

Alla luce del quadro sinteticamente tracciato – in cui il maggior debito pubblico presente determina comunque. e in un modo o in un altro, la traslazione di un onere finanziario, financo implicito, in capo alle generazioni future (ex multis, GALLI, La grande illusione del debito pubblico, in SILEONI, a cura di, Noi e lo Stato. Siamo ancora sudditi, Torino, 2019, 171 ss.; CONTRINO-FARRI, op.cit.) – ci si può domandare se esista la possibilità di valutare misure fiscali di equità intergenerazionale, in una logica di concorso al finanziamento delle pubbliche spese nel tempo da parte delle diverse generazioni.

Si tratta, certo, di battere percorsi nuovi di fiscalità 'd'emergenza', anche in continuità con la via tracciata dalla Corte costituzionale (cfr. Corte cost., n. 18/2019), in cui la cogenza del vincolo della sostenibilità del debito pubblico deve essere valorizzata come limite alla traslazione degli oneri di risanamento sulle generazioni future, nel quadro – per l'appunto – del principio di equità intergenerazionale.

5. Ritornando alla dinamica dell'equità intra-generazionale, l'applicazione di imposte straordinarie non sembra che possa costituire una via efficace per garantire le necessità finanziarie degli Stati nell'attuale momento di crisi, richiedendo l'adozione di aliquote elevate e la necessità di colpire una platea di contribuenti amplissima. Con conseguenze particolarmente negative, posto che la quota di liquidità che affluirebbe alle casse dello Stato sarebbe sottratta all'impiego diretto da parte settore privato, acuendo gli effetti negativi dell'attuale quadro congiunturale.

Con questo non si vuole sostenere che eventuali contributi di solidarietà improntati a principi di equità intra-generazionale non possano, a certe condizioni, essere adottati per tassare fasce di contribuenti con grandi patrimoni (sulla cui legittimità in chiave strettamente giuridica non dovrebbero porsi dubbi: cfr. CONTRINO-FARRI, op. cit.), ma rimane il fatto che tali soluzioni non sarebbero, da sole, sufficienti a garantire il soddisfacimento del fabbisogno effettivo dello Stato e potrebbero avere effetti negativi superiori ai benefici attesi.

Non paiono, inoltre, facilmente configurabili forme di imposizione sui sovraprofitti speculativi eventualmente ritratti da alcuni contribuenti nell'attuale fase di volatilità del mercato. E infatti, al di là della probabile esiguità del gettito che si potrebbe così generare e del fatto che l'attuale fase del mercato ha causato perdite elevatissime alla gran parte degli operatori finanziari, una soluzione di questo tupo non pare soddisfacente alla luce della dinamica odierna di funzionamento dei mercati finanziari, in cui il trading è ormai influenzato dalle decisioni di algoritmi informatici, più che dalle scelte dei singoli contribuenti.

E ciò senza peraltro considare che un'imposizione fiscale di tal fatta potrebbe essere – sotto certi aspetti – persino 'punitiva', poiché in una fase di così elevata volatilità dei mercati finanziari è verosimile che le "prese di profitto" su alcuni prodotti si accompagnino a contestuali minusvalenze su altre tipologie di investimenti finanziari.

Tali considerazioni non implicano, tuttavia, l'impossibilità di perseguire strade finalizzate a veicolare il risparmio privato in un'ottica di migliore utilizzo al risanamento ed alla ripresa dell'economia italiana, ancorché non possano costituire l'unica (e neanche la principale) risposta di breve periodo alla crisi attuale.

Un tale concezione trova conferme in quelle posizioni che sostengono l'opportunità di un rinnovato coinvolgimento dei contribuenti italiani nella dinamica del prelievo, tramite strumenti fiscali che favoriscano il finanziamento delle spese pubbliche a mezzo di tributi in cui sia più forte il collegamento con il principio del beneficio e maggiore la possibilità da parte del contribuente di "governarne" la destinazione (cfr. CONTRINO-FARRI, op. cit.).

6. Il dibattito può essere arricchito, sempre in ottica tributaria, valorizzando la relazione che insiste tra tassi negativi praticata dalla BCE e funzionalizzazione del risparmio privato alla ripresa economica.

È noto al riguardo che la leva del tasso d'interesse sui depositi bancari costituisce un classico strumento di politica monetaria che negli ultimi anni è stato portato dalla BCE in territorio negativo. Per

l'effetto, il deposito presso la BCE della liquidità in eccesso rispetto all'obbligo di riserva è assoggettato ad una vera e propria forma di imposizione 'implicita', il cui 'costo' per il sistema bancario europeo è ormai di svariati miliardi di euro.

L'effetto di tale strumento di politica monetaria era primariamente quello di favorire una politica dei prestiti più attiva da parte delle banche, disincentivandole dal mantenere la liquidità a disposizione 'ferma' (e remunerata) presso la BCE.

Nulla impedisce, però, che gli oneri derivanti dall'applicazione dei tassi negativi vengano traslati e assorbiti dai titolari ultimi della liquidità inutilizzata, cioè i correntisti (soluzione, questa, che si stava già verificando prima della crisi sanitaria in diversi Paesi del nord Europa), creando lo stesso meccanismo di disincentivo creato dalla BCE per le banche

Si tratta di uno strumento di un certo interesse anche nella dimensione tributaria, che – se non può, da solo, garantire il soddisfacimento del fabbisogno effettivo della cassa statale – si differenzierebbe concettualmente da prelievi forzosi sui conti correnti o da altre tipologie di imposizione straordinaria di tipo patrimoniale, già ben noti ai contribuenti italiani.

Prima di tutto, tale tipologia di strumento opererebbe, in tesi, solo su una parte del patrimonio liquido (i depositi a vista) senza colpire forme di ricchezza, immobiliare o mobiliare, che, per ragioni diverse, non sarebbe oggi possibile smobilizzare, se non a fronte di perdite rilevanti e con effetti depressivi in danno del già compromesso quadro congiunturale.

In secondo luogo, tale meccanismo dovrebbe esentare le realtà imprenditoriali, nella ragionevole aspettativa che le giacenze liquide a disposizione delle imprese siano 'messe in gioco' nel percorso di 'ricostruzione' e di ripresa economica.

In terzo luogo, una tale forma di imposizione 'indiretta' – tramite l'applicazione di tassi negativi sui depositi a vista – avrebbe il pregio di non determinare la diretta 'spoliazione' di risorse a vantaggio delle casse dello Stato, ma implicherebbe una scelta attiva e in una certa misura condivisa, da parte di ciascun singolo contribuente, circa la possibilità di un migliore impiego delle proprie risorse finanziarie inutilizzate, ad esempio, ricapitalizzando o rafforzando la propria attività d'impresa oppure decidendo di sottoscrivere titoli specifici, quali inedite tipologie di Piani individuali di risparmio (c.d. 'PIR') finalizzati a veicolare il risparmio verso i bisogni della piccola, media e grande società italiana, se non la sottoscrizione di titoli di Stato specificamente emessi per finanziare le spese dell'attuale emergenza.

In questo starebbe, in sostanza, la cifra distintiva rispetto a meccanismi di prelievo forzato sui conti correnti, che invece avrebbero effetti negativi anche sui meccanismi di trasmissione degli strumenti di politica monetaria e sulla funzione di intermediazione del settore bancario nell'allocazione delle risorse derivanti dal risparmio privato a vantaggio delle esigenze finanziarie delle imprese tramite la concessione di finanziamenti e prestiti.

Si potrebbe obiettare che un tale modulo avrebbe l'effetto di 'attrarre a tassazione' risorse finanziarie – i depositi a vista – già improduttive di reddito; una tale osservazione dimentica, tuttavia, il rilievo della dinamica erosiva dell'inflazione, la quale, seppure a livelli storicamente bassi, costituisce una forma di imposizione occulta cui le disponibilità liquide sono soggette già oggi.

7. In conclusione, si intravede con una certa nitidezza che per mitigare gli effetti della crisi, così come per preparare il terreno per una ripresa economica, l'inasprimento della pressione fiscale quale modalità di finanziamento del fabbisogno di cassa non può costituire una soluzione percorribile.

Bisogna, tuttavia, chiedersi se si possa realmente parlare di una possibile ripresa economica a fronte di un livello di imposizione pari a quello vigente già prima della crisi sanitaria. Ciò è un problema perché il ricorso al debito potrà, auspicabilmente, consentire il reperimento di risorse adeguate per contrastare l'emergenza epidemiologica e il mantenimento dei livelli di occupazione attuale nel breve periodo, ma certo non gettare le basi per una duratura ripresa economica.

Rimangono sullo sfondo problemi 'classici' dell'Italia degli ultimi anni, che presumibilmente saranno acuiti dall'attuale situazione.

Non si può escludere che, conclusasi la parentesi dell'emergenza sanitaria più immediata, non ritornino pressanti le richieste di consolidamento finanziario da parte delle istituzioni dell'Unione europea, a cui salvaguardia si pone peraltro anche il novellato art. 81 Cost. Né, peraltro, si può pensare che le costanti pressioni dei mercati finanziari sul debito pubblico possano essere contrastate dalla BCE senza un progressivo rafforzamento di forme di condizionalità, ancorché implicite.

Considerato che gli elevati livelli di debito pubblico si pongono in contrasto con le esigenze di ripresa economica, se non – addirittura – i mantenimento degli standard di welfare pubblico nel medio-lungo periodo, occorrerà valutare se il contenimento del peso del debito pubblico – fino a oggi incentrato su misure di contrazione della spesa pubblica e contemporaneo aumento dei livelli di imposizione fiscale – possa essere realizzato anche per altra via e, in tale prospettiva, domandarsi quale possa essere il contributo del diritto tributario.

A questo proposito, la crisi attuale potrebbe aprire, innanzitutto, spazi di manovra per nuove misure fiscali incentivanti di tipo settoriale, considerato il progressivo alleggerimento del quadro della disciplina degli aiuti di stato in materia tributaria; così come, in secondo luogo, un serio dibattito circa l'opportunità di configurare misure di 'rientro dei capitali' e, più in generale, di 'rimpatrio' delle *holding* estere riconducibili a gruppi multinazionali italiani, peraltro auspicate anche a livello istituzionale, per evitare che a pagare gli effetti della crisi sia (di nuovo) soprattutto la classe media della popolazione italiana, la quale già contribuisce moltissimo in termini 'equità', atteso l'elevato carico fiscale cui è assoggettata e l'esiguità dei trasferimenti redistributivi a suo favore derivanti dalle politiche statali (cfr. Istat, Rapporto annuale 2019. La situazione del Paese, 2019, pp. 239-241).

Anche alla luce delle difficoltà immediate di approvvigionamento e dei vincoli esterni che il ricorso al debito può generare nel prossimo futuro, potrebbe forse essere maturata a livello governativo l'idea di 'internalizzare' il più possibile gli effetti della crisi in capo al settore privato: che una tale strada non sia esclusa è forse sintomo della complessità delle regole in tema di concessione della garanzia pubblica sui prestiti a favore delle imprese (cfr. FARRI, Dl n. 23/2020 – decreto liquidità o decreto sabbie mobili?, Centro Studi Livatino, 10 aprile 2020).

L'elevato livello di risparmio privato della popolazione italiana potrebbe, quindi, fare da 'cuscinetto' per mitigare gli effetti più drammatici della crisi, senza dover ricorrere all'intervento pubblico in misura massiccia; inoltre, è ragionevole ritenere che il motore economico principale del Paese, rappresentato dal settore delle imprese esportatrici, ripartirà quando e nella misura in cui ripartiranno le filiere internazionali di cui esse sono parte ineliminabile. Se cosi è, allora, saranno forse le misure espansive dei Paesi esteri, *in primis* la Germania, ad operare anche a vantaggio delle stesse imprese italiane, favorendone indirettamente la ripresa con effetto 'a trascinamento'.

Certo è, però, che una tale strada, qualora perseguita convintamente, costituirebbe una scommessa 'controcorrente' rispetto a quanto stanno facendo la gran parte degli altri Paesi sviluppati, che realisticamente condurrebbe a un più lungo periodo di depressione economica e a una più faticosa uscita dalla crisi economica. Essa avrebbe, in ultima istanza, l'effetto di favorire una contrazione della domanda interna in linea con i principi guida di alcune riforme dell'era Monti e porterebbe a una ulteriore selezione delle imprese: quelle finanziariamente più forti resisterebbero, quelle più deboli e meno capitalizzate sarebbero destinate al fallimento, con danni equamente ripartiti tra settore pubblico (Erario *in primis*) e creditori privati.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI, Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Milano, 1996

BOFFANO, Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus", in questo fascicolo

CONTRINO-FARRI, Emergenza Coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?, in questo fascicolo

FALSITTA, Lo scippo del Governo Amato salvato dalla Consulta, Riv. dir. trib., 1995, II, 476 ss.

FARRI, Dl n. 23/2020 – Decreto liquidità o decreto sabbie mobili?, in www.centrostudilivatino.it, 10 aprile 2020
GALLI, La grande illusione del debito pubblico, in SILEONI (a cura di), Noi e lo Stato. Siamo ancora sudditi, Torino, 2019
ISTAT, Rapporto annuale 2019. La situazione del Paese, 2019
MARCHESELLI, Coronavirus, tributi & Jessica Rabbit, in questo fascicolo
MARELLO, Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale, in Giur.it., 1997, I, 478 MARELLO, Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio, Milano, 2006
MOSCHETTI, Il principio di capacità contributiva, Padova, 1973

Sospensione dei termini per "Covid-19" davvero inapplicabile al termine di impugnazione precedentemente sospeso?

The terms suspension provided because of "Covid-19" does really not apply to the appeal terme that has been previously suspendend?

(commento a/*notes to*: Agenzia delle Entrate, circ. 16 aprile 2020, n. 10/E)

EDGARDO MARCO BARTOLAZZI MENCHETTI

Abstract
L'Agenzia delle Entrate indica che la sospensione dei termini processuali prevista dai Decreti-Legge nn. 18 e 23/2020 a fronte dell'emergenza "Covid-19" non si applichi ai termini di impugnazione precedentemente sospesi per effetto del D.L. n. 119/2018 ("pace fiscale"). L'interpretazione risulta criticabile e non condivisibile.
Parole chiave: definizione liti pendenti, processo, impugnazione, sospensione termini, cumulo, decadenza, sospensione feriale, sospensione, Covid-19

Abstract
Agenzia delle Entrate believes that the terms suspension provided by Decreti-legge nn. 18 and 23/2020 due to the "Covid-19" emergency doesn't apply to the appeal terms previously suspended by D.L. n. 119/2018 ("fiscal peace"). Such an interpretation results critical and unbearable.
Keywords*: active litigations definition, judgement, impugnment, time-limits suspension, decadence, ferial suspension, suspension, Covid-19*

SOMMARIO: **1.** Le indicazioni della circolare. - **2.** Insussistenza di un principio di inapplicabilità di due cause di sospensione, non contestuali, allo stesso termine. - **3.** I riferimenti contenuti nel documento. - **4.** La possibile rilettura di quanto indicato nella circolare. - **5.** Gli equivoci sottesi all'interpretazione. - **6.** Conclusioni.

1. A fronte dell'emergenza legata alla diffusione del "CoVid-19" e delle connesse oggettive difficoltà operative per Uffici e contribuenti, il Governo è intervenuto prevedendo, tra varie misure, una pressoché generale sospensione dei termini processuali, dal 9 marzo all'11 maggio 2020 (art. 83, D.L. 17 marzo 2020, n. 18 e, per la proroga del termine finale, art. 36, D.L. 8 aprile 2020, n. 23), applicabile alla giustizia tributaria, e nella quale sono compresi anche i termini per l'impugnazione delle sentenze.

Nella circolare 10/E del 16 aprile 2020, l'Agenzia delle Entrate indica che da tale misura risulterebbero tuttavia esclusi i termini di impugnazione già interessati dalla sospensione prevista nell'ambito del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 (c.d. "pace fiscale").

Il citato Decreto, all'art. 6, comma 11, aveva infatti previsto che fossero "*sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la*

proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto [24 ottobre 2018, n.d.a.] *e il 31 luglio 2019*".

La circolare, commentando il D.L. n. 18/2020, riporta dunque (pag. 9 dell'originale, in "def.finanze.it"), che "*la sospensione prevista dall'articolo 83 non incide sui termini ai quali si applica la sospensione recata dall'articolo 6, comma 11, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, in tema di definizione agevolata delle controversie pendenti*", e ciò per la asserita esistenza di un "*consolidato indirizzo della Corte di Cassazione, secondo cui la sospensione prevista per le impugnazioni delle sentenze interessate da definizioni agevolate, come nel caso della sospensione di nove mesi di cui al citato articolo 6, comma 11, non si cumuli con altre sospensioni di termini*", che si indica espresso nella ordinanza della Cassazione, sez. VI, 19 luglio 2019, n. 19587.

La circolare specifica pertanto che qualora "*il termine di impugnazione [..] sia originariamente destinato a scadere in data successiva all'11 maggio 2020, è opportuno non tener conto della sospensione dei termini stabilita dall'articolo 83*".

2. Tale interpretazione sembra esprimere un principio di inapplicabilità, allo stesso termine di impugnazione, di due differenti cause di sospensione, anche non contestuali, che tuttavia risulta privo di effettivo fondamento.

La giurisprudenza, infatti, ha sempre ammesso la possibilità di applicare allo stesso termine, in momenti diversi, più cause di sospensione, come dimostra la pacifica operatività, sul termine annuale (ante modifica dell'art. 327 c.p.c.) per l'impugnazione delle sentenze civili, delle due sospensioni feriali, di cui alla L. n. 7 ottobre 1969, n. 742, che si fossero incontrate nei due anni a cavallo dei quali il termine si fosse sviluppato (per tutte, Cass., sent. 20 marzo 1998, n. 2978; Consiglio di Stato, sent. 14 novembre 1992, n. 891; Corte dei Conti, sent. 9 marzo 1987, sent. N. 530/A; BROCCOLI-ALEMANNO, La sospensione dei termini nel periodo c.d. «feriale», in GT, 2002, 334).

Una situazione per certi versi molto simile a quella in commento è stata peraltro risolta da un intervento di interpretazione autentica (art. 7-quater, comma 18, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193), con il quale, a definizione di un lungo scontro anche interno alla dottrina (un esempio della contrapposizione in PALUMBO-FRANSONI, Sospensione dei termini di impugnazione per istanza di adesione e periodo feriale, in Dialoghi, 2009, 639), si è sancita la cumulabilità, ove sovrapposte, della sospensione dei termini di impugnazione dell'avviso di accertamento per 90 giorni che consegue, ai sensi dell'art. 6, L. n. 218/1997 alla presentazione di una istanza di accertamento con adesione, e di quella feriale. Una tale soluzione era avversata dalla Cassazione (per tutte, sez. VI-5, ord. 5 giugno 2015, n. 11632), mentre la dottrina (BIANCHI-LUPI, Accertamento con adesione e sospensione feriale: dalla Cassazione un inquadramento processualcivilistico, in Dialoghi, 2015, 462; FRANSONI, L'"inutil precauzione": o sia della pretesa non cumulabilità del termine di sospensione feriale con quello di sospensione del termine in pendenza del procedimento di accertamento con adesione, in Riv. Dir. Trib., 2015, II, 57), ipotizzava, a seguito della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, la mutazione del termine di impugnazione originario in un termine "ad hoc" di 150 giorni, al quale sarebbe stata poi applicabile la sospensione feriale.

La soluzione del legislatore risulta peraltro recepita in termini generali dall'Agenzia delle Entrate, che nella recente circolare n. 11/E del 6 maggio 2020 (risposta a quesito 5.10, in def.finanze.it) indica come cumulabili (e quindi idonee a determinare un doppio differimento della scadenza del termine) la sospensione correlata al procedimento di accertamento con adesione e quella di cui al D.L. n. 18/2020, ove contestualmente applicabili, con riferimento agli stessi giorni.

3. Neppure i riferimenti contenuti nella circolare in commento lasciano emergere un fondamento utile a sostenere il principio in essa affermato.

L'ordinanza della Cassazione che il documento cita come espressiva di un "consolidato indirizzo" sulla inapplicabilità di più cause di sospensione ha infatti ritenuto che la sospensione feriale non potes-

se computarsi in relazione ad un termine che, nello stesso periodo - corrispondente al mese di agosto 2017 - risultava già sospeso per effetto della sospensione "per sei mesi" disposta dall'art. 11, comma 9, D.L. 24 aprile 2017, n. 50. Con questo, la Corte non ha fatto che confermare il principio, effettivamente pacifico in giurisprudenza (Cass., sez. V, sent. 11 marzo 2010, n. 5924 e ord. 28 giugno 2007, n. 14898), per cui se un termine è soggetto, in un determinato giorno, a più cause di sospensione contestuali, non è possibile cumulare le due sospensioni affinché esse si sommino determinando un differimento "doppio", per ogni giorno di loro concorso, della scadenza finale (una "sospensione della sospensione", secondo LUPI-STEVANATO, Ancora sul coordinamento di sospensione dei termini e del processo, in Dialoghi, 2011, 332).

Il criterio per il computo dei termini in caso di applicazione di più cause contestuali di sospensione è infatti dettato nella sentenza 11 novembre 2005, n. 22891 della Sez. V, in cui la Suprema Corte ha indicato, in breve, che nel computo della scadenza per l'impugnazione occorre far decorrere il termine sulla linea del tempo, "contando zero", su tale percorso, nei giorni in cui opera una qualsiasi causa di sospensione, restando irrilevante quale essa sia e se ve ne sia più d'una.

4. Sembra pertanto di dover concludere che l'enunciato della circolare n. 10/E del 2020, ove è indicato che la sospensione legata al Covid-19 "*non incide*" sui termini a cui si applichi quella connessa alla "pace fiscale", può essere letto solamente nel senso di escludere il cumulo delle due cause di sospensione contestuali, e quindi che il termine eventualmente già sospeso per effetto di una di esse possa essere ulteriormente differito in relazione agli stessi giorni sui quali sarebbe applicabile anche l'altra.

Anche in questo senso, tuttavia, le indicazioni della circolare restano inattuabili, dato che, seguendo i principi indicati nella citata sentenza n. 22891/2005, le sospensioni di cui ai DD.LL. n. 119/2018 e 18/2020 non potrebbero mai sovrapporsi.

La sospensione di cui al D.L. n. 119/2018 si applica infatti ai termini di impugnazione la cui originaria scadenza sarebbe intervenuta tra il 24 ottobre 2018, data di entrata in vigore del decreto, ed il 31 luglio 2019. Per le sentenze emesse prima della vigenza del decreto, pertanto, il termine di impugnazione, dopo aver iniziato a decorrere, è stato sospeso per i nove mesi dal 24 ottobre 2018 al 24 luglio 2019, sicché non si pongono problemi di coordinamento con la sospensione da "Covid-19", riferita ad un periodo successivo.

Per le decisioni intervenute dopo l'emanazione del D.L. n. 119/2018, invece, il termine ordinario di impugnazione, secondo il criterio di cui all'art. 1, L. n. 742/1969, è iniziato a decorrere dopo i nove mesi di sospensione previsti da tale Decreto. Perciò, anche volendo spostare più in là possibile il periodo di operatività della medesima sospensione dei termini, si giunge a farla terminare comunque prima che trovi applicazione la sospensione di cui al D.L. n. 18/2020, ossia, al più tardi il 31 ottobre 2019 o il 1 marzo 2020, rispettivamente in caso di sentenze depositate il 31 gennaio 2019, o notificate il 1 giugno 2019, ultime "definibili" nell'ambito della "pace fiscale", giacché impugnabili entro il 31 luglio 2019, secondo l'ordinaria disciplina di cui agli artt. 51 e 38, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992.

5. Le due sospensioni di cui si discute potrebbero pertanto sovrapporsi soltanto intendendo quella di cui al D.L. n. 119/2018 come una proroga dei termini, e considerandola operativa, con effetti di una vera sospensione, sui nove mesi successivi alla scadenza originaria del termine, cosa che l'Amministrazione pare effettivamente presupporre nella circolare n. 6/E del 1 aprile 2019, nella quale, sempre con riferimento alla sospensione dei termini di impugnazione prevista dal D.L. n. 119/2018, l'Agenzia delle Entrate indicava che i nove mesi di sospensione "*si aggiungono al termine di scadenza calcolato secondo le ordinarie regole processuali*".

Una tale interpretazione, tuttavia, confonde una sospensione, espressamente qualificata tale nel D.L., con una proroga, ed in più viola la legge che tale sospensione introduce, laddove nei fatti modifica il periodo di applicazione della misura.

Sotto il primo aspetto, come noto, la proroga costituisce differimento della scadenza, mentre per effetto della sospensione il termine non decorre e, cessato l'evento impeditivo, prosegue per la sola parte

residua (Carnelutti, Istituzioni del processo civile italiano, Roma, 1951, 357 e Grossi D., (voce) Termine (dir. proc. civ.), in Enc. Dir., XLIV, 237; vd. anche De Santis, La rimessione in termini nel processo civile, Torino, 1997).

Inoltre, l'applicazione di una tale proroga-sospensione al periodo successivo al decorso del termine ordinario sembrerebbe avvenire impiegando quello che è un semplice espediente tecnico, utilizzato dalla Cassazione (tra le molte, sez. III, sent. 25 febbraio 2005, n. 4059) per il calcolo della scadenza finale del termine di impugnazione che inizi a decorrere prima del 1 agosto, al quale vengono semplicemente aggiunti i giorni della sospensione feriale di cui alla L. n. 742/1969. In tal modo, tuttavia, si ignorano del tutto i termini effettivi di vigenza della disciplina che introduce la specifica causa di sospensione.

6. Concludendo, visto quanto sopra osservato, ma ancor prima considerando che la misura è stata introdotta in base ad una valutazione del legislatore circa l'obiettiva impossibilità, per il contribuente, di esercitare il proprio diritto di difesa nel periodo del "lockdown", non si può condividere l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il termine di impugnazione, ove precedentemente sospeso per effetto del D.L. n. 119/2018, continuerebbe a decorrere – e consumarsi - durante il periodo di emergenza, con l'unico, eventuale, beneficio, per il contribuente, di spostare la scadenza ultima al 12 maggio 2020.

Il che, unitamente a quanto sopra osservato, porta a non poter condividere l'interpretazione proposta dall'Amministrazione finanziaria.

BIBIOGRAFIA ESSENZIALE

BIANCHI-LUPI, Accertamento con adesione e sospensione feriale: dalla Cassazione un inquadramento processualcivilistico, in Dialoghi, 2015, 462
CARNELUTTI, Istituzioni del processo civile italiano, Roma, 1951
CARNIMEO, La sospensione dei termini processuali nelle liti fiscali definibili, in Boll. Trib., 2012, 65
DANIELE, Brevi note sulla disciplina della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, in Giur. It., 2010, 1657
DE SANTIS, La rimessione in termini nel processo civile, Torino, 1997
FORTE, Sulla sospensione dei termini di prescrizione e decadenza (ex art.57, comma 2, della L. n.413/1991), in Rass. Trib., 2001, 532
FRANSONI, L'"inutil precauzione": o sia della pretesa non cumulabilità del termine di sospensione feriale con quello di sospensione del termine in pendenza del procedimento di accertamento con adesione, in Riv. Dir. Trib., 2015, II, 57
GROSSI D., voce Termine (dir. proc. civ.), in Enc. Dir., XLIV
LUPI-STEVANATO, Ancora sul coordinamento di sospensione dei termini e del processo, in Dialoghi, 2011, 332
MANDRIOLI-CARRATTA, Diritto processuale civile, I, Torino, 2019
NOUVION, Accertamento con adesione: resiste la sospensione dei termini per impugnare (si salva il contraddittorio e l'istituto), in Dir. Prat. Trib., 2011, 973
PALUMBO-FRANSONI, Sospensione dei termini di impugnazione per istanza di adesione e periodo feriale, in Dialoghi, 2009, 639
TINELLI-RIDOLFI, 'Revirement' della Suprema Corte sulla sospensione dei termini processuali delle liti 'condonabili', in GT, 2006, 310

Brevi considerazioni sulle effettive possibilità di ripresa del processo tributario nella seconda fase dell'emergenza sanitaria *

Brief remarks about the effective possibilities of resumption of the tax proceedings during the second phase of the health emergency

SAMANTHA BUTTUS

Abstract
Il contributo analizza le norme dettate dall'art. 83, comma 7 d.l. 18/2020 per lo svolgimento delle udienze civili, concludendo per una limitata compatibilità delle stesse con il processo tributario.
Parole chiave: processo tributario, udienze, covid

Abstract
In this article, the author analyses the rules laid down by art. 83, paragraph 7 d.l. 18/2020 for the conduct of civil hearings, reaching for the conclusion of a restricted compatibility between those and the tax proceedings.
Keywords: *tax trial, hearings, covid*

SOMMARIO: **1.** La sospensione dei termini processuali e delle udienze nella c.d. fase 1 dell'emergenza. - **2.** Le misure astrattamente previste per la ripresa dell'attività giudiziaria. - **3.** Il perimetro della discrezionalità nell'adozione delle misure. - **4.** Applicabilità delle misure previste per i processi civili al processo tributario avanti le Commissioni tributarie. - **5.** L'udienza pubblica a distanza nel processo tributario. - **6.** Il decreto Rilancio.

1. A causa del diffondersi dell'epidemia di Covid-19, il legislatore, con decretazione d'urgenza, è intervenuto anche in materia di giustizia e, per quanto di interesse, di giustizia tributaria e, prima con gli artt. 1 e 2 d.l. 8 marzo 2020, n. 11, poi con l'art. 83 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, successivamente convertito nella legge 24 aprile, n. 27, ha sospeso dal 9 marzo al 15 aprile (il termine è stato poi ulteriormente prorogato all'11 maggio dall'art. 36 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23) tutti i termini processuali e tutte le udienze civili e penali, salvo quelle normativamente individuate come indifferibili.

Nonostante un espresso riferimento ai "termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissione tributarie" e al "termine di cui all'art. 17-*bis*, comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992", per il processo tributario non sono state previste norme *ad hoc* come per il processo amministrativo, ma le disposizioni dell'art. 83 citato (che, in realtà, riguardano sia il processo civile che quello penale) sono state estese, "in quanto compatibili", anche "alle commissioni tributarie".

---

* Testo, rivisitato e integrato della bibliografia essenziale, dell'intervento che è stato svolto dall'Autrice al Webinar "*Processo tributario: fine dell'emergenza e nuovi traguardi*", organizzato dalla Scuola dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi (UNCAT), in data 8 maggio 2020.

Per quanto riguarda i termini, nonostante l'intervento dell'Agenzia delle entrate con Circ. 23 marzo 2020, n. 6/E, rimane tutt'ora irrisolta la questione della cumulabilità di tale periodo di sospensione "emergenziale" con i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione, a guisa di quanto avviene con i termini di sospensione feriale, dopo l'intervento interpretativo di cui all'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. n. 193 del 2016.

Per quanto concerne le udienze, sono sicuramente indifferibili nel processo tributario le udienze cautelari, probabilmente in virtù del riferimento dell'art. 3, lett. a) dell'art. 83 del d.l. n. 18 ai "procedimenti di cui agli articoli 283, 351 e 373 del codice di procedura civile" (ancorché il giudizio cautelare sia autonomamente disciplinato dagli artt. 47, 52 e 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992): invero, l'art. 67 dello stesso d.l. n. 18, con norma ad esclusivo favore dell'amministrazione finanziaria, ha sospeso bensì i termini per la riscossione, ma non l'attività di riscossione *tout court*, lasciando permanere l'attualità dell'interesse ad ottenere una pronuncia giudiziale di sospensione degli effetti degli atti impugnati.

Come stabilito nel comma 5 del citato art. 83, già nella c.d. fase 1 e limitatamente all'attività giudiziaria non sospesa, i capi degli uffici giudiziari potevano adottare le misure di cui al comma 7, lettere da a) a f) e h), delle quali si dirà in seguito.

2. Se nel primo periodo, salvo quanto più sopra rilevato con riguardo ai termini, non si sono posti grossi problemi di compatibilità delle norme previste per i processi civili con il processo tributario, l'approssimarsi della c.d. fase 2, quella ricompresa tra il 12 maggio e il 31 luglio (il termine del 30 giugno è stato prorogato dal d.l. 30 aprile 2020, n. 28 che ha inciso sull'art. 83 del d.l. n. 18), durante la quale l'attività giudiziaria deve (o dovrebbe) riprendere il suo corso seppur con tutte le cautele determinate dalla perdurante situazione emergenziale, ha messo ancor più in risalto la gravità dell'assenza di norme specificamente dedicate al processo tributario e la debolezza della sua assimilazione a quello civile (del resto, il rinvio operato dall'art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 546 del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del codice di procedura civile deve intendersi effettuato non già a tutte le norme del processo civile, ma solo a quei principi del diritto processuale comune che, per contingenti ragioni storiche, hanno trovato espressione nella legge scritta del processo civile, prima che nel processo tributario o amministrativo).

Se a ciò si aggiunga la confusione creata dal comma 7 del citato art. 83, attributivo del potere ai capi degli uffici giudiziari di adottare misure organizzative, anche relative alla trattazione degli affari giudiziari, necessarie a contenere l'ulteriore espandersi del contagio, l'effetto è quello di una situazione di assoluto caos, una babele in cui risulta difficile credere che i principi consacrati negli artt. 101 e 111 Cost., *in primis* quello della primazia della legge, non vengano inammissibilmente calpestati.

L'art. 83 in esame elenca una serie di misure organizzative necessarie per consentire il rispetto delle indicazioni igienicosanitarie e delle prescrizioni in materia fornite con i plurimi decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri per contrastare l'emergenza epidemiologica in corso, misure che i capi degli uffici giudiziari (nonché i presidenti delle diverse Commissioni tributarie), possono adottare "al fine di evitare assembramenti all'interno dell'ufficio giudiziario e contatti ravvicinati tra le persone".

Il potere, meramente amministrativo, non già normativo, è stato attribuito ai capi degli uffici giudiziari e non già ai singoli giudici, non interferendo con le immutate prerogative di questi in ordine alla direzione della singola udienza.

Nonostante ad una lettura frettolosa delle disposizioni, sembri sussistere spazio per una scelta di ciascun capo dell'ufficio giudiziario tra le diverse misure organizzative che riguardano le modalità di svolgimento delle udienze (disciplinate alle lettere e, f ed h del comma 7 dell'art. 83), ad un esame un po' più attento risulta evidente come l'ambito della discrezionalità esercitabile sia decisamente limitato: come si osserverà ancor meglio *infra*, per ciascuna tipologia di udienza, fatto salvo il rinvio, la legge prevede solo una specifica misura alternativa allo svolgimento ordinario, da eventualmente adottare in considerazione dello stato dei luoghi e delle concrete possibilità dell'ufficio di garantire lo svolgimento delle udienze nel rispetto delle norme di sicurezza.

Non si tratta, dunque, di misure alternative, variamente combinabili: la scelta è stretta tra lo svolgimento ordinario, l'adozione della misura alternativa o il rinvio.

E trattandosi di una decisione di natura amministrativa, il provvedimento presidenziale dovrà venir debitamente motivato.

Una diversa interpretazione determinerebbe una inammissibile disomogeneità delle norme processuali nel territorio nazionale.

Come in concreto sta avvenendo.

3. A suffragio di quanto appena osservato, si consideri che i) per le udienze *pubbliche* penali e civili, è possibile disporne la celebrazione a porte chiuse (lettera e); ii) per le udienze civili che *non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, dalle parti e dagli ausiliari del giudice*, è ammesso lo svolgimento da remoto (lettera f); per le udienze civili che *non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori*, è utilizzabile la trattazione scritta (lettera h).

Nella lettera g), invece, sia per i procedimenti civili che penali e sempre con l'eccezione delle c.dd. udienze indifferibili, si prevede il rinvio delle udienze a data successiva al 31 luglio 2020, misura che nella fase 2 dedicata alla ripresa dell'attività giudiziaria, dovrebbe essere assunta quale *extrema ratio*.

Si tratta evidentemente di misure concepite avendo a mente le diverse udienze che possono svolgersi davanti al giudice civile (ulteriori norme specifiche per il processo penale sono previste nei commi successivi dello stesso art. 83, mentre il processo amministrativo ha una sua autonoma disciplina nell'art. 84, ove si prevede un generalizzato passaggio in decisione di tutte le cause fissate per la trattazione, sia in udienza camerale sia in udienza pubblica, senza discussione orale, disciplina implementata dall'art. 4 del d.l. n. 28 del 2020 con la previsione e regolamentazione dell'udienza mediante collegamento da remoto).

Pertanto, in considerazione di ciascuna tipologia di udienza, il capo di ciascun ufficio giudiziario potrà stabilire se, nel rispetto delle distanze minime tra le persone e di tutte le altre prescrizioni imposte nell'emergenza sia possibile lo svolgimento in via ordinaria o lo svolgimento alternativo previsto per la c.d. fase 2.

Se entrambe tali modalità non sono concretamente adottabili per tutte le ragioni che dovranno venir esplicitate nel provvedimento, allora non potrà che disporre il rinvio dell'udienza ad una data successiva al 31 luglio 2020.

Così, le udienze civili di discussione che non potranno celebrarsi pubblicamente, dovranno venir celebrate a porte chiuse: a ben vedere, in tal modo, è stato attribuito in via generale al capo dell'ufficio giudiziario quel potere ordinariamente attribuito dall'art. 128 c.p.c. al giudice procedente di discutere a porte chiuse la singola udienza, potere limitato a ragioni di sicurezza dello Stato, ordine pubblico e buon costume.

Le udienze civili diverse da quelle pubbliche, che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, dalle parti e dagli ausiliari del giudice, come ad esempio l'udienza per il tentativo di conciliazione *ex* art. 185 c.p.c. o l'udienza per il giuramento del c.t.u., sempre che non possano essere normalmente celebrate nel rispetto delle misure imposte dall'emergenza sanitaria, potranno essere tenute da remoto, con i collegamenti individuati dal provvedimento dd. 10.03.2020 del Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia.

Lo svolgimento dell'udienza da remoto, ha precisato l'art. 3 del d.l. n. 28, deve avvenire con la presenza del giudice presso l'ufficio giudiziario, discriminando così tra giudici civili e amministrativi, visto che il citato art. 4 del d.l. n. 28, per il giudizio amministrativo da remoto prevede che "il luogo da cui si collegano i magistrati, gli avvocati e il personale addetto è considerato udienza a tutti gli effetti di legge".

Peraltro, la necessaria presenza fisica del giudice civile, monocratico o collegiale, presso l'ufficio giudiziario potrebbe rappresentare una ragione atta a giustificare il rinvio, quando non possano essere garantite le condizioni di sicurezza normativamente imposte (si dovrebbe trattare di un'eventualità da valutare con estremo rigore, proprio per evitare l'ulteriore paralisi della giustizia).

Solo le udienze civili, sempre diverse da quelle pubbliche, che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, come l'udienza *ex* art. 183 c.p.c. o l'udienza di precisazione delle conclusioni, potranno venir decise con trattazione scritta che si concreta nello scambio e deposito in telematico di note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni e nella successiva adozione fuori udienza del provvedimento del giudice.

Qualsivoglia ulteriore tipologia di udienza civile non considerata dal d.l. n. 18, come quella di assunzione dei testimoni, dovranno giocoforza venir rinviate a una data successiva al 31 luglio 2020.

4. In base a tutto quanto sin qui osservato, per valutare quali di queste misure possano essere adottate anche dai presidenti delle commissioni tributarie, il giudizio di compatibilità impone di tener conto delle diverse udienze contemplate nel processo tributario che si svolge avanti le Commissioni tributarie, giudizio al quale la parte processuale rappresentata da un difensore non partecipa mai al fine di esercitare proprie specifiche prerogative.

Invero, il giudizio tributario di cognizione, instaurato con l'impugnazione di uno degli atti autoritativi indicati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è caratterizzato dalla "ordinaria" trattazione del ricorso in camera di consiglio, salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza: l'oralità, carattere indefettibile del giusto processo, è stata così subordinata alla valutazione della parte della sussistenza di obiettive esigenze di tutela da discutere in pubblica udienza (sul requisito della pubblicità, come principio coessenziale in un ordinamento democratico fondato sulla sovranità popolare, Corte Cost. 14 aprile 1965, n. 25 e 2 febbraio 1971, n. 12; sulla non irragionevolezza della previsione di un rito camerale condizionato alla mancata istanza di parte della discussione della causa, si veda Corte Cost. 23 aprile 1998, n. 141 che ha considerato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 33, comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992).

Le stesse modalità si osservano anche per lo svolgimento del grado di appello e del giudizio di revocazione.

Il processo cautelare disciplinato dagli artt. 47, 52 e 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 implica una camera di consiglio partecipata dai soli difensori e lo stesso avviene con riguardo al giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, esperendo il quale il contribuente può ottenere tutela esecutiva a fronte di una sentenza che gli sia favorevole.

Pertanto, le uniche udienze tributarie che necessitano di veder organizzato il loro svolgimento da parte del presidente di Commissione nel rispetto dei fini di contrasto dell'emergenza epidemiologica sono solo quelle pubbliche e quelle camerali in presenza dei difensori, mentre la necessità di ulteriori rinvii dei giudizi da trattare in camera di consiglio non trova disciplina nell'art. 83, comma 7 in esame.

senza la presenza delle parti, non potrà venir ulteriormente rinviata.

A ben vedere, il legislatore si è preoccupato anche delle deliberazioni collegiali in camera di consiglio, disponendo al comma 12-*quinquies* dello stesso art. 83 che possano essere assunte mediante collegamenti da remoto individuati e regolati con provvedimento del direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia, precisando che "il luogo da cui si collegano i magistrati è considerato Camera di consiglio a tutti gli effetti di legge".

Ora, un tale provvedimento è stato emanato già in data 10 marzo 2020: sono così stati individuati i collegamenti da remoto per lo svolgimento delle udienze civili (oltre che penali), ma è stato ovviamente altresì disposto che "i collegamenti effettuati con i due programmi su dispositivi dell'ufficio o personali utilizzano infrastrutture di quest'amministrazione o aree di data center riservate in via esclusiva al Ministero della Giustizia".

Come ben noto, il processo tributario non si svolge utilizzando l'apparato amministrativo del Ministero della giustizia, bensì quello del MEF, con la conseguenza che il provvedimento dd. 10.03.2020 non ha reso attuale la camera di consiglio da remoto.

Manca, dunque, un urgente provvedimento del MEF che sani questa lacuna e consenta i collegi da remoto anche per la trattazione dei ricorsi tributari (raccomanda lo svolgimento delle camere di consiglio da remoto, il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria nella delibera dd. 15 aprile 2020; reputano possibile tale modalità CTR Veneto, decreto dd. 29 aprile 2020; CTR FVG, decreto, 27 aprile 2020).

Le eventuali camere di consiglio che si siano svolte da remoto in assenza di tale provvedimento daranno luogo alla nullità processuale della sentenza.

Quando la trattazione debba avvenire in pubblica udienza, in base alla richiesta di una delle parti, in coerenza con quanto sopra sostenuto, le uniche misure adottabili tra quelle previste dall'art. 83, comma 7 del d.l. n. 18 sono la celebrazione a porte chiuse (lettera e) ovvero il rinvio (lettera g), da disporsi, questo, sulla scorta di adeguata motivazione, solo nell'ipotesi in cui lo stato dei luoghi non garantisca condizioni adeguate (si segnala CTP Reggio Emilia, decreto dd. 21 aprile, ove è stata prevista la chiamata cadenzata a orari fissi di un massimo di otto udienze per volta e la celebrazione delle pubbliche udienze a porte chiuse, consentendo l'ingresso in aula a non più di sei persone).

L'eventualità in cui all'udienza partecipi un ausiliario del giudice, come un consulente tecnico d'ufficio, non consentirà di assimilarla a quelle ricomprese nella lettera f) del comma 7 dell'art. 83, in quanto sarà pur sempre un'udienza pubblica, da celebrare, dunque, a porte chiuse ovvero da rinviare.

Con riguardo alle udienze in relazione alle quali almeno una delle parti abbia presentato istanza di pubblica udienza, esercitando, dunque, l'opzione per l'oralità garantita dalla legge, un decreto presidenziale non potrà legittimamente prevederne la trattazione in camera di consiglio come se l'istanza *ex* art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992 non fosse mai stata formulata, né la trattazione scritta disciplinata dalla lettera h) del comma 7 dell'art. 83.

Certamente ciascuna parte può decidere se esercitare o meno la facoltà di richiesta della pubblica udienza, decisione che in questo momento verrà presa anche in considerazione delle effettive possibilità di trattazione: se, presso una determinata commissione, le udienze pubbliche non potendosi celebrare neppure a porte chiuse, dovranno necessariamente essere rinviate, ciascuna parte (peraltro autonomamente) ben potrebbe decidere di non formulare l'istanza di pubblica, preferendo una trattazione in camera di consiglio piuttosto che un rinvio.

Ma per le udienze già pubbliche manca per il processo tributario la previsione di un meccanismo analogo a quello che è stato previsto dall'art. 84 del d.l. n. 18, ove alle parti costituite, al di fuori delle facoltà ordinarie, si consente di fare congiuntamente richiesta per passare alla decisione senza discussione orale.

Non si misconosce che "nel nuovo processo tributario i due riti, in pubblica udienza e in camera di consiglio, coesistono in rapporto di alternatività" (Corte Cost. n. 141 del 1998, già citata), ma salvo ritenere che quando la legge subordina la pubblica udienza ad una richiesta di parte, implicitamente ammetta anche il suo *contarius actus*, deve escludersi che, stante la generale indisponibilità della normativa processuale, coperta da riserva di legge, senza un'espressa previsione normativa che legittimi la rettifica di una scelta già operata in favore della pubblicità e oralità del processo, tale possibilità di rettifica possa essere introdotta in virtù di un provvedimento presidenziale, quand'anche subordinando l'efficacia della rettifica all'assenso dell'altra parte (per la legittimità di una rinuncia alla discussione orale, Consiglio di Presidenza nella delibera dd. 15 aprile 2020; CTR Toscana, decreto dd. 20 aprile 2020; CTR Emilia-Romagna, decreto 24 aprile 2020)

Si ripete, la pubblica udienza non ammetterà neppure una celebrazione con collegamento da remoto ai sensi della lettera h) del comma 7 dell'art. 83, contemplando tale disposizione le sole udienze civili diverse da quelle pubbliche che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, dalle parti e dagli ausiliari del giudice (di contrario avviso, il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria ancora nella delibera dd. 15 aprile 2020; CTR Veneto, decreto dd. 29 aprile 2020; CTR Emilia-Romagna, decreto 24 aprile 2020).

Quanto all'udienza cautelare e a quella di trattazione del giudizio di ottemperanza, queste potrebbero ritenersi contemplate nella lettera h) del comma 7 dell'art. 83, in quanto udienze camerali che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, ma alle note scritte ivi previste (che si risolvono nelle c.dd. note di udienza da scambiare e depositare però telematicamente), sia comunque liberamente consentito alle parti il deposito di memorie difensive, nonché della documentazione che avrebbero potuto offrire in comunicazione al giudice nel corso dell'udienza.

Stante l'indifferibilità dei procedimenti cautelari la trattazione scritta così concepita si sarebbe potuta adottare anche nella prima fase dell'emergenza.

5. Una soluzione, almeno parziale, al giudizio tributario *in praesentia*, potrebbe rinvenirsi al di fuori della legislazione "emergenziale".

Il riferimento va all'art. 16 del d.l. n. 119 del 2018, ove già si disciplina l'udienza pubblica tributaria a distanza, con disposizione proprie, autonome, che non necessitano un vaglio di compatibilità per essere introdotte e, soprattutto, che non necessitano di un decreto presidenziale per essere adottate, bensì di un provvedimento del direttore generale delle finanze, da emanare sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e l'Agenzia per l'Italia Digitale, di quel decreto del MEF tanto annunciato, ma che ancora non è stato emanato.

A tale decreto è rimessa l'individuazione delle regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza tributaria a distanza, la conservazione della visione delle relative immagini e le Commissioni tributarie presso le quali attivare l'udienza pubblica a distanza.

Ad onor del vero, la partecipazione a distanza è consentita solo alle parti (*ergo* ai loro difensori), che ne possono fare richiesta nel ricorso o nel primo atto difensivo, ma, se attuata, tale disciplina comunque ridurrebbe l'affluenza nell'aula di udienza, limitandola ai tre membri del collegio giudicante e al segretario.

Peraltro, in virtù il decreto del MEF consentirebbe di attuare la camera di consiglio da remoto ai sensi del già citato art. 12-*quinquies* dell'art. 83 del d.l. n. 18, evitando ai giudici di recarsi fisicamente presso gli uffici della Commissione per la decisione di tutti i ricorsi da trattare solo in camera di consiglio.

Ancora una volta il processo tributario soffre la mancanza di adeguata attenzione sia da parte del legislatore sia da parte degli organi deputati all'attuazione delle disposizioni legislative: ma a simile noncuranza non potranno certamente sopperire le buone intenzioni dei presidenti di commissione.

6. Con il c.d. decreto Rilancio, per ora diffuso solo in bozza non verificata, si apportano modifiche all'art. 16, comma 4 del d.l. n. 119 del 2018, consentendo che l'udienza tributaria a distanza, possa avvenire con collegamento da remoto non solo delle parti, ma anche dello stesso giudice, tant'è che si estende tale modalità anche alla trattazione in camera di consiglio.

Si conferma, quindi, l'impossibilità, a legislazione vigente, della celebrazione del processo tributario con collegamento da remoto ai sensi della lettera h) del comma 7 dell'art. 83 del d.l. n. 18 del 2020.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CIPOLLA, Revirements giurisprudenziali e profili di illegittimità costituzionale nel doppio rito di trattazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2016, 2090
DENTI, Oralità (principio dell'oralità – dir. proc. civ.), in Enc. Giur. Treccani, XXI, Roma, 1990
LIEBMAN, Manuale di diritto processuale civile. Principi, Milano, 1984
LUISO, Diritto processuale civile vol. 1, Principi generali, Milano, 2019
LUISO, Diritto processuale civile vol. 2, Il processo di cognizione, Milano, 2019
MANDRIOLI-CARRATTA, Diritto processuale civile vol. 2 - Il processo ordinario di cognizione, Torino, 2019
MARCHESELLI, Coronavirus, tributi & Jessica Rabbit, in Riv. dir. trib. – Online, 31 marzo 2020
MARELLO, Sospensione dei termini per l'adesione, in versione pandemica, in Riv. dir. trib. – Online, 6 aprile 2020
MAZZA, Distopia del processo a distanza, in Arch. pen., n. 1, 2020, 3
MOSCHETTI, Profili costituzionali del nuovo processo tributario, in Riv. dir. trib., 1994, I, 853 ss.
NUSSI, art. 1, in Commentario breve alle leggi del processo tributario, Padova, 2017, 5 ss.
PODDIGHE, Giusto processo e processo tributario, Milano, 2010
SEGNI-COSTA, Oralità, in Noviss. Dig. it., XI, Torino, 1965
TESAURO, Il giusto processo tributario, in Rass. Trib., 2006, 55 ss.
VOCINO, Oralità del processo (dir. proc. civ.), in Enc. dir., XXX, Milano, 1980

Sospensione dei termini per l'adesione, in versione pandemica

Suspension on limitation period for negotiated tax assessment, in pandemic version

Enrico Marello

Abstract
Il contributo analizza il rapporto tra la sospensione contemplata dall'art. 6 d.lgs. 218/1997 e quella contemplata dall'art. 67 d.l. 18/2020, concludendo per la cumulabilità dei due termini.
Parole chiave: sospensione dei termini, accertamento con adesione, ricorso

Abstract
This paper deals with the computation of time within which to file a petition in front of a Commissione tributaria, according to art. 67 d.l. 18/2020 and art. 6 d.lgs. 18/2020.
Keywords: *suspension on limitation period, negotiated tax assessment, tax appeal*

Sommario: **1.** La sospensione contemplata dall'art. 6 d.lgs. 218/1997. - **2.** Sospensione dei termini ex art. 6 d.lgs. 218/1997 e sospensione feriale dei termini processuali. - **3.** L'intervento normativo emergenziale: l'art. 67 d.l. 18/2020. - **4.** La cumulabilità del termine contemplato dall'art. 83 d.l. 18/2020 con quella di cui all'art. 6 d.lgs. 218/1997. - **5.** Conclusioni.

1. Nelle questioni troppo semplici si annida il demonio, dice un vecchio adagio contadino. Sembra proprio il caso della sospensione dei termini per l'adesione.

Una disposizione apparentemente lineare dispone la sospensione dei termini per l'impugnazione, per un periodo di novanta giorni decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza di adesione (art. 6 c. 3 d.lgs. 218/1997).

Questa disposizione non ha generato grandi dibattiti interpretativi nella sua dimensione statica: forse si potrebbe discutere del momento in cui si deve considerare "presentata" l'istanza di adesione ("presentazione" è termine ambiguo, adeguato ad una certa libertà delle forme concessa dal testo legislativo al modo in cui l'istanza può essere portata a conoscenza dell'Ufficio), ma, tutto sommato, questo problema è risolvibile secondo criteri ordinari desumibili dai principi in materia di notificazione di atti.

La classificazione sistemica di questa sospensione dei termini ha, però, generato questioni interpretative, in particolare quanto alla connessione contemplata dall'art. 6 cit. con altre sospensioni dei termini. Da una sfumata incertezza sulla natura e sulla *ratio* di questa sospensione è derivato un dibattito con notevoli implicazioni pratiche.

Le (forse) irrisolte incertezze classificatorie hanno fatto sì che il problema si sia puntualmente riproposto in queste settimane, con i provvedimenti normativi emergenziali tesi a contenere gli effetti della pandemia da Covid-19.

2. Merita riportare brevemente il percorso relativo al dibattito concernente la cumulabilità del termine di novanta giorni con la sospensione feriale dei termini, per comprendere quali ricadute teoriche (e pratiche) questo abbia sulla questione che ci occupa oggi.

La questione è molto semplice e può essere formalizzata così: ci si domanda in quali termini la sospensione contemplata dall'art. 6 c. 3 si ponga rispetto alla generale sospensione feriale dei termini processuali contemplata dall'art. 1 l. 742/1969, (che prevede, testualmente: "Il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1º al 31 agosto di ciascun anno, e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo"). Il problema non si pone ovviamente per le istanze presentate dopo la sospensione dei termini (p.e. al 1/9): in questo frangente il termine processuale (per proporre ricorso) è chiaramente sospeso; il problema si pone, invece, per le istanze presentate prima della sospensione feriale (p.e. al 31/7).

L'Amministrazione aveva offerto la propria interpretazione con una risoluzione nella quale si propendeva per la cumulabilità dei due termini (Risoluzione n. 159/1999). La giustificazione non era autenticamente convincente e si fondava su questi elementi: (a) si affermava che il termine di cui all'art. 6 "rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'articolo 1, secondo periodo, della richiamata legge n. 742"; (b) si precisava come i due termini avessero due *rationes* differenti: la sospensione feriale la *ratio* di concedere ai difensori un periodo di riposo estivo, la sospensione ex art. 6 la *ratio* di consentire "un proficuo esercizio del contraddittorio".

La parte debole dell'argomentazione era data dalla fragile ricostruzione indicata sub (a) di un termine di cui non veniva definita la natura, ma che veniva qualificato in maniera vaga come "*connesso* ai termini processuali".

A fronte di questa apertura amministrativa, la giurisprudenza della Corte di cassazione si è dimostrata ondivaga, prima affermando la cumulabilità dei termini e poi sostenendo una posizione più critica, negandola, sulla base della natura non giurisdizionale del termine di cui all'art. 6 (cfr. Cass. civ. Sez. VI – 5, 5/6/2015, n. 11632).

A risoluzione del contrasto giurisprudenziale è intervenuto il legislatore nel 2016, affermando apertamente la cumulabilità dei due termini: (art. 7 quater, comma 18 d.l. 193/2016, conv. in L. 2016/225: "I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale").

Da allora, ovviamente, la giurisprudenza di legittimità ammette la cumulabilità dei due termini, riconoscendo la natura di interpretazione autentica dell'intervento normativo (con correlata retroattività) e, dall'altra, ribadendo il dualismo delle *rationes* delle due sospensioni, mutuandola dall'interpretazione amministrativa esposta sopra (cfr., tra le decisioni più perspicue, Cass. civ. Sez. V, 3/10/2018, n. 24030).

3. Il problema si pone, in questi giorni di febbrile fragilità individuale e sociale, in quanto il d.l. 18/2020, ora in attesa di conversione, ha dettato almeno due disposizioni che incidono sulle adesioni in corso.

La prima disposizione di rilievo è costituita dall'art. 67, a mente del quale: "Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori."

La seconda disposizione interessante è l'art. 83 c. 2, che recita: "Dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali… Si intendono altresì sospesi, per la stessa durata indicata nel primo periodo, i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e il termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546".

Se l'art. 67 sembra rivolto alla sola Amministrazione (tema su cui si tornerà dopo), l'art. 83 è invece rivolto ai contribuenti, garantendo una sospensione dei termini di proposizione del ricorso, che sollecita la riflessione sul rapporto tra tale sospensione e quella di cui all'art. 6 d.lgs. 218/1997.

Una giustamente celere interpretazione ministeriale ha immediatamente optato per la soluzione della cumulabilità dei due termini. Prima in maniera assai sintetica con la circolare 5/2020 (alla cui nota 3 si rilevava compendiosamente come la sospensione di cui all'art. 83 rilevava anche ai fini dell'adesione), poi poco più estesamente con la circolare 6/2020. Il percorso argomentativo dell'Amministrazione è apodittico: si afferma che i due termini si cumulano (p. 3 della circ. 6/2020), senza alcuna giustificazione a sostegno dell'affermazione, quindi si esemplifica un'ipotesi di cumulo e, infine, si chiarisce che comunque -ove le parti lo ritengano utile- si può provare ad attuare la fase dialogica del procedimento a distanza anche nel periodo pandemico (p. 4 circ. 6/2020).

4. Non è il momento di stigmatizzare un'interpretazione amministrativa elaborata in condizioni precarie.

È, però, importante provare a compiere qualche breve ragionamento che possa essere utile, per offrire una qualche base razionale alle decisioni giurisprudenziali che verranno al termine dell'emergenza sanitaria.

Provo quindi a svolgere tre sintetiche riflessioni.

(a) Il termine di sospensione di cui all'art. 6 d.lgs. 218/1997 non è un termine di natura amministrativa, ma di natura processuale.

La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione avvia un procedimento amministrativo: indipendentemente dalla posizione assunta sulla natura dell'istituto del suo complesso (i tradizionali lavori monografici di riferimento sull'adesione disciplinata dal d.lgs. 218/1997 sono: VERSIGLIONI, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2000 e MARELLO, L'accertamento con adesione, Torino, 2000), non vi è dubbio che la sequenza di atti che seguono l'istanza (quindi la convocazione, i contraddittori etc.) siano parte di un procedimento che è ancora nell'area dell'esercizio del potere amministrativo ed estranea all'area giurisdizionale. Così come è chiaramente espressione di potere (anche o solo, a seconda dell'opzione teorica assunta) amministrativo e non processuale l'atto eventuale di conclusione del procedimento di adesione.

È altrettanto evidente che questa attività amministrativa inizi quando pende già un termine -chiaramente processuale- che è quello per impugnare l'atto impositivo.

Di qui una possibile ambiguità: si potrebbe essere tentati di intravedere nella fattispecie due termini distinti: uno processuale, regolante il termine decadenziale di impugnazione, e uno amministrativo, disciplinato ex art. 6 d.lgs. 218/1997.

Tale ricostruzione è, però, errata.

La definizione di termine processuale è opera complessa e spesso avara di immediate soddisfazioni per l'interprete. Come noto, il codice di rito non offre una definizione di termine processuale, per cui dottrina e giurisprudenza, da diversi decenni, si impegnano in distinzioni teoricamente complesse tra termini processuali (in senso stretto e in senso lato) e termini sostanziali, dotati o meno di rilevanza processuale (la bibliografia sul tema è sterminata, ai nostri fini mi si conceda il semplice richiamo ad una delle opere storicamente più influenti: PICARDI, Dei termini, in Comm. Allorio, I, 2, Torino, 1973, pag. 1532 ss.; in giurisprudenza una sintetica ma sapiente ricostruzione si trova in Corte cost. 13/7/1987, n. 255).

In ogni caso, appare ragionevole ritenere che il termine contemplato dall'art. 6 abbia una natura processuale e non amministrativa, per almeno due motivi:

- anche durante il periodo di sospensione il contribuente ha il potere di presentare ricorso, a dimostrazione del fatto che il potere di proporre ricorso resta integro e che non vi è una sostituzione di segmenti procedurali (il procedimento di adesione si affianca, ma non sostituisce il potere di proporre il ricorso); se il termine per impugnare fosse autenticamente sospeso per la pendenza di un procedimento amministrativo, il ricorso sarebbe al minimo improcedibile (se non improponibile) durante la sospensione del termine, mentre è, invece, perfettamente efficace;

- l'estensione del termine per il ricorso vale indipendente dall'attività effettuata dalle parti, quindi anche nel caso in cui, in realtà, non sia stato attuato alcun contraddittorio. Se il termine di novanta giorni

fosse un termine relativo all'attività amministrativa di accertamento (con adesione) dovremmo ritenere la sospensione solo correlata all'effettivo svolgimento di un tentativo di adesione, il che è, invece, recisamente negato in giurisprudenza (così Cass. civ. Sez. V, 3/12/2019, n. 31472; il termine è indifferente rispetto ad ogni indagine sulla volontà effettiva di concludere l'adesione: Cass. civ. Sez. V, 24-10-2019, n. 27274);

La conclusione per la natura processuale di questo termine è risultata maggioritaria in dottrina, dove si tende a raffigurare non un dualismo di termini, ma un unico termine che, in caso di presentazione di istanza di adesione, viene dilatato a centocinquanta giorni (FRANSONI, Una preghiera: recuperiamo canoni interpretativi ispirati alla ratio delle norme!, in Dial. tribut., 2009, 639 ss.; FRANSONI, L'"inutil precauzione": o sia della pretesa non cumulabilità del termine di sospensione feriale con quello di sospensione del termine in pendenza di procedimento di accertamento con adesione, in Riv. dir. trib., 2015, II, 57 ss. che giustifica la natura del termine in chiave analitica come riportato sopra; STEVANATO, Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere, in Corr. trib., 2015, 2565 ss.; in giurisprudenza configura una "proroga" del termine di impugnazione Cass. civ. Sez. V, 31-10-2018, n. 27796).

Configurando il termine ex art. 6 come termine processuale, la questione sulla cumulabilità dei due termini trova già una stabile collocazione, in senso affermativo. Nel senso che al termine per ricorrere, dilatato a centocinquanta giorni per la presentazione di un'istanza di adesione, si applicheranno ulteriori 38 giorni in virtù della sospensione disciplinata dall'art. 83 d.l. 18/2020.

Raggiunta questa prima conclusione, merita precisare altri due profili concettuali.

(b) Il termine di novanta giorni contemplato dall'art. 6 d.lgs. 218/1997 ed il termine di sospensione di cui all'art. 83 d.l. 18/2020 hanno *rationes* differenti.

Il termine di novanta giorni ex art. 6 garantisce un congruo *spatium deliberandi* alle parti del procedimento (Corte cost. 140/2011): il contribuente non deve solo decidere se e come esercitare la propria azione (al che presidia il termine di sessanta giorni per l'impugnazione), ma deve anche comparare i vantaggi della proposizione dell'azione giudiziale con quanto eventualmente emerso nella fase di adesione.

Per contro, la sospensione dei termini di cui all'art. 83 d.l. 18/2020 ha la finalità di tutelare il diritto alla salute. Tale *ratio*, di palmare percezione, è desumibile:

- dall'intenzione del legislatore: se si scorre la relazione illustrativa al d.l., emerge come alla terza riga dell'introduzione si ritrovi la dichiarazione secondo cui le misure adottate sono tese a "proteggere la salute dei cittadini"; nella parte della relazione dedicata all'art. 83, si prende poi cognizione del fatto che la sospensione dei termini processuali è tesa a contenere gli effetti dell'epidemia in corso;

- dalla funzione materiale della disposizione: la sospensione delle attività processuali (comprese quelle tese alla proposizione del ricorso) evita il contatto tra le persone (difensori, contribuenti, personale delle segreterie), così riducendo le possibilità di contagio.

Quindi: il termine contemplato ex art. 6 d.lgs. 218/1997 va sospeso ex art. 83 d.l. 18/2020 non solo perché termine processuale (punto che già risolve la questione), ma anche perché -anche ove si nutrissero ancora dubbi quanto alla configurazione processuale di tale termine- si deve notare come le *rationes* delle due sospensioni sono differenti: il contribuente ed i suoi difensori nonché i funzionari debbono mantenere il diritto al congruo *spatium deliberandi,* senza pregiudicare la propria salute.

(c) Non è certa l'utilizzabilità, per il calcolo dei termini per l'adesione, tanto dell'art. 67 quanto dell'art. 103 del d.l. 18/2020.

Vi sono ancora due disposizioni emergenziali che devono essere considerate dall'interprete nel suo percorso ermeneutico.

La prima disposizione è l'art. 67 del decreto legge che, rubricato "Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori", recita: "Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori".

La relazione illustrativa del decreto legge afferma che la sospensione delle attività indicate dalla disposizione è coerente con la disposizione di carattere generale di cui all'art. 12 d.lgs. 159/2015, suggerendo quindi la normalità di una sospensione dei termini dedicata solo all'attività amministrativa.

Guardando ai lavori preparatori dell'art. 12, emerge come questo venga interpretato dal legislatore come una "razionalizzazione ed uniformazione" delle sospensioni disposte in occasioni di eventi eccezionali (https://bit.ly/39haanC, pag. 59). Peccato che tali lavori preparatori del d.lgs. 159/2015 individuino queste sospensioni come eventi perfettamente simmetrici, soprattutto in prospettiva processuale: giustificando il percorso logico a partire dall'art. 9 l. 212/2000, i lavori preparatori costruiscono una dipendenza speculare tra le sospensioni dei termini processuali concesse al contribuente per eventi eccezionali e quelle concesse all'Amministrazione ("si prevede che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti tributari, previdenziali e assicurativi, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti", loc. ult. cit.).

Ne emerge, quindi, che, in prospettiva sistematica, il nostro ordinamento conosce una specularità di sospensioni per eventi eccezionali: tanto è concesso al contribuente, quanto è concesso all'Amministrazione, soprattutto per la dimensione processuale.

L'interpretazione dell'art. 67 d.l. 18/2020 induce, allora, queste chiose:

- non può dirsi verso che l'art. 67 sia riconducibile come *ratio* all'art. 12 dl.lgs. 159/2015, perché ne infrange uno dei fondamenti, ossia la specularità della sospensione dei termini processuali, che qui è smaccatamente differente: disciplinata sino al 15 aprile per i contribuenti e sino al 31 maggio per l'Amministrazione;

- una sospensione asimmetrica in prospettiva processuale sembra marcatamente lesiva del principio di parità della armi contemplato dall'art. 111 Cost.;

- non è possibile interpretare in senso costituzionalmente orientato l'art. 67, alla luce dell'art. 111, in quanto la formulazione della norma è due volte rigida: nella rubrica (che individua il destinatario in maniera chiara: l'Amministrazione) e nella formulazione del primo comma con la chiara limitazione "da parte degli enti impositori". Della disposizione non può fruire il contribuente per calcolare il proprio termine per il ricorso;

- tra la sospensione derivante dall'art. 83 e quella contemplata dall'art. 67 può derivare un cortocircuito istituzionale per le adesioni in corso: se il contribuente volesse riprendere il contraddittorio dal 16 aprile, potrebbe trovarsi dinanzi un ufficio nel quale i dipendenti dell'Amministrazione si rifiutano di partecipare al contraddittorio stesso, in quanto possono godere di una sospensione dei termini più ampia.

Veniamo, infine, all'art. 103 del decreto legge, che regola la sospensione generica dei termini nei procedimenti amministrativi con queste parole: "Ai fini del computo dei termini ordinatori o perentori, propedeutici, endoprocedimentali, finali ed esecutivi, relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, non si tiene conto del periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 aprile 2020".

Tale sospensione comporterebbe una più ampia dilazione, in quanto il termine a quo della sospensione è anticipato rispetto a quello contemplato dall'art. 83 (23 febbraio contro 8 marzo).

La sospensione prevista dall'art. 103 non sembra, però, applicabile al caso di specie, in quanto il termine per il ricorso sospeso ex art. 6 d.lgs. 218/1997, per come ricostruito sopra, è un termine processuale, per il quale prevale la disposizione speciale dell'art. 83 stesso (per ulteriori riflessioni sul punto cfr. FRANSONI, Accertamento con adesione e sospensione dei termini nel decreto legge "Cura Italia", 19/3/2020, in https://bit.ly/2JeGvRd).

5. In conclusione, un'argomentazione non immediata, ma comunque abbastanza lineare, induce a ritenere certamente cumulabili i due termini: quello di cui all'art. 6 d.lgs. 218/1997 e quello di cui all'art. 83 d.l. 18/2020.

Di certo, resta un margine di ambiguità, che può generare qualche timore nei difensori più prudenti.

Non sono un fautore delle petizioni al legislatore affinché intervenga con una correzione normativa. Queste richieste mi sembrano, forse ingiustamente, frutto di un certo paternalismo giuridico del quale non sempre si sente il bisogno, almeno fintanto che il procedimento legislativo produca testi di così scarsa qualità.

Nell'emergenza e nel provvisorio quotidiano, occorrono, però, regole chiare, immediate: non possiamo tollerare, in un futuro che appare molto incerto, anche il rischio di un nuovo ondivago esercizio interpretativo da parte della Suprema Corte.

Non sarebbe quindi un dono mal accetto l'aggiunta, in sede di conversione, di una semplice riga all'art. 83, che ribadisca che la sospensione dei termini di cui all'art. 83 si cumula con la sospensione di cui all'art. 6 d.lgs. 218/1997.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

FRANSONI, Una preghiera: recuperiamo canoni interpretativi ispirati alla ratio delle norme!, in Dialogh. tribut., 2009, 639 ss.

FRANSONI, L'"inutil precauzione": o sia della pretesa non cumulabilità del termine di sospensione feriale con quello di sospensione del termine in pendenza di procedimento di accertamento con adesione, in Riv. dir. trib., 2015, II, 57 ss.

FRANSONI, Accertamento con adesione e sospensione dei termini nel decreto legge "Cura Italia", 19/3/2020, in https://bit.ly/2JeGvRd

MARELLO, L'accertamento con adesione, Torino, 2000

PICARDI, Dei termini, in Comm. Allorio, I, 2, Torino, 1973, pag. 1532 ss.

STEVANATO, Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere, in Corr. trib., 2015, 2565 ss.

VERSIGLIONI, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2000

Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus"

Preliminary reflections on tax advantages for donations related to "Coronavirus emergency"

STEFANIA BOFFANO

Abstract
In questo scritto si esaminano le principali agevolazioni fiscali alle donazioni volte a fronteggiare l'attuale "emergenza Coronavirus", valutandone le implicazioni giuridiche ed economiche.
Parole chiave: agevolazioni fiscali, donazioni

Abstract
This paper examines the main tax advantages for donations to deal with the current "Coronavirus emergency", in their legal and economic implications.
Keywords: *tax advantages, donations*

SOMMARIO: **1.** Le agevolazioni fiscali alle donazioni: profili giuridici ed economici. - **2.** Le agevolazioni fiscali alle donazioni a favore delle situazioni emergenziali nel contesto normativo italiano, integrato dal decreto "Cura Italia". - **3.** Uno sguardo d'insieme sulle ulteriori agevolazioni alle donazioni correlate all'emergenza in atto. - **4.** Conclusioni.

1. In un contesto come quello attuale, caratterizzato da una grave emergenza sanitaria, si diffondono numerose iniziative di raccolta fondi e di donazioni a favore degli enti, prevalentemente pubblici ma anche privati, coinvolti in primo piano nel fronteggiare l'evento (Stato, Regioni, Comuni, Protezione Civile, enti ospedalieri, enti di ricerca ecc..). A tali donazioni, nel nostro Paese, sono associate disposizioni fiscali di favore, consistenti in un alleggerimento dell'onere tributario in capo al donatore, che verranno illustrate a breve.

Com'è noto, tali disposizioni di *favor* sono riconducibili alla fattispecie delle "agevolazioni con funzione extrafiscale", in quanto vanno a ridurre il carico ordinario di tassazione allo scopo di incentivare l'impiego delle risorse private a favore di attività socialmente utili, come ad esempio quelle volte a fronteggiare un'emergenza.

Sotto il profilo economico esse sono degli introiti mancanti, del tutto equivalenti a spese dello Stato e come tali da allegare al bilancio. Tale impostazione, adottata a partire dalla metà del '900 da numerosi Paesi, a partire dalla Germania nel 1967, vige anche in Italia, in cui le "spese fiscali" o "tax expenditures" sono elencate nel Rapporto annuale sulle spese fiscali, allegato allo stato di previsione dell'entrata del Bilancio di previsione dello Stato.

Negli anni il tema delle "tax expenditures" è diventato sempre più rilevante e organismi sovranazionali, quali OCSE, FMI e UE si sono mossi per approfondire l'argomento e pervenire a definizioni, metodi e modelli condivisi. Il FMI in particolare ammonisce sul ricorso crescente alle predette misure in quanto possono dar luogo a una seria perdita di trasparenza, e raccomanda non solo di integrare i documenti di bilancio annuali con un riepilogo delle spese fiscali ma anche, fatti salvi alcuni casi in cui la stima risulti di particolare complessità, di rappresentare l'impatto finanziario delle misure, almeno le più significative, anche al fine di consentire valutazioni sull'efficacia delle agevolazioni in rapporto agli obiettivi perseguiti all'epoca della loro istituzione (Le spese fiscali in Italia. Il Rapporto annuale 2017, Normativa, questioni metodologiche ed elementi per la valutazione, Senato della Repubblica, Agosto 2018).

È infatti evidente la delicatezza del tema. Un ricorso massivo e non ponderato alle predette misure potrebbe causare effetti distorsivi sul sistema impositivo e sull'allocazione delle risorse pubbliche. Inoltre, nei casi in cui la misura non venga configurata entro i limiti di un tetto di spesa, potrebbe dar luogo a elusioni dei vincoli di bilancio.

Sempre sotto il profilo economico le agevolazioni ai donatori si giustificano se modificano l'ammontare netto che un soggetto decide di destinare ad un ente meritevole. La donazione incentivata infatti ha due componenti: il "contributo privato" e la "spesa fiscale". Il contributo privato può essere scomposto in una "donazione base" ed in una "donazione indotta": l'agevolazione fiscale è "efficiente" se la "donazione indotta" è superiore alla "spesa fiscale" (tale fenomeno è denominato "efficienza di tesoreria" della misura agevolativa: cfr. GANDULLIA La regolamentazione fiscale degli enti non profit, in ARTONI, Gli enti non profit. Aspetti tributari, Padova, 1996). Se una deduzione fiscale è efficiente, per lo Stato risulta più vantaggioso rinunciare all'entrata fiscale che sussidiare direttamente l'attività meritevole.

2. Nell'attuale disciplina italiana, da poco integrata dal d.l. 17 marzo 2020 n. 18 (cd. decreto Cura Italia), esistono delle specifiche agevolazioni a favore di coloro che effettuano donazioni riconducibili all'emergenza in atto. Va premesso che prima dell'intervento normativo attuato dal d.l. citato, di cui si darà ampio conto, vi era un'evidente sperequazione tra imprese e persone fisiche, dato che le agevolazioni fiscali volte a supportare le donazioni specificamente rivolte a fronteggiare eventi calamitosi o emergenziali erano accordate solo a donatori imprese. Il decreto Cura Italia nell'eliminare tale sperequazione ha tuttavia mantenuto delle difformità: a) le agevolazioni per le imprese infatti consistono in deduzioni dal reddito, mentre quella introdotta per le persone fisiche(e gli enti non commerciali) consiste in una detrazione dall'imposta; b) le agevolazioni per le imprese, preesistenti al Decreto Cura Italia, sono misure definitive, mentre quelle introdotte dal Decreto sono temporanee, utilizzabili solo per le donazioni effettuate nel 2020.

Le disposizioni a favore dei donatori imprese, previgenti al decreto Cura Italia, sono:-l'agevolazione contenuta nell'art. 27 della L. n. 133/1999, che consiste nell'integrale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro, o delle attribuzioni di beni merce effettuate in favore di istituzioni (enti pubblici e privati individuati dal DPCM 20 giugno 2000) che svolgono la propria attività in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati;- l'agevolazione contenuta nell'art. 100, lettera m-bis) del T.u.i.r., che consiste nell'integrale deducibilità delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato e dei comuni, per contributi volontari versati in seguito ad eventi sismici o calamitosi che hanno colpito l'ente (individuato con Decreto ministeriale) in favore del quale si effettua il versamento.

Entrambe le disposizioni accordano l'integrale deducibilità della somma donata, senza alcun tetto o limite, il che comporta la piena fruibilità del beneficio anche nel caso in cui l'impresa donante chiuda il periodo d'imposta in cui effettua la donazione in perdita fiscale. Attraverso il meccanismo del riporto delle perdite, entro i limiti imposti dalla normativa, è infatti possibile utilizzare il beneficio anche in anni successivi a quello in cui viene effettuata l'erogazione.

La prima disposizione, integrata dal DPCM 20 giugno 2000, individua gli enti meritevoli ed è da subito applicabile, data la sicura riconducibilità dell'epidemia in atto ad evento di calamità pubblica o evento straordinario che affligge la popolazione. La seconda disposizione invece, limita il beneficio alle erogazioni liberali a favore dello Stato e dei Comuni e, per essere applicabile, necessita di un decreto che individui espressamente gli enti beneficiari.

Come si è detto, il decreto Cura Italia ha inciso sul sistema normativo sopra descritto attraverso l'art. 66, rubricato "Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19".

Nell'art. 66 si prevedono diversi interventi. In primo luogo si dispone che per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020 dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a 30.000 euro. In secondo luogo si dispone che per le erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate dalle imprese nel 2020 a sostegno delle misure di emergenza epidemiologica da Covid-19 si applichi l'art. 27 della L. n. 133/1999 citato. Tale intervento, probabilmente non strettamente necessario -data la riconducibilità dell'emergenza attuale all'ambito individuato dalla disposizione (popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari), né tantomeno limitabile all'anno 2020, dato che la misura contenuta nella legge 133/1999 è sicuramente applicabile anche in periodi d'imposta successivi-, ha lo scopo precipuo di estendere il beneficio alle erogazioni liberali in natura, non previste nel testo del 1999. In terzo luogo si dispone che ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), le erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate dalle imprese siano deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate. Tale disposizione si appalesa utile in quanto consente la deducibilità integrale, a prescindere dalla contabilizzazione dell'onere in una voce rilevante Irap, per tutte le imprese, non solo per quelle tenute ad applicare l'imposta in base all'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (decreto Irap), per le quali risulta superflua. Da ultimo si dispone che, ai fini della valorizzazione delle erogazioni in natura, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 3 e 4 del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019, emanato in attuazione dell'art. 83, del d.lgs. 117/17. Sulla base di quanto disposto da tale decreto, la valorizzazione dei beni in natura donati per l'emergenza Coronavirus avverrà in conformità a criteri differenti, a seconda che si tratti di beni propri dell'impresa (ossia di beni merce, strumentali o patrimoniali), ovvero di beni acquistati ad hoc per la loro devoluzione all'ente. Nell'ultimo comma dell'art. 66 si dispone che le risorse destinate a ciascuna delle misure previste dal decreto saranno soggette ad un monitoraggio da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, sulla cui base lo stesso Ministro sarà autorizzato ad apportare le occorrenti variazioni di bilancio, ad invarianza degli effetti sui saldi di finanza pubblica.

In generale le innovazioni introdotte hanno il pregio di estendere il beneficio alle erogazioni di beni, facendo seguito al primo intervento di sostegno correlato all'emergenza Coronavirus (d.l. 9/2020), che aveva già esteso ad altre tipologie di prodotti il regime di defiscalizzazione delle donazioni in natura di cibo e prodotti farmaceutici di cui alla legge 166/2016, cd. Legge anti-spreco.

3. Oltre alle agevolazioni appena descritte, ne esistono altre che potrebbero essere sfruttate dai donatori, andando ad incidere indirettamente sull'emergenza in corso.

Per le imprese, si tratta delle seguenti disposizioni, rinvenibili nell'art. 100 del Tuir: -art. 100 co. 2 lett. a) deducibilità nel limite del 2% del reddito d'impresa imponibile, delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di assistenza sanitaria o ricerca scientifica, ad es. aziende ospedaliere universitarie; -art. 100, c. 2 lett. o) deducibilità entro limiti posti dal Ministero della Salute, di erogazioni liberali in denaro a favore di Stato, regioni, enti territoriali, enti pubblici, associazioni legalmente riconosciute per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della Sanità, autorizzate dal Ministero della Salute.

Il primo beneficio, come si può notare, è limitato ad un ammontare pari ad una percentuale del reddito imponibile, quindi non potrà essere fruito dalle imprese in perdita, che verosimilmente nell'anno 2020 saranno più numerose del solito. II secondo invece, è sottoposto ad un limite non predefinito ed è riferito solo a erogazioni in denaro.

Per le persone fisiche, si tratta delle disposizioni rinvenibili nel Tuir e nel d.lgs. 117/17 istitutivo del Codice del terzo settore:-art. 10 lett. g) del Tuir deduzione ai fini Irpef per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di ONG impegnate in campo umanitario; - art. 83, 1° comma e 104 del d.lgs. 117/17 detrazione dall'IRPEF del 30% (del 35% per le ODV) delle erogazioni liberali in denaro o in natura in favore di ETS, temporaneamente applicabile a Onlus, Associazioni di Promozione Sociale (APS) e Organizzazioni di Volontariato (ODV), sino ad un massimo di 30.000,00 euro annui. Molto interessante è l'opportunità offerta dall'art. 10 lett. l-quater) del Tuir alle donazioni a favore di università, fondazioni universitarie, enti di ricerca pubblici (tra cui ISS), Aziende ospedaliere universitarie e IRCCS. Si tratta di una deduzione illimitata, che avvantaggia a parità di importo donato, i possessori di redditi più elevati: il beneficio della deduzione per le persone fisiche, soggette ad imposta progressiva, è infatti variabile in funzione dello scaglione massimo in cui si ricade. Va tuttavia evidenziato che i soggetti in perdita o in regime forfetario non potranno avvalersene.

Potrebbe inoltre essere sfruttato da tutti (perone fisiche, enti non commerciali e imprese), il beneficio accordato dalla Riforma del Terzo Settore, che consiste nella deducibilità nel limite del 10% del reddito imponibile delle erogazioni liberali in denaro e in natura a favore di ETS (Enti del Terzo Settore), temporaneamente applicabile ad Onlus, Associazioni di Promozione Sociale (APS) e Organizzazioni di Volontariato (ODV) (artt. 83, 2° comma e 104 del d.lgs. n. 117/2017, cit.). In questo caso, anche se è previsto un limite ancorato al reddito, che potrebbe precludere il beneficio ai soggetti in perdita, è espressamente previsto il *carry forward* nei quattro periodi di imposta successivi. Di tale beneficio non potranno godere le erogazioni a favore di enti pubblici o di enti privati controllati o sottoposti a direzione e coordinamento da parte di enti pubblici, dato che questi sono esclusi dalla Riforma del Terzo Settore e non possono acquisire la qualifica di ETS. Va tuttavia rimarcato che "per i soggetti operanti nel settore della Protezione civile" è consentito acquisire la qualifica di ETS anche se controllati o sottoposti a direzione e coordinamento da parte delle amministrazioni pubbliche.

4. Nell'attuale contesto normativo nazionale, da poco integrato dal decreto Cura Italia, esistono numerose agevolazioni a favore di coloro che effettuano donazioni a favore di enti pubblici e privati a sostegno del contrasto all'epidemia in atto, ma, come si è visto, differenziate a seconda del soggetto che effettua la donazione, dell'ente percettore e della natura (monetaria o in natura) della donazione stessa.

Un regime uniforme di incentivi alle donazioni è previsto dal d.lgs. 117/17 di riforma del Terzo Settore (art. 83),

ma l'impatto di tale riforma sull'emergenza in atto è assai limitato, dato che la stessa non è ancora stata completata e dato che gli enti suscettibili di rientrare nella definizione di ETS sono solo enti privati.

Pur in un contesto già fortemente incentivante, lo Stato italiano, con l'art. 66 del Decreto Cura Italia, ha ritenuto necessario intervenire. Lo ha fatto estendendo l'incentivo già vigente per le imprese, contenuto nell'art. 27 della legge 199/93 anche alle erogazioni in natura, garantendo la deducibilità ai fini Irap, ed introducendo un incentivo analogo anche per persone fisiche ed enti non commerciali, finora sprovvisti. Tale rafforzamento si affianca agli altri incentivi già previsti dalle norme attuali, che potranno essere utilizzati in alternativa dai donatori, ovviamente senza possibilità di cumulo.

Ne scaturisce un quadro normativo ricco di opportunità di potenziale risparmio fiscale collegato alle donazioni in atto, anche se con qualche criticità per le persone fisiche che chiuderanno l'esercizio in perdita, risulteranno incapienti, o adotteranno regimi di determinazione forfetaria del reddito (cedolare secca sugli affitti, flat tax al di sotto di 65.000 euro ecc..). Per le imprese invece i benefici fiscali saranno numerosi ed anche piuttosto interessanti, soprattutto grazie all'intervento del decreto Cura Italia, che

ha eliminato eventuali incertezze. Per i soggetti Ires ad esempio, il risparmio sarà di circa il 30% della donazione effettuata (24% di Ires + 4,5% di Irap).

Evidentemente lo Stato ha ritenuto necessario rafforzare l'attuale slancio di generosità per assicurarsi oggi un maggior ammontare di donazioni, pur sapendo di doverne poi successivamente restituire una parte.

È quindi con l'obiettivo di fare cassa rapidamente e in misura superiore a quella spontanea, che verosimilmente ha deciso di rafforzare le agevolazioni. Tale policy tuttavia sconta la mancanza, ad oggi, di criteri efficaci ed univoci per quantificare l'impatto di un incentivo fiscale sull'incremento della donazione.

Quel che è certo, invece, è che il beneficio fiscale si tradurrà, in molti casi, in una restituzione da parte dello Stato di una parte di quanto oggi viene donato, prevalentemente allo stesso Stato o ad altri organi statali: per il donatore in fondo si tratta di una partita di giro (dare oggi allo Stato per ottenere un parziale rimborso domani dallo stesso Stato).Questo dato di fatto, calato in emergenze come questa, in cui il grande dispendio di risorse pubbliche si rifletterà inesorabilmente sugli anni futuri, induce ad alcune considerazioni conclusive che esulano da stretti ragionamenti giuridici od economici.

Se oggi nessuno, come sembra, si sottrarrebbe ad un dovere (si badi non un obbligo) di contribuzione volontaria opportunamente sollecitato, viene da chiedersi se l'incentivo fiscale, con la conseguente perdita (futura) di risorse dello Stato, andasse necessariamente rafforzato o se, a incrementare l'ammontare della donazione, non sarebbe bastato lo spirito di liberalità, generosità ed altruismo, vero e unico fine della donazione stessa in un tale frangente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV. Le spese fiscali in Italia. Il Rapporto annuale 2017, Normativa, questioni metodologiche ed elementi per la valutazione, Senato della Repubblica, Agosto 2018
ARTONI, (a cura di), Gli enti non profit: aspetti tributari, Padova, 1996
BOFFANO, Elementi per un'analisi comparata delle erogazioni liberali agli enti non profit, in Rass. trib., n. 3/1996
BOFFANO-CELLA, Enti non profit al bivio, Milano, 2019
BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario), in Rass. trib., 2002, 421 ss.
CASTALDI, Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al c.d. Terzo settore, in Riv. dir. trib., 2011, I, 941
DEL FEDERICO, Oneri di utilità sociale, in TESAURO (a cura di), L'imposta sul reddito delle persone fisiche, Giur. sist. dir. trib., Torino, I, 1994, 739
DE MITA, Erogazioni liberali e deduzioni fiscali, in Corr. trib., 1983, 1695
FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Padova, 2018
FEDELE, Appunti dalle lezioni di diritto tributario, Torino, 2015
FICHERA, Le agevolazioni fiscali, Padova. 1992
GIANONCELLI, Fiscalità di impresa e utilità sociale, Torino, 2013
LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (a cura di Amatucci A.), vol. I, Padova, 1994, pp. 401 ss.
REVELLI, Donare seriamente. Sistemi tributari ed erogazioni liberali al settore non profit, Torino, 2003
RIGANO, La libertà assistita: associazionismo privato e sostegno pubblico nel sistema costituzionale, Padova, 1995
SEPIO, *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore*, in Riv.dir.trib. – Online, 31 dicembre 2019
TESAURO, Istituzione di diritto tributario, Parte Generale, Torino, 2018
ZIZZO (a cura di), La fiscalità del terzo settore, Milano, 2011

La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19

The regulation of fiscal State Aid during Covid-19 emergency

ROSSELLA MICELI

Abstract
L'emergenza Covid-19 ha condotto l'Unione europea a definire nuove linee guida in materia di aiuti di Stato. Si tratta di diverse possibilità di discipline selettive di natura fiscale finalizzate alla tutela del mercato e della salute. Si conferma in questo modo la funzione centrale degli aiuti di Stato nella definizione della politica fiscale degli Stati membri.
Parole chiave: emergenza Covid 19, aiuti di Stato, diritto tributario, linee guida, agevolazioni fiscali

Abstract
The Covid-19 emergency led the European Union to develop new guidelines on State aid. These are different possibilities of selective fiscal disciplines aimed at protecting the market and health. This confirms the central function of the State aid framework in defining the fiscal policy of the member States.
Keywords: *Covid 19 emergency, State aid, tax law, guidelines, tax benefits*

SOMMARIO: **1.** Emergenza Covid-19 e aiuti di Stato. Premessa. - **2.** Gli aiuti di Stato fiscali nell'evoluzione giuridica europea. - **3.** Le linee di intervento dell'Unione europea. - **4.** Gli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19. - **5.** Conclusioni

1. La diffusione dell'epidemia Covid-19 ha determinato nel contesto mondiale una emergenza sanitaria di dimensioni gravi ed allarmanti.

Il coinvolgimento di numerosi Stati nell'epidemia, la rapida diffusione della malattia, l'elevato numero di contagi hanno definito in poco tempo uno stato di grave pericolo legato principalmente alla tutela della salute ma anche alla tenuta economica dei diversi Paesi coinvolti. Le misure di *lockdown* hanno infatti determinato un blocco dei processi economici e produttivi con una inevitabile ricaduta sul pil di ogni Paese.

In poco tempo l'economia mondiale ha registrato uno stato di grave recessione, definito dal Fondo monetario internazionale come il più grave dopo la grande depressione (cfr. Gli aiuti di stato nell'attuale epidemia da Covid – 19 in https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/).

Gli Stati hanno cercato di fronteggiare l'emergenza con misure di contenimento che in ambito europeo si sono dovute allineare ai principi dell'Unione.

L'Unione europea ha gradualmente messo a punto misure per fronteggiare la crisi; tali misure hanno definito un quadro temporaneo destinato ad agire secondo due direzioni: l'utilizzo di strumenti finalizzati ad una generale politica di sostegno di matrice europea e la definizione di un indirizzo comune rivolto alle discipline nazionali che gli Stati membri possono introdurre.

In questo secondo obiettivo si pone la questione della possibilità di utilizzo della materia tributaria per gestire l'emergenza determinata dalla pandemia.

Da tempo la politica fiscale degli Stati membri è condizionata dalla disciplina europea degli aiuti di Stato, la quale ha assunto un ruolo determinate soprattutto nella materia delle imposte dirette.

La possibilità di utilizzare la leva fiscale per agevolare determinati settori è oggi subordinata al rispetto di un'articolata regolamentazione che bilancia la concorrenza con i valori sociali del mercato e coordina i principi europei e quelli nazionali.

Scopo di questo contributo è l'analisi della materia degli aiuti di Stato nel contesto europeo dell'emergenza Covid-19, con particolare riferimento al diritto tributario.

In tal senso dopo aver messo in luce la funzione assunta dalla disciplina degli aiuti di Stato nella politica tributaria si porrà in evidenza come lo strumento in esame è stato valorizzano dalla Commissione europea nella emergenza Covid-19.

2. La disciplina degli aiuti di Stato - di cui agli artt. 107-109 del TFUE - contiene norme generali e non rivolte specificamente alla materia tributaria. Gradualmente la disciplina in esame è stata riferita alla materia fiscale, giungendo all'inizio del nuovo secolo a costituire un importante fonte di integrazione giuridica europea soprattutto nel campo dell'imposizione diretta.

All'interno della materia fiscale le norme sugli aiuti di Stato hanno occupato un terreno molto importante quello delle disposizioni selettive di vantaggio introdotte all'interno degli Stati.

In tale campo le suddette norme hanno regolato le condizioni ed i limiti per l'introduzione di regolamentazioni selettive di favore, conquistando progressivamente un terreno comune alla politica di contrasto alla *tax competition* tra Stati ed alla affermazione del principio di non discriminazione fiscale per le imprese (cfr. Orlandi, Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'unione europea, Roma, 2018, 13; Miceli, La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria, in Riv. dir. trib., 2015, I, 31).

La forza della disciplina degli aiuti di Stato è legata, in prima battuta, ad una sua importante strutturazione all'interno del Trattato, che consente attraverso il riconoscimento di poteri alla Commissione europea e al Consiglio europeo di essere molto incisiva nella politica economica unionale. A ciò si aggiunga anche una indiscutibile importanza dei contenuti ed una mobilità dei concetti fondamentali della disciplina stessa che hanno favorito una evoluzione storica della materia che si è costantemente adattata ai tempi.

È noto, infatti, che la regolamentazione degli aiuti di Stato definisca il binomio Stato mercato nella dinamica dell'Unione europea, ponendo a confronto un'impostazione liberista con i principi dell'economia sociale di mercato.

Il divieto di aiuti di Stato afferma i principi dell'economia liberista secondo i quali lo Stato non deve intervenire nel mercato. Il divieto è contemperato da deroghe contenute nei par. 2 e 3 dell'art. 107; tali deroghe affermano i principi dell'economia sociale di mercato, recessivi nella prima fase di vita dell'Unione europea ma divenuti più importanti nella successiva fase di evoluzione del mercato unico. Sulla base di tali principi è necessario che lo Stato intervenga a tutela dei valori sociali del mercato nel momento in cui la loro mancata protezione causi la crisi o il fallimento del mercato stesso (cfr. Somma, L'economia sociale di mercato. Il fascino della terza via: torna di moda un passato mai passato, in Biblioteca delle liberta, 2009; Libertini, Competition and Social Cohesion, in Riv. Italiana di Antitrust, 2014, 32).

La materia degli aiuti di Stato ha attraversato varie fasi nelle quali le ragioni del mercato e quelle della regolazione giuridica dei valori sociali si sono combinate in modo diverso, conferendo una differente direzione alla politica comunitaria degli aiuti alle imprese (Tosato, L'evoluzione della disciplina degli aiuti di Stato, in AA.VV., La modernizzazione della disciplina degli aiuti di Stato, Torino, 2011, 3).

Sebbene la materia fosse stata messa a punto in termini di divieto di trattamenti selettivi di favore, gradualmente la disciplina degli aiuti ammessi si è ampliata notevolmente tanto da costituire un com-

parto di importanza ed ampiezza pari a quello degli aiuti vietati. Attualmente attraversiamo una fase di equilibrio nella quale le ragioni del mercato e quelle dello Stato sono bilanciate dal sistema europeo.

In entrambi gli assetti, aiuti ammessi ed aiuti vietati, la materia tributaria è stata al centro della produzione europea.

In particolare la disciplina degli aiuti di Stato ha ridefinito le linee guida della fiscalità di vantaggio ed ha avviato importanti attività di promozione e di sviluppo di valori sociali condivisi dall'Unione europea, affermando la funzione del tributo come strumento di promozione sociale.

Secondo tale ottica è necessario comprendere le indicazioni dell'Unione europea in ordine alla politica di sostegno fiscale che gli Stati possono attivare con l'emergenza Covid-19.

L'unione europea deve infatti predisporre delle indicazioni generali che definiscano il punto di equilibrio tra la salute e il mercato, evitando che il mercato fallisca.

Le politiche statali, e anche le discipline tributarie, devono poi essere conformi alle indicazioni in materia di aiuti di Stato al fine di non incorrere in responsabilità europee e di contribuire costruttivamente al progetto di risanamento del mercato in senso comunitario.

3. L'emergenza Covid-19 ha inevitabilmente chiamato in campo l'Unione europea in considerazione della grave crisi economica che ha coinvolto numerosi Stati membri. In questo contesto si sono scontrate diverse posizioni che hanno evidenziato differenti approcci al problema.

Si è tuttavia presto compreso che una risposta comune ed unitaria era non solo consigliabile ma necessaria al fine di aiutare gli Stati ma soprattutto di salvare l'identità dell'Unione europea, dimostrando il senso di un progetto comune esistente da ormai 60 anni.

Gradualmente l'Europea è giunta alla predisposizione di misure generali destinate ad incidere sui bilanci, sui conti pubblici, sulla erogazione di finanziamenti e di liquidità. Si è trattato di una politica di potenziamento di istituti esistenti e di introduzione di alcuni strumenti nuovi (cfr. Pepe, L'emergenza Covid-19 nell'Unione europea: verso una solidarietà tributaria "strategica", in Riv. tel. dir. trib.?, 30 aprile 2020).

Si è poi provveduto a definire alcune linee guida europee per le politiche nazionali.

In prima battuta è stata prevista l'attivazione della clausola di sospensione del Patto di stabilità e di crescita del 1997 (cfr. Risoluzione del Consiglio europeo del 17 giugno 1997, n. 97/C 236/01; Regolamenti n. 1466 e n. 1467 del 1997), poi trasfuso nel noto *Fiscal compact*, che consentirà agli Stati per un certo periodo di tempo di non essere soggetti ai limiti del Patto stesso e di differire gli obblighi di rientro dal debito pubblico. Gli Stati in questo modo potranno spendere ed erogare finanziamenti con maggiore libertà e senza incorrere in sanzioni europee.

Sono state poi approvate nuove linee guida in materia di aiuti di Stato. Tale materia, come rilevato al paragrafo precedente, è infatti destinata a regolare gli interventi selettivi di sostegno rivolti al mercato che ogni Stato può attuate al suo interno.

Negli ultimi anni, poi, la materia in esame ha acquisito anche un nuovo ruolo nella politica generale europea, quello di consentire all'Unione di definire le modalità di intervento degli Stati nei momenti più complessi della storia, come è già avvenuto nell'ambito della crisi economica del 2008. Confermando tale funzione, l'Unione europea è intervenuta in tema di aiuti di Stato anche in questa occasione.

4. La Commissione europea si è pronunciata sul tema degli aiuti di Stato nell'emergenza Covid -19 con diverse comunicazioni che si sono susseguite nel periodo di marzo, aprile e maggio 2020 (Comm. 13.3.2020, C-2020/91 "*Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*; Comm. 19.3.2020, C-2020/1863; Comm. 3.4.2020, C-2020/2215; Comm. 8.5.2020, C-2020/3156). Tali comunicazioni definiscono un quadro temporaneo, il cosiddetto *temporary framework*, destinato ad integrare la disciplina esistente che rimane a tutti gli effetti applicabile. Il quadro temporaneo rimarrà in vigore fino al 31.12.2020 (e per le misure di ricapitalizzazione delle imprese non finanziarie fino al 1.7.2021).

In tali comunicazioni vengono fissati alcuni principi generali che sintetizzano la politica fiscale che potrà essere utilizzata nell'emergenza Covid-19 e sui quali è necessario effettuare alcune riflessioni.

L'emergenza conduce, in prima battuta, alla definizione di alcune misure che temporaneamente non sono soggette all'ambito di applicazione della disciplina degli aiuti di Stato. Gli Stati membri le possono quindi concedere liberamente senza attuare forme di coinvolgimento della Commissione europea. Tali misure comportano la sospensione del pagamento delle imposte sulle società e dell'IVA. Si tratta sostanzialmente di un differimento degli obblighi impositivi.

In seconda battuta sono previste ipotesi di aiuti che devono essere notificati alla Commissione europea, la quale risponderà in tempi molto ristretti con una procedura accelerata.

Si tratta di aiuti che vengono autorizzati sulla base dell'art. 107, par. 3, lett. b) ovvero della clausola "*di aiuti destinati a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia dello Stato membro*". La Commissione europea richiede che l'aiuto dimostri di possedere le caratteristiche della necessità, adeguatezza e proporzionalità, secondo le indicazioni fornite. Nell'ambito di queste possibilità di aiuto si annovera la facoltà di utilizzare strumenti fiscali agevolativi nel campo della salute ovvero in generale per l'aiuto alle imprese. Si conferma, in questo modo, l'utilizzo della leva fiscale in funzione di promozione di determinati valori sociali del mercato.

Più in particolare, il quadro temporaneo, modificato il 3 aprile 2020, prevede che gli Stati membri possano concedere agevolazioni fiscali selettive entro determinati limiti a imprese operanti nel settore agricolo primario, ad imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e ad imprese operanti in qualsiasi altro settore che deve far fronte a urgenti esigenze in materia di liquidità. Con quest'ultima precisazione tale linea guida definisce una misura sostanzialmente di ampio respiro, in quanto può essere rivolta a tutti i settori economici che evidenziano problemi o difficoltà.

Molto rilevanti sono le misure fiscali in materia di Covid-19, che definiscono il reale valore di tutela degli interventi della Commissione europea, ovvero la salute all'interno del mercato. In tal senso l'aiuto serve a ripristinare le sane condizioni del mercato attraverso una tutela mirata di un valore sociale che ne ha causato la crisi. Il recupero avviene favorendo la ricerca per l'abbattimento del virus ed implementando la produzione di strumenti che servono alla cura delle persone.

La Commissione europea sostiene in questo modo aiuti fiscali (ma non solo):

- a sostegno delle attività di ricerca e sviluppo connesse al coronavirus al fine di far fronte all'attuale crisi sanitaria;
- a sostegno della costruzione e all'ammodernamento di impianti di prova per elaborare e testare prodotti (compresi i vaccini, i ventilatori meccanici, gli indumenti e i dispositivi di protezione) utili a fronteggiare la pandemia di coronavirus fino alla prima applicazione industriale;
- a sostegno alla produzione di prodotti per far fronte alla pandemia di coronavirus.

Al di là delle specifiche previsioni, si conferma in via generale la possibilità di attivare anche gli aiuti ammessi dai regolamenti europei di esenzione per categoria e gli aiuti *de minimis*.

Rimane, in tal modo, ferma la possibilità di attivare aiuti individuali o generali da sottoporre alla autorizzazione della Commissione europea sulla base delle esigenze specifiche di ogni singolo Stato membro nonché la possibilità di utilizzare anche la lettera c), par. 3, dell'art. 107, in base alla quale è possibile approvare aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.

Il quadro temporaneo offre ampie possibilità agli Stati e conferma l'impostazione europea della salvaguardia dei valori sociali al fine del ripristino del mercato e nei limiti in cui sia funzionale a tale obiettivo.

In tale quadro si prevede anche la possibilità di utilizzo di misure volte all'indennizzo o al risarcimento di danni alla imprese attraverso l'applicazione della fattispecie di aiuti *de jure ex* art. 107, par. 2, lett. b) del TFUE.

Lo scopo di indennizzare imprese o di risarcirle dai danni subiti costituisce, nel quadro temporaneo, una strada secondaria e soggetta in ogni caso alla autorizzazione della Commissione europea. Nell'ottica europea di sostegno all'economia sono preferibili le misure finalizzate ad una ripresa del mercato rispet-

to a quelle strutturate per un suo sostentamento; tali ultime misure a determinate condizioni sono comunque oggi ammesse. Si tratta tuttavia di misure a cui gli Stati hanno fatto un ricorso molto contenuto rispetto alle altre fattispecie che invece sono state già utilizzate in modo diffuso (come si può verificare dall'elenco delle misure degli Stati membri approvate a norma dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b) TFUE, a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera b) TFUE e nell'ambito della disciplina degli aiuti di Stato temporanei, in https://ec.europa.eu/competition/state_aid/what_is_new/covid_19.html).

5. Con l'emergenza Covid-19, l'Unione europea conferma la funzione fondamentale della materia degli aiuti di Stato, quella di orientamento delle politiche economiche degli Stati membri. Attraverso tale disciplina l'Unione europea definisce le linee guida delle politiche di sostegno all'interno degli Stati, sulla base di un contemperamento dei principi della libera concorrenza con i valori sociali del mercato.

Nell'attuale momento storico le misure fiscali ammesse dall'Unione europea devono essere ritenute uno strumentario necessario per evitare la crisi economica ed è compito degli Stati cercare di mettere a frutto (quanto più possibile) le opportunità che tale normativa ha offerto.

Si ritiene che la possibilità di attivare le varie discipline di sostegno sia inoltre resa più agevole dalla attuale sospensione delle disposizioni del *Fiscal compact*; quest'ultimo impone strutturalmente un utilizzo della leva fiscale molto rigoroso a favore del pareggio del bilancio.

La suddetta sospensione e le opportunità che l'Europa offre attraverso la materia degli aiuti di Stato possono costituire un utile strumento per l'attivazione di discipline fiscali di sostegno a favore della salute e del mercato per una ripresa dell'economia nazionale nel quadro europeo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Assonime, Circolare n. 5 del 2020
BASILAVECCHIA, L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea, in Riv. dir. trib., 2009, 380
BORIA, Diritto tributario europeo, Milano, 2017
FELICE, L'economia sociale di mercato, Catanzaro, 2008
INGROSSO, La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato, in Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato (a cura di INGROSSO-TESAURO), Napoli, 2009
COPPOLA, Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo, Lavis (TN), 2012
FRANSONI, Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, Ospedaletto (PI), 2007
LIBERTINI, Competition and Social Cohesion, in Riv. Italiana di Antitrust, 2014, n. 1, 32
MICELI, La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria, in Riv. dir. trib., 2015, I, 31
ORLANDI, Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'unione europea, Roma, 2018
PEPE, L'emergenza Covid-19 nell'Unione europea: verso una solidarietà tributaria "strategica", in questo fascicolo
SOMMA, L'economia sociale di mercato. Il fascino della terza via: torna di moda un passato mai passato, in Biblioteca delle liberta, 2009
TESAURO, Diritto dell'unione europea, Padova, 2012
TOSATO, L'evoluzione della disciplina degli aiuti di Stato, in La modernizzazione della disciplina degli aiuti di Stato, Torino, 2011
URICCHIO-AULENTA-SELICATO, La dimensione promozionale del fisco, Bari, 2015

Sono stati inoltre consultati i seguenti documenti: Gli aiuti di Stato nell'attuale epidemia da covid – 19 (in https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/); Elenco delle misure degli Stati membri approvate a norma dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), TFUE, a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera b), TFUE e nell'ambito della disciplina degli aiuti di Stato temporanei (in https://ec.europa.eu/competition/state_aid/what_is_new/covid_19.html).

La nuova disciplina di trasformazione in credito di imposta delle DTA relative ad eccedenze ACE

New regime allowing the conversion of notional interest deduction DTA in tax credits

Cesare Silvani

Abstract
Il Decreto Legge "Cura Italia" (D.L. 18/2020) ha introdotto un nuovo regime che consente alle società italiane, in caso di cessioni di crediti "in sofferenza", di trasformare le proprie attività per imposte differite (DTA) relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE in crediti d'imposta. Con particolare riferimento alle DTA legate alle eccedenze ACE si pongono interessanti tematiche applicative in merito alla loro corretta individuazione e quantificazione.
Parole chiave: DL Cura Italia, ACE, DTA, Credito d'imposta, IRAP

Abstract
The so-called "Cura Italia" Decree (Decree Law 18/2020) enacted a new tax regime that allows Italian companies that sell distressed receivables to convert their deferred tax assets (DTA) related to carried forward tax losses and notional interest deduction (NID, or ACE) into tax credits. The statute raises interpretative issues with respect to the correct determination of the NID-linked DTA that may be relevant for the new regime.
Keywords*: "Cura Italia" Decree Law, ACE (NID), DTA, Tax credit, IRAP*

Sommario: **1.** Introduzione. - **2.** Le eccedenze ACE rilevanti ai fini della trasformazione in credito d'imposta. - **3.** Considerazioni specifiche per i soggetti aderenti ai regimi di consolidato fiscale nazionale e di trasparenza fiscale *ex* art. 115 TUIR. - **4.** Un punto aperto: la "riconversione" dei crediti IRAP in eccedenze ACE trasformabili.

1. L'art. 55 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (DL Cura Italia) ha introdotto un nuovo regime di trasformazione delle attività per imposte differite (DTA) in crediti di imposta, riscrivendo integralmente l'art. 44-*bis* del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (Decreto Crescita). Quest'ultima disposizione – introdotta nel Decreto Crescita in sede di conversione dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 – era in origine volta ad agevolare le aggregazioni societarie nelle Regioni del Sud Italia, consentendo, a determinate condizioni, la conversione di DTA relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE in crediti d'imposta (la vecchia norma si applicava altresì alle DTA relative alla deduzione frazionata delle rettifiche su crediti operate dagli interdediari finanziari in sede di *first time adoption* dell'IFRS 9 in applicazione del metodo dell'*expected credit loss*); il comma 7 del testo previgente subordinava, peraltro, l'efficacia della norma agevolativa per le aggregazioni "*alla preventiva comunicazione ovvero, se necessaria, all'autorizzazione della Commissione europea*" ai sensi dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (per un'analisi della norma previgente si vedano: MANGUSO, Aggregazioni al Sud: un regime "straordinario" di trasformazione in crediti di imposta delle DTA, in Il Fisco 31/2019; RUSSO V., La conversione

delle DTA in crediti di imposta: da misura a regime a strumento di agevolazione, in Bilancio e reddito d'impresa, n. 8-9/2019).

In estrema sintesi, la nuova disciplina contemplata dal DL Cura Italia consente alle società italiane, le quali, entro il 31 dicembre 2020, cedono a terzi crediti pecuniari verso debitori inadempienti (ossia scaduti da oltre 90 giorni), di trasformare le DTA, ancorché non iscritte in bilancio, relative a perdite fiscali ancora computabili in diminuzione del reddito ai sensi dell'art. 84 Tuir e ad eccedenze ACE di cui all'art. 1, comma 4, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (DL 201/2011), purché non ancora dedotte né fruite tramite credito d'imposta IRAP alla data della cessione. A tal fine, giova ricordare che la possibilità di convertire in credito IRAP le eccedenze ACE è stata introdotta dall'art. 19 del D.L. 24 giugno 2014, n. 91 (c.d. "*Decreto Crescita e Competitività*"), il quale ha previsto la facoltà per le imprese di convertire, in tutto o in parte, le eccedenze ACE formatesi nell'anno in un credito d'imposta utilizzabile in compensazione con il debito IRAP in cinque quote annuali (per un esame di tale disposizione si rinvia a: ASSONIME, Circolare 10 giugno 2015, n. 21, par. 2.6; COMMITTERI-RIBACCHI, Eccedenza ACE trasformabile in credito d'imposta, in Corriere Tributario 31/2014; CONFINDUSTRIA, Linee operative contabili – 3 Utilizzo dell'eccedenza ACE per il versamento dell'IRAP, giugno 2015).

Le perdite fiscali e le eccedenze ACE convertibili non possono eccedere il 20% del valore nominale dei crediti ceduti ed è altresì previsto che, a tali fini, le cessioni di crediti rilevino fino ad un importo massimo di Euro 2 miliardi (da calcolarsi a livello aggregato di gruppo). Per esemplificare, se una società cede crediti per Euro 1 miliardo, essa può trasformare in crediti d'imposta una quota di DTA riferibile al massimo ad Euro 200 milioni di perdite e/o eccedenze ACE; considerando l'aliquota IRES ordinaria del 24%, tale conversione genererebbe un credito d'imposta di Euro 48 milioni (l'esempio è tratto dalla Relazione illustrativa al DL Cura Italia; l'importo del credito sarebbe di Euro 55 milioni, qualora la società cedente fosse un intermediario finanziario soggetto ad IRES con aliquota del 27,5%; cfr. ODETTO, Perdite fiscali ed eccedenze ACE trasformate in crediti d'imposta, in Eutekne.info, 17 marzo 2020).

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione possono essere utilizzati, senza alcun limite di importo, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.l.gs. 9 luglio 1997, n. 241, ceduti secondo le procedure di cui agli artt. 43-*bis* o 43-*ter* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 oppure chiesti a rimborso (sulla tempistica di utilizzo del credito d'impsta, cfr. CANCELLIERE-SERVIDIO, Le Dta «monetizzate» vanno rese utilizzabili già nel 2020, in Il Sole 24 Ore, 30 marzo 2020). Tali crediti devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi e non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile dell'IRAP.

Il comma 3 del novellato art. 44-*bis* subordina espressamente la trasformazione delle DTA in crediti d'imposta all'esercizio, da parte della società cedente, dell'opzione per il regime del c.d. "canone" previsto dall'art. 11, comma 1, del D.L. 3 maggio 2016, n. 59 (per una disamina del regime del canone si vedano: Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 luglio 2016, prot. n. 117661/2016; Circolare 22 luglio 2016, n. 32/E; CONSORZIO STUDI E RICERCHE FISCALI GRUPPO INTESA SANPAOLO, Circolare 1 luglio 2016, n. 2; ASSONIME, Circolare 28 giugno 2017, n. 17, par. 2.6. Per osservazioni critiche sul rinvio a tale regime da parte della nuova disposizione introdotta dal DL Cura Italia, si veda MANGUSO, Perdite e Ace, trasformazione delle Dta più efficace senza canone, in Il Sole 24 Ore, 26 marzo 2020). L'opzione va esercitata entro la fine del 2020, salvo che non sia già stata esercitata in passato per continuare a fruire del regime di trasformazione delle DTA previsto dall'art. 2 del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225.

Come emerge chiaramente dalla Relazione illustrativa al DL Cura Italia, la nuova disposizione è volta a favorire la dismissione di crediti deteriorati che le imprese hanno accumulato negli ultimi anni. Grazie alla loro cessione le imprese possono, infatti, anticipare – tramite l'ottenimento di un credito d'imposta – la monetizzazione dei propri *asset* fiscali e ridurre così il fabbisogno di liquidità connesso con il versamento di imposte e contributi, incrementando la disponibilità di cassa nel periodo di crisi economica e finanziaria scaturito dall'emergenza epidemiologica legata alla diffusione del Covid-19. Nonostante la nuova disposizione faccia testualmente riferimento solo alle "*società*", è ragionevole ritenere – anche considerato che la Relazione illustrativa usa il più ampio termine "*imprese*" – che tra

i destinatari di questo regime rientrino quanto meno anche gli enti commerciali residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. b), TUIR e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti (cfr., in merito al già esistente regime di trasformazione *ex* art. 2 del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225: Risoluzione 2011, n. 94/E; Circolare 28 dicembre 2012, n. 37/E del 2012; ASSONIME, Circolare 2013, n. 33). Sono, al contrario, escluse esplicitamente (comma 4 del riformato art. 44-*bis*) le società per cui sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 16 novembre 2015, n. 180 ovvero lo stato di insolvenza ai sensi dell'art. 5 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 o dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

2. Con riferimento alla trasformazione delle DTA ACE, per i soggetti "solari" dovrebbero rilevare le eccedenze ACE disponibili al 31 dicembre 2019, a prescindere dal fatto che, al momento della cessione dei crediti, esse non siano già state riflesse nella dichiarazione dei redditi. Benché il punto meriti un chiarimento, tale interpretazione sarebbe coerente con la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 21/E del 3 giugno 2015, in cui è stato ammesso l'utilizzo in compensazione del credito IRAP derivante dalla conversione delle eccedenze ACE 2014 fin dal 1° gennaio 2015, sebbene il calcolo delle predette eccedenze si sarebbe "cristallizzato" solo con l'Unico 2015 (cfr. Circolare 3 giugno 2015, n. 21/E, par. 2.3, 17). In forza dell'attuale testo normativo non rilevano, invece, eventuali eccedenze – così come eventuali perdite – maturate nel corso del 2020 (cfr. ANDREANI-TUBELLI, *DTA: la trasformazione in crediti d'imposta cerca spazio nel consolidato*, Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus, 2 aprile 2020), salvo che per quelle società con esercizio disallineato rispetto all'anno solare. Ad esempio, i contribuenti che chiudono l'esercizio al 30 giugno potrebbero porre in essere le cessioni di crediti a partire dall'1 luglio 2020 e sfruttare eventuali perdite ed eccedenze ACE maturate nei primi sei mesi del 2020 per effetto dell'emergenza Covid-19. Non è peraltro da escludersi che alcune società deliberino una chiusura anticipata dell'esercizio (ad esempio nei mesi di maggio o giugno 2020) per circoscrivere, quanto meno a livello contabile, un momento operativo eccezionale dell'impresa, creando così al contempo uno *stock* di perdite ed eventualmente di eccedenze ACE in grado di essere convertito con il meccanismo previsto dal DL Cura Italia. Tale chiusura anticipata non dovrebbe essere valutata come comportamento abusivo ai sensi dell'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, anche in considerazione del fatto che altrimenti si discriminerebbero i contribuenti "solari" rispetto a quelli con l'esercizio a cavallo d'anno.

3. Devono considerarsi trasformabili anche le eccedenze ACE maturate dalla società in costanza di consolidato fiscale nazionale *ex* artt. 117 e ss. TUIR, posto che tali eccedenze rimangono sempre in capo alla singola società partecipante alla tassazione di gruppo, senza essere "spossessate" a favore della *fiscal unit*, a differenza di quanto avviene per le perdite fiscali. L'interpretazione appare avallata anche dai lavori preparatori riguardanti l'originario art. 44-*bis* del Decreto Crescita; il Dossier del Servizio Studi di Camera e Senato specificava, infatti, che "*devono considerarsi utilizzabili le eccedenze ACE anche per i soggetti che partecipano al consolidato fiscale o alla trasparenza fiscale secondo le regole dettate dal predetto D.M. 3 agosto 2017*" (cfr., in senso conforme, ANDREANI-TUBELLI, La nuova fattispecie di conversione delle "DTA" introdotta dal Decreto "Cura Italia", in Diritto Bancario, marzo 2020). Al contrario, stante l'attuale tenore letterale dell'art. 44-*bis*, non pare possibile trasformare le DTA ACE maturate da una società facente parte del consolidato fiscale, quando a cedere i crediti "in sofferenza" sia un altro soggetto aderente alla tassazione di gruppo. Si segnala al riguardo che diversi autori hanno auspicato una modifica della disposizione in sede conversione proprio al fine di consentire anche tale possibilità (cfr. MICHELUTTI, Da favorire la trasformazione delle DTA nel consolidato fiscale, Diritto Bancario, marzo 2020; nel medesimo senso si muove una delle proposte di emendamento presentate al Senato nel corso dell'*iter* di approvazione del disegno di legge di conversione del DL Cura Italia – DDL n. 1766).

Date le modalità di utilizzo delle eccedenze ACE all'interno del consolidato fiscale, la società potrà trasformare in crediti d'imposta solo le proprie eccedenze che non trovano capienza neppure nel red-

dito complessivo netto di gruppo nel periodo d'imposta 2019 (per i soggetti solari). Tale impostazione è difatti già presente nell'art. 6, comma 1, del D.M. 3 agosto 2017, il quale, seppure con riferimento al credito d'imposta IRAP, impone che l'eccedenza ACE della singola società consolidata sia prima portata in abbattimento del reddito complessivo netto di gruppo e solo in seguito eventualmente convertita in credito IRAP dalla singola società (cfr. altresì la Relazione illustrativa al citato decreto ministeriale; in tal senso si era peraltro già espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 21/E del 3 giugno 2015, par. 2.4). In altri termini non sembra concepibile che si possa anteporre la trasformazione di DTA ACE in crediti d'imposta ai sensi del DL Cura Italia all'utilizzo delle relative eccedenze in riduzione del reddito complessivo netto di gruppo del 2019.

Appare, al contrario, meno chiaro il meccanismo di utilizzo delle eccedenze ACE con riferimento alle società che hanno optato per il regime di trasparenza *ex* art. 115 TUIR, poiché a tali società, quanto meno con riferimento alla conversione delle eccedenze ACE in credito IRAP, l'art. 7 del D.M. 3 agosto 2017 concede la facoltà di attribuire le predette eccedenze ai soci oppure di trasformarle in credito d'imposta per compensare il proprio debito IRAP (cfr. anche ASSONIME, Circolare 11 giugno 2018, n. 13, par. 1.2.2, 53-54); di conseguenza, per l'eccedenza ACE maturata nel periodo d'imposta 2019 potrebbe in realtà ipotizzarsi anche che sia la stessa società trasparente a potere trasformare le relative DTA ai sensi del DL Cura Italia.

4. È inoltre necessario stabilire se le eccedenze ACE che siano già state convertite in credito d'imposta ai fini IRAP in forza dell'art. 1, comma 4, del DL 201/2011:

(i) siano del tutto escluse dal regime di trasformazione delineato dal novellato art. 44-bis, nonostante la compensazione con il debito IRAP possa essere ancora *in itinere* per effetto della regola di ripartizione quinquennale stabilita dal DL 201/2011 o in ragione dell'incapienza del debito IRAP (cfr. Circolare 3 giugno 2015, n. 21/E, par. 2.2, 14, in cui l'Agenzia delle Entrate ha confermato che "[q]*ualora la quota annuale teoricamente utilizzabile* [il quinto] *sia superiore all'imposta dovuta* [IRAP] *nel periodo si ritiene che la parte non utilizzata possa essere riportata in avanti nelle dichiarazioni IRAP dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale*"); oppure

(ii) lo siano limitatamente alla quota di esse che è già stata effettivamente utilizzata in compensazione con l'IRAP.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la conversione delle eccedenze ACE in credito IRAP non è revocabile, il che indurrebbe a propendere per la prima soluzione. In merito, nella più volte citata Circolare n. 21/E del 3 giugno 2015 (par. 2.1, 10), l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che "[p]*er esigenze di certezza e semplificazione operativa, si ritiene che la conversione delle eccedenze in credito d'imposta IRAP non possa essere revocata, con conseguente impossibilità di ripristinare ai fini IRES quanto già trasformato. In sintesi un contribuente che presenti un rendimento nozionale superiore al reddito complessivo netto determinato nel periodo di imposta potrà optare - anche in misura parziale - per il riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi - senza alcuna limitazione temporale - ai fini IRES; oppure, per la trasformazione dell'eccedenza stessa in un credito d'imposta IRAP, ma non potrà più riconvertire in eccedenza IRES la parte trasformata in credito d'imposta IRAP e non utilizzata*". Si potrebbe, tuttavia, sostenere che un'interpretazione di segno contrario non confligga con la suddetta posizione dell'Agenzia delle Entrate, laddove si valorizzi l'inciso "*per esigenze di certezza e semplificazione operativa*", che pare premessa e giustificazione della conclusione raggiunta dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla non revocabilità della conversione delle eccedenze ACE in credito IRAP. Tali esigenze, infatti, dovrebbero cedere il passo di fronte ad una norma speciale successiva emanata in un contesto di assoluta emergenza economica e finanziaria, quale appunto l'art. 55 del DL Cura Italia. Né dovrebbe deporre in senso contrario il fatto che la Relazione tecnica al DL Cura Italia non menzioni recuperi di gettito IRAP.

A favore della seconda soluzione può, invece, condurre l'utilizzo del verbo "*fruire*" nella disposizione in commento, la quale dispone che possano essere trasformate in credito di imposta le DTA riferite alle eccedenze ACE "*non ancora dedott*[e] *né fruit*[e] *tramite credito d'imposta alla data della cessio-*

ne". Lo stesso verbo "*fruire*" è utilizzato proprio dall'art. 1, comma 4, del DL 201/2011 (non invece dall'art. 3, comma 3, del D.M. attuativo del 3 agosto 2017) e la Relazione illustrativa al D.L. 24 giugno 2014, n. 91 (modificativo del predetto art. 1) sembra suggerire che la fruizione non avvenga con la mera conversione in credito IRAP dell'eccedenza ACE, bensì con il concreto utilizzo in compensazione (cfr. "*(...) prevede a regime la facoltà, sia per i soggetti Irpef sia Ires, di fruire di un credito di imposta commisurato all'eccedenza del rendimento nozionale non utilizzato nel periodo di imposta per incapienza del reddito complessivo netto. Il credito d'imposta è fruibile in cinque anni nei limiti dell'IRAP dovuta in ogni esercizio*").

A sostegno della tesi più favorevole ai contribuenti potrebbe altresì deporre il testo dell'ultimo periodo del comma 1 del nuovo art. 44-*bis* del Decreto Crescita, secondo cui, dalla data di efficacia della cessione del credito, per il cedente non sono più deducibili né fruibili tramite credito IRAP le eccedenze ACE relative alle DTA trasformabili in credito d'imposta ai sensi della nuova disciplina. Infatti, poiché la conversione delle eccedenze ACE in credito IRAP è possibile solo in sede di loro prima formazione (cfr. Circolare 21/E del 2015, par. 2.2: "*le eccedenze pregresse non potranno essere trasformate in credito d'imposta IRAP*"), tali eccedenze o sono già state convertite in passato o non possono più esserlo. Impedire che, dopo la trasformazione delle DTA ACE, le relative eccedenze ACE siano fruite anche tramite credito IRAP non avrebbe senso, se non fosse possibile, in primo luogo, trasformare ai sensi dell'art. 44-*bis* le eccedenze ACE già convertite in credito IRAP (ma non ancora in concreto compensate), a meno che il legislatore abbia voluto specificamente intercettare solo l'eccedenza ACE maturata nel 2019 e ancora potenzialmente convertibile in credito IRAP nel 2020.

In favore della seconda tesi militano, infine, alcuni passaggi della citata Circolare 21/E del 2015, ove il termine "*fruito*" viene chiaramente legato non alla mera genesi del credito IRAP bensì al suo concreto utilizzo. Si precisa ad esempio che "[l]*a prima quota annuale di credito d'imposta IRAP può essere fruita (nella misura di un quinto dell'importo maturato) relativamente ai versamenti dovuti a partire dal 1° gennaio 2015*" (par. 2.3; cfr. altresì par. 2.2, ove si afferma che: "*un quinto della quota di eccedenza ACE trasformata in credito secondo le modalità sopra descritte, costituisce, per ciascuno dei cinque periodi d'imposta di utilizzo il limite massimo di fruibilità del credito*").

Per potere ulteriormente avallare la soluzione qui prospettata, in sede di conversione sarebbe comunque opportuno modificare il testo legislativo in modo da far più puntualmente riferimento all'utilizzo tramite compensazione o alla fruizione "effettiva".

BIBILIOGRAFIA ESSENZIALE

ANDREANI-TUBELLI, DTA: la trasformazione in crediti d'imposta cerca spazio nel consolidato, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus, 2 aprile 2020

ANDREANI-TUBELLI, La nuova fattispecie di conversione delle "DTA" introdotta dal Decreto "Cura Italia", in Diritto Bancario, marzo 2020

ASSONIME, Circolare 10 giugno 2015, n. 21

ASSONIME, Circolare 28 giugno 2017, n. 17

ASSONIME, Circolare 11 giugno 2018, n. 13

CANCELLIERE-SERVIDIO, Le Dta «monetizzate» vanno rese utilizzabili già nel 2020, in Il Sole 24 Ore, 30 marzo 2020

COMMITTERI-RIBACCHI, Eccedenza ACE trasformabile in credito d'imposta, in Corriere Tributario 31/2014

CONFINDUSTRIA, Linee operative contabili – 3 Utilizzo dell'eccedenza ACE per il versamento dell'IRAP, giugno 2015

CONSORZIO STUDI E RICERCHE FISCALI GRUPPO INTESA SANPAOLO, Circolare 1 luglio 2016, n. 2

MANGUSO, Aggregazioni al Sud: un regime "straordinario" di trasformazione in crediti di imposta delle DTA, in Il Fisco 31/2019

MANGUSO, Perdite e Ace, trasformazione delle Dta più efficace senza canone, in Il Sole 24 Ore, 26 marzo 2020
MICHELUTTI, Da favorire la trasformazione delle DTA nel consolidato fiscale, in Diritto Bancario, marzo 2020
ODETTO, Perdite fiscali ed eccedenze ACE trasformate in crediti d'imposta, in Eutekne.info, 17 marzo 2020
RUSSO V., La conversione delle DTA in crediti di imposta: da misura a regime a strumento di agevolazione, in Bilancio e reddito d'impresa, n. 8-9/2019

Istituti di diritto tributario e ragioni fiscali a supporto del sistema produttivo

Tax law provisions and tax rationale as a business support

THOMAS YANG

Abstract
Le misure adottate dal legislatore a fronte dell'emergenza sanitaria legata al COVID-19 consentono alcune brevi considerazioni sull'utilizzo di istituti da tempo disponibili nel sistema tributario per perseguire vantaggi che possono coincidere con quelli che la legislazione d'emergenza intende garantire. A tal proposito, si analizza il caso di un'operazione posta in essere al solo fine di ottenere benefici dal punto di vista della liquidità attraverso il regime del consolidato fiscale.
Parole chiave: emergenza coronavirus, liquidità, consolidato fiscale

Abstract
The law provisions set forth to face the emergency due to COVID-19 lead to some brief considerations on the legitimacy of the use of mechanisms already available in the tax system for the purpose of pursuing the same advantages that the emergency legislation intends to grant, analyzing in this regard the case of a reorganization carried out for the sole purpose of obtaining liquidity by joining the tax consolidation regime.
Keywords: *coronavirus emergency, liquidity, tax consolidation regime*

SOMMARIO: **1.** Legislazione d'emergenza ed istituti di sistema. - **2.** Cenni sul consolidato fiscale nazionale. - **3.** La formazione di un gruppo per finalità fiscali. - **4.** Cenni sull'indebito e sulla sostanza economica nell'abuso del diritto. - **5.** La *ratio legis* del consolidato fiscale. - **6.** Gli effetti del consolidato fiscale e la crisi post COVID-19. - **7.** Conclusioni.

1. All'ampia diffusione di imprese in difficoltà finanziaria, a causa dell'emergenza sanitaria dovuta al COVID-19, ha risposto il legislatore attraverso una legislazione d'emergenza (si vedano, in particolare, il d.l. n. 18/2020 – c.d. decreto "Cura Italia" -, il d.l. n. 23/2020 – c.d. decreto "Liquidità" – e da ultimo il d.l. n. 34/2020 – c.d. "Decreto Rilancio" -), nell'ambito della quale sono state adottate anche misure di natura fiscale.

In tale contesto, si considerino, ad esempio, le misure di sostegno finanziario alle imprese di cui all'art. 55 del d.l. n. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 27/2020, (sul punto, cfr., SILVANI, La nuova disciplina di trasformazione in credito di imposta delle DTA relative ad eccedenze ACE, in questo fascicolo), il cui scopo, secondo la relazione illustrativa, è quello di sostenere le imprese "*sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica*".

A margine di tali misure, è possibile rilevare come, in taluni casi, i medesimi vantaggi che la legislazione d'emergenza intende mettere a disposizione dei contribuenti (nella specie, il sostegno alla liquidità) possono essere ottenuti anche attraverso istituti già presenti nel sistema tributario, in grado di rispondere, al ricorrere di determinati presupposti, alle medesime esigenze.

Un supporto alla liquidità, ad esempio, potrebbe essere raggiunto attraverso il regime del consolidato fiscale nazionale previsto dagli artt. 117 e ss. del d.P.R. n. 917/1986 (di seguito, per brevità, "TUIR"), il quale può consentire alle imprese che lo applicano l'ottenimento di rilevanti vantaggi in termini di liquidità.

Ciò posto, si tratta di verificare in quale misura il consolidato fiscale possa legittimamente essere utilizzato per rispondere alle esigenze contingenti di molte imprese che, a causa dell'emergenza COVID-19, si trovano in difficoltà finanziaria e necessitano di risorse finanziarie.

2. Come noto, il consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR è un regime facoltativo che, al ricorrere di determinati presupposti oggettivi e soggettivi, può essere applicato sulla base di un'opzione vincolante ed irrevocabile per tre periodi d'imposta.

In particolare, il consolidato fiscale prevede una tassazione "di gruppo", che implica un prelievo da attuarsi rispetto ad un'unica base imponibile calcolata sommando algebricamente i redditi e le perdite fiscali delle imprese che hanno optato per tale regime (sui presupposti e sul funzionamento del regime del consolidato fiscale nazionale, *ex multis*, cfr., MORATTI, Il consolidato fiscale nazionale, Torino, 2013; GALARDO, Consolidato nazionale: novità applicative e aspetti internazionali, in Corr. Trib., 23/2017, pag. 1833 e ss.).

È appena il caso di notare che gli artt. 117 e ss. del TUIR e le relative disposizioni applicative – attualmente previste dal d.m. 1 marzo 2018, che ha sostituito il precedente d.m. 9 giugno 2004 – non forniscono una specifica definizione di "gruppo" (sul punto, cfr., FASOLI BRACCINI, Il consolidato fiscale nazionale e l'iscrizione del carico tributario nei singoli bilanci d'esercizio, in il fisco, 9/2004 , parte 1, pag. 1298 e ss.), ma si limitano a subordinare l'applicabilità del consolidato all'esistenza del controllo rilevante di cui all'art. 120 del TUIR (in proposito, cfr., SCIFONI-RIBACCHI, Verifica del requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, in Corriere Tributario, 23/2013, pag. 1833 e ss.).

Resta fermo che il gruppo di imprese, identificabile sulla base del controllo di cui all'art. 120 del TUIR, può non coincidere con l'insieme dei soggetti che effettivamente partecipano al consolidato fiscale, giacché quest'ultimo "*non obbliga al consolidamento di tutto il gruppo: l'opzione per il regime in parola, in altri termini, può essere esercitata anche soltanto da alcune delle società costituenti il gruppo (cd. principio del cherry picking)*" (così, Agenzia delle Entrate, Circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E).

Il consolidamento dei risultati fiscali all'interno della c.d. *fiscal unit*, dando luogo ad una compensazione intersogettiva tra redditi e perdite, comporta un vantaggio per le società che apportano reddito al consolidato, nella misura in cui tale reddito viene in tutto o in parte compensato dalle perdite apportate da altre società.

Di converso, le società che registrano perdite fiscali in costanza di consolidato sono private della possibilità di dedurre, in proprio e in periodi d'imposta futuri, le perdite utilizzate dalla *fiscal unit*, considerato lo "spossessamento" delle perdite che si verifica ai fini del calcolo della base imponibile di gruppo (sul punto, cfr., Agenzia delle Entrate, Circolare 9 marzo 2010, n. 9/E, nella quale viene precisato il principio di "*spersonalizzazione*" di redditi e perdite prodotti dagli enti partecipanti al consolidato).

Tuttavia, a tali enti, a fronte dello svantaggio subito in ragione dell'apporto di perdite fiscali al consolidato (o anche di taluni altri elementi rilevanti a fini reddituali, quali eccedenze di interessi passivi, interessi attivi o "ROL" ai sensi dell'art. 96, comma 14, TUIR, nonché eccedenze di ACE ai sensi dell'art. 6 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017, pur nei limiti di una loro immediata utilizzabilità ed al di fuori della "spersonalizzazione" che opera per le sole perdite prodotte in costanza di consolidato), può essere riconosciuta una remunerazione che, ai sensi dell'art. 118, comma 4 del TUIR, non è soggetta ad imposizione sui redditi entro il limite massimo dell'"*imposta teorica*" corrispondente agli elementi apportati al consolidato (così, Agenzia delle Entrate, Circolare n. 53/E del 2004).

In particolare, la remunerazione ricevuta dall'ente che ha apportato le perdite consiste in una somma di denaro detassata fino ad un ammontare massimo corrispondente a quello che, in assenza di conso-

lidato, sarebbe stato l'importo delle imposte anticipate eventualmente iscrivibili in bilancio a fronte di tali perdite (consentendo di ottenere, da tale punto di vista, benefici in parte coincidenti con quelli che, sulla base di differenti condizioni, l'art. 55 del d.l. n. 18/2020 intenderebbe garantire dal punto di vista della liquidità).

Su tali basi, è possibile notare come la suddetta remunerazione consenta un rilevante vantaggio in termini di liquidità per le imprese che registrino perdite fiscali in costanza di consolidato, le quali in questo modo non devono attendere esercizi futuri ed eventuali futuri redditi imponibili per poter ricavare un beneficio economico dalle perdite conseguite.

Va comunque considerato che la scelta di prevedere o meno una remunerazione per i vantaggi fiscali apportati alla *fiscal unit* è rimessa alla libertà negoziale degli enti che ne fanno parte, non essendo di per sé imposta da alcuna delle disposizioni che regolano il consolidato, cosicché i termini e l'ammontare di tale remunerazione sono definiti tramite appositi accordi o contratti di consolidamento (sul punto, *ex multis*, cfr., VENTRELLA, I vantaggi (tributari) compensativi tra autonomia negoziale e neutralità fiscale: il fragile equilibrio degli accordi di consolidamento, in Dir. Prat. Trib., 6/2019, pag. 2517 e ss.; TRETTEL, Accordi di consolidamento: irrilevanza fiscale condizionata per le somme in contropartita dei vantaggi trasferiti, in il fisco, 7/2019, pag. 667 e ss.; BURELLI, Consolidato nazionale e frammenti di autonomia privata nella determinazione della fattispecie imponibile, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 2/2009, pag. 265 e ss.; MICHELUTTI- PICCONE FERRAROTTI, Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti, in Corr. Trib., 35/2005, pag. 2766 e ss.).

3. Al riguardo, si consideri ora che le eccezionali circostanze che hanno fatto seguito al COVID-19 hanno determinato un significativo mutamento del precedente contesto economico e produttivo, stravolgendolo sotto molteplici aspetti, e, a fronte di ciò, molte imprese hanno dovuto rivedere il proprio modello organizzativo, in taluni casi valutando una vera e propria riorganizzazione.

Le attuali inedite circostanze economiche comportano, peraltro, incertezze per tutto il sistema produttivo, ivi incluse le imprese che pur non risentendo direttamente della crisi seguita al COVID-19 potrebbero subire un drastico ridimensionamento del giro d'affari laddove imprese loro clienti dovessero giungere a trovarsi in stato di insolvenza.

È proprio in tale contesto che assumono rilievo i potenziali benefici in termini di liquidità che possono essere ottenuti attraverso il consolidato fiscale.

In proposito, si può ipotizzare il caso di tre società – due sole delle quali in difficoltà finanziaria – i cui soci decidano di formare un gruppo di imprese al solo scopo di beneficiare del consolidato fiscale e che, a tal fine, costituita una "holding", vi conferiscano le rispettive partecipazioni – eventualmente modificando la decorrenza degli esercizi sociali di tutte le società interessate per poter applicare la tassazione di gruppo entro il più breve tempo possibile (ad esempio, prevedendo per tutte le società del gruppo una durata dell'esercizio sociale dal 1° luglio al 30 giugno di ciascun anno) -.

Va notato che, in tal caso, la scelta di formare un gruppo di imprese ed optare per il consolidato fiscale potrebbe, peraltro, essere motivata, anche esclusivamente, dai vantaggi in termini di liquidità che possono essere garantiti alle imprese partecipanti al consolidato che conseguano una perdita fiscale.

In virtù del consolidato fiscale, le società del neocostituito gruppo che conseguissero perdite fiscali potrebbero infatti vedersi riconoscere per le stesse un corrispettivo non soggetto a tassazione, ottenendo in tal modo un immediato flusso di liquidità.

Volendo fare un esempio numerico del caso ipotizzato, ed assumendo che la holding non apporti né reddito né perdite al consolidato, si potrebbe profilare il seguente scenario: laddove una consolidata apporti un reddito imponibile di Euro 1.000.000 e le altre due società apportino perdite fiscali complessive per Euro 1.000.000, sulla base di apposite pattuizioni e considerando un'aliquota IRES pari al 24%, le due società che hanno apportato perdite potrebbero vedersi riconoscere una remunerazione non soggetta a tassazione per un importo massimo complessivo di Euro 240.000.

4. Ciò posto, occorre verificare se il motivo alla base della decisione di creare il gruppo di imprese possa rendere, di per sé solo, l'operazione elusiva ai fini fiscali.

In particolare, si tratta di valutare se la scelta di formare un gruppo di imprese per il solo fine di consentire a queste ultime di accedere al regime della tassazione di gruppo – ed ai rispettivi potenziali benefici - possa rendere elusiva l'opzione per il consolidato fiscale.

A tal proposito, è opportuno richiamare, in via di estrema sintesi, i presupposti generali che consentono di qualificare una fattispecie come elusiva ai sensi dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 - senza alcuna pretesa di esaustività quanto alla nozione di abuso del diritto, considerata, peraltro, la vasta letteratura esistente, tanto riferita all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, quanto al previgente art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 - (*ex multis*, ad esempio, si vedano, MIELE, Abuso del diritto: quale certezza nei rapporti fra fisco e contribuente?, in Corr. Trib., 2/2020, pag. 125 e ss.; MATTERA, L'abuso del diritto: una categoria civilistica in campo tributario, in Contratto e Impresa, 1/2020, pag. 267 e ss.; DODERO, Abuso del diritto in attesa di scelte sistematiche, in Corr. Trib., 2/2019, pag. 156 e ss.; FALSITTA, Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 4/2018, pag. 333 e ss.; ASSONIME, Circolare n. 27 del 18 dicembre 2018; GALLO, L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nell'art. 10- bis dello statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni, in Rass. Trib., 2/2018, pag. 271 e ss.; BORIA, L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 6/2017, pag. 665 e ss.; GALLO, Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 4/2017, pag. 429 e ss.; ASSONIME, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016; AA.VV. Abuso del diritto ed elusione fiscale, a cura di Della valle - Ficari e Marini, Torino, 2017; CONTRINO, La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta, in Dir. Prat. Trib., 4/2016, pag. 1407 e ss.; GALLO, La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, in Rass. Trib., 6/2015, pag. 1315 e ss.; MAISTO (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario, in Quaderni Riv. Dir. Trib., Milano, 2009).

Innanzitutto, si rileva che, ai sensi del comma 1 dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, e ss.mm., sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria le operazioni "*prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*".

Sulla base di tale norma, l'Agenzia delle Entrate ha elaborato un criterio di analisi da seguire in modo "*standardizzato*" (così, DODERO, op. ult. cit., *passim*), in virtù del quale la verifica dell'abusività di una fattispecie deve partire dalla verifica dell'esistenza di tutti e tre gli elementi costitutivi dell'abuso richiesti dalla legge: (i) il carattere "indebito" del vantaggio fiscale, (ii) l'assenza di "sostanza economica" e (iii) l'essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale.

Ebbene, la fattispecie vagliata non può essere considerata elusiva laddove manchi anche uno solo dei predetti elementi (così, Agenzia delle Entrate, Risoluzione 17 ottobre 2016, n. 93/E; l'Agenzia delle Entrate ha ribadito tale posizione anche in successivi documenti, come ad esempio nella Risoluzione 25 luglio 2017, n. 97/E e nella più recente Risoluzione 17 maggio 2018, n. 40/E), fermo restando che, come evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate, ai sensi del comma 3 dell'art. 10-*bis*, legge n. 212/2000, non può pervenirsi ad un giudizio di elusività laddove alla base della fattispecie vagliata siano poste valide e non marginali ragioni extrafiscali.

Ciò posto, un'operazione non può essere considerata elusiva nel caso in cui non implichi alcun vantaggio fiscale qualificabile come "indebito", ovvero nel caso in cui sia caratterizzata da "sostanza economica".

Quanto all'"indebito", va notato come la relazione illustrativa al decreto - il d.lgs. n. 128/2015 - con cui è stato introdotto l'art. 10-*bis* all'interno della legge n. 212/2000 indichi che sussiste un preciso rapporto fra la natura indebita di un dato vantaggio e la *ratio* della normativa riguardante il vantaggio stesso, giacché vi può essere un vantaggio fiscale indebito solamente quando vi sia un contrasto tra vantaggio e *ratio* della norma fiscale (in tal senso, è stato rilevato che "*il discrimine tra lecito risparmio d'imposta e abuso del diritto è la congruenza o meno della condotta con la ratio della normativa tri-*

butaria coinvolta, ossia […] *il carattere "indebito" o meno del risparmio*", così, CONTRINO, op. ult. cit., pag. 1414).

La "*ratio*" a cui fare riferimento, pertanto, deve essere ricercata vagliando l'"*intenzione del legislatore*", essendo richiesto all'interprete di individuare la funzione per la quale la norma è stata introdotta nell'ordinamento (la *ratio legis* infatti va individuata considerando le "*finalità della norma nel contesto del tributo, o del sottosistema di regole di funzionamento di un tributo, in cui la norma stessa è collocata*", così, ASSONIME, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, pagg. 46-47).

Ebbene, solo dopo aver individuato la *ratio* di una norma, è possibile stabilire se un vantaggio ad essa connesso sia da considerare indebito, poiché si è in presenza di un indebito solo laddove ricorra un "*vantaggio non voluto dal legislatore fiscale*" (così, la relazione illustrativa al d.lgs. n. 128/2015). In tal senso, emerge come la *ratio* di una norma fiscale si ponga su un piano oggettivo, strutturalmente differente da quello soggettivo sul quale invece si pongono i motivi delle scelte dei contribuenti, di modo che, in linea di principio, gli intenti particolari perseguiti non assumono rilievo rispetto al carattere debito o indebito di un dato vantaggio fiscale (in proposito, cfr., GIOVANNINI, L'abuso del diritto tributario, in Dir. Prat. Trib., 3/2016, pag. 901, laddove in particolare si rileva che "*il vantaggio è indebito in quanto la condotta aggira la legge*").

Parimenti, si comprende che laddove sia accertata la violazione della *ratio* di una norma, l'eventuale conseguente vantaggio fiscale resta "indebito" a prescindere dagli intenti che hanno motivato la violazione - fermo invece restando che motivi extrafiscali non marginali, per espressa previsione del comma 3 dell'art. 10-*bis*, legge n. 212/2000, possono consentire di escludere l'abusività di un'operazione per la quale siano stati nondimeno riscontrati tutti e tre gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale, ivi incluso il carattere indebito del vantaggio fiscale -.

Su tali basi, può osservarsi come l'irrilevanza degli intenti dei contribuenti rispetto al carattere debito o indebito di un vantaggio fiscale valga anche laddove l'unico motivo della condotta di un contribuente sia quello di ottenere un vantaggio fiscale (sul punto, cfr., GIUSTI, Assenza di sostanza economica e indebito vantaggio fiscale nel nuovo abuso del diritto tributario, in Dir. Prat. Trib., 4/2018, pag. 1443, laddove viene osservato che, al ricorrere di tutti gli ulteriori presupposti, una fattispecie "*si rivela abusiva laddove il vantaggio fiscale conseguito si riveli contrario alla ratio delle norme tributarie applicabili ed ai principi del sistema e non, invece, quando l'articolazione dei vari passaggi tradisca un intento esclusivamente o prevalentemente fiscale*").

La *ratio legis* assume, con ciò, una centrale rilevanza anche al fine di valutare, alla luce della normativa antiabuso di cui all'art. 10-*bis*, legge n. 212/2000, la legittimità della scelta di avvalersi di agevolazioni fiscali o regimi opzionali previsti dall'ordinamento.

In tal senso, a fronte di un'operazione priva di sostanza economica posta in essere al solo fine di ottenere il vantaggio fiscale previsto in virtù di un'agevolazione o di un regime opzionale, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe disconoscere il vantaggio conseguito laddove lo stesso fosse conforme alla *ratio* della normativa fiscale che lo consente (in proposito, con Risoluzione 3 novembre 2016, n. 101/E, l'Agenzia delle Entrate ha escluso l'elusività di una riorganizzazione posta in essere al solo scopo di beneficiare del regime di assegnazione agevolata previsto ai sensi dell'art. 1, commi 115-120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208; sul punto, si veda inoltre LEO, La trasformazione regressiva tra contestazioni di elusività e clausola di salvaguardia, in Corr. Trib., 3/2020, pag. 217 e ss., dove si osserva che "*pare emergere un generale favore dell'Amministrazione finanziaria verso quelle operazioni idonee a porsi nella condizione di fruire di un regime opzionale ancorché agevolativo*").

Per altro verso, quanto alla "sostanza economica", ai fini in oggetto, è appena il caso di richiamare uno dei due indici di mancanza di sostanza economica che sono indicati a titolo esemplificativo dall'art. 10-*bis*, comma 2, lettera a), della legge n. 212/2000, ovverosia la "*non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*".

In proposito, l'Agenzia delle Entrate, argomentando *a contrario*, ha escluso l'elusività di fattispecie che, pur consentendo vantaggi fiscali indebiti, siano realizzate mediante l'utilizzo di strumenti giuridici in modo conforme alle "*normali logiche di mercato*", ravvisando in tali casi la sussistenza della neces-

saria sostanza economica (si veda, ad esempio, la Risposta ad interpello n. 537 del 24 dicembre 2019 dell'Agenzia delle Entrate, laddove, in presenza un risparmio d'imposta qualificato come indebito, è stata nondimeno esclusa l'elusività della fattispecie vagliata essendo l'indebito vantaggio ottenuto "*mediante l'utilizzo di uno strumento giuridico che appare conforme a normali logiche di mercato*").

Pur considerata la genericità del riferimento normativo a "*normali logiche di mercato*" (sul punto, è stato rilevato che il riferimento risulta di una "*genericità fin troppo evanescente*" dovendosi porre quale limite alla libertà di iniziativa economica sancita dall'art. 41 Cost., così, RUSSO P., Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi, in Dir. Prat. Trib., 1/2016, pag. 5), il riferimento stesso pare comunque richiedere che il vaglio delle fattispecie considerate avvenga alla luce di una "*logica di normalità imprenditoriale*" (così, CONTRINO- MARCHESELLI, Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato", in Corr. Trib., 37/2015, pag. 3787 e ss.).

Ciò posto, occorre domandarsi se in un contesto quale è quello della crisi seguita al COVID-19 i criteri di "normalità economica" non si debbano ragionevolmente attagliare alle circostanze economiche in concreto esistenti, così da valutare la sussistenza di sostanza economica sulla base di una "normalità" parametrata alle condizioni effettive del mercato considerato (per un'analisi dei termini che compongono il sintagma "*normali logiche di mercato*", si veda, MISCALI, Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario, in Dir. Prat. Trib., 4/2017, pag. 1385 e ss.).

5. Tutto ciò posto, si osserva che la "*ratio*" del consolidato fiscale deve essere ricercata partendo dalla relazione illustrativa al d.lgs. n. 344/2003, che ha introdotto nel sistema dell'imposizione sui redditi il regime della tassazione di gruppo.

Nella relazione, in particolare, è precisato che "*l'introduzione della tassazione consolidata concretizza il naturale riconoscimento fiscale del gruppo di imprese ed è atta a rendere il sistema tributario italiano omogeneo a quelli più efficienti in essere nei Paesi membri dell'Unione europea*".

È dunque possibile rilevare come la *ratio* che fonda il diritto di optare per la disciplina del consolidato fiscale nazionale sia riconducibile alla funzione di garantire un riconoscimento tributario alla realtà economica dei gruppi di imprese - fermi restando i puntuali obblighi e vincoli previsti dalle varie disposizioni normative che compongono la disciplina del consolidato e che sono a loro volta sorretti da altrettante *rationes* particolari, logicamente operanti solo laddove vi sia il diritto di optare per il consolidato (si consideri, ad esempio, la *ratio* del vincolo di durata triennale dell'opzione per il consolidato "*riconducibile a una logica di cautela fiscale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione a tale procedura per quei soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente "transitano" all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla predetta procedura",* così la relazione illustrativa al d.lgs. n. 344/2003) -.

Considerata pertanto la *ratio* alla base della tassazione di gruppo, è possibile notare che se da un lato la normativa del consolidato fiscale realizza pianamente la sua funzione ove applicata ad un gruppo di imprese, dall'altro, ai fini del carattere debito o indebito dei vantaggi derivanti da tale regime, a nulla rilevano i motivi contingenti che ne abbiano determinato l'applicazione né, a maggior ragione, quelli che abbiano condotto alla formazione del gruppo.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, pronunciandosi su un'operazione che prevedeva una riorganizzazione della struttura partecipativa funzionale all'accesso al consolidato, si è espressa in ordine al carattere debito o indebito dell'eventuale vantaggio fiscale a ciò conseguente, rilevando la coerenza di tale riorganizzazione con "*la ratio legis delle norme sul consolidato fiscale perché posta in essere attraverso una serie di atti legittimi",* precisando, altresì, che "*l'eventuale risparmio d'imposta derivante dall'accesso al consolidato fiscale e, in particolare, dalla compensazione intersoggettiva dei redditi e delle perdite, non può considerarsi "indebito" in quanto trattasi di un vantaggio offerto dallo stesso sistema tributario e quindi non contrario ad esso*" (così, Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 40/E del 2018).

In termini più generali, nel contesto della citata Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre puntualmente confermato quanto indicato nella propria Circolare 16 marzo 2005, n. 10/E, ribadendo che la

riorganizzazione dell'assetto partecipativo al fine di accedere alla tassazione di gruppo non può ritenersi di per sé un comportamento elusivo.

6. In aggiunta, va rilevato come la formazione di un gruppo di imprese e la successiva opzione per il consolidato fiscale risultino, ordinariamente, strumenti coerenti rispetto all'obiettivo economico del rafforzamento della solidità finanziaria delle imprese che vi partecipano.

A maggior ragione, nella prospettiva della crisi post COVID-19, l'eventuale riorganizzazione dell'assetto partecipativo e l'opzione per la tassazione di gruppo, effettuate in ragione degli effetti che il consolidato fiscale consente di ottenere rispetto alla liquidità per le imprese che registrino perdite fiscali, consisterebbero in un utilizzo di strumenti giuridici pienamente conforme alle normali logiche di mercato, trattandosi di atti intesi a supportare tanto la sopravvivenza quanto il rafforzamento finanziario delle imprese partecipanti alla tassazione di gruppo.

In tal modo, gli effetti stessi che il consolidato fiscale può consentire in termini di liquidità si porrebbero quale ragionevole obiettivo economico in grado di caratterizzare di sostanza economica una riorganizzazione intesa a consentire ad una o più imprese in difficoltà finanziaria nella crisi post COVID-19 di accedere alla tassazione di gruppo.

7. In conclusione, gli eventuali vantaggi ottenuti nell'ambio di un gruppo di imprese formato al solo fine di accedere al regime del consolidato fiscale non possono per ciò solo essere qualificati come indebiti. In tal senso, il consolidato fiscale può essere validamente utilizzato per perseguire taluni dei vantaggi che la legislazione emergenziale intende offrire alle imprese che necessitano di liquidità, e, nel contesto della crisi post COVID-19, il perseguimento dei potenziali effetti del consolidato fiscale in termini di liquidità potrebbe risultare di per sé una ragione idonea ad escludere qualsivoglia elusività fiscale rispetto a riorganizzazioni poste in essere al fine di accedere alla tassazione di gruppo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, Circolare n. 27 del 18 dicembre 2018
ASSONIME, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016
BORIA, L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 6/2017, pag. 665 ss.
BURELLI, Consolidato nazionale e frammenti di autonomia privata nella determinazione della fattispecie imponibile, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 2/2009, pag. 265 ss.
CONTRINO, La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta, in Dir. Prat. Trib., 4/2016, 1407
CONTRINO-MARCHESELLI, Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato", in Corr. Trib., 37/2015, pag. 3787 ss.
DODERO, Abuso del diritto in attesa di scelte sistematiche, in Corr. Trib., 2/2019, 156 ss.
FALSITTA, Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 4/2018, 333 ss.
FASOLI BRACCINI, Il consolidato fiscale nazionale e l'iscrizione del carico tributario nei singoli bilanci d'esercizio, in il fisco, 9/2004, parte 1, 1298 ss.
GALARDO, Consolidato nazionale: novità applicative e aspetti internazionali, in Corr. Trib., 23/2017, 1833 ss.
GALLO, Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale, in Riv. Dir. Trib., Fascicolo 4/2017, 429 ss.
GALLO, L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nell'art. 10- bis dello statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni, in Rass. Trib., 2/2018, 271 ss.
GALLO, La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, in Rass. Trib., 6/2015, 1315 ss.
GIOVANNINI, L'abuso del diritto tributario, in Dir. Prat. Trib., 3/2016, 895

GIUSTI, Assenza di sostanza economica e indebito vantaggio fiscale nel nuovo abuso del diritto tributario, in Dir. Prat. Trib., 4/2018, 1437 ss.
LEO, La trasformazione regressiva tra contestazioni di elusività e clausola di salvaguardia, in Corr. Trib., 3/2020, 217 ss.
MAISTO (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario, in Quaderni Riv. Dir. Trib., Milano, 2009
MATTERA, L'abuso del diritto: una categoria civilistica in campo tributario, in Contratto e Impresa, 1/2020, 267 ss.
MICHELUTTI-PICCONE FERRAROTTI, Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti, in Corr. Trib., 35/2005, 2766 ss.
MIELE, Abuso del diritto: quale certezza nei rapporti fra fisco e contribuente?, in Corr. Trib., 2/2020, 125 ss.
MISCALI, Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario, in Dir. Prat. Trib., 4/2017, 1385 ss.
MORATTI, Il consolidato fiscale nazionale, Torino, 2013
SCIFONI, RIBACCHI, G. Verifica del requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, in Corriere Tributario, 23/2013, 1833 ss.
SILVANI, La nuova disciplina di trasformazione in credito di imposta delle DTA relative ad eccedenze ACE, in questo fascicolo
TRETTEL, Accordi di consolidamento: irrilevanza fiscale condizionata per le somme in contropartita dei vantaggi trasferiti, in il fisco, 7/2019, 667 ss.
VENTRELLA, I vantaggi (tributari) compensativi tra autonomia negoziale e neutralità fiscale: il fragile equilibrio degli accordi di consolidamento, in Dir. Prat. Trib., 6/2019, 2517 ss.

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

PRINCIPI GENERALI

La Cassazione respinge l'interpretazione sistematica "indefinita" proposta dall'Amministrazione finanziaria

The Court of Cassation rejects the systematic "indeterminate" interpretation proposed by Tax authorities

(commento a Cass., sez. trib., 12 novembre 2019, n. 29164)

VITO VELLUZZI

Abstract
La Cassazione respinge l'interpretazione sistematica proposta dall'Agenzia, considerandola indefinita e per ciò inadeguata. In questo commento si sostiene che la tesi della Cassazione è corretta, poiché l'Agenzia si è limitata a menzionare l'interpretazione sistematica senza argomentare quale sia il significato del sintagma "interpretazione sistematica". Meno convincenti, sono, invece, i passaggi della sentenza dedicati all'art. 12, comma 1 delle Preleggi, in particolare alle nozioni di interpretazione estensiva e letterale. Questi passaggi risultano, a seconda dei casi, incongruenti o superflui.
Parole chiave: interpretazione sistematica, interpretazione letterale, interpetazione estensiva

Abstract
The Court of Cassation rejects the systematic interpretation proposed by the Agency considering it indeterminate and therefore inadequate. This comment argues that the Cassation's thesis is correct, since the Agency limited itself to mentioning the systematic interpretation without arguing what is the meaning of "systematic interpretation". Less convincing, however, are the steps of the decision referred to article 12, paragraph 1 of the Preleggi*, with regard to the notions of extensive and literal interpretation. These steps are, according to the circumstances, incoherent or superfluous.*
Keywords*: systematic interpretation, literal interpretation, extensive interpretation*

SOMMARIO: 1. Il caso e la normativa rilevante - **2.** I tipi dell'interpretazione sistematica e i difetti della proposta dell'Agenzia. - **3.** Il ruolo delle risoluzioni interpretative dell'Agenzia. - **4.** Una incongrueza e un fuor d'opera. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. La sentenza tratta alcune questioni in tema di interpretazione delle disposizioni normative tributarie (MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003). La pronuncia ha origine da una vicenda piuttosto semplice. L'Agenzia delle Entrate ricorre per Cassazione contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte che, confermando la decisione di primo grado, ha accolto il ricorso di una S.r.l. "*avverso la cartella di pagamento (...) con la quale erano recuperate le detrazioni (...) per le agevolazioni riconosciute dalla L. 296 del 2006, art. 1, comma 344, con interessi e sanzioni*". L'Ufficio sostiene che le detrazioni recuperate riguardavano immobili della società concessi in locazione a terzi, qualificabili quindi come "beni merce" e per questo non ammessi al beneficio del-

la detrazione. A detta dell'Agenzia l'agevolazione riguarderebbe solo gli interventi di riqualificazione energetica eseguiti sui beni strumentali dell'impresa e non anche sui beni merce. La disposizione normativa principale è costituita, dunque, dall'art. 1, comma 344 e ss. della L. n. 296 del 2006 che ha previsto per le spese documentate sostenute entro il 31 dicembre del 2007, relative a interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, la detrazione dell'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi a carico del contribuente. Va poi considerato pure l'art. 2, comma 1, lett. a) e lett. b) del D. M. economia e finanze del 19 febbraio del 2007 attuativo dell'articolo di legge sopra menzionato. Il Decreto ministeriale, infatti, indica quali soggetti ammessi alla detrazione le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa e i soggetti titolari di redditi d'impresa che abbiano sostenuto spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti. L'art. 2, comma 2, del medesimo decreto precisa, inoltre, che se gli interventi sono eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, la detrazione compete all'utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società concedente.

2. La Cassazione respinge il ricorso sostenendo che l'interpretazione sistematica proposta dall'Agenzia è "indefinita" e per questo inadatta a giustificare l'attribuzione di significato desiderata dall'Amministrazione, forse inadatta a giustificare una qualsivoglia attribuzione di significato alle disposizioni normative coinvolte (v. CANALE-TUZET, La giustificazione della decisione giudiziale, Torino, 2019; DICIOTTI, Interpretazione della legge e discorso razionale, Torino, 1999; GUASTINI, Interpretare e argomentare, Milano, 2011; LUZZATI, Del giurista interprete. Linguaggio, tecniche e dottrine, Torino, 2016). L'interpretazione sistematica dell'Agenzia non permette, secondo i giudici di legittimità, di fondare la rilevanza della distinzione tra beni merce e beni strumentali ai fini della detrazione in questione. In effetti, se si accredita la ricostruzione fatta dalla Corte, l'Agenzia si è limitata ad affermare l'esistenza di esigenze sistematiche e la conseguente necessità di una interpretazione sistematica delle disposizioni normative. L'argomentazione interpretativa richiede, però, maggiori sforzi, il mero richiamo all'interpretazione sistematica non è sufficiente. Vi sono, infatti, vari modi di intendere l'interpretazione sistematica e ciascun modo è legato a una differente nozione di "sistema". Si possono opportunamente distinguere quattro tipi di interpretazione sistematica: a) sistematico-testuale; b) sistematico-logica; c) sistematico-teleologica; d) sistematico-dogmatica (VELLUZZI, Interpretazione sistematica e prassi giurisprudenziale, Torino, 2002).

Nell'interpretazione sistematico-testuale il sistema di riferimento dell'interprete è costituito dal testo normativo considerato come "mero testo", ossia come insieme di enunciati tra loro connessi e parte del medesimo discorso. Una tecnica interpretativa di natura sistematico testuale è, per esempio, la *sedes materiae*. Nell'interpretazione sistematico-logica l'interprete ritiene che sia caratteristica rilevante del sistema giuridico l'assenza di antinomie, per cui si adopera per prevenirle. Una tecnica interpretativa logico sistematica ben conosciuta è, appunto, l'argomento della coerenza rivolto ad evitare le antinomie tra norme. Nell'interpretazione sistematico-teleologica il sistema di riferimento dell'interprete è costituito dalle finalità che accomunano un settore disciplinare, una parte o l'intero sistema giuridico. In questo caso entrano in gioco tecniche interpretative teleologiche che considerano lo scopo che accomuna o gli scopi che accomunano più norme. Nell'interpretazione sistematico-dogmatica il sistema di riferimento dell'interprete è costituito dalla "costruzione concettuale" da lui stesso operata o mutuata da altri. Si pensi all'impiego interpretativo di concetti non presenti nel lessico legislativo come, per citarne uno, il concetto di presupposizione nel diritto dei contratti.

L'argomentazione interpretativa sostenuta per via sistematica richiede, dunque, almeno il chiarimento del sistema assunto come riferimento e l'uso di tecniche interpretative a esso connesse. Asserire che un'interpretazione è sistematica dice molto poco: si tratta di una formula sicuramente evocativa, ma non adeguatamente esplicativa se priva di ulteriori sostegni. Invocare il sistema non legittima di per sé l'attribuzione di significato alle disposizioni normative, anzi impone un impegno argomentativo rivolto a mostrare le ragioni del sistema richiamato, poiché il mero uso del sintagma "interpretazione

sistematica" non costituisce una buona ragione, forse nemmeno una ragione, a favore di un'attribuzione di significato.

Appare del tutto appropriata, dunque, la stigmatizzazione della Cassazione in termini di "interpretazione sistematica indefinita" riguardo a quanto sostenuto dall'Agenzia, poiché la stessa Agenzia non si preoccupa di indicare il sistema rilevante e le ragioni del suo utilizzo per accreditare l'interpretazione delle disposizioni normative interessate. In sintesi: se l'interpretazione sistematica va presa sul serio, allora bisogna usarla correttamente e non farne un mero espediente retorico.

3. Vi sono almeno altre due questioni affrontate dai giudici di legittimità rispetto al quadro normativo di riferimento meritevoli di attenzione: a) il ruolo delle risoluzioni interpretative dell'Agenzia; b) l'interpretazione dell'art. 12, comma 1, delle Preleggi.

Sul primo punto la Cassazione ribadisce quanto ha già detto in varie occasioni, ossia che l'interpretazione di disposizioni normative contenuta nelle risoluzioni non è vincolante per i destinatari e per i giudici (FALSITTA, Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008; STEVANATO, Fondamenti di diritto tributario, Firenze, 2019). Questa tesi è riconducibile al generale principio per cui "*l'amministrazione non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute*", principio da cui segue, appunto, che "*la cosiddetta interpretazione ministeriale (...) sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici*" (così, tra le tante, Cass., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10488).

4. Più delicata è, invece, la questione dell'interpretazione dell'art. 12, comma 1 delle Preleggi, o meglio del rapporto tra l'interpretazione dell'art. 12, comma 1 delle Preleggi adottata dalla Cassazione e le tecniche interpretative utilizzate nella motivazione (VELLUZZI, Le Preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica, Pisa, 2013). Per un verso, infatti, i giudici sostengono che l'esito interpretativo da loro prescelto è frutto sia dell'interpretazione letterale, sia dell'interpretazione teleologica delle disposizioni normative. Per l'altro verso sostengono, però, il primato dell'interpretazione letterale su qualsiasi altra interpretazione (sistematica, ma anche teleologica) e la necessità, imposta proprio dall'art. 12, comma 1 delle Preleggi, di arrestarsi alla medesima interpretazione letterale salvo che la "lettera" della disposizione non sia chiara e si mostri, invece, ambigua. La questione decisa dai giudici nella sentenza ricadrebbe, a quanto pare, tra quelle in cui l'interpretazione letterale conduce a un esito chiaro.

Emerge qui una incongruenza. È opportuno andare un po' più a fondo. La Corte riproduce un consolidato orientamento maturato in seno alla stessa Cassazione riguardo al rapporto tra i criteri interpretativi regolati dall'art. 12, comma 1 delle Preleggi. Non si può indugiare sui tratti problematici della nozione di significato chiaro e sull'equivalenza tra significato proprio delle parole e significato letterale, il discorso porterebbe troppo lontano. Si debbono, però, sottolineare due aspetti che possono suscitare delle perplessità. Il primo è il seguente. Se appellarsi alla lettera quando essa è chiara esaurisce il compito dell'interprete, per quale ragione spendere articolate, e sia detto per inciso: convincenti, considerazioni teleologiche? La Corte, infatti, si diffonde a lungo per mostrare come quel modo di intendere la lettera, ovvero come insieme di significati chiaramente ascrivibili alle disposizioni normative, sia perfettamente collimante con le finalità perseguite dal legislatore e all'individuazione delle finalità perseguite dal legislatore dedica ampio spazio. Il secondo aspetto discutibile è questo. Si è appena detto, che la Cassazione sembra intendere il significato letterale come l'insieme dei significati chiaramente attribuibili alla disposizione normativa. Proprio perché le disposizioni normative oggetto di interpretazione si riferiscono a tutti i beni e non distinguono, quindi, tra beni strumentali e beni merce, "*l'indefinita interpretazione sistematica*" dell'Agenzia non è in grado di accreditare la scelta di un significato meno ampio capace di escludere alcuni beni dal benefico fiscale. In questo caso l'accoglimento della tesi dell'Agenzia avrebbe comportato un esito restrittivo dell'interpretazione rispetto a quello scelto dai giudici di legittimità, non un esito estensivo, per cui la parte della motivazione nella quale si vuole scongiurare un'interpretazione estensiva o l'analogia è, a conti fatti, un fuor d'opera.

5. Per concludere. Bene ha fatto la Cassazione a censurare l'interpretazione sistematica "indefinita" dell'Amministrazione. I giudici hanno fatto altrettanto bene a non limitarsi alla censura, costruendo un'argomentazione piuttosto ricca tesa ad accreditare l'esito interpretativo preferito con un certo modo di intendere il significato letterale e con un'articolata analisi delle finalità perseguite dal legislatore. È pure apprezzabile l'impegno dei giudici rivolto a mostrare che lettera e scopo conducono in maniera coerente al medesimo risultato interpretativo. Tuttavia, all'interno di questo percorso alcuni passaggi, in particolare quelli riguardanti l'art. 12, comma 1 delle Preleggi e l'interpretazione estensiva, appaiono incongruenti o superflui.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CANALE-TUZET, La giustificazione della decisione giudiziale, Torino, 2019
DICIOTTI, Interpretazione della legge e discorso razionale, Torino, 1999
FALSITTA, Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008
GUASTINI, Interpretare e argomentare, Milano, 2011
LUZZATI, Del giurista interprete. Linguaggio, tecniche e dottrine, Torino, 2016
MELIS, L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2003
STEVANATO, Fondamenti di diritto tributario, Firenze, 2019
VELLUZZI, Interpretazione sistematica e prassi giurisprudenziale, Torino, 2002
VELLUZZI, Le Preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica, Pisa, 2013

PRINCIPI GENERALI

'Liquinomics' e 'Iva a doppia aliquota': un discorso sulla «creazione di valore» (1) (2)

'Liquinomics' and 'Double-rate VAT': a discussion about «value-creation»

MARCO VERSIGLIONI

Abstract

'Reddito liquido familiare', 'Reddito liquido personale', 'Ritenuta d'acconto personalizzata sul reddito liquido', 'Reddito liquido digitale' e 'Valore aggiunto liquido' sono nuovi concetti che si aggiungono al 'Sistema di tassazione del reddito liquido' - LITS - già concepito per le imprese e che emergono ragionando sul rapporto tra «capacità contributiva» e 'reddito liquido' e sul rapporto tra 'reddito liquido' e «creazione di valore». '*Liquinomics*' è il nome dell'insieme concettuale delle *Tax Policies* concentrate sui 'flussi di liquidità'. La 'Royalty sul *data mining*' è un modo comune per porre un'obbligazione su chi - creando 'valore' - estrae il 'dato grezzo' che per altri non avrebbe 'valore' senza l'azione di chi lo estrae. L''Iva a doppia aliquota', posta la distinzione tra 'valore formale' e 'valore sostanziale', concettualizza, più in generale, un modo di salvaguardare la liquidita erariale con finalità antifrode, antievasione e semplificatorie.

Parole chiave: liquinomics, flussi di liquidità, Iva a doppia aliquota,creazione di valore

Abstract

'Family Liquid Income', 'Personal Liquid Income', 'Personalized Withholding Tax on Liquid Income', 'Data mining royalty', 'Digital liquid income' and 'Liquid Added Value' are new concepts added to the 'Liquid Income Taxation System' - LITS - already designed for business activities, concepts that have emerged from reflections on the relationship between «ability to pay» and 'Liquid Income' and the relationship between 'Liquid Income' and «value-creation». 'Liquinomics' is the name of the conceptual set of Tax Policies focused on 'liquidity flows'. The 'Royalty on data mining' is a common way to place an obligation on those who - creating 'value' - extract the 'raw data' that for others would have no 'value' without their action. The 'Double-rate VAT', established the distinction between 'formal value' and 'substantial value', conceptualizes, more generally, a way of safeguarding the liquidity of VAT Revenue with the purpose of anti-fraud, anti-evasion and simplification.

Keywords: liquinomics, liquidity flows, double-rate Vat, value creation

SOMMARIO: **1.** Introduzione - **2.** Premessa (skippabile): 'logiche del valore', «creazione di valore» e 'reddito liquido' - **3.** *'Liquinomics'* ed altro: 'Reddito liquido familiare', 'Reddito liquido personale' e 'Ritenuta d'acconto personalizzata sul reddito liquido' ('*Family liquid income*', '*Personal liquid income*' and *'Personalized withholding tax on liquid income*') - **4.** (*Segue*): 'Royalty sull'e-

(1) Testo della relazione predisposta per la discussione che sarà oggetto del Convegno indicato nel testo.

(2) I termini, le espressioni e gli enunciati posti tra 'apicetti' identificano nomi, idee, concetti e metodi propri dell'autore del presente lavoro; come tali, sono utilizzabili solo con riproposizione degli apicetti e con richiamo espresso del loro autore.

strazione del dato grezzo' e 'Reddito liquido digitale' ('*Data mining royalty*' and '*Digital liquid income*') - **5.** (*Segue*): 'Valore aggiunto liquido' ('*Liquid added value*') - **6.** (*Segue*) 'Iva a doppia aliquota' ('*Double-rate VAT*') - **7.** Saluti conclusivi

1. Alcuni giorni fa, ho ricevuto il gradito invito a intervenire come *discussant* nel convegno, su "*Imposizione tributaria e creazione di valore*", che si svolgerà il 24 gennaio 2020 a Milano, presso l'Università Cattolica, su iniziativa dell'Associazione dei Professori di Diritto Tributario.

Si tratta di un convegno dedicato allo studio di riforme fiscali *in fieri* e che sono attualmente oggetto di esame in varie sedi (internazionali, europee e nazionali). La vastità del tema, la prossimità dell'evento e la ristrettezza dell'oggetto della relazione suggeriscono di porre un limite di metodo: aggiungere qualche nuova idea a mie precedenti idee sul concetto di '*reddito liquido*' e introdurre, sempre nell'ambito di quel filone di ricerca, esteso, però, anche ai '*flussi di liquidità dello Stato*', alcune nuove idee in materia di iva e di tassazione del *data mining* e dei *digital services*.

Poiché si tratta di mere provocazioni, con un po' di ironia, chiamo l'insieme di tutte queste idee '*liquinomics'* (3).

Nel 2014 formulai l'ipotesi del '*Sistema di tassazione del reddito liquido*' ('*Liquid Income Taxation System*' - *LITS*) (4) destinato alle imprese, qualunque fosse la loro forma o la loro dimensione, ma il nucleo concettuale a struttura liquida ('*liquid base tax structure*') ben può costituire carattere comune a molteplici misure di politica fiscale.

A tal proposito, colgo l'occasione per segnalare che su impulso del prof. Franco Gallo è in fase di costituzione una Commissione di studio sul '*Sistema di tassazione del reddito liquido*' che sarà da me presieduta e alla quale parteciperanno, almeno stando alle adesioni sin qui manifestate, docenti di Diritto tributario e di Scienza delle Finanze, esperti che hanno operato a livello governativo, nonché, come sarebbe auspicabile, personalità dell'Agenzia delle Entrate. Nel corso dei lavori della Commissione, saranno via via pubblicati sul sito '*redditoliquido.it*' (https://www.versiglioni.info/redditoliquido/) gli avanzamenti destinati alla discussione congressuale che avessero raggiunto un adeguato grado di stabilità. Nella logica volutamente inclusiva che animerà la ricerca, tutti coloro che fossero interessati potranno, previa registrazione, segnalare sul sito osservazioni e suggerimenti dei quali si terrà conto ai fini della predisposizione del Report finale che sarà inizialmente presentato, discusso e approvato nel corso di un convegno che si terrà presso l'Università di Perugia e che potrà essere poi dibattuto e implementato nelle sedi universitarie che fossero interessate al tema.

2. Se l'intento è individuare e definire, nell''*ambito di esistenza*' della «*capacità contributiva*» e dunque del «tributo», il rapporto tra '*reddito liquido*' e «*creazione di valore*», allora, occorre prima definire e concettualizzare le due 'cose': '*valore*' e '*reddito liquido*' e poi studiarne la relazione (di inclusione o di esclusione). In pratica, occorre comprendere se la creazione di '*reddito liquido*' implichi

(3) Attribuire qui a questo insieme coeso di idee il nome di '*liquinomics*' (= '*liquidity+economics*') può essere utile per disporre di un unico termine di riferimento per più cose appartenenti allo stesse insieme di possibili misure di politica fiscale basate sul concetto di '*reddito liquido*'. Chiedo scusa a Chris, un amico americano, conosciuto a Cambridge e ospitato per qualche giorno a Perugia. In effetti, egli, ascoltate e discusse queste idee, dette loro nome '*marconomics*' e mi fece promettere che così avrei dovute chiamarle in caso di pubblicazione. Va bene l'umorismo, accetto il paradosso come ponte per la verità, ma '*marconomics*' pare, pure a me, un nome un po' eccessivo.

(4) L'ipotesi indicata nel testo si innesta su quella elaborata a partire dagli anni '70 dalla Dottrina della Cash Flow Tax ma si differenzia da tale dottrina e propone nuove soluzioni ai problemi che, almeno alla apparenza, non hanno consentito la pratica diffusione della Cash Flow Tax. Oltre ai lavori reperibili nel sito, eventualmente anche, Versiglioni, The 'Liquid Income Taxation System' - A Proposal for Creating 'Economic Energy', in Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 9.

o no la creazione di '*valore*' (*rectius: 'valore liquido'*) e se, in caso di implicazione, essa sia necessaria e/o sufficiente.

Del resto, questa finalità metodologica concettualizzante pare auspicata anche dall'OCSE quando mira a definire la *normal* o la *basic tax structure* o il *benchmark* di qualunque modello di tassazione. In effetti, anche a livello internazionale, paiono cogliersi ancora molte incertezze in ordine alla definizione o individuazione astratta della struttura di un modello di tassazione, ossia di ciò che è carattere del concetto e di ciò che, invece, non lo è, ma può porsi rispetto ad esso come eccezione o pertinenza o ornamento. Cosa che notoriamente accade quando, ad esempio, come meglio dirò pensando all'Italia, viene sollevato il problema di individuare ciò che, rispetto all'attuale concetto di reddito tassabile, è o non è «spesa fiscale» («*tax expenditure*»).

Deriverò il ragionamento facendo uso delle tecniche offerte dal '*dirittomatematico*' (v. dirittomatematico.it o https://www.versiglioni.info/dirittomatematico/), e così '*combinerò*' il profilo logico col profilo normativo. Mi scuso sin d'ora se il discorso, anche solo parzialmente formale, potrà in taluni passaggi rivelarsi complesso (spero non complicato); ecco perché, per agevolare la lettura di quanti siano interessati alle sole proposte, definisco il paragrafo *skippabile*!

Profilo logico-matematico

Osservato in senso logico-matematico, il '*valore*' è parte del fenomeno creativo del «tributo» e di questo fenomeno fa parte anche il «reddito», sia esso reddito in senso tradizionale (prodotto, spesa o entrata) sia esso '*reddito liquido*'. Il «tributo» è infatti una variabile dipendente [Y] il cui 'valore', in base a una legge data [f], corrisponde in modo univoco al 'valore' che, di volta in volta, assume la variabile indipendente costituita dalla fattispecie di imposta [x], vale a dire $Y = f(x)$.

Più in generale, almeno nel fenomeno tributario, fatto, per precetto costituzionale e internazionale, di '*leggi con verità*' (ossia '*a funzionalità dipendente*'), sia la variabile indipendente, sia la variabile dipendente sono variabili socio-economiche, ossia suscettibili di assumere 'valori' la cui identificazione, ossia la cui unicità, dipende, a sua volta, da funzioni identificanti, ossia unificanti, che congiungono e fondono tra loro altri valori, economici (scientifici) e sociali (etici), fissati da altre variabili indipendenti poste a livello costituzionale, internazionale o, al limite estremo, estraibili dal '*comune vivere socio-economico*' da cui appunto dipende il valore della '*coesistenza sociale ed economica*' (e qui il pensiero va subito al Problema dei Big Data di cui parlerò tra poco).

Profilo logico-economico-sociale

Sul piano logico-economico-sociale, si vede solitamente nel '*valore*' un carattere che, in astratto, un bene è suscettibile di avere o non avere e che, in concreto, un bene possiede quando esso ha realmente o l'attitudine a essere scambiato con altri beni o l'idoneità a produrre un'utilità per chi lo possiede a prescindere dalla sua *scambiabilità*. Elemento descrittivo di tale carattere è poi la *misurabilità*, nel senso che esso è, in genere, tanto più significativo quanto più il bene è prontamente scambiabile con moneta o altri beni analoghi alla moneta. Ma misurabilità (dunque esistenza) significa anche relazionalità necessaria e dunque idoneità del carattere a porsi come '*valore*' '*ideale*', '*puntuale*', '*intervallare*' o '*impossibile in un* set *e possibile in altro* set' (5), o con altro linguaggio giuridico, come uguale, maggiore o minore, ossia come nullo, positivo o negativo etc.

Così, ad esempio, in relazione a quest'ultima tipologia, il 'valore' reddito della 'variabile' «capacità contributiva», quando è assunto come 'variabile indipendente' nella funzione (legale) dell'imposta sul reddito, ben può assumere 'valore' nullo, positivo o negativo; ciò, in modo corrispondente a quanto avviene quando il 'valore' «capacità contributiva» della 'variabile' «*convivenza sociale ed economica*

(5) Nel caso si veda, eventualmente, 'dirittomatematico.it'.

in Italia» (6) diventa 'variabile indipendente' della funzione (costituzionale) che ha per variabile dipendente il «*concorso di tutti alle pubbliche spese*».

Volendo meglio specificare, la *capacità contributiva* ben può assumere valore positivo e, dunque confermarsi nel senso normale che le attribuisce il suo nome, ma può assumere, altrimenti, valore negativo e dunque offrire di sé un senso rovesciato o contrario rispetto a quello che le attribuisce il suo nome ('*capacità contributiva rovesciata*' o '*incapacità contributiva*') (7).

Questo perché l''*uno*' o l''*unità*' hanno fusi in sé in modo irreversibile valori nulli, positivi o negativi, tutti concorrenti però a determinarne, con *'sintesi creativa*', ora 'scientifica' ora 'etica', l'identità, ossia l'essere indivisibile o divisibile solo per sé stesso, sia esso soggetto, sia esso oggetto. Questo è, ad esempio, ciò che capita quando i 'valori' sono congiunti irreversibilmente da una relazione che ne esprime la funzione unitaria ora di 'valore', ora di 'variabile' - si pensi ai concetti di «capacità contributiva» o di «reddito tassabile» o di «reddito di impresa tassabile» o, ancora, di «reddito di impresa territorialmente tassabile in un paese», e così via dicendo -.

In definitiva, ciò che di volta in volta identifica 'uno' specifico 'valore', o 'una' specifica 'variabile', o le 'unità' dell'uno o dell'altra, è l'irreversibilità dell'effetto fondente che scaturisce dalla relazione col parametro di validità posto, appunto, dalla relazione necessaria, ossia dal confronto con la funzione, costituzionale o internazionale, che, in un '*diritto con verità*', dà validità alla norma. Così, ad esempio, se 'il' *mix* che identifica l''unità' del reddito di impresa tradizionalmente inteso vede dedotti gli ammortamenti e incluse le rimanenze finali, se cioè esso costituisce '*valore-1*' (identificabile come tale) della variabile «capacità contributiva» che rende vera e dunque valida la relazione costituzionale o internazionale, allora, affinché tale relazione possa essere vera adottando 'un' *mix* diverso (ad esempio privo di ammortamenti ma inclusivo delle rimanenze) occorre identificare un '*valore-2*' per forza di cose diverso dal '*valore-1*'.

Tanto premesso, occorre ora osservare anche il 'reddito liquido' sul piano logico-economico-sociale e per far ciò, pur rinviando ai miei precedenti lavori e al sito web che ho poc'anzi segnalato, ne ricordo qui almeno il *mix* definitorio.

'*Reddito liquido*' è il flusso netto positivo di liquidità che deriva dal concorso unitario, in un dato periodo di tempo, di flussi di liquidità in entrata e di flussi di liquidità in uscita, ove, per intendersi, liquidità significa, in prima approssimazione, *cassa e equivalenti alla cassa* ('*cash and cash equivalents*') risultanti da conti bancari qualificati ('*qualified accounts*'). Ovviamente, per quanto detto, la '*unitarietà*' del concorso è impressa da una funzione socio-economica 'unificante' che, perciò, consente la creazione, ossia l'identificazione, 'del' 'valore' nella 'variabile'.

Se tale 'funzione' è osservata nell'ambiente nel quale operano esclusivamente i soggetti che svolgono attività di impresa (o, *mutatis mutandis*, di lavoro autonomo), allora il '*reddito liquido*' è il risultato di flussi di liquidità, in entrata e in uscita, che traggono 'unitarietà' dalla funzione [*f*] di «inerenza» all'attività di impresa (o di lavoro autonomo).

Se questa funzione è nota e se è condiviso il metodo, allora, affinché l''*uno valoriale*' del 'reddito liquido' e le sue '*unità valoriali*' costituite dai 'redditi liquidi' possano esistere ed essere identificati come tali occorrerà individuare i 'valori' che la funzione unificante è in grado di assumere in un ambiente diverso da quello dell'attività di impresa (o di lavoro autonomo). Di ciò mi occuperò tra breve, nella parte dedicata ad una possibile estensione del campo di applicazione del 'reddito liquido', ma dopo aver svolto qualche ulteriore necessario passaggio sperabilmente semplificante.

Se queste sono le premesse del ragionamento proteso al confronto 'valore' = 'reddito liquido', allora se ne ricava che del '*reddito liquido*' è certamente predicabile il 'valore'; che la '*creazione di reddito*

(6) Così definita e assunta, a titolo esemplificativo, per mera finalità logico-espositiva, come variabile di cui la Costituzione italiana può essere 'valore'.

(7) Si pensi, tanto per fare un esempio, all'assunzione di rischi come fattore concorrente o concomitante delle funzioni creative di 'valore'.

liquido' implica necessariamente «creazione di valore» mentre «creazione di valore» non implica necessariamente creazione di '*reddito liquido'*; che, anzi, nella scala dei valori socio-economici, la creazione di '*reddito liquido*' costituisce, almeno in certe situazioni - si pensi all'ipotesi di bassa inflazione - creazione di '*valore ad alto grado di effettività*' [ossia '*valore in pratica vero'* (·)].

Questa conclusione pare confermata dal fatto che con essa converge in modo puntuale altra conclusione cui si perviene, con pari metodo, sia se si osservano, una ad una, le componenti (ossia i *flows*) che, in un senso o nell'altro, concorrono alla determinazione del 'reddito liquido', sia se si esaminano, a riprova, le consistenze iniziali e finali di liquidità (ossia gli *stocks*), la cui variazione descrive, ma non causa, il '*reddito liquido*'.

In definitiva, tanto per chiudere questo primo ragionamento, non sembra revocabile in dubbio che, dando alla variabile «capacità contributiva» il valore '*reddito liquido*', essa raggiunge un '*valore ad elevato grado di effettività*'; concetto, questo, intorno al quale mi è parso di poter costruire la tesi che, rispetto alla relazione con l'art. 53 della Costituzione, vede oggi la tassazione sul '*reddito liquido*' come 'la' miglior '*ragione di verità*' o, comunque, come una '*ragione di verità*' preferibile, quanto ad 'effettività', alla ragione sottesa alla tassazione sul tradizionale concetto di «reddito» (ragione che, anzi, pare divenuta, per fatti etici sopravvenuti, 'causa di falsità').

Se queste premesse intermedie sono condivise, allora, come tentavo di dire, su di esse può essere costruito un nuovo ragionamento il cui fine è ampliare, sempre in via di ipotesi, i confini soggettivi dati alla prima versione della tesi della tassazione del reddito liquido sino a includere nel suo campo di operatività anche i contribuenti che non svolgono attività di impresa, siano essi titolari di altri cespiti o di altre attività lavorative (autonome o dipendenti).

L'occasione offerta dal convegno è, allora, tener conto - sebbene non ne sussista necessità logica -, che, se di «*creazione di valore*» occorrerà parlare in futuro come indice di capacità contributiva territorialmente utile e rilevante a fini ripartitivi, e se, come pare, tale fatto non collima perfettamente con il fatto tradizionale «possesso del reddito», allora l'ipotesi di un'estensione soggettiva (a "tutti") del Sistema di tassazione del reddito liquido (LITS) non può prescindere dal prefigurare gli effetti (con essa coerenti o contraddittori) di siffatta probabile *deformazione concettuale* del fatto indice di capacità contributiva tradizionalmente inteso.

Né lo sviluppo di un'estensione generalizzata del concetto di reddito liquido a tutti i contribuenti, residenti o non residenti nel territorio dello stato, può prescindere dal valutare i modi (infiniti) e i tempi (infinitesimali) con i quali il valore può essere oggi creato e dunque divenire oggetto di tassazione, così come meglio cercherò di dire tra poco parlando di *data mining* e *digital services*.

3. Alla luce di tutto ciò, venendo al nucleo dell'idea preliminare, che mi riservo di sviluppare compiutamente e verificare nel corso dei lavori della Commissione, pare possibile e utile ipotizzare un'estensione del Sistema del reddito liquido (LITS) anche agli altri soggetti passivi che già conosciamo o che ancora non consideriamo come tali: il mio primo pensiero è rivolto alla "famiglia". Insomma, l'ipotesi è quella di introdurre come oggetto dell'imposta sul reddito sia il '*reddito liquido familiare*' ('*family liquid income*') sia il '*reddito liquido personale*' ('*personal liquid income*').

Cerchiamo di capire allora modi di attuazione e prevedibili conseguenze di tali ipotetiche innovazioni, sia sul gettito nazionale, sia sulla creazione di un altro 'valore' da me recentemente nominato con il sintagma '*energia economica*' (8); ciò, al fine di pensare, almeno in linea di massima, se sia possibile riconoscere a siffatte *policies* sostenibilità ed ecologicità finanziaria pubblica, ossia non necessità di ricorso a liquidità pubbliche esistenti o a liquidità ottenibili mediante incremento del debito pubblico ('*green tax policies'*).

(8) Versiglioni, *The 'Liquid Income Taxation System' - A Proposal for Creating 'Economic Energy'*.

Inizierei con l'introdurre una specificazione temporale della formula tradizionale («possesso del reddito») che costituisce il nucleo della disciplina sul presupposto delle imposte sui redditi.

Tale specificazione potrebbe limitarsi a prevedere, salvo eccezioni espresse, il criterio di cassa per tutte le categorie di reddito diverse dai redditi fondiari non locativi (9) o potrebbe invece affermare, in via di principio generale, che, in ogni caso, l'obbligo di pagamento dell'imposta sussiste se, e solo se, nel periodo di imposta cui l'obbligazione si riferisce, la base imponibile (divenuta liquida) è almeno pari alle imposte da versare.

Fatto ciò, il nucleo del discorso ipotetico diviene l'insieme delle regole che presiedono alla determinazione della base imponibile; del resto, parimenti a quanto accade per la formulazione della teoria del reddito liquido alle imprese (LITS).

Tuttavia, qui, ossia per i soggetti che non sono titolari di reddito di impresa, non è possibile mutuare semplicemente dagli altri il criterio di deducibilità per loro previsto e che concerne i costi e le spese, in modo da estenderne in via diretta l'applicazione ai flussi in uscita.

Infatti, quando ci si muove nell'ambito dell'impresa, il parallelismo è ovvio: all'indeducibilità del costo per l'istruzione di un figlio dell'imprenditore (v. «reddito economico») corrisponde la non deducibilità dell'uscita di denaro relativa al sostenimento di quelle stesse spese da parte dello stesso imprenditore (v. 'reddito liquido'). Se, però, si amplia l'orizzonte di applicazione del LITS, allora occorre rimeditare la portata del principio di inerenza e la funzione unificante che lo stesso svolge sul '*valore*' oggetto del tributo sul reddito.

In sintesi, nel Sistema del reddito liquido dedicato alle imprese, il principio di inerenza seleziona i flussi in base al medesimo criterio con i quali nel sistema odierno sono trattati costi e spese, ossia in base alla loro relatività all'attività di impresa.

All'eguale funzione unificatrice corrisponde una base imponibile '*eguale nel quantum*' che, rispetto all'altra, è solo '*diversa nel quando*'. In effetti, salvo eccezioni (10), i flussi in uscita collegati a consumo esterno non sono fiscalmente computabili nel *mix* perché non inerenti; sicché, in entrambi i casi, gli investimenti riducono la base imponibile (anche se in modo diverso: ammortamenti («reddito economico») *versus* flussi in uscita ('reddito liquido').

Ma pensando a un LITS applicabile a tutti, quale 'valore' della variabile 'inerenza', ossia quale 'valore' della '*funzione unificante*' potrebbe esser posto a ragione di verità di rango costituzionale idoneo a giustificare il computo dei flussi in uscita legati agli '*investimenti*' rilevanti ai fini LITS? (11)

In altre parole, assumendo una tale prospettiva generale col fine di assicurare che ciascun '*uno*' sia tassato sul medesimo concetto di reddito e con gli stessi criteri di determinazione della base imponibile, quale sarebbe la condizione idonea ad assicurare la validità, ossia la verità relazionale del '*LITS for all*' con le norme costituzionali e internazionali?

In realtà, alla luce delle premesse logiche proposte, la ricerca di risposte a questi interrogativi pare più agevole di quanto possa a prima vista apparire; sia se si segue il percorso, "negazionista", che muove dall'esterno del concetto, sia se si segue il percorso, "costruttivista", che, per quanto detto, in modo più semplice e diretto, e dunque preferibile, muove dall'interno del concetto (12).

---

(9) Per la verità, una riforma che adottasse il criterio del '*reddito liquido per tutti*' dovrebbe forse eliminare (e non considerare come eccezione) i redditi fondiari a determinazione catastale. Nell'economia complessiva del discorso si tratterebbe probabilmente di un effetto sul gettito quantitativamente tollerabile, in specie se considerato nella prospettiva di una completa eliminazione dei tributi di ogni genere sulla proprietà di immobili non produttivi di flussi di liquidità (v. *infra*).

(10) Si pensi alle vere liberalità.

(11) Si pensi al caso del reddito di lavoro autonomo, a taluni tipi di redditi diversi, a taluni tipi di oneri deducibili dal reddito o di oneri detraibili dall'imposta.

(12) Non è questa la sede per poter illustrare quando, alla luce del '*dirittomatematico*', si 'deve' percorrere l'una o l'altra via. Assumiamo qui come ragione sufficiente l'assunto che siano vie tra loro equivalenti o almeno convergenti. Per eventuali approfondimenti si veda Versiglioni, 'dirittomatematico.it'. L'algoritmo del dovere di contraddittorio preventivo, in questa rivista, 2019.

In effetti, se la prima via individua il concetto di reddito come '*valore*' della variabile indipendente «capacità contributiva» e ammette, con logica intersezionale, lo scomputo da esso di elementi negativi che siano parametricamente giustificabili in base a '*valori*' della 'variabile' '*coesistenza sociale ed economica*' che siano tra loro collegati da funzioni diverse dall'art. 53 (che, come noto, ha per variabile dipendente il '*concorso alle pubbliche spese*'), la seconda via, trovata la 'funzione unificante', più correttamente riunisce unitariamente in sé, sia esso, l' 'uno' o l''unità', tutti i distinti elementi (nulli, positivi o negativi) che, 'in sintesi', formano inscindibilmente il 'valore' della variabile «capacità contributiva».

Se questa è la premessa maggiore, se si recupera la premessa minore (ossia il concetto di 'reddito liquido'), allora pare a ciò conseguire l'attitudine della variabile 'reddito liquido' ad assumere (nel suo campo di esistenza) 'valori' astrattamente idonei ad assicurare (con verità) che a ciascun 'uno valoriale' del "tutti" risulti correlata univocamente la sua 'unità valoriale' di capacità contributiva (inclusiva, '*in sintesi creativa*', di nullità, positività o negatività).

Alla luce di questa prima conclusione, pare dunque possibile confermare la probabile fattibilità dell'idea che propongo; resta però da chiarire il profilo soggettivo della fattispecie di imposta che, come è noto, è parte inscindibile del 'valore' della variabile indipendente «capacità contributiva» al quale è collegato il 'valore' della variabile dipendente «concorso di ciascuno alle pubbliche spese».

Da questo punto di vista, come dicevo, le opportunità offerte dal LITS sembrano almeno due: il '*Reddito liquido familiare*' ('*Family liquid income'*) e il '*Reddito liquido personale*' ('*Personal liquid income*').

'*Reddito liquido familiare*' - In così ristretti tempi, non è stato possibile svolgere un'accurata analisi dell'amplissima letteratura che si è recentemente sviluppata sul tema generale della fiscalità familiare e, più in particolare, sulle molteplici ragioni che giustificherebbero una riforma che superasse, salvo marginali eccezioni, l'alternativa duale tra l''uno valoriale' riconosciuto alla persona fisica, come tale, come socia o associata e l''uno valoriale', riconosciuto alla persona giuridica. E ciò, come da più parti è stato osservato, anche a prescindere dalla corrispondente alternativa duale, per certi versi incomprensibile, tra tassazione ad aliquota progressiva per scaglioni di reddito e tassazione ad aliquota proporzionale.

Scusandomi, pongo per ora in disparte (perché non ho qui modo di decostruirne i contenuti) i plurimi e variegati progetti di riforma che condividono la corrente di pensiero che conserva la soggettività passiva del familiare persona fisica e che sostiene l'imputazione ripartita del reddito familiare e/o la tassazione della famiglia come oggetto unitario («fiscal unit»), ossia come 'unità valoriale'.

Colgo quindi quest'occasione, che invita a riflettere sulla «creazione del valore» come possibile indice di capacità contributiva usabile a fini di ripartizione transnazionale, per formulare l'ipotesi che, proprio il caso della famiglia pare esempio emblematico dei casi nei quali la funzione unificante della quale parlavo fa assumere un '*valore*' peculiare alla '*variabile capacità contributiva*', sia in termini di '*uno*', sia in termini di '*unità*'.

Non entro neppure minimamente nel noto Problema della "famiglia".

Tuttavia, in un'ottica meramente tributaria, il '*valore umano*' che ne è carattere pare certamente 'valore' della 'variabile' «capacità contributiva», o, più specificamente, della 'funzione identificante' che, di volta in volta, è in grado di individuare l''uno', l''unità' e la natura della loro necessaria relazione apofantica (perciò, secondo il caso, vera o falsa).

In effetti, vien da chiedersi: cosa, se non il '*valore umano*', il suo continuo rinnovarsi, può mantenere in vita e far progredire l'umanità, cioè "tutti" e, con le loro persone, le loro capacità contributive (13)?

Se, dunque, più persone condividono in modo inscindibile quel 'valore' tanto nel vivere quotidiano, quanto nei progetti di vita, e investono affinché quel 'valore' non solo perduri ma si accresca a medio,

(13) Cioè, almeno sino a quando, in un futuro forse non così lontano, non saremo costretti a parlare, delle 'capacità contributive delle cose' ('*abilities to pay of things*')

lungo e lunghissimo raggio, come può non pensarsi all'*'uno valoriale'* o all'*'unità valoriale'* e alla loro necessaria relazione?

Del resto, alla luce delle premesse poste poc'anzi, anche il '*valore umano*' ha in sé le sue nullità ('capacità contributiva nulla'), le sue positività ('capacità contributiva') e le sue negatività ('incapacità contributiva').

In definitiva, in coerenza con l'attuale concetto generale di '*uno tributario*' (14) desumibile dalla Costituzione Italiana e dai parametri internazionali, sarei dell'avviso di prevedere la "*famiglia*" tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito, in quanto '*uno*' (non parte di altri 'uni', perché indivisibile, ossia divisibile solo per se stesso rispetto alla funzione unificante di cui ho detto) e in quanto tassabile sull'*'unità'* di '*reddito liquido familiare*' (inscindibile rispetto alla medesima funzione) ad essa univocamente riferibile.

Conformemente al concetto generale di '*reddito liquido*', il '*reddito liquido familiare*' sarebbe costituito dal flusso positivo netto di liquidità familiare derivato dal susseguirsi di tutte le entrate liquide e tutte le uscite di liquidità inerenti alla '*funzione familiare produttiva di valore umano*'.

Similmente a quanto avviene nel LITS, è carattere negativo della «*basic tax structure*» del '*reddito liquido familiare*' l'uscita di liquidità dovuta a '*investimenti in valore umano*'. In astratto, qualunque sia il genere o la specie (dai figli all'abitazione dei familiari, dall'istruzione alla sanità, e così via dicendo), purché si tratti di investimenti idonei a concorrere all'accrescimento unitario del '*valore umano*'. Tanto più che, presa ancora a riferimento l'impresa, se investire implica produrre '*economic energy*', investire personalmente implica produrre '*green economic energy*'. Del resto, questa logica non è certo nuova o incoerente con quella desumibile dal senso comune internazionale che esclude dall'unitarietà del 'valore' ciò che deriva dalla funzione *routinaria* o è ad esso complementare.

Il presente modello, in fase ideativa, non è ancora maturo per dar vita al suo proto-tipo.

Perciò, sebbene sembri qui dimostrata la logicità dell'indicata funzione unificante il concetto del 'reddito liquido', è ancora presto per elencare qualità di investimenti rilevanti o stimare quantità massime di essi in funzione del principio dell'invarianza di gettito erariale.

Appare certo, tuttavia, che, avendo a disposizione tutti i dati di contabilità nazionale, sia il limite qualitativo, sia il limite quantitativo ben potrebbero essere facilmente calcolati, anche alla luce di tale principio.

D'altro canto, non pare dubitabile che il '*family liquid income*' include in sé tra le negatività concorrenti al 'valore' unitario della 'variabile' capacità contributiva (il '*valore umano*') anche uscite di liquidità aventi natura causale eguale o simile a quella di molte delle attuali spese fiscali («*tax expenditures*») e che, invece, proprio a motivo del diverso concetto di reddito ora vigente, sono viste criticamente come (eccessive) eccezioni o (improprie) pertinenze e sono fatte oggetto di discussione sia a livello domestico, sia a livello internazionale, con gli organismi deputati a "esaminare" i nostri bilanci nazionali.

Insomma, posta in raffronto alla situazione attuale, l'ipotesi che propongo, dato pari 'valore' al gettito nazionale, pari 'valori' alla base imponibile e all'imposta dovuta dalla famiglia, associa un minor minuendo ('*meno reddito liquido'*) a un minor sottraendo ('*meno spese fiscali*').

Così facendo, si attenua il timore generale di innescare quell'effetto *rebound* che prevedibilmente produrrebbe la sin qui evitata (ma più volte sollecitata) significativa riduzione delle "*tax expenditures*"; timore, questo, che conduce i governi a riproporre continuamente *policies* incentrate sul mantenimento o sull'incremento delle «spese fiscali» e così a rinvigorire i dubbi che, da più parti, sono rivolti ai molti miliardi di euro (quasi 60) stanziati annualmente per tali spese dai nostri conti nazionali a fronte di un gettito complessivo IRPEF (inclusivo, se non erro, anche delle imposte sul reddito di impresa) appena superiore a 180 miliardi di euro.

---

(14) Versiglioni, 'Unità' e 'uni' del e nel diritto tributario. Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci-società di persone, in Riv. trim. dir. trib., (2013) - on line -; Id., Successione nel debito di imposta, in Enc. Giur. Treccani (2015) - on line.

Inoltre, sempre da questo punto di vista, se si tiene conto del fatto che esistono oltre 500 diversi tipi di spese fiscali e che sono oggetto di molteplici procedure amministrative alle quali sono dedicate migliaia di pagine di istruzioni attuative, l'adozione del '*family liquid income'* potrebbe produrre notevoli vantaggi in termini di semplificazione e di certezza giuridica.

Quanto, infine, alla tassazione del '*reddito liquido familiare*', sia che fosse scelta la progressività, sia che fosse scelta la proporzionalità, essa dovrebbe "per forza di cose" avvenire in capo alla famiglia (come '*uno*') con obbligo (non facoltà) di rivalsa gravante sul soggetto/sui soggetti responsabili, almeno fino a quando la stessa non fosse soggettivata anche ai fini civilistici.

'*Reddito liquido personale'*. Ciò detto per la "famiglia", non è dubitabile che, *mutatis mutandis*, una linea di trattamento analoga a quella appena proposta ben potrebbe essere disegnata anche per i contribuenti che non costituissero parti inscindibili di una famiglia (sempre rispetto alla funzione unificante di cui si è detto). Di certo, andrebbe rivisto il tema degli investimenti a motivo della notevole diversità che corre tra la funzione unificante che caratterizza il 'reddito liquido personale' e quella che, come si è visto, caratterizza il 'reddito liquido familiare'.

'*Ritenuta d'acconto personalizzata sul reddito liquido*' - Un'ultima riflessione prima di passare a un altro tema.

Quando ci si occupa di liquidità non si può non pensare anche alla liquidità dello Stato, e su questo aspetto tornerò poi anche parlando di IVA.

Comprendo che, vista la loro rilevanza ed essenzialità rispetto al gettito nazionale, al momento non è facile pensare a mutamenti dell'attuale sistema delle ritenute in acconto diverse da quelle dirette.

Tuttavia, nella logica del 'reddito liquido', nulla vieta di ipotizzare un sistema diverso da quello attuale, un sistema che fosse in grado di rendere più certo l'incasso erariale della liquidità (intesa come cosa pubblica), liquidità che, idealmente parlando, dovrebbe essere e rimanere costantemente "nelle mani" dell'Erario (o delle Banche da esso delegate) e che, invece, a causa del "fiducioso" modo di funzionamento del sistema attuale, viene a trovarsi normalmente "nelle mani" di privati e talvolta, in casi patologici sempre più frequenti, non torna o torna solo in parte, e comunque con molta difficoltà, "nelle mani" dell'Erario.

Così come avevo pensato per le imprese, anche qui potrebbero essere direttamente le Banche che movimentano la liquidità a operare la ritenuta d'acconto al momento in cui si origina il flusso di liquidità destinato a un conto bancario che fosse stato previamente qualificato dalla famiglia o dal contribuente ricevente come rilevante ai fini della tassazione sul reddito liquido ('*qualified account'*).

Ciò, oltre a rendere più sicura l'entrata di liquidità erariale, renderebbe ancor più liquido il credito per ritenute subite vantato dalla famiglia o dalla persona fisica (e che, ovviamente, costituisce entrata di 'reddito liquido').

Le ritenute d'acconto subito in eccesso sarebbero anche qui (v. LITS) riportabili a nuovo indefinitamente ma non darebbero vita a rimborsi. In caso di estinzione della famiglia, potrebbero essere trasferite "in continuità" agli eredi se e in quanto costituenti, nel senso detto, parti indivisibili di una famiglia e dunque atti a creare '*valore umano familiare*'. In ipotesi estrema, potrebbero essere, se mai, convertite in contributi previdenziali.

D'altra parte, sia al fine di evitare la creazione di eccessi di ritenute, sia al fine, convergente, di favorire l'investimento privato e la creazione di 'energia economica', potrebbe attenuarsi la forza del dogma della tendenziale fissità dell'aliquota delle ritenute d'acconto.

Tale aliquota potrebbe invece essere quantificata per famiglia o per persona in base al rendiconto finanziario annuale relativo all'anno precedente, così come risultante dal conto bancario qualificato e dal collegato cassetto fiscale. D'altro canto, '*personalizzare la ritenuta d'acconto*' (con facoltà della famiglia o della persona fisica di utilizzare il criterio previsionale oggi in uso per gli acconti) consentirebbe, per un verso, di evitare il patologico insorgere di crediti fiscali esorbitanti il normale funzionamento del tributo e, per altro verso, avvicinare il versamento del tributo quanto più possibile al se e al quando di ciò che è effettivamente dovuto.

4. Solo un cenno alla "web tax italiana" e alle prospettive che l'adozione del LITS potrebbe aprire ai fini dell'individuazione di un modello accettabile di tassazione del 'valore' che la rete consente di produrre con modi e in territori diversi da quelli usuali.

Ho letto pochissimo e, anche in questo caso, non ho alcuna possibilità di svolgere una rassegna critica delle innumerevoli ipotesi di tassazione formulate sia in Italia, sia all'estero.

Mi limiterò ad un paio di considerazioni, sapendo di correre il rischio che le stesse cose possano esser già state dette da altri, pur muovendo da prospettive diverse da quella del 'reddito liquido'.

In primo luogo, con logica decostruttiva, condivido l'atteggiamento critico che attenta dottrina ha già sollevato nei confronti di ipotesi e non solo di ipotesi (v. la soluzione italiana) che, al fine di tassare il 'valore' generato nel territorio da un soggetto non residente privo di stabile organizzazione nel territorio, si prodigano nell'inventare nuovi modelli di tassazione ma non sembrano contestualizzare adeguatamente quei modelli nei plurimi e concorrenti "sistemi tributari" (nazionale, europeo e internazionale).

Peraltro, le mie perplessità non vertono tanto sul fatto che un passo unilaterale in avanti di un Paese può violare il criterio di convivenza, criterio che, in caso di problemi comuni, vede nell'accordo l'unico mezzo per trovare soluzioni comuni.

Ciò che, soprattutto, non convince è l'introduzione di una nuova "tax", la previsione di un "nuovo tributo", che appare non coerente con i parametri costituzionali e internazionali e inadatto a coesistere con i tributi vigenti, sia in Italia, sia all'estero (in quanto suscettibile di produrre duplicazioni, addizioni o altre contraddizioni logico-normative).

A tal proposito, sarei anche dell'avviso di ritenere ancora oscura la natura del tributo che viene proposto per il web, o meglio per le multinazionali del web; se, come sembra, si trattasse realmente di un'imposta sul 'valore' assai simile all'IVA (se non all'IRAP), o, invece, di una sorta di *minimum tax* sul reddito tradizionalmente inteso (determinabile mediante correlazioni, e non deduzioni, e, comunque, non in linea con i consueti e ancora attuali canoni di territorialità), allora la disciplina risulterebbe 'senza verità', come tale non in grado di rendere vere le relazioni necessarie con quei parametri e che ne costituiscono condizione di validità.

In secondo luogo, questa volta con logica costruttiva, forse sarebbe opportuno evitare di riproporre metodi di progettazione del modello (penso al metodo seguito negli anni '70 per la progettazione della Cash Flow Tax) che si pongono per obiettivo costruire un nuovo tributo (ipotizzando un fatto indice di capacità contributiva totalmente nuovo).

La storia dimostra, infatti, che, così facendo, si rischia di coinvolgere 'valori' ibridi difficilmente riconducibili a un qualsivoglia concetto di reddito puro, e dunque esclusi dal campo di applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito. Con tutte le negative conseguenze che tale esclusione ha prodotto (penso all'insuccesso pratico di quel tributo) e ora torna a produrre (il riferimento probabile è alla contromisura americana costituita dai dazi).

Ecco perché, pensando al web e svolta l'analisi del fenomeno, se proprio si volesse non attendere l'accordo globale o, se pure si volesse contribuire alla realizzazione di un accordo globale, parrebbe preferibile usare 'variabili' e 'valori' il più possibili risalenti, e perciò comuni, anche se opportunamente aggiornati nelle loro varianti.

A tal proposito, molto superficialmente e con riserva di tornare sul tema, presa a riferimento la possibile e ormai nota creazione di 'valore' extraterritoriale, distinguerei comunque tra '*data mining*' e '*digital services*'.

Data mining - Quanto al *data mining* (sia che esso verta su '*scientific data*' o su '*ethical data*'), sarei dell'idea di dare prioritariamente al fenomeno il trattamento che ad esso è proprio in ragione del consolidato '*senso etico comune*', ossia il trattamento giuridico che di solito si riserva a chi estrae, creando 'valore', ciò che per altri non avrebbe valore senza l'azione di chi lo estrae.

In effetti, almeno con riferimento alla estrazione del fiscalmente parlando '*dato grezzo*' (non ancora '*dato fruibile*') il prelievo della '*risorsa mineraria*' (rappresentativa, in questo nuovo mondo e ancor più in quello che verrà, della nostra '*identità nazionale*') costituisce, a mio avviso (e spero anche ad avviso

di altri), '*valore patrimoniale indisponibile*', peraltro enormemente superiore, in qualità e in quantità, a qualunque altro 'bene patrimoniale indisponibile'.

Quindi non con un tributo andrebbe trattato il fenomeno, ma con accordi tra le Regioni e le multinazionali del web volti a convenire il pagamento di una royalty connessa allo 'sfruttamento minerario di dati'.

Peraltro, a differenza di quanto avviene per altre risorse (penso al petrolio o ad altri idrocarburi), ciò che si estrae via web da territori nei quali vivono cittadini che inconsapevolmente forniscono quei dati o che, comunque, sono subdolamente costretti a consentire l'estrazione di quei dati, non si brucia con l'uso, ma ha un 'valore' continuativo, temporalmente molto ampio (essendo un 'valore' a lunga fecondità ripetuta).

Si tratterebbe quindi di una royalty mensile o annuale a durata indefinita (fino a revoca della concessione), la cui liquidità andrebbe appunto attribuita alle Regioni; anche assegnando valori modesti all'entità della royalty dovuta per abitante l'ammontare del ricavato (ovviamente deducibile dal reddito delle multinazionali che, così facendo, non subirebbero doppia imposizione) potrebbe essere utilizzato per ridurre fortemente se non eliminare completamente le imposte locali relative agli immobili e così creare, anche per questa via, 'energia economica', prima immobiliare e, poi, con noto effetto leva, generale.

Certo si può eccepire che difficilmente le multinazionali del web, se non i governi che ne tutelano l'agire, concluderebbero simili accordi; ma a una tale domanda retorica ben potrebbe rispondersi con altra domanda retorica: quale 'valore' può avere quella multinazionale del web che ha la proprietà dei migliori algoritmi esistenti (sui quali ha tanto investito e tanto continua a investire) se essa non dispone dei dati (o, meglio, se essa non disporrà dei *big data* necessari allo sviluppo e all'applicazione della Intelligenza Artificiale e del 5G)? Inutile dire: valore zero.

D'altro canto, se la logica può offrire un supporto alla composizione negoziale tra parti in buona fede, mentre potrebbe logicamente spiegarsi una reazione scomposta (dazi illogici) a un'azione anch'essa scomposta (web tax illogica), una tale reazione non potrebbe essere logicamente spiegata ove l'azione trovasse validità in un parametro relazionale necessario pre-condiviso dalle parti.

In definitiva, per un verso, la focalizzazione della controprestazione sul solo '*dato grezzo*' (estratto, cioè, in un momento che precede logicamente l'inizio di qualunque «attività di trasformazione» di esso in dato fruibile come cellula funzionante dei *big data*) consentirebbe di evitare ogni prevedibile contesa eristica sul criterio di individuazione del territorio rilevante ai fini fiscali per dette attività creative di valore (normalmente svolte all'estero).

D'altro canto, la soluzione proposta da una delle due parti avrebbe il pregio di essere validata dalla relazione (nel caso vera) corrente tra essa e le consolidate norme consuetudinarie (che riguardano l'estrazione a fini di profitto di risorse trovantesi in territori altrui) e che una controparte di buona fede non potrebbe logicamente non accettare.

Digital services – Completamente diverso è il discorso, questa volta fiscale, che farei a proposito dei servizi digitali, o almeno, per brevità, dei servizi che implicano un pagamento digitalizzato da parte dell'operatore italiano in favore di un soggetto che non ha stabile organizzazione in Italia o che, pensando al LITS, non avesse in Italia un conto bancario destinato al calcolo del 'reddito liquido' ('*qualified account*').

Anche qui solo un paio di considerazioni.

In primo luogo, come dicevo, la c.d. web tax italiana, come altre ipotesi simili, pare scontare un deficit concettuale perché sembra non avere un sicuro parametro di riferimento; di fatto, la 'deliberazione ermeneutica' concernente la sua natura giuridica sarà rimessa, anche ai fini della deducibilità o no della stessa dalle imposte sul reddito *ex* art. 99 TUIR, all'interpretazione amministrativa o alla decisione giudiziale.

Dunque, vien da chiedersi: il problema del concorso alle pubbliche spese di chi manifesta capacità contributiva creando valore in Italia pur non avendo in Italia una stabile organizzazione avrebbe forse potuto presentarsi in modo differente se fosse stato vigente il LITS?

Si tratta di un interrogativo particolarmente delicato; tra i tanti, forse l'interrogativo più delicato che la Commissione sul reddito liquido dovrà affrontare perché, ovviamente, se non si presta particolare attenzione, si rischia di entrare in conflitto con le convenzioni esistenti o, comunque, con le norme dell'UE.

Vediamo almeno come impostare il discorso.

Se il reddito diviene tassabile, qualunque ne sia la fonte, nel momento in cui esso diviene liquido, quando cioè, in un dato periodo, si realizza un flusso netto positivo di liquidità, e se tutti i flussi sono soggetti a una ritenuta da operare sul reddito del soggetto ricevente, allora il web, proprio perché implica pagamenti digitali, pare presentare l'ambiente ottimale per la tassazione liquida, l'ambiente, cioè, nel quale il LITS può esprimere al meglio le sue potenzialità.

In effetti, le multinazionali del web verrebbero trattate come qualunque altro soggetto (residente o non residente avente o meno una stabile organizzazione in Italia); ad esse sarebbero, infatti, applicate le regole ordinarie di tassazione del reddito liquido e non vi sarebbe necessità alcuna di adottare discipline *ad hoc*.

Se fosse confermata l'idea, ancora *in progress*, di "aggiornare" il concetto tradizionale di stabile organizzazione (che ovviamente risulterebbe superato, ma non incompatibile, anche in caso di tassazione sul reddito liquido) e se venisse deciso a livello internazionale di adottare un nuovo criterio di collegamento tra creazione di valore e territorio, allora ciò potrebbe mutare il criterio di attribuzione al territorio dello Stato italiano, se non del reddito (tradizionalmente inteso), almeno della parte del valore creato nel territorio dello Stato.

Rispetto a queste scelte, dominanti, il LITS occuperebbe una posizione passiva e tutto sommato neutrale, se confrontata con quella che, rispetto a tali scelte, occuperebbe il reddito tradizionalmente inteso.

Il LITS potrebbe, invece, "fare la differenza" rispetto al modello attuale nel momento attivo, laddove, cioè, occorre individuare un criterio oggettivo di riparto del valore fiscalmente creato (e perciò tassabile) nel paese in cui risiedono fruitori del web o clienti delle multinazionali del web.

In effetti, la multinazionale, come qualunque altro soggetto non residente che ricevesse un flusso di liquidità da un soggetto residente in Italia, sarebbe soggetta a una ritenuta d'acconto ove avesse una stabile organizzazione in Italia o, se non l'avesse, ove fosse dotata, tramite un rappresentante fiscale, di un '*qualified account*' in Italia, mentre sarebbe soggetta a una ritenuta a titolo di imposta se, come non residente, non avesse voluto nominare un rappresentante fiscale in Italia e dichiarare un '*qualified account*' in Italia.

Salvo a rivedere queste valutazioni ove divenissero disponibili dati nazionali più sicuri, mentre l'aliquota della ritenuta d'acconto LITS applicabile anche a questi casi potrebbe essere quella ordinaria, fissa o personalizzata, (15) e dichiarata dal rappresentante fiscale con l'apertura del '*qualified account*' del soggetto non residente, nell'ipotesi in cui la società estera decidesse liberamente in modo diverso, sarebbe soggetta a una ritenuta di imposta di maggiore entità (ossia di entità simile a quella già in uso, secondo le norme consuetudinarie, quando uno dei due paesi decide di porsi o si trova in una situazione, come quella che qui ricorre, nella quale la '*reciprocità ha perso la sua natura di ragione di verità dell'accordo come modello-tipo per evitare le doppie imposizioni sul reddito'*).

5. Davvero solo un cenno di richiamo al concetto di '*valore aggiunto liquido*' del quale ho già parlato, anche se molto fugacemente, nei miei precedenti lavori.

Tanto ha fatto l'UE per apprestare la recente riforma dell'IVA e, dunque, il discorso può apparire superato perché non accolto o non considerato dall'Autorità.

(15) Una prima stima, superficiale, dell'entità media delle aliquote di ritenuta personalizzate LITS per i soggetti titolari di reddito di impresa che potesse eguagliare il gettito attuale di tutte le imposte sul reddito di impresa si aggira intorno al 2% del monte dei flussi in entrata.

Tuttavia, per mero scrupolo di completezza scientifica guardando all'UE, e con finalità pratica osservando i profili interni dei quali sono stato invitato a parlare con riferimento al concetto di 'creazione di valore', tornerei a ribadire l'opportunità di adottare, anche per l'IVA, differenti criteri di fissazione o determinazione del momento nel quale l'operazione, e dunque il 'valore' che essa aggiunge alla sua precedente, si cristallizza.

In estrema sintesi, se, come pare, la modifica interna sarebbe almeno in larga parte non vietata dalla Direttiva UE, sia ai fini della detrazione, sia ai fini dell'esigibilità del tributo, andrebbe ridotta, se non eliminata, la rilevanza del profilo cartolare (fatturazione) e andrebbe accresciuta se non posta come esclusiva la rilevanza della liquidità (pagamento).

In definitiva, ai fini di quanto sopra, alla «fattura elettronica» sarebbe da preferirsi la '*ricevuta elettronica di pagamento*' che le banche dovrebbero trasmettere al contribuente e al fisco.

Questa modifica, oltre a ridurre fortemente il rischio di frodi o di indebite detrazioni, avrebbe l'effetto di creare 'energia economica' poiché nessuno sarebbe più chiamato a versare IVA se prima non l'avesse incassata.

6. Concludo con qualche brevissima considerazione sul tema della divergenza tra creazione di '*valore sostanziale*' e creazione di '*valore formale*', ovviamente nei limiti imposti dalla "prospettiva liquida" che costituisce denominatore comune della relazione che sono stato invitato a svolgere; penso, cioè, alla differenza tra '*liquidità sostanziale*' e '*liquidità formale*'.

Lo faccio delineando un contesto i cui confini, per un verso, apprezzano l'interesse erariale e, per altro verso, considerano parimenti importante l'interesse economico dei singoli contribuenti e dei cittadini nel loro insieme.

Dal primo punto di vista, come dicevo poc'anzi per le ritenute, lo Stato non dovrebbe rinunciare a possedere in ogni momento (anche per il tramite di soggetti qualificati) la liquidità del tributo e dovrebbe al contempo fare in modo di ridurre al massimo (in numero e in entità) le occasioni nelle quali la figura tipica del tributo, ossia l'obbligazione di pagamento di una somma di denaro si rovescia in un credito incassabile, cedibile o compensabile. Se si pensa che l'Italia a fronte di una liquidità "movimentata" dall'IVA che supera i 130 Miliardi annui, chiude poi il bilancio nazionale con entrate per circa 90 Miliardi e debiti verso i contribuenti per circa 40 Miliardi, si ha la percezione di quanto alto sia il rischio di frodi o di evasioni da inadempimento o da utilizzo di crediti inesistenti o non spettanti.

Dal secondo punto di vista, anche qui come accennavo, la crisi e le problematiche deficitarie e/o debitorie dei bilanci nazionali, più o meno comuni a tutti i paesi, invitano a riflettere su come creare 'energia economica green' ossia energia utile a far ripartire lo sviluppo economico senza tuttavia "bruciare" risorse esistenti o creare nuovo indebitamento pubblico. Certo non aiuta neppure il fatto che privati debbano farsi carico di anticipare finanziariamente un tributo che, stando talvolta alla carente tempestività dei rimborsi o alla complessità delle relative procedure, rimane di fatto, liquidamente parlando, a loro carico.

Ora, se questo è il contesto, se si osserva il 'valore' di cui l'IVA si occupa, vien da chiedersi: perché non tener conto della diversa natura, ora formale e ora sostanziale, del 'valore' aggiunto nella catena di creazione del valore che termina con il consumo del bene o del servizio?

In modo più concreto: perché non prevedere, per ciascun bene o servizio, due aliquote distinte? Una, l'*'aliquota iva formale*', dovuta sugli scambi B2B, uguale per tutti, potrebbe essere pari all'1%, o a minor ammontare, di certo, non maggiore; l'altra, l' '*aliquota iva sostanziale*' dovuta sugli scambi B2C o sugli scambi effettuati nei confronti di soggetti esenti da imposta, dovrebbe mantenere le attuali consistenze, o comunque conformarsi alle nuove indicazioni provenienti dall'UE (in effetti, queste indicazioni concernono solo questa seconda categoria di aliquote).

Un sistema siffatto ('*Iva a doppia aliquota*' o '*Double-rate VAT*') potrebbe in effetti produrre un po' di tensione nella liquidità statale; tuttavia, ciò potrebbe accadere in sede di prima applicazione e solo per un breve periodo di tempo.

Per contro, esso consentirebbe allo Stato di ridurre drasticamente le frodi e le altre forme di evasione collegate alla liquidità del tributo e permetterebbe ai contribuenti di non dover finanziare, dal punto di vista della liquidità, tributi erariali. Per tutti, poi, comporterebbe una significativa semplificazione, che, in realtà, potrebbe esser ancor più ampia se fosse pensabile (ma al momento forse sarebbe un po' "forte", "unionalmente parlando") una '*aliquota iva formale*' pari a zero.

Probabilmente migliorerebbe anche molto l'efficienza dell'incasso e dei controlli; in effetti il numero dei soggetti versatori di IVA diminuirebbe fortemente; inoltre, questi soggetti, che si troverebbero ad eseguire versamenti importanti di somme liquide già incassate e sicure, sarebbero tenute a fare tali versamenti entro pochi giorni dall'incasso.

7. Nel porgere i miei saluti conclusivi, manifesto le riserve e i dubbi di colui che intende stimolare la ricerca altrui e provocare la dialettica su temi nuovi ed esprimo la più viva speranza che queste ulteriori idee che, con necessitata superficialità e con un pizzico di ironia aggiungo al LITS al fine di costituire l'insieme delle '*liquinomics'*, possano essere utili alla reciproca riflessione e alla discussione.

TRIBUTI

Gli aumenti di accisa sui carburanti: un fenomeno interessante nella tipologia delle entrate pubbliche

The increase of exice duty on fuel: an interesting phenomenon in the public revenues

Francesco Crovato

Abstract
I prodotti assoggettati ad accisa generano un gettito rilevante per lo Stato (parecchi miliardi di euro); spesso vengono utilizzate quando si tratta di reperire nuove risorse nelle manovre annuali di bilancio, anche riferendole a specifiche finalità di spesa come accade frequentemente per gli aumenti di accisa sulla benzina. In realtà, siamo di fronte a semplici aumenti di imposta sul consumo che finiscono nelle casse della fiscalità generale. Il gettito viene, infatti, riferito ad un utilizzo non verificabile e senza che esso debba essere inderogabilmente impiegato per la finalità volta per volta indicata (alluvioni, ricostruzioni post terremoto, missioni di pace, e via enumerando), come accadrebbe in un vero tributo di scopo. Per di più quando cessa la iniziale giustificazione politico-economica dei vari aumenti di aliquota, questi ultimi permangono. Uno spaccato interessante di come la politica si ponga nel tentativo di reperire gettito.
Parole chiave: accise, tributi di scopo

Abstract
The products subjected to exice duty generate a relevant revenue for State (several billions of euros); they are often disposed in case new financial resources need to be found for the annual budget plan, even related to specific spending purposes as frequently happens for the increase of exice duty on fuel. As a matter of fact, we are facing pure increase on consumption tax routed to general taxation bulk. The revenue is related to consumption which cannot be audited and without mandatorily detailing finalization each time (floods, reconstruction after earthquake, peace keeping missions and so on) as it should happen with a earmarked taxes. Furthermore, the excise duty on fuel is still in place when the initial political-economic justification for the various tax rate increases is ended. This is an interesting example of how politics act trying to obtain revenues.
Keywords*: exice duty, earmarked taxes*

Sommario: **1.** Interrogativi sugli aumenti di accisa sui carburanti: tributi di scopo o semplici aumenti di imposta sul consumo? - **2.** Cenni alle caratteristiche dei tributi di scopo. - **3.** L'assenza nelle accise di vincolo giuridico sul relativo gettito. - **4.** Quando le giustificazioni vengono meno …. gli incrementi rimangono: un sistema poco trasparente per aumentare il carico tributario.

1. Le accise sugli oli minerali (tra cui la benzina) sono considerati "tributi minori" ma garantiscono in realtà un gettito ragguardevole per l'Erario, superiore persino a quello del registro e del bollo messi insieme. È un tributo che funziona efficacemente perché la produzione e la distribuzione dei beni, che vi sono soggetti, sono in linea di massima concentrate in poche grandi aziende, facili da controllare anche fisicamente, visti gli impianti necessari alla relativa lavorazione e distribuzione. Il prelievo è così accentrato su un numero limitato di soggetti obbligati altamente qualificati. Il presupposto dell'imposta

è infatti la fabbricazione del bene (dove il processo produttivo si compie) o l'atto dell'importazione, mentre l'esigibilità è rinviata al momento di immissione in consumo quando il soggetto obbligato aggiunge al prezzo del bene il valore del tributo (come ogni imposta sui consumi, anche l'accisa è congegnata in modo tale da essere traslata economicamente sul consumatore finale). A questo scopo, i prodotti assoggettati ad accisa sono caratterizzati da una sistematica disciplina di controlli lungo tutta la filiera, dalle attività di produzione e detenzione a quelle di circolazione e impiego, in modo tale da assicurare all'Erario l'effettivo incasso del tributo di cui aveva in precedenza accertato l'insorgenza.

L'efficacia di questo sistema spiega anche come la leva delle accise sia spesso utilizzata quando si tratta di reperire in modo sicuro nuove risorse; in particolare sono noti a tutti gli automobilisti i frequenti aumenti delle accise sulla benzina il cui prezzo al litro è solo in minima parte legato al costo industriale del combustibile.

Orbene molti degli aumenti di aliquota sono collegati alla necessità di fronteggiare specifiche emergenze riportate in un documento ufficiale del Ministero delle finanze (*1864 Imposta di fabbricazione e consumo. Le accise*) che le elenca in questo modo: "nel prezzo della benzina, dall'origine ad oggi, sono attualmente incluse dodici accise, per far fronte a momentanee situazioni di emergenza, con la seguente cronologia:

- 1,90 lire per il finanziamento della guerra di Etiopia del 1935;
- 14 lire per il finanziamento della crisi di Suez del 1956;
- 10 lire per il finanziamento del disastro del Vajont del 1963;
- 10 lire per il finanziamento dell'alluvione di Firenze del 1966;
- 10 lire per il finanziamento del terremoto del Belice del 1968;
- 99 lire per il finanziamento del terremoto del Friuli del 1976;
- 75 lire per il finanziamento del terremoto dell'Irpinia del 1980;
- 205 lire per il finanziamento della guerra del Libano del 1983;
- 22 lire per il finanziamento della missione UnMIBH in Bosnia Erzegovina del 1996;
- 0,02 euro per il rinnovo del contratto degli autoferrotranvieri del 2004;
- 0,005 euro per l'acquisto di autobus ecologici nel 2005;
- 0,0071 a 0,0055 euro per il finanziamento alla cultura nel 2011;
- 0,0073 euro in attuazione del D.L. n. 34/2011 per il finanziamento della manutenzione e la conservazione dei beni culturali, di enti ed istituzioni culturali;
- 0,040 euro per far fronte all'emergenza immigrati dovuta alla crisi libica del 2011, ai sensi della legge n. 225/1992".

L'elenco è aggiornato al 2011, non facendo cenno agli eventi successivi per i quali sono stati previsti nuovi aumenti di accise, a partire dall'emergenza per il terremoto in Emilia del 2012 per proseguire con il finanziamento del "Bonus gestori" (2014) e quello del "Decreto del fare" (2014), per ricordare qualche esempio.

Gli aumenti delle accise sulla benzina vengono dunque apparentemente presentati come fossero tributi di scopo collegati a specifiche finalità di spesa. Ma lo sono veramente?

2. La caratteristica che più contraddistingue i tributi di scopo (su cui si veda per tutti DEL FEDERICO, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Torino, 2000, 188 ss.) risiede nella fase di utilizzo delle risorse ottenute, vincolate a specifiche finalità di spesa fissate preventivamente. Sono queste "finalità speciali" a giustificare la loro introduzione e a legittimare il prelievo verso i contribuenti tenuti al pagamento: D'AURO, Tributi di scopo e prospettive della finanza locale, in La finanza locale, 2007, 33. Dunque, questa famiglia di tributi si distingue dalle altre per il vincolo di destinazione apposto al loro gettito (così DEL FEDERICO, Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costituzione del prelievo, in Trib. loc. e reg., 2007, 181-194); e di riflesso per il limite che ne consegue: il prelievo non dovrebbe eccedere il costo complessivo dell'intervento o obiettivo individuato, fonte di una determinata spesa. Troviamo ad esempio queste caratteristiche nella TARI, per finanziare la raccolta dei rifiuti solidi urbani. Lo stesso canone Rai-TV, senza entrare nel dibattito sulla

natura tributaria di questa entrata pubblica, è sicuramente vincolato a finanziare l'offerta radiotelevisiva. Un'altra imposta di scopo, presente un po' in tutti i principali Paesi a vocazione turistica, è l'imposta di soggiorno, destinata a finanziare interventi in materia di turismo, manutenzione, recupero e fruizione di beni culturali e ambientali locali, e i relativi servizi pubblici.

3. Ritroviamo le stesse caratteristiche negli aumenti di accisa sulla benzina? Il loro gettito è inderogabilmente destinato a specifiche finalità di spesa (fissate a priori) e il prelievo non eccede il costo degli interventi prefissati?

Evitiamo facili battute sulla guerra d'Etiopia (in effetti, in Italia, la prima accisa sui carburanti fu introdotta da Mussolini per finanziare la guerra coloniale in Africa: voce *accise*, Enciclopedia Treccani on line). E guardiamo con obiettività (numerosi articoli, reperibili facilmente in rete, segnalano polemicamente questi aumenti riferendoli a destinazioni che in realtà non sono più previste; del resto, abbiamo visto lo stesso documento del Ministero dell'economia e delle finanze fa ancora riferimento ad esse) ai dati legislativi disponibili a partire dall'entrata in vigore del Testo unico sulle accise. In realtà gli aumenti di aliquota sono stati nel tempo confermati con provvedimenti successivi che hanno reso permanenti gli aggravi, consolidandoli nell'accisa complessiva sulla benzina o altro carburante (si veda, per un esempio, il D.Lgs. n. 26/2007 che ha rivisitato la materia in "Attuazione della direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità"). Quest'ultima fissata su determinati livelli, salvi ulteriori e successivi aumenti, viene dunque implicitamente riferita da quel momento in avanti alla fiscalità generale.

Due sono i punti da approfondire. Il primo: sono tributi di scopo almeno al momento della loro introduzione? Il secondo: le finalità hanno una scadenza; queste scadenze sono state rispettate o gli aumenti rimangono oltre i limiti temporali previsti, e se sì a che titolo?

Vediamo il primo punto. Se si trattasse di un vero tributo di scopo dovremmo riscontrare la presenza di un vincolo giuridico sul relativo gettito e di una vera correlazione fra entrate e spese. Dovrebbe dunque essere istituito un fondo che permetta di verificare l'utilizzo delle somme incassate.

Ebbene, nella maggior parte dei casi non c'è alcuna allocazione degli aumenti di accisa in fondi dedicati e nessun vincolo sul gettito, se non l'indicazione nominale e generica di una finalità. Come logica conseguenza, le risorse finanziarie acquisite confluiscono nelle casse erariali senza che debbano poi essere necessariamente impiegate per le predette finalità. È così, per fare degli esempi, per il rinnovo del contratto degli autoferrotranvieri del 2004 e del 2005. La disposizione di riferimento (l'art. 23, comma 2, D.L. 24 dicembre 2003, n. 355) aumentò l'aliquota di accisa sulla benzina genericamente per assicurare il rinnovo del contratto collettivo relativo al settore del trasporto pubblico locale (elevandola da 541,84231 euro a euro 558,64 euro per mille litri). Stessa situazione per l'acquisto di autobus ecologici nel 2005, senza indicare importi di spesa, senza veri vincoli di destinazione (art. 1, comma 9, D.L. 21 febbraio 2005, n. 16 "Interventi urgenti per la tutela dell'ambiente e per la viabilità e per la sicurezza pubblica" e determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane 22 febbraio 2005, prot. n. 643/V/AGT9. Con questi provvedimenti le aliquote di accisa aumentarono su tutto il territorio nazionale a 564,00 euro per mille litri, per la benzina e la benzina senza piombo, a 413,00 euro per mille litri, per il gasolio utilizzato come carburante).

Sono tutti casi in cui verosimilmente vi sarà stata a monte una stima preventiva della spesa da sostenere, ma nessun vincolo è previsto a valle sulla destinazione delle somme introitate che non confluiscono in alcun fondo, come invece previsto esplicitamente in due casi di cui diremo fra breve. Di conseguenza, il prelievo non è limitato dallo scopo del tributo, verosimilmente supera l'entità delle spese da coprire (le accise aggiuntive vengono infatti incassate indipendentemente dal gettito derivante dall'aumento) e il relativo gettito potrebbe essere impiegato altrove, senza che si instauri una correlazione tra importi riscossi e spese sostenute.

Simili situazioni si ritrovano anche negli aumenti di accise sui carburanti per far fronte a vari eventi alluvionali come quelli che hanno colpito i territori delle Regioni Liguria e Toscana (Consiglio dei Mi-

nistri 28 ottobre 2011 e determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane 28 ottobre 2011, prot. n. 127505 /RU.). L'elenco sarebbe lungo ed evitiamo di tediare con ulteriori elencazioni.

Solo in pochi casi è prevista l'istituzione di un fondo come accade per il finanziamento del Fondo unico spettacolo (FUS), dedicato a finanziare l'intervento pubblico nel cinema, nella musica, nel teatro (art. 1, commi 1 e 3, e 4, D.L. 31 marzo 2011, n. 34, convertito nella L. 26 maggio 2011, n. 75 - "Disposizioni urgenti in favore dalla cultura" - e determinazione Direttore dell'Agenzia delle Dogane 5 aprile 2011, prot. n. 41102/RU). È previsto un fondo anche per gli eventi sismici che hanno interessato l'Emilia nel 2012, e si ritrova in questo caso un limite di risorse da destinarvi (art. 2, comma 3, D.L. 6 giugno 2012, n. 74, "Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici che hanno interessato il territorio delle Province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo, il 20 e il 29 maggio 2012", che così recita: "3. Al predetto Fondo affluiscono, nel limite di 500 milioni di euro, le risorse derivanti dall'aumento, fino al 31 dicembre 2012, dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante…").

Si tratta di una conferma ulteriore che negli altri casi (la grande maggioranza) non è previsto un vincolo di destinazione del gettito, com'è tipico delle imposte di scopo, neppure nei primi anni di introduzione e prima della loro scadenza. Gli oneri vengono sostenuti a prescindere (rinnovo contrattuale, spesa per ricostruzione, spesa per missione di pace, acquisto di autobus ecologici, e via enumerando), e non esiste nessuna cinghia di trasmissione fra quanto entra e quanto viene speso. Tutti gli aumenti finiscono in un unico aggregato senza una ventilazione rispetto agli impieghi. Il principio dell'unità del bilancio dello Stato rende poi impossibile verificare la concreta destinazione delle entrate, confluenti tutte in un'unica cassa.

Gli aumenti di accisa sulla benzina non sono dunque inquadrabili, nella tipologia delle entrate pubbliche, fra i tributi di scopo. Il gettito viene infatti riferito a un utilizzo non verificabile e senza che esso debba essere inderogabilmente impiegato per la finalità volta per volta indicata (alluvione, ricostruzione, missione di pace, e via enumerando), come accadrebbe in un vero tributo di scopo. La somma introitata può inoltre eccedere facilmente il costo complessivo degli interventi programmati.

Siamo dunque di fronte, in genere, a semplici aumenti di imposta sul consumo che finiscono nella casse della fiscalità generale. Un'imposta "senza scopo", o con uno scopo solo di facciata, che sembra talvolta assomigliare alle raccolte fondi per iniziative benefiche di vario tipo, salvo poi scoprire che l'iniziativa benefica non c'è, c'è lo Stato e la sua cassa.

4. La stratificazione rispetto alle spese da sostenere si perde dunque già nei primi anni, non essendo prevista alcuna correlazione specifica tra ammontare riscosso e ammontare destinato a finanziare gli obiettivi dichiarati, fondanti la necessità di reperire nuove risorse. Poi cessa anche la iniziale giustificazione politico-economica dell'aumento. La maggior parte dei provvedimenti prevedono infatti delle scadenze, ma arrivati a scadenza gli aumenti rimangono.

Per fare un esempio, per il finanziamento della missione in Bosnia Erzegovina del 1996 il decreto istitutivo prevedeva che l'aumento avesse effetto fino alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto sulla conclusione della missione e, comunque, non oltre la data del 31 dicembre 1996 (art. 5 D.L. 1° luglio 1996, n. 346, sulla partecipazione italiana alla missione di pace in Bosnia). Ci sono dunque verosimilmente dei periodi in cui il tributo perde anche lo scopo che si trasforma da "non verificabile" a "impossibile".

Non sembra però così esatto quanto si legge negli articoli in rete e anche in documenti del MISE già segnalati in precedenza. Le accise sui carburanti, negli anni, sono aumentate in effetti per coprire le spese di varie emergenze, come guerre, missioni di pace, terremoti, alluvioni, molte delle quali non più attuali. In molti casi, i provvedimenti legislativi recavano l'indicazione di una scadenza dell'aumento di aliquota. In realtà, però, il lungo elenco degli aumenti viene consolidato periodicamente da altri provvedimenti e determinazioni di aliquota, che fissano l'accisa sulla benzina a determinati livelli inglobando di fatto tutte le determinazioni precedenti (come il già ricordato provvedimento del 2007 o quello della Legge di stabilità 2012 - L. 12 novembre 2011, n. 183 - il cui art. 34, comma 4, fissò le aliquote di accisa

su tutto il territorio nazionale a 564,00 euro per mille litri, per la benzina e la benzina senza piombo e a 413,00 euro per mille litri, per il gasolio utilizzato come carburante).

Sarebbe interessante verificare se vi siano altri periodi "scoperti" (si potrebbe riservare questa ricerca ad un futuro articolo). Rimane comunque un modo per aumentare il carico fiscale senza darlo a vedere, senza doverlo dichiarare esplicitamente. Questi interventi costituiscono dunque uno spaccato interessante di come la politica si pone nel tentativo di reperire gettito, un metodo per far cassa con rapidità e a colpo sicuro, a seconda delle necessità del momento. Nei primi anni il gettito ha uno scopo dichiarato, socialmente apprezzabile, ma può essere utilizzato tranquillamente anche altrove; poi si consolida aumentando di fatto la tassazione sui consumi di determinati prodotti in modo meno esposto al controllo e meno evidente di un aumento delle aliquote IRPEF o IRES.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

In linea generale, sui tributi di scopo DEL FEDERICO, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Torino, 2000. Per la caratteristica principale di questa figura di tributo che non attiene tanto al presupposto, ma va ricercata "in un momento successivo ovvero nella fase di spesa del gettito da essa derivante, che è vincolato e specificamente destinato a uno scopo determinato" in particolare VERRIGNI, Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato, in Riv. dir. fin. e sc. fin., I, 2006, 23. Sul vincolo giuridico di destinazione del relativo gettito si vedano ancora DEL FEDERICO, Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo, in Trib. loc. e reg., 2007, 181; D'AURO, Tributi di scopo e prospettive della finanza locale, in La finanza locale, 2007, n. 9, p. 33. Sulla struttura impositiva dell'accisa sui prodotti energetici, sia consentito il rinvio a AA.VV., La fiscalità delle imprese Oil and Gas, a cura di CROVATO, Rimini 2018, cap. XVIII; per cenni storici sulle accise, voce Accisa, in Enciclopedia Treccani on line.

ABUSO DEL DIRITTO

Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea (1)

The concept of "beneficial owner" with respect to the cross-border dividends discipline: the developments of both the Italian and the EU case-law

ANGELO CONTRINO

Abstract
Il contributo mira a ricostruire la nozione di "beneficiario effettivo" rilevante nel caso do dividendi "in uscita" dall'Italia e a destinazione europea, alla luce della prassi amministrativa e della più recente giurisprudenza, sia interna sia sovranazionale, che sovente e impropriamente intrecciano e sovrappongono il concetto di "beneficiario effettivo" con i i concetti diversi di "esterovestizione" e "abuso del diritto", delineando le possibili (e, comunque, auspicabili) evoluzioni future sul tema.
Parole chiave: dividendi intraeuropei, beneficiario effettivo, esterovestizione, abuso del diritto

Abstract
In this article, the author discusses the concept of "beneficial owner" with respect to the cross-border "UE-dividends" and analyzes critically the developments of both the Italian and the EU case-law as to the interpretation of this concept.
Keywords*: cross-border dividends,beneficial owner, abuse of law, shell companies*

SOMMARIO: **1.** Dividendi "in uscita" dall'Italia e "beneficiario effettivo": il problema della commistione impropria con i diversi concetti di "esterovestizione" e "abuso del diritto". - **2.** Dalla definizione "in negativo" a quella "in positivo" di beneficiario effettivo: l'accertamento dell'esterovestizione della società estera elimina in radice il problema del beneficiario effettivo; l'effettività della residenza estera della società che percepisce i dividendi non implica nulla in punto di beneficiario effettivo. - **3.** Gli elementi dimostrativi dell'esterovestizione sono estranei al concetto di "beneficiario effettivo" e alla nozione *tradizionale* di "costruzione artificiosa": entrambi non

(1) Trascrizione, con aggiunta in calce della sola bibliografia essenziale, del primo intervento dell'Autore alla Tavola Rotonda *"La distribuzione dei dividendi in ambito internazionale e l'evoluzione del concetto di esterovestizione"*, che si è svolta nell'ambito del Convegno "*Il fisco di oggi e di domani: confronto su temi fiscali in un contesto in veloce evoluzione"*, Milano - 14 novembre 2019, organizzato da CODIS (Coordinamento degli Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili della Lombardia), Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia e dall'ODCEC di Milano, in collaborazione con Università degli Studi di Milano-Bicocca, Università "L. Bocconi", Università Cattolica "Sacro Cuore" e Università degli Studi di Milano.

possono, e non debbono, essere valutati e accertati sulla base di meri dati ed elementi di carattere organizzativo. - **4.** Sulla *nuova* e *arricchita* nozione di "costruzione artificiosa", plasmata dalla Corte di Giustizia nelle c.d. sentenze danesi, che – ricomprendendo anche gli elementi della nozione di "beneficiario effettivo" di matrice convenzionale – è idonea a contrastare anche l'abuso delle norme di favore riservate ai dividendi "infraeuropei". - **5.** Gli effetti dell'assorbimento nell'abuso del diritto del concetto di beneficiario effettivo: i benefici della direttiva "madre-figlia" possono essere negati solo se la società estera, insieme, non è beneficiaria effettiva ed è parte di una pratica abusiva nel contesto del gruppo internazionale di appartenenza; l'accertamento di tali circostanze preclude anche l'applicabilità della Convenzione tra l'Italia e il Paese di residenza fiscale della predetta società. - **6.** Il disconoscimento dei benefici fiscali della direttiva "madre-figlia", e di quelli di fonte convenzionale, non deve condurre all'applicazione ai dividendi "in uscita" della normativa interna, come accade nella prassi, in quanto è il c.d. *look through approach* la reazione fisiologica in caso di contestazione del *nuovo* abuso del diritto di fonte europea o della clausola del beneficiario effettivo di matrice convenzionale.

1. In presenza di dividendi "in uscita" dall'Italia l'individuazione del regime fiscale applicabile (interno, europeo o internazionale) dipende dal "beneficiario effettivo" dei dividendi e, dunque, dalla relativa nozione.

La questione è semplice solo in apparenza, poiché nella prassi operativa il concetto di "beneficiario effettivo" viene intrecciato con i diversi concetti di esterovestizione e abuso del diritto: le contestazioni sono contemporaneamente mosse su tutti e tre i piani, sovrapponendo nozioni che sono, in realtà, contenutisticamente autonome e logicamente invocabili e applicabili secondo un ordine ben preciso.

La confusione non è solo operativa, ma si ritrova, più o meno consapevolmente, anche nella giurisprudenza di vertice sia europea sia interna, anche recente, che procederò ad analizzare fino all'ultima sentenza in tema della Corte di Cassazione, 30 settembre 2019, n. 24291, cercando di delineare le possibili (o, comunque, auspicabili) evoluzioni future sul tema.

2. Il punto di partenza da cui muovere è, ovviamente, la nozione di "beneficiario effettivo", che ha ormai più di 40 anni, risalendo – come a tutti noto – al Commentario alla versione del 1977 del "Modello Ocse", il quale dettava una nozione "in negativo", escludendo che potessero essere qualificati come beneficiario effettivo: (a) l'agente, il fiduciario e l'intermediario, in quanto percettori formali dei redditi, e non anche possessori sostanziali ai fini impositivi; (b) le *conduit companies*, in quanto meri "veicoli di transito" dei redditi dalla fonte all'effettivo beneficiario finale.

Nel corso del tempo, questa definizione "in negativo" ha ceduto il passo a una nozione "in positivo": nelle più recenti versioni del Commentario al "Modello Ocse" il beneficiario effettivo è, infatti, sostanzialmente definito come il soggetto che – oltre alla titolarità formale – ha anche un autonomo potere dispositivo e un effettivo reale godimento in relazione ai redditi interessati, in quanto non vincolato da obblighi legali o contrattuali di ritrasferimento dei flussi reddituali a terzi soggetti.

Questa definizione mette in luce che, diversamente da quanto accade nella prassi operativa, il concetto di "beneficiario effettivo" non va affatto sovrapposto a quello di residenza effettiva ed "esterovestizione", laddove ci si trovi in presenza di società localizzate in Paesi UE che sono, nel contempo, percettrici di dividendi e controllate da soggetti residenti fuori dall'UE.

E infatti, l'accertamento dell'effettiva residenza fiscale della "società UE", che percepisce i dividendi, va fatto ricercando e appurando la presenza di tutti gli elementi dimostrativi del concreto esercizio nel Paese estero, da parte dell'organo direttivo, dei poteri di amministrazione e gestione della società medesima (la quale, di solito, è una *holding* statica), che si traduce nella prova dell'assenza di "eterodirezione" da parte del soggetto controllante extraeuropeo.

Se la società estera che percepisce i dividendi è "esterovestita", non si pone neanche il problema di verificare se sia o meno "beneficiaria effettiva" dei dividendi che percepisce, essendo in tale caso obbligata al pagamento delle imposte in Italia sui redditi ovunque prodotti nel mondo.

Se, invece, è "non esterovestita", in quanto residente effettivamente nel Paese UE di localizzazione, non è detto che sia anche "beneficiaria effettiva" dei dividendi percepiti, ben potendo configurarsi come mero "veicolo di transito" dei dividendi di fonte italiana verso il soggetto controllante "non UE".

3. Ma – come anticipato in apertura – per negare l'applicazione delle norme di favore di matrice europea sui dividendi "in uscita" dall'Italia, la prassi interna accompagna il richiamo dei due concetti di "beneficiario effettivo" e di "esterovestizione" a quello, ancora diverso, di "abuso del diritto".

Paradigmatica, in questo senso, è la fattispecie oggetto della recente sentenza Corte di Cassazione, 28 maggio 2019, n. 14527, ove – per disconoscere il rimborso della ritenuta del 15 per cento applicata sui dividendi distribuiti da una società italiana alla propria controllante olandese – è stato contestato che quest'ultima fosse una società: (1) esterovestita; (2) costituita al solo scopo di godere dei benefici fiscali (e, dunque, una costruzione artificiosa); (3) non "beneficiaria effettiva" dei dividendi.

In questo caso, la Suprema Corte si è – correttamente – limitata a vagliare il primo profilo, ossia l'effettività della residenza estera della società di diritto olandese, in quanto – nonostante fosse stata mossa unitariamente sui tre piani considerati – la contestazione si fondava essenzialmente su due circostanze fattuali: che gli amministratori della società olandese fossero italiani, ancorché non tutti, e che la medesima società, una *holding*, si limitasse alla gestione del pacchetto azionario posseduto.

Si tratta di circostanze che – come si può ben vedere – non hanno nulla a che vedere con il concetto di "beneficiario effettivo", né con quello di "costruzione artificiosa", i quali non possono e non debbono essere valutati e accertati sulla base di meri dati ed elementi di carattere organizzativo.

Per ciò è corretto che la Suprema Corte si sia limitata a vagliare il solo profilo della "esterovestizione", giungendo alla conclusione – anch'essa, a mio avviso, corretta – che la mera attività di gestione è connaturata alla natura stessa di *holding*, a nulla rilevando il fatto che essa abbia una struttura organizzativa "leggera" e costi gestionali limitati. E ciò in linea con quanto già statuito dalla medesima Suprema Corte nelle note sentenze 28 dicembre 2016, nn. 27112, 27113, 27115 e 27116; orientamento, questo, seguito anche da ASSONIME nella Circolare 2 maggio 2017, n. 10 (quale approfondimento dello Studio n. 17/2016).

L'accertamento della effettiva residente fiscale in Olanda: *(i)* non implica, tuttavia, che la società percettrice fosse anche "beneficiaria effettiva" dei dividendi: per escludere ciò si sarebbe dovuto ulteriormente dimostrare – cosa che non è stata fatta – che i dividendi percepiti erano in "mero transito", perché ritrasferiti alla controllante in modo pressoché automatico e totalitario; (*ii)* né significa che la società non fosse stata costituita per realizzare un "abuso del diritto", dovendosi a tale fine dimostrare – cosa, anche questa, che non è stata fatta – che, all'interno della struttura del gruppo, essa era priva di sostanza economica e, dunque, costituita al solo scopo di far ottenere al gruppo dei benefici fiscali.

4. In questo contesto si inseriscono le c.d. sentenze danesi della Corte di Giustizia del 26 febbraio 2019, le quali – ancorché indicate dalla maggior parte degli operatori del settore quali portatrici di una specifica nozione di "beneficiario effettivo" in materia di dividendi "intraeuropei" – non si esprimono affatto sulla rilevanza nella direttiva "madre-figlia" della clausola del "beneficiario effettivo" (cfr. cause riunite C-116/16 e C-117/16; le cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 avevano ad oggetto invece la Direttiva Interessi-Royalties), ma, in sostanza, sono ritornate sul concetto di "costruzione artificiosa" di matrice europea, modificandolo – come dirò subito – in maniera peculiare.

In relazione a tali controversie, nelle sue conclusioni l'Avvocato Generale Kokott aveva sostenuto l'opportunità, se non la necessità, di affermare una nozione di "beneficiario effettivo" di stampo strettamente "europeo" e, dunque, affrancato da quello elaborato in sede OCSE, pur essendo le nozioni formalmente identiche.

La Corte di Giustizia ha percorso una strada diversa, con un risultato sostanzialmente opposto, mediante la rielaborazione della definizione di "costruzione artificiosa", che è stata arricchita rispetto a quella elaborata dalla propria, precedente giurisprudenza, e in ispecie nella nota sentenza *Cadbury Schweppes* (12 settembre 2006, C-196/04) e nelle più recenti sentenze *Eqiom* (7 settembre 2017, causa C-6/16) e *Deister Holding* (20 dicembre 2017, cause riunite C-504/16 e C-613/16), e che, in ragione di ciò, consente di contrastare anche l'abuso delle norme di favore di matrice europea riservate ai dividendi "intracomunitari".

Adesso, per il giudice UE di vertice, una società collocata in un "Paese UE", che percepisce dividendi di fonte europea, integra gli estremi di una "costruzione abusiva" quando: (a) nell'ambito di un gruppo, essa viene interposta tra quella localizzata nello Stato della fonte e quella che ne è l'effettiva beneficiaria, al fine di evitare le ritenute alla fonte; (b) i dividendi sono ritrasferiti integralmente o quasi, entro un breve lasso temporale, alla società controllante che non potrebbe beneficiare della direttiva, realizzando un utile insignificante; (c) essa si limita, in punto di attività economica svolta, a percepire i dividendi e a ritrasferirli; (d) essa non ha – a causa di obblighi legali o contrattuali, ma anche solo di fatto – un effettivo potere di decidere come utilizzare i predetti dividendi.

Così ridisegnato "a misura" dei dividendi "infraeuropei", il concetto di "costruzione di puro artificio" non si limita più – com'era nella giurisprudenza anteriore – a richiedere la verifica della "sostanza economica" della società, in punto anche di effettiva esistenza di un'organizzazione personale e materiale nel luogo di collocazione, ma – se si richiama alla mente la definizione data in apertura – impone anche l'accertamento di tutti gli indici, anche meramente fattuali, che sono propri della nozione di "beneficiario effettivo" del Commentario al "Modello OCSE".

5. Ne risulta che la nuova nozione di "abuso del diritto" tratteggiata dalle c.d. sentenze danesi finisce per assorbire e ricomprendere, ai fini dell'applicazione della direttiva "madre-figlia", il concetto di "beneficiario effettivo" di matrice convenzionale, con la seguente, importante conseguenza: in caso di distribuzione di dividendi "intra-UE", la presenza degli elementi che indicano che la società percettrice non sia "beneficiaria effettiva" non comporta, di per sé, la negazione dei benefici della direttiva "madre-figlia", ma essi costituiscono circostanze e indizi che insieme ad altri possono condurre a qualificare la società come "costruzione di puro artificio" e, dunque, a negare i vantaggi fiscali conseguiti dal gruppo di appartenenza.

In questa nuova prospettiva – ove gli elementi costitutivi della nozione di "beneficiario effettivo" diventano parte degli elementi che compongono il concetto di "abuso del diritto" – la contestazione circa l'applicabilità della direttiva "madre-figlia" richiede l'accertamento non solo della "genuinità" della società estera che percepisce i dividendi di fonte italiana, com'era prima, ma anche del ruolo e della funzione che la società svolge all'interno del gruppo di appartenenza, nonché delle caratteristiche organizzative ed economico-finanziario del gruppo medesimo.

Per effetto di tali sentenze – dopo la verifica dell'effettiva residenza fiscale estera della società che percepisce i dividendi, se ciò ovviamente è contestato sul proprio, diverso e propedeutico piano, in ragione della collocazione dell'attività gestoria ordinaria al di fuori del Paese di residenza formale della società – il disconoscimento dei benefici della direttiva "madre-figlia" passa per l'accertamento della circostanza fattuale che la società estera sia parte di una pratica abusiva nel contesto del gruppo internazionale di riferimento, nei termini sopra indicati.

Con una particolare e non trascurabile conseguenza. Poiché in base alla ricostruzione effettuata la nozione di beneficiario effettivo di matrice convenzionale, con i suoi elementi costitutivi, è adesso ricompresa in quella di abuso del diritto di fonte europea, l'accertamento che la società estera percettrice dei dividendi, e non "esterovestita", costituisca una "costruzione di mero artificio" ai fini della normativa europea finisce col precludere anche l'applicabilità della Convenzione tra l'Italia e il Paese di residenza fiscale della predetta società

6. Manca un ultimo passaggio in questa ricostruzione. Cosa succede in caso di disconoscimento dei benefici fiscali della direttiva "madre-figlia" e, per quanto appena detto, anche quelli di fonte convenzionale sui dividendi di fonte italiana?

La prassi dell'Amministrazione finanziaria è nel senso di applicare la normativa interna, che prevede, notoriamente, una tassazione più gravosa.

Questa prassi non è condivisibile, per le ragioni che vado subito a spiegare.

Il divieto di abuso del diritto di fonte europea, così come ridefinito dalle c.d. sentenze danesi, e la clausola antiabuso specifica del "beneficiario effettivo" sono assisi, in via di estrema sintesi, sul principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

Ma se così è, la reazione fisiologica in caso di applicazione del citato divieto o della clausola dovrebbe essere il ricorso al c.d. *look through approach*, che nel caso di specie va così declinato.

Se la società estera si limita a frapporsi nel flusso reddituale dall'Italia verso il possessore "sostanziale" dei dividendi, l'applicazione del divieto di abuso del diritto o della clausola del "beneficiario effettivo" dovrebbe avere come effetto l'applicazione del regime fiscale applicabile se la società interposta non fosse stata coinvolta, ossia il regime fiscale applicabile al dividendo direttamente fluente dall'Italia verso il Paese del beneficiario effettivo.

Questo approccio – utilizzato, di recente, in materia di ACE per i conferimenti di fonte estera (Circ. 21/E/2015) e in materia di *royalties* (Ris. n. 86/E/2006) con applicazione diretta del Trattato tra l'Italia e lo Stato del beneficiario effettivo – non è stato mai utilizzato, almeno a quanto consta, dall'Amministrazione finanziaria per i dividendi, se si eccettua la vecchia Ris. Min. 7 maggio 1987, n. 12/431.

Esso dovrebbe trovare invece un'applicazione generalizzata, e dunque anche in materia di dividendi "in uscita", come sembra confermare la recentissima giurisprudenza di legittimità (Cass., 30 settembre 2019, n. 24288), ove – nel caso di un Fondo pensione giapponese che incassava dividendi dall'Italia tramite una "Limited partnership" di diritto americano – è stata riconosciuta la possibilità di applicare direttamente il trattato tra l'Italia e il Giappone (ritenuta 15%) e il rimborso della differenza tra le ritenute domestiche applicate nel nostro Paese e la ritenuta convenzionale.

Questa sentenza è molto importante per due motivi.

Il primo è che supera in modo espresso, qualificandolo come isolato, il precedente di senso contrario costituito dalla sentenza di Cass. 26 febbraio 2009, n. 4600, relativo a una fattispecie analoga, ove era stata avallata l'applicazione della ritenuta domestica italiana da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il secondo è che – se si legge bene la sentenza – la conclusione è stata raggiunta a prescindere dal fatto che nel relativo caso il soggetto interposto fosse una "partnership", il cui reddito era tassato per trasparenza in capo ai soci e che, quindi, in base alla convenzione italo-americana avrebbe dovuto comunque applicarsi il regime convenzionale dello Stato del socio (il Giappone).

Queste due circostanze dovrebbero aprire le porte – almeno così si spera e, comunque, si auspica – a una nuova e generalizzata applicazione del c.d. *look through approach* in tutti i casi in cui si accerti, in base al (nuovo) divieto antibuso di matrice europea o alla clausola del beneficiario effettivo di fonte convenzionale, l'esistenza di un soggetto estero interposto non qualificabile come possessore "sostanziale" dei dividendi "in uscita" dall'Italia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARGINELLI, Spunti ricostruttivi della nozione di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni concluse dall'Italia, in Riv. dir. trib., 2017, V, 29

ARTUSO-BISINELLA, Brevi note in tema di holding, beneficiario effettivo, valore dei certificati di residenza: "incroci pericolosi" in un recente arresto giurisprudenziale, in Dir. prat. trib., 2019, 768

ASSONIME, Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali, in Note e Studi, n. 17/2016

ASSONIME, Circolare 2 maggio 2017, n. 10

BAERENTZEN, Cross-Border Dividend and Interest Payments and Holding Companies – An Analysis of Advocate General Kokott's Opinion on the Danish Beneficial Ownership Cases, in European Taxation, n. 8/2018
BUZZI-ZAIMAJ, L'utilizzo di società holding "statiche" in ambito internazionale-tributario tra esterovestizione e abuso del diritto, in questa rivista, 2019
CORDEIRO GUERRA, Diritto tributario internazionale. Istituzioni, Milano, 2018
DELLA VALLE-FRANCONI, Beneficiario effettivo e divieto di pratiche abusive nelle sentenze "danesi", in Il Fisco, n. 16/2019
DELLA VALLE, Conduit companies» e beneficiario effettivo dei dividendi in uscita, in GT – Riv. giur. trib., 2013, 51
DORIGO, Holding passive e costruzioni di puro artificio, in Corr. trib., 2017, 2115
DORIGO, Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'unione europea, Padova, 2012
IANNACCONE, Indicazioni della Corte UE sull'utilizzo abusivo della Direttiva Madri-Figlie, in GT – Riv. giur. trib., 2019, 289
MEINDL-RINGLER, Beneficial Ownership in International Tax Law, Kluwer, 2016
MELIS, Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi, Milano, 2009
SANO', Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law, in EC Tax Review, n. 5/2018
STEVANATO, Holding statiche e accertamento della residenza fiscale italiana dell'ente estero, in Corr. trib., 2008, 965
VAN HULTEN-KORVING, Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases, in Intertax, 2019, n. 8-9, 793

ABUSO DEL DIRITTO

Spunti di riflessione sulle sentenze della Corte di Giustizia nelle c.d. cause danesi alla luce della giurisprudenza italiana

Considerations on the European Court of Justice "Danish cases" in the perspective of the Italian jurisprudence

MARIO TENORE e GIULIA LUBRANO

Abstract
Il presente contributo mira a fornire un'analisi critica delle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea relative alle cd. cause danesi. In particolare, gli Autori analizzano l'impatto che tali pronunce potranno avere nell'ordinamento italiano, tenendo conto dei recenti orientamenti della giurisprudenza domestica.
Parole chiave: beneficiario effettivo, abuso, dividendi, interessi

Abstract
The article provides a critical analysis of the judgments issued by the Court of Justice of the European Union in the "Danish cases". In particular, the Authors examine the impact of such judgments on the Italian legal system, taking into account the recent Italian Courts' case-law.
Keywords: beneficial owner, abuse, dividends, interest

SOMMARIO: **1**. Premessa. - **2.** L'abuso delle Direttive secondo la Corte di Giustizia. - **3.** Le possibili conseguenze sul versante italiano. - **3.1.** La struttura "leggera". - **3.2.** L'obbligo di ritrasferimento dei redditi lungo la catena societaria. - **3.3**. La congruità del margine ricavato e la tempistica del ritrasferimento. - **4.** Conclusioni.

1. Lo scorso 26 febbraio 2019, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (di seguito, la "Corte di Giustizia") ha pubblicato le sentenze relative alle cd. "cause danesi", vale a dire la sentenza relativa alle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 (cd. "Sentenza Interessi") e la sentenza relativa alle cause riunite C-116/16 e C-117/16 (cd. "Sentenza Dividendi"), concernenti l'applicazione della direttiva 90/435/CEE (di seguito, "Direttiva Madre-Figlia") e della direttiva 2003/49/CE (di seguito, "Direttiva Interessi e Canoni" e, insieme alla precedente, le "Direttive").

In particolare, la Corte di Giustizia è stata chiamata indirettamente a pronunciarsi in merito al carattere abusivo di alcune strutture societarie, per lo più riconducibili a soci residenti al di fuori dell'Unione Europea. L'amministrazione finanziaria danese aveva contestato il carattere abusivo di tali strutture ritenendo che le entità societarie intermedie fossero meramente interposte e costituite al solo scopo di trasferire determinati redditi (i.e. interessi o dividendi) al di fuori dell'Unione Europea, evitando così l'applicazione della ritenuta alla fonte altrimenti dovuta se tali redditi fossero stati corrisposti direttamente in favore dei soci extra-UE.

A premessa dell'analisi formulata nei paragrafi che seguono, si precisa che le sentenze hanno affrontato il tema dell'abuso del diritto delle Direttive principalmente nell'ambito del settore del private equity. Le cause principali che hanno dato luogo alle sentenze della Corte di Giustizia, inoltre, riguardano per lo più catene partecipative composte da entità intermedie prive di struttura ed aventi un attivo limitato alla sola partecipazione nella società danese e/o al finanziamento erogato a tale società. È alla luce di tale contesto fattuale che la posizione della Corte di Giustizia sarà di seguito analizzata.

2. Nelle motivazioni delle sentenze in esame, la Corte di Giustizia ha anzitutto richiamato il principio generale di divieto di pratiche abusive, in virtù del quale gli Stati membri sono tenuti a negare i benefici sanciti dal diritto europeo qualora il contribuente se ne sia avvalso in maniera fraudolenta o abusiva, prescindendo dall'esistenza o meno di una specifica norma anti-abuso. A tale proposito, la Corte di Giustizia (cfr. § 124 della Sentenza Interessi e § 97 della Sentenza Dividendi) ha indicato quali elementi costitutivi dell'abuso:

(i) un elemento oggettivo, vale a dire "*un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito da tale normativa non sia stato conseguito*"; e

(ii) un elemento soggettivo, "*consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa dell'Unione per mezzo della creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento*".

La Corte di Giustizia ha poi approfondito il tema della prova dell'abuso, elencando - per la prima volta in maniera così dettagliata - una serie indizi che il giudice nazionale dovrebbe tenere in considerazione. Nel novero di tali indizi, i più rilevanti da segnalare sono i seguenti:

1) l'assenza di "struttura" della società interposta (cfr. § 131 della Sentenza Interessi e § 104 della Sentenza Dividendi);
2) l'esistenza di un obbligo di ritrasferire integralmente (o quasi) ed entro un lasso di tempo molto breve le somme percepite a titolo di interessi o dividendi a soggetti che non godono dei requisiti per beneficiare delle Direttive da cui la Corte desume, quindi, l'assenza – per la società percipiente – dell'effettivo potere di disporre di quei redditi (cfr. §§ 128 e 132 della Sentenza Interessi e §§ 101 e 105 della Sentenza Dividendi);
3) la realizzazione, da parte della società interposta, di un utile imponibile "insignificante" derivante dal ritrasferimento dei medesimi redditi (cfr. § 130 della Sentenza Interessi e § 103 della Sentenza Dividendi).

A tale proposito, si sottolinea che la Corte di Giustizia ha precisato che, in presenza di una serie di indizi dell'esistenza di un abuso, spetta in ogni caso al giudice del rinvio "*verificare se tali indizi siano obiettivi e concordanti*" (si vedano il § 126 della Sentenza Interessi e il § 99 della Sentenza Dividendi).

3. Le posizioni espresse dalla Corte di Giustizia, come riportate al paragrafo precedente, potrebbero destare delle preoccupazioni negli operatori del settore, posto che gli indizi di abusività elencati dai giudici europei corrispondono in larga parte a quelli che, sovente, sono richiamati dall'amministrazione finanziaria italiana. Occorre tuttavia effettuare talune precisazioni.

L'elenco degli indizi di un abuso fornito dalla Corte di Giustizia deve essere letto alla stregua di indicazioni di mero principio (tanto è vero che la valutazione dei fatti di causa è sempre devoluta al giudice del rinvio), per cui si pone la necessità di analizzare i fatti che hanno indotto la Corte di Giustizia a formulare tali considerazioni. In relazione a tale analisi, occorre altresì scandagliare la giurisprudenza italiana, al fine di individuare i casi in cui, secondo i giudici italiani, si possa accertare l'esistenza di un abuso in quanto: (i) una società risulti priva di struttura/sostanza economica; (ii) sussista un obbligo di ritrasferimento dei redditi; (iii) la magnitudo dell'utile netto derivante dai redditi oggetto di accertamento (al netto delle deduzioni dei costi di gestione, di finanziamento e di quelli derivanti dal loro ritrasferimento), nonché i tempi di ritrasferimento dei suddetti redditi denotino l'assenza di una sostanza economica dell'operazione.

3.1. Con riguardo al primo punto, vale a dire quello relativo alla struttura della società interposta, si consideri anzitutto che le cause danesi riguardano società caratterizzate da una limitata diversificazione del patrimonio investito, dalla percezione di redditi eminentemente di natura *passive* (i.e. interessi e/o dividendi) e dal loro successivo ritrasferimento lungo la catena societaria in favore dei soci residenti al di fuori della UE (si veda, ad esempio, il § 104 della Sentenza Dividendi: *"La circostanza che una società agisca come società interposta può essere accertata quando l'unica attività della medesima sia costituita dal percepimento dei dividendi e dal loro successivo trasferimento al beneficiario effettivo o ad altre società interposte*"; nel medesimo senso dispone anche il § 131 della Sentenza Interessi). In questa prospettiva di ordine fattuale, le sentenze pronunciate dalla Corte di Giustizia appaiono sostanzialmente allineate alla posizione espressa dalla Suprema Corte di Cassazione (Cass. Civ., sez. V., 28 dicembre 2016, n. 27113), secondo cui la valutazione circa la struttura della società deve sempre tener "*conto della peculiarità dell'oggetto e della natura della società madre percipiente. In particolare, qualora quest'ultima rivesta la qualità di holding o sub-holding di pura partecipazione, i suddetti requisiti non possono essere esclusi per il solo fatto della mancanza di una significativa struttura organizzativa*". A tal proposito, infatti, anche la Corte di Giustizia ha precisato che l'assenza di una effettiva attività economica della società interposta deve essere analizzata "*alla luce delle peculiarità che caratterizzano l'attività economica in questione, da un'analisi complessiva dei pertinenti elementi attinenti, in particolare, alla gestione della società, al suo bilancio d'esercizio, alla struttura dei suoi costi ed ai costi realmente sostenuti, al personale impiegato nonché ai locali ad alle attrezzature di cui dispone*". Si tratta peraltro di un principio già affermato nella precedente giurisprudenza dalla Corte di Giustizia, in particolare nella sentenza relativa alle cause riunite *Deister Holding* e *Juhler Holding* (Cause C-504/16 e C-613/16, sentenza 20 Dicembre 2017), nella quale la Corte di Giustizia ha affermato che "*la circostanza che l'attività economica [...] consista nell'amministrazione di beni economici delle sue società figlie o che i redditi di tale società madre derivino esclusivamente da tale amministrazione non può, di per sé, determinare l'esistenza di una costruzione puramente artificiosa, priva di qualsiasi effettività economica*" (§ 73). Siffatto principio risulta essere altresì condiviso – oltre che dalla dottrina (cfr., ad esempio, ASSONIME, Circolare n. 17/2016, par. 2.1.8.) - anche dalla giurisprudenza di merito che, ancor prima della sopra richiamata sentenza della Cassazione, ai fini dell'accertamento dell'abuso sottolineava l'esigenza di analizzare la struttura delle società holding alla luce dell'attività da queste svolta. In tal senso si è espressa infatti la Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. VII, nella sentenza del 12 giugno 2015 n. 2615, secondo la quale: "*Né autorizza a dubitare, di per sé sola, della operatività di una sub holding di gestione di partecipazione, l'assenza di un ufficio in proprietà e di qualche dipendente considerato che non sono certo tali elementi a fare impresa, come difatti ha rilevato la stessa Commissione Europea in COM(20077) 85 del 10/12/2007 ove ha osservato che le attività delle società di partecipazione "non richiedono generalmente una presenza fisica significativa'*"". Si veda inoltre la sentenza 7 luglio 2017 n. 4638, nella quale la Comm. trib. Prov. di Milano, sez. V, ha ritenuto gli indizi di abuso riportati dall'Ufficio (mancanza di personale dipendente e di una effettiva struttura organizzativa e di beni materiali e immateriali) come "*del tutto irrilevanti o comunque compatibili con la veste di holding pura (dedita unicamente alla detenzione e gestione delle partecipazioni, alla riscossione dei dividendi distribuiti dalle società partecipate ed alla gestione del sistema di tesoreria accentrato) di tale società (cfr. Cass. n. 27113/2016)*". Del medesimo avviso è anche la sentenza 19 marzo 2018 n. 1185 della Comm. trib. Prov. di Milano, sez. VIII, secondo cui deve considerarsi "*pacifico che le holding non richiedano una massiccia forza lavoro ma piuttosto capitali e poteri per la gestione degli investimenti nelle società operative partecipate*". Da ultimo, richiamando il principio dettato dalla Cassazione, la Comm. trib. Prov. di Milano, sez. I, ha ribadito che "*ad una holding non possono essere richiesti gli stessi indizi di operatività di una società commerciale*" (sentenza 21 maggio 2019, n. 2237).

Da quanto sopra illustrato, risulta quantomeno ragionevole affermare che, per quanto riguarda la valutazione della struttura di società holding, nelle cause danesi non si rinvengono elementi di discontinuità rispetto alla pregressa giurisprudenza eurounionale, né tantomeno rispetto alla giurisprudenza

italiana (sia di merito che di legittimità). Pertanto, resta fermo il principio secondo cui l'esistenza di una struttura "leggera" della società holding non è di per sé una circostanza conclusiva ai fini dell'accertamento dell'esistenza di un abuso.

3.2. Con riferimento all'obbligo di ritrasferimento dei redditi, si segnala che nelle cause danesi le società intermedie disponevano di un unico reddito (ossia quello oggetto di ritrasferimento) e, quindi, risultava palese la correlazione tra i proventi percepiti e quelli successivamente trasferiti lungo la catena societaria. Si ritiene che tale situazione di fatto sia stata determinante nell'assunzione, da parte della Corte di Giustizia, della decisione di fare riferimento all'esistenza di un obbligo di ritrasferimento del reddito ai fini dell'accertamento di un abuso (cfr. § 132 della Sentenza Interessi e §105 della Sentenza Dividendi). Nel caso di specie la Corte di Giustizia ha fatto riferimento alla "*assenza, nelle società interposte, del potere di disporre economicamente dei redditi percepiti*", essendo idonei a costituire indizi di tal genere non solo gli obblighi contrattuali o legali di ritrasferimento a terzi, bensì parimenti il fatto che "*fondamentalmente […] la società medesima, pur in assenza di un obbligo contrattuale o legale di tal genere, non disponga del diritto di utilizzare dette somme e di goderne*".

Il riferimento alla "*assenza, nelle società interposte, del potere di disporre economicamente dei redditi percepiti*" quale parametro per la valutazione dell'esistenza di un abuso è sicuramente foriero di dubbi e incertezze, tanto più nel caso di specie, nel quale la Corte di Giustizia si limita a definirne i contenuti in maniera del tutto generica tramite il richiamo ad obblighi tali da privare "fondamentalmente" la società percipiente del "diritto di utilizzare" tali redditi e, quindi, "di goderne". Tale definizione sembrerebbe suggerire all'amministrazione finanziaria di considerare quale elemento sintomatico dell'esistenza di un abuso un comportamento concludente dal quale si possa evincere, per presunzione semplice, la probabile esistenza di un accordo tra le parti volto al ritrasferimento delle somme ricevute dal primo prenditore.

A parere di chi scrive sarebbe però opportuno che l'esistenza di un obbligo di tal fatta venisse corroborata anche alla luce dell'assenza di una ragione commerciale e/o economica sottesa al comportamento concludente consistente nel ritrasferimento dei redditi. Quest'ulteriore aspetto non emerge espressamente dalle sentenze analizzate, ma del resto nelle cause danesi era pacifico che le società non avessero alcuna reale funzione all'interno dei gruppi societari di appartenenza (come suggerito dalla Corte di Giustizia) e che, dunque, il sistematico ritrasferimento dei redditi non avesse altre finalità se non quella di conseguire indebitamente i vantaggi previsti dalle Direttive. Va da sé, pertanto, che in un contesto fattuale quale quello delle cause danesi il solo obbligo di fatto è da ritenersi certamente sintomatico dell'esistenza di una fattispecie abusiva. Diversamente, in una situazione nella quale la società estera avesse una reale funzione economica all'interno del gruppo, ad esempio la gestione della tesoreria, non è detto che il ritrasferimento dei redditi riveli l'esistenza di una fattispecie abusiva, in quanto un tale comportamento, anche se sistematico, potrebbe ritenersi in linea con la stessa funzione economica svolta dalla società estera nell'ambito del gruppo.

Va da ultimo osservato che, nella giurisprudenza italiana, la "assenza, nelle società interposte, del potere di disporre economicamente dei redditi percepiti" pare essere elemento meno rilevante, ai fini dell'accertamento di un abuso, rispetto all'esistenza di un obbligo legale o contrattuale di ritrasferimento del reddito (in tal senso dispongono, *ex multis*, Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. VII, 12 giugno 2015, n. 2615, Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. LXV - Brescia, 29 giugno 2015, n. 2897, Comm. trib. Reg. della Campania, sez. XXXIX, 16 maggio 2017, n. 4406; Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. X, 18 ottobre 2017, n. 4193; Comm. trib. Prov. Napoli, sez. VI, 18 ottobre 2018, n. 12356; cfr. comunque la citata sentenza Cass. Civ., Sez. V., n. 27113 del 2016, in materia di dividendi, secondo cui "alla società madre francese non potrebbe negarsi la qualità di beneficiaria effettiva "dei dividendi" per la sola circostanza che della produzione di tali dividendi possa giovarsi la capogruppo statunitense; almeno fino a quando non si dimostri che tale giovamento è consistito nel diretto trasferimento a quest'ultima dei dividendi imponibili, non già di una generica e non meglio valutabile "ricchezza" o redditività

di gruppo"; in dottrina si vedano ASSONIME, Circolare n. 17/2016, par. 2.1.8; ASSONIME, Circolare n. 21/2016, nota 148).

Inoltre, la giurisprudenza nazionale richiede altresì la prova dell'avvenuto ritrasferimento dei redditi al di fuori del perimetro dell'Unione. Si veda, ad esempio, la sentenza del 28 giugno 2018 n. 3001, con cui la Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. XVIII ha annullato un avviso di accertamento avente ad oggetto l'omessa applicazione delle ritenute sui dividendi distribuiti da una società italiana in favore della propria madre olandese, proprio in virtù del fatto che non fosse stata fornita la prova del suindicato ritrasferimento (nonché Cass. Civ., Sez. V., n. 27113 del 2016 cit.).

3.3. Nelle cause danesi la Corte di Giustizia, pur richiamando la congruità del margine attribuito alla società intermedia e le tempistiche del ritrasferimento, non ha fornito indicazioni precise, utili a stabilire quando tali circostanze possano considerarsi sintomatiche dell'esistenza di un abuso.

V'è da dire che, con riferimento al margine, i fatti di causa delle sentenze non sembrano nemmeno essere d'aiuto, dal momento che le società interposte avevano talora applicato a valle un tasso di interesse sostanzialmente coincidente con quello applicato a monte (nella causa C-115/16 - *N Luxembourg 1*, il margine ricavato dai tassi di interesse applicati era stato pari allo 0,03%), con conseguente irrisorietà del margine ricavato, mentre in un caso il tasso d'interesse applicato a valle era superiore a quello applicato a monte per un differenziale dello 0,875% (nella causa C-299/16, *Z Denmark*, i tassi di interesse applicati erano pari al 9% e al 9,875%). Tali aspetti sono stati invece valorizzati in alcune pronunce di merito dei giudici italiani. In particolare, il margine realizzato dalla differenza dei tassi di interesse applicati è stato considerato congruo se pari allo 0,085% (Comm. trib. Reg. del Piemonte, sez. IV, 12 dicembre 2017 n. 1778) ovvero allo 0,44% (Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. III, 26 novembre 2018, n. 5159). Si segnala invece, in senso contrario, la Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. XXII, 12 febbraio 2019, n. 641/19, che ha considerato indice di abuso l'aver trattenuto un margine pari alle 0,125% e, in materia di royalties, una isolata pronuncia della Cassazione, che ha implicitamente ritenuto non congruo un margine del 20% trattenuto a titolo di provvigione per l'attività di coordinamento in Europa delle licenze di beni immateriali di proprietà di una società americana. Tale elemento, secondo la Cassazione, avrebbe potuto "orientare" diversamente il processo decisionale del giudice di merito.

Quanto alle tempistiche, nei casi esaminati dalla Corte il ritrasferimento avveniva lo stesso giorno (causa C-299/16) ovvero a distanza di un giorno (causa C-177/16) dalla data di percezione dei redditi. A tale proposito, secondo la giurisprudenza di merito italiana (Comm. trib. Prov. di Milano, sez. XLI, 22 marzo 2013, n. 170, Comm. trib. Prov. di Milano, sez. XLIV, 17 gennaio 2017, n. 292, Comm. trib. Reg. della Lombardia, sez. XXI, 5 febbraio 2019, n. 550), può costituire indizio di un abuso la coincidenza, ad esempio, delle scadenze di una serie di finanziamenti lungo la medesima catena partecipativa (in ipotesi, peraltro, in cui sussista anche la coincidenza tra gli importi degli interessi pagati).

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, potrebbe dunque affermarsi che l'importo del margine ritratto e la tempistica del ritrasferimento possano essere considerati quali indici dell'esistenza di un abuso laddove essi siano tali da rendere sostanzialmente speculari le operazioni perfezionate a monte ed a valle dalla società interposta, così da corroborare la conclusione dell'assenza di effettività e di valide ragioni economiche sottostanti l'intera operazione (in tal senso anche VAN HULTEN-KORVING, op. cit.; sulla tempistica e sugli importi ritrasferiti nell'ambito delle distribuzioni di dividendi, si veda invece DELLA VALLE-FRANCONI, op.cit.). Al contrario, la valenza indiziaria di tali elementi diverrebbe meno forte laddove tale specularità nelle operazioni mancasse, rendendo necessaria la compresenza di altri elementi indiziari per assicurare quel livello di obiettività e di concordanza richiesto dalla Corte di Giustizia e dall'art. 2729, comma 1, c.c..

4. Se, ad una prima lettura, le sentenze pronunciate nelle cause danesi sembrano guardare con pregiudizio alle società intermedie, come se le stesse fossero, nella normalità dei casi, manifestazione di un abuso, alla luce dell'analisi svolta può invece concludersi che le due pronunce suggeriscono all'Amministrazione finanziaria e alle corti nazionali di ponderare adeguatamente tutte le circostanze del caso. In

tal senso depongono, in particolare, il § 117 della Sentenza Dividendi ed il §142 della Sentenza Interessi, che invitano le amministrazioni finanziarie a tener conto di "tutti gli elementi pertinenti" al fine di verificare l'esistenza di una pratica abusiva. Tale approccio appare ragionevole in quanto un approccio eccessivamente severo, che presuma l'abusività delle società intermedie in termini generalizzati, si porrebbe in evidente contrasto con lo scopo delle Direttive, vale a dire quello della creazione di gruppi europei grazie all'eliminazione della doppia imposizione di dividendi, interessi e canoni all'interno del perimetro dell'Unione Europea (si veda a tal proposito VAN DER WEIJDEN, ECJ Danish cases: can we have a clear user manual, please?, https://www.europeantax.blog/, 11 settembre 2019: "*It is likely that the weapon which the ECJ has provided to tax authorities will do more than it is supposed to do; it is likely that it will have unintended consequences. Everyone agrees that abuse must be challenged. An overly broad application of the ECJ decisions in the Danish beneficial ownership cases can, however, damage the functioning of the internal market (even if taxpayers later prevail in court), because they disapply rules that were intended to foster the functioning of the internal market. It must be hoped that the ECJ (or the European Commission) will provide taxpayers (and tax authorities) with a more comprehensive user manual sooner rather than later*").

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI-PAPOTTI-SCHIAVINI, I chiarimenti della CGE circa l'abuso del diritto nella Direttiva Madre-Figlia, in Corriere Tributario 6/2019, 542

ARGINELLI, Spunti ricostruttivi della nozione di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni concluse dall'Italia, in Rivista di diritto tributario, 4/2017, 29

BÆRENTZEN, Cross-Border Dividend and Interest Payments and Holding Companies – An Analysis of Advocate General Kokott's Opinions in the Danish Beneficial Ownership Cases, in European Taxation 2018, Volume 58, N. 8, 343

KUŹNIACKI, The ECJ as a Protector of Tax Optimization via Holding Companies, in Intertax 2019, Volume 47, N. 3, 312

VAN HULTEN-KORVING, Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases, in Intertax 2019, Volume 47, N. 8-9, 793

DELLA VALLE-FRANCONI, Beneficiario effettivo e divieto di pratiche abusive nelle sentenze "danesi", in il fisco 16/2019, 1551

DELLA VALLE, La nozione di beneficiario effettivo alla luce delle decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sui "casi danesi", in Strumenti Finanziari e Fiscalità, 41/2019, 123

TERRA-WATTEL, European Tax Law, Capitoli 9 e 13, Deventer, 2012

III - L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

SOGGETTI PASSIVI

Anche la Corte Costituzionale si pronuncia sulla soggettività passiva dell'utilizzatore in materia di tassa automobilistica

The Italian Constitutional Court also rules on the tax liability of the lessee in the matter of car tax

(commento a/*notes to*: Corte costituzionale, 26 febbraio 2020, n. 33)

GIUSEPPE MERCURI

Abstract
Il commento esamina la sentenza della Corte Costituzionale, n. 33 del 2020 e trae spunto per considerazioni sulla soggettività passiva nel diritto tributario e sulla tutela dell'affidamento in presenza di norme di interpretazione autentica e successione delle leggi nel tempo.
Parole chiave: tassa automobilistica, interpretazione autentica, successione delle leggi nel tempo

Abstract
The comment analyzes the decision n. 33 of 2020 of the Constitutional Court, and draws inspiration for considerations on passive subjectivity in tax law and on the legal protection of the assignment of the taxpayer in the presence of authentic interpretation rules and sequence of laws over time.
Keywords: *car tax, authentic interpretaion, sequence of laws over time*

SOMMARIO: **1.** Le incertezze interpretative sull'individuazione del soggetto passivo della tassa automobilistica nel caso di leasing di autoveicolo. - **2.** L'interpretazione autentica fornita dal legislatore, la sua abrogazione e la ripetizione del suo contenuto. - **3.** La successione delle leggi nel tempo e l'intervento della Corte Costituzionale.

1. Il tema della soggettività passiva del *leasing* offre lo spunto per marcare ulteriormente il particolarismo connotante il diritto tributario rispetto al diritto comune. E difatti, se è già forte il convincimento che la nostra materia meriti un approfondimento secondo il prisma di uno specifico sistema di valori, interessi e scelte legislative, tale certezza risulta corroborata, da ultimo, dalle differenze esistenti in materia di tassa automobilistica e di disciplina della solidarietà passiva (art. 1292 c.c.), proprio per quanto attiene ai rapporti di *leasing* aventi ad oggetto la concessione di autoveicoli.

A partire dal 15 agosto 2009 la norma in tema di soggettività passiva della tassa automobilistica (art.5, co. 29, d.l. n. 953/1982, convertito, come co. 32, dalla l., n. 53/1983) è stata modificata: e difatti, l'art. 7, comma 2 della l. n. 99/2009, oltre al proprietario (quale unico soggetto passivo originariamente previsto dalla predetta norma), ha aggiunto nel novero delle figure tenute all'assolvimento del tributo anche «*usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria*».

La norma così innovata, tuttavia, ingenerò dubbi in ordine all'esatto raggio applicativo della soggettività passiva del tributo, risultando discutibile che essa potesse essere esclusivamente riconosciuta in capo all'utilizzatore. Nell'esegesi del contenuto precettivo dell'art. 7 cit. si fronteggiarono, così e in specie, due tesi contrapposte.

Secondo una prima linea interpretativa, in caso di stipula del contratto di *leasing*, la figura dell'utilizzatore risultava essere soggetto passivo di imposta in via esclusiva, per ciò che l'impiego della congiunzione «*ovvero*» assolveva funzione disgiuntiva rispetto al proprietario (e alle altre categorie di soggetti che integravano il presupposto di imposta), segnando così la successione dell'utilizzatore nella soggettività passiva in sostituzione della società di *leasing* (la quale sarebbe altrimenti tenuta in ragione del diritto di proprietà sul bene). E difatti, gli argomenti posti a suffragio di tale assunto potevano riassumersi nella circostanza che la modifica legislativa era diretta ad uniformare maggiormente il considerato tributo agli altri tributi patrimoniali del sistema, trasformandolo da un tributo sulla proprietà a tributo sul possesso, inteso peraltro in un'accezione parzialmente diversa da quella civilistica ed avente riguardo a situazioni "qualificate" dalla titolarità di diritti reali o, anche, personali tali da consentire di riferire al relativo titolare l'autentico «*dominio utile*» sul bene. A conferma dell'assenza di una responsabilità fra utilizzatore e concedente, del resto, deponeva la previsione secondo cui le singole Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano erano (come sono a tutt'oggi) autorizzate a stabilire le modalità con le quali le imprese concedenti avrebbero potuto facoltativamente provvedere ad eseguire in via cumulativa, in luogo dei singoli utilizzatori, il versamento delle tasse dovute per i periodi di tassazione compresi nella durata dei rispettivi contratti (art. 7, comma 1, l. n. 99/2009). Il che implicava che la responsabilità in solido scaturisse solo nel caso in cui la società di *leasing* avesse provveduto al ridetto versamento cumulativo secondo le norme regionali, il carattere facoltativo di tale opzione disvelandosi incompatibile con la stessa idea dell'esistenza di una responsabilità in solido (e, quindi, di un obbligo) della stessa.

La diversa tesi seguita dagli enti impositori, invece, era nel senso che la figura dell'utilizzatore fosse cumulativa rispetto a quella del proprietario in ragione della circostanza che il termine «*ovvero*» potesse invece assumere una valenza di congiunzione, essendo diretto quindi ad estendere la soggettività passiva all'utilizzatore, ma senza esonerare il proprietario. In particolare, tale diversa ricostruzione muoveva da un ragionamento basato su un profilo attinente all'accertamento e alla riscossione del tributo, ravvisandosi un problema "oggettivo" nell'identificazione dell'utilizzatore per ciò che secondo le risultanze del PRA era dato conoscere solo il luogo di residenza del proprietario (ossia della società di *leasing*).

Un argomento siffatto destava perplessità in ragione del metodo giuridico di ricostruzione della fattispecie impositiva. E difatti, l'ordine logico delle questioni implica di dover individuare, in prima battuta, il fatto indice di forza economica (art. 53 Cost.) e, in via di logico e immediato corollario, d'identificare colui che integra il presupposto secondo capacità contributiva. Muovere, viceversa, dai profili attuativi del rapporto giuridico di imposta (ossia dalle modalità di pronto e facile accertamento e riscossione del tributo alla stregua dell'annotazione risultante dal PRA) concreta una logica invertita rispetto ad una ricostruzione sistematica della fattispecie di imposta. Sarebbe un po' come pretendere di venire fuori dalle sabbie mobili tirandosi per i lacci degli stivali come il Barone di Münchhausen.

2. Per risolvere l'enorme mole di contenziosi sorti su tale fattispecie, nel 2015 è intervenuto il dapprima legislatore con una norma di interpretazione autentica diretta a risolvere il *busillis* esegetico, salvo dipoi abrogarla nel 2016 e ribadire con ulteriore norma la soggettività passiva esclusiva degli utilizzatori finanziari. Tale "tortuoso" percorso normativo messo in atto ha inevitabilmente generato ancor più confusione negli operatori giuridici.

E difatti, al riguardo, si rammenta che:

a) una prima svolta si è avuta con l'art. 9, comma 9-*bis* del d.l. n. 78/2015 (convertito con l. n. 125/2015, entrata in vigore in data 15 agosto 2015), che – introducendo una norma di interpretazione autentica – esplicitava come l'utilizzatore fosse da riconoscere l'unico soggetto passivo del tributo dal 15 agosto 2009 (ossia dalla data di entrata in vigore della novella sulla norma concernente la soggettività passiva);

b) tuttavia, dipoi, l'art. 10 del d.l. n. 113/2016 – intervenendo nuovamente nella materia in discorso – abrogava la precedente norma interpretativa a decorrere dal 25 giugno 2016 e, però e ad un tempo, inseriva contestualmente una norma di contenuto perfettamente identico a quella abrogata con effetto dal 1° gennaio 2016, confermando quindi la soggettività passiva in via esclusiva in capo all'utilizzatore a decorrere da tale data ma, altresì, riaprendo il dubbio che altrettanto non valesse in precedenza e, in specie, neppure per il periodo intercorrente tra la precedente norma interpretativa abrogata (15 agosto 2015) e la data di efficacia della nuova norma esplicitante la soggettività esclusiva dell'utilizzatore solo dal 1° gennaio 2016.

3. Proprio a cagione dell'ambiguità risultante da siffatto processo di produzione legislativa, la Corte costituzionale è stata investita della questione di legittimità su tale tema per aver il legislatore previsto un termine di decorrenza della norma interpretativa dal 1° gennaio 2016 (ossia dalla data di efficacia della seconda norma di interpretazione) e non già dal 15 agosto 2015 (ossia dalla data di entrata in vigore della norma interpretativa abrogata).

Detto in altri termini, il *monstrum* giuridico generato da un legislatore pasticcione veniva tacciato di aver leso il legittimo affidamento nella certezza dell'ordinamento giuridico (artt. 3 e 53 Cost.), per ciò che, nel giudizio *a quo*, la società di *leasing* si era determinata ad omettere il versamento della tassa automobilistica secondo la normativa esistente nel periodo di imposta 2015. In particolare, secondo il giudice remittente, l'intervento legislativo sarebbe stato diretto a ripristinare retroattivamente, per il periodo fra il 15 agosto 2015 e il 31 dicembre 2015, la responsabilità solidale fra utilizzatore e proprietario, mentre avrebbe reintrodotto l'esclusività della soggettività passiva del primo solo a partire dal 1° gennaio 2016.

La Corte costituzionale, con sentenza interpretativa di rigetto di principio, si è incaricata di riesaminare il risultato esegetico cui è pervenuto il giudice *a quo*, dichiarando l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale per aver basato l'ordinanza di rimessione su un presupposto interpretativo erroneo.

E difatti, la doppia abrogazione viene letta in base alle norme generali in tema di efficacia delle norme e in materia di successione temporale. A questo riguardo, il Giudice delle leggi sembra accogliere la tesi secondo cui la legge di interpretazione autentica si connoterebbe di autonomia rispetto alla legge interpretata, di talché l'abrogazione della legge interpretativa non inciderebbe su quella interpretata; mentre, secondo questa tesi, non vale il reciproco, per ciò che ogni vicenda modificativa o abrogativa riferibile alla legge interpretata produrrebbe effetti inevitabili sulla norma che ne propone l'interpretazione autentica.

Più nel dettaglio, nel caso di specie, si osserva che l'abrogazione della norma di interpretazione autentica è avvenuta solo per il futuro (secondo le ordinarie norme recate dall'art. 11 prel. e dall'art. 3 Stat. contr.), non avendo alcun effetto retroattivo. Sicché, dal 15 agosto 2009 al 31 dicembre 2015 ha continuato ad esplicare efficacia la norma interpretativa dell'art. 9, comma 9-*bis* del d.l. n. 78/2015. Si deve rigettare, quindi, la tesi giusta la quale la seconda norma avrebbe la conseguenza di aprire nuovamente lo stato di incertezza normativa precedentemente esistente e ciò si spiega sulla base di un preciso ordine di circostanze.

E difatti, tale prospettiva finirebbe per riconoscere che l'abrogazione di una norma d'interpretazione autentica avrebbe effetto retroattivo. Ma ciò non può essere, in quanto l'abrogazione opera *ex nunc* e, quindi, quando si verifica, la legge d'interpretazione autentica ha già esplicato i propri effetti volti a chiarire la valenza della norma interpretata.

In secondo luogo, sarebbe del tutto contrario alle regole basilari della logica sostenere che il legislatore abbia voluto, dapprima, fare (chiarendo per il pregresso) e, dipoi, disfare (abrogando il chiarimento), ma ribadendo contestualmente il contenuto della medesima norma di interpretazione autentica.

Tale interpretazione risulta del resto coerente anche con la giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze 16 maggio 2019, nn. 13131, 13132, 13133 e 13135), alla quale la Corte Costituzionale dichiara di voler prestare adesione.

Unico dubbio che rimane aperto nell'argomentazione della Corte riguarda le perplessità manifestate dagli enti impositori nella conferenza Stato-Regioni dell'11 febbraio 2016 e risultanti dai lavori preparatori relativi al d.l. n. 113/2016 circa i problemi attuativi del rapporto obbligatorio, in quanto le Regioni lamentavano di avere difficoltà nell'identificare l'utilizzatore, per ciò che sulla base del PRA era dato ottenere solo la residenza del proprietario. Tale circostanza è stata ritenuta irrilevante ai fini dell'immaginata retroattività dell'effetto abrogativo. Ciò posto, occorre rimarcare come il tema sia stato risolto dall'esistenza dell'obbligo di annotazione del nominativo dell'utilizzatore in ragione della variazione della disponibilità del veicolo, per un periodo superiore a trenta giorni, in favore di un soggetto diverso dall'intestatario stesso (art. 94 d.lgs. n. 285/1992, come modificato ad opera dell'art. 12, comma 1, lett. a, l. n. 120/2010). Anche sotto questo profilo non ricorrono dubbi circa la tutela dell'interesse fiscale delle Regioni, esse potendo agevolmente riscontrare i soggetti tenuti al tributo sulla base delle risultanze del PRA.

Sicché, l'unica conclusione ragionevole è che – seppur nella confusionaria azione del legislatore – l'unico soggetto passivo era e rimane l'utilizzatore, come chiarito definitivamente dalla norma interpretativa, secondo la lettura fattane dalla Corte costituzionale e dalla giurisprudenza di legittimità.

La sentenza in commento risulta apprezzabile nel ribadire il principio di diritto elaborato dalla Corte di cassazione, proprio perché si occupa lucidamente della questione della successione delle leggi nel tempo, chiudendo (si spera definitivamente) una questione interpretativa che occupa oramai da troppo tempo il lavoro delle Commissioni tributarie.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CIPOLLINA, Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario, in Riv. dir. fin., 2018, 2, 1, 163-189

FALSITTA, La storia del "bollo auto" e la fretta della Corte Costituzionale, in Fisco, 1996, 1905

FRANSONI-COLI, "Leasing" ed esclusiva soggettività passiva dell'utilizzatore per le imposte patrimoniali, in GT – Riv. giur. trib., 2016, 2, 171-176PAPARELLA, L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici, in Riv. dir. trib., 2019, 611

GARDINO CARLI, Il legislatore interprete. Problemi attuali in tema di interpretazione autentica legislativa, Milano, 1997

PROCOPIO, Chi paga la tassa di proprietà nelle operazioni di leasing auto?, in Corr. Trib., 2011, 15, 1256-1258

RESCIGNO G.U., Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive non penali incostituzionali, in Giur. cost., 1964, 776

SCIANCALEPORE, Esclusa la soggettività passiva delle società di leasing ai fini della tassa auto tramite la valorizzazione della funzione di orientamento ermeneutico dello Statuto dei diritti del contribuente, in Tax News - Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2019, 1

SICA, Sul fondamento economico-giuridico della responsabilità tributaria attribuita all'utilizzatore di veicoli in base a contratto di locazione finanziaria, in Dir. prat. trib., 2017, 6, 2, 2695-2745

SOGGETTI PASSIVI

Il consolidato fiscale non fa venir meno l'individualità delle società che hanno esercitato l'opzione

The tax consolidation does not determine the loss of individuality of the companies that have exercised the option

(commento a/*notes to* Cass., sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3598)

ALESSIA VIGNOLI

Abstract
Il consolidato fiscale non determina il venir meno della individualità delle società che abbiano esercitato l'opzione. La società consolidante, come le altre società partecipanti al consolidato, conserva la propria posizione individuale, che non si sovrappone al ruolo che la società medesima assume nel gruppo consolidato e che le consente di compensare i propri crediti con i propri debiti anche se sorti nel corso del consolidato a condizione che dimostri che si tratti di un credito proprio che non sia stato trasferito dalle consolidate.
Parole chiave: consolidato fiscale, compensazione, crediti

Abstract
The tax consolidation does not determine the loss of individuality of the companies that have exercised the option. The consolidating company, like the other companies participating in the consolidation, maintains its individual position, which does not overlap with the role that the company assumes in the consolidated group. So the consolidating company can offset its credits with its debts even if they arise during the course of the tax consolidation, on condition that it proves that it is an own credit that has not been transferred by the consolidated companies.
Keywords*: tax consolidation, compensation, credits*

SOMMARIO: **1**. La vicenda. - **2.** I rapporti intragruppo e il consolidato. - **3.** Il consolidato non può precludere l'utilizzo di crediti che sarebbero spettati comunque. - **4.** Conclusioni.

1. La sentenza pronunciata dalla Corte di Cassazione trae origine dal controllo formale di una dichiarazione presentata dalla società consolidante di un gruppo societario, ai sensi dell'art. 117 ss. d.P.R. n.917/86.

A seguito di tale controllo, l'ufficio emetteva una cartella di pagamento con cui disconosceva il credito da acconto IRES versato dalla società contribuente, divenuta capogruppo del consolidato, e dalla stessa utilizzato in compensazione di un proprio debito Irap; ciò perché tale credito, secondo l'ufficio fiscale, avrebbe dovuto essere oggetto di cessione nel rispetto della versione all'epoca vigente dell'art. 43 ter, comma 2, d.P.R. n. 602/73 (che prevedeva, ai fini dell'efficacia della cessione, l'indicazione nella dichiarazione di gruppo degli estremi dei soggetti cessionari delle eccedenze e dei relativi importi).

2. La cartella di pagamento veniva impugnata dalla società consolidante, la quale in più occasioni aveva sottolineato la legittimità della compensazione, dal momento che il credito in questione, pur essendo maturato nell'ambito del primo esercizio del consolidato fiscale, derivava da versamenti che la stessa società aveva effettuato a titolo di acconto Ires 2004 e non da versamenti effettuati da altre società consolidate e attribuiti poi alla «consolidante», in applicazione del regime ex artt. 117 e segg. del TUIR.

Nella sentenza si legge che la contribuente avrebbe dovuto dimostrare che il credito derivava dagli acconti versati dalla medesima società per l'anno 2004, senza alcun collegamento o derivazione dai crediti delle altre consolidate e, siccome tale dimostrazione non sarebbe stata desumibile dalla motivazione della sentenza d'appello, la Corte di Cassazione ha pronunciato una sentenza di rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale affinchè verifichi tale aspetto.

La questione deve essere inquadrata nel più ampio contesto dei rapporti infragruppo e della rilevanza delle perdite delle società all'interno del gruppo, variamente conciliato con il regime degli acconti pagati nel primo esercizio di entrata in vigore del consolidato e con l'assenza di una "soggettività" del consolidato rispetto alle società che esercitano l'opzione.

Si tratta, dunque, di gestire una pluralità di profili.

In prima battuta, occorre ricordare che il consolidato fiscale, una volta eliminata la possibilità di dedurre, a certe condizioni, le svalutazioni su partecipazioni in società partecipate in perdita, rappresenta ormai il modo più immediato, se non l'unico, per attribuire rilevanza alle perdite delle società all'interno dei gruppi societari.

A rigore è stata ipotizzata (cfr.: LUPI, Diritto delle imposte, Milano, 2020, 175 ss.) anche un'altra soluzione, ossia quella di trasformarsi in società uniche "multidivisionali", concentrando tutte le attività economiche in una stessa società per mantenere la compensabilità piena dei redditi con le perdite. Si tratterebbe però di una forzatura, con possibile violazione del principio di irrilevanza delle forme giuridiche rispetto alla determinazione dei tributi (c.d. "principio di neutralità") e con il rischio di ostacolare anche apprezzabili obiettivi extratributari come la separazione delle competenze dirigenziali e la limitazione dei rischi con relative responsabilità.

L'adesione al consolidato «nazionale» consente, invece, di compensare in maniera lineare utili e perdite relative ai periodi d'imposta per i quali è in essere questa procedura; le perdite di periodi d'imposta anteriori all'ingresso nel consolidato invece non potranno essere immesse nel consolidato, ma saranno riportabili esclusivamente dalla singola società che le ha prodotte e che potrà utilizzarle in compensazione con altre imposte a debito.

Il consolidato diventa, dunque, lo strumento ordinario attraverso il quale attuare la compensazione all'interno del gruppo, con tutte le diffidenze che possono celarsi dietro questo istituto e che finiscono inevitabilmente per condizionare l'approccio a tali tematiche (sul tema si veda TASSANI, Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi, Milano, 2007, 230).

Tradizionalmente, almeno fino alla riforma dell'Ires, il gruppo di società è stato considerato dal legislatore come uno strumento da guardare con attenzione quasi si trattasse di un artificio per il risparmio fiscale, anche se non è mai stata posta in discussione "la sua esistenza nella realtà dell'economia" (TREMONTI, Introduzione in La fiscalità industriale, Bologna, 1988, 9), come impresa unica da un punto di vista economico, ma non giuridico (GALGANO, Qual è l'oggetto della società holding, in Contratto e impresa, 1986, 335 ss.).

Il consolidato nazionale, disciplinato dagli artt. da 117 a 129 del TUIR, consente la determinazione di un'unica base imponibile, data dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle partecipanti al regime del consolidato. Al consolidato partecipano le singole società su opzione facoltativa, ossia le controllate, definite consolidate, e la controllante, cioè la consolidante, sulla quale incombe il compito, dopo avere calcolato il proprio reddito ed acquisito la conoscenza di quello delle consolidate, di determinare il reddito complessivo globale ai sensi dell'art. 118 Tuir e liquidare l'imposta di gruppo. La consolidante deve presentare la dichiarazione dei redditi del gruppo, ad essa competendo "*il riporto a nuovo dell'eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta, o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a*

nuovo" (art. 118, co. 1, seconda parte, Tuir), nonché tutti gli altri obblighi fiscali inerenti il reddito di gruppo.

Il consolidato consente dunque, nel gruppo, la compensazione dei risultati positivi e negativi, senza però assumere una propria soggettività passiva; esso esprime il reddito complessivo globale di un gruppo di società, legate tra loro da un vincolo di controllo.

Il meccanismo di determinazione di questa base imponibile consolidata, in cui è compreso l'eventuale trasferimento delle perdite o dei crediti, è integrato da alcuni adempimenti formali, come la dichiarazione di gruppo che si aggiunge al calcolo dei risultati di esercizio effettuato dalle singole società partecipate.

Ciascuna di tali società deve compilare un apposito quadro della dichiarazione dei redditi, nel quale indicare il risultato (reddito o perdita) trasferito al consolidato. Una volta scelta la strada del consolidato, tale opzione costringe peraltro a gestirlo per tre anni, anche laddove tutte le società siano in utile; in questo caso, occorreranno passaggi finanziari per corrispondere alla consolidante la provvista finanziaria per pagare l'imposta unitaria.

È in ogni caso la consolidante a rispondere delle maggiori imposte, interessi e sanzioni accertati, derivanti dal consolidato, oltre ad essere coobbligata solidalmente con ciascuna consolidata per il pagamento di imposte, interessi e sanzioni riferibili a quest'ultima. Ciascuna consolidata, a sua volta, è responsabile in solido del pagamento delle maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti a seguito di accertamento o di controllo della dichiarazione, per effetto delle rettifiche operate limitatamente ai redditi ad essa riferibili. Alla consolidante competono poi anche il riporto a nuovo delle eventuali perdite generate dal consolidamento e il diritto al rimborso dell'eventuale credito d'imposta.

3. Questa premessa sulle caratteristiche del consolidato è finalizzata, pur nella sua stringatezza, ad inquadrare la questione analizzata dalla Corte di Cassazione, in cui il credito derivava da un'eccedenza versata dalla società a titolo di acconto Ires ed era stato compensato con un debito Irap dello stesso soggetto.

Nel caso di specie, il credito in questione non derivava dunque dall'apporto di una qualsiasi consolidata, ma dall'acconto versato dalla stessa consolidante e dunque non si comprende perché quest'ultima non potesse portarlo in compensazione con l'IRAP dovuta.

Sarebbe stato preferibile, o quantomeno auspicabile, che la Corte di Cassazione - una volta esclusa in linea di principio la possibilità di disapplicare le formalità previste dall'art. 43-ter nel caso in cui il credito non derivi da apporti di altre società consolidate - avesse in qualche modo sollecitato l'intervento dell'ufficio fiscale in sede di riesame dell'atto invitandolo ad agire in autotutela. Certamente questo "invito ad agire" avrebbe in qualche modo aiutato l'ufficio fiscale ad inquadrare meglio la vicenda.

Da quello che si legge nella sentenza, l'atteggiamento dell'ufficio fiscale appare inutilmente rigido, dal momento che disconosce tale compensazione sostenendo che, una volta che la società e le sue controllate hanno aderito al regime di tassazione di gruppo, la controllante può utilizzare un'eccedenza Ires in compensazione dell'Irap dovuta solo se abbia operato la cessione con le modalità previste dall'art. 43 ter d.P.R. n.602/1973 (ossia con l'indicazione, nella dichiarazione di gruppo, degli estremi dei soggetti cessionari e dei relativi importi).

Tale impostazione non convince, dal momento che la norma che impone la formalizzazione della cessione presuppone, ai fini della dichiarazione di inefficacia o comunque (come vedremo in seguito) per l'irrogazione della sanzione in misura fissa, che la consolidante sia cessionaria di un credito di altre società del gruppo e lo porti in compensazione.

Nella fattispecie, invece, la società consolidante utilizzava in compensazione di un proprio debito Irap un'eccedenza Ires maturata in regime di consolidato fiscale, ma derivante da acconti dalla stessa società precedentemente versati. In questo caso, per la compensazione non occorre la cessione; cessione che dovrà invece essere fatta quando attraverso il consolidato l'acconto di una diversa società venga scomputato dai debiti propri di un'altra società o del consolidato stesso.

Questo è quanto si può desumere anche dalla sentenza n. 30014 del 21/11/2018 della Corte di Cassazione laddove pur imponendo, ai sensi dell'art. 43 ter, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973 nella formulazione all'epoca in vigore (poi modificata con il comma 2 bis, aggiunto dall'art. 2, comma 3, del d.l. n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, nella legge n. 44/2012) anche alla consolidante, quando sia cessionaria del credito d'imposta del consolidato dell'anno precedente per la compensazione con propri debiti fiscali, di indicare nella dichiarazione l'importo ceduto e gli estremi del cessionario del credito ceduto, enfatizza il mantenimento di una posizione autonoma in capo alle singole società che hanno aderito al consolidato.

La formalizzazione della cessione presuppone infatti che il credito in questione derivi dall'apporto di una qualsiasi altra consolidata; non avrebbe infatti altro senso il riferimento che si trova anche nella citata sentenza n. 30014 alla individualità delle singole società aderenti al consolidato.

La posizione individuale della consolidante non si sovrappone, infatti, al ruolo che la società medesima assume nel gruppo consolidato, escludendosi ogni commistione, anzi al contrario assicurandosi una identificabilità in via autonoma.

Questa impostazione conferma quello che dicevamo in apertura, ossia che con il consolidato si costituisce un'unica base imponibile, calcolando il reddito complessivo globale, risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle partecipanti al regime del consolidato, rendendo così possibile liquidare l'imposta di gruppo, senza però che questo faccia perdere a ciascuna società la propria individualità.

Proprio a questa individualità si è ispirata la società contribuente nel caso di specie, nel quale ha compensato un proprio credito (Ires) con un debito (Irap) da lei stessa maturato.

In tale ipotesi sarebbe oltremodo irragionevole far derivare, dalla mancata indicazione nella dichiarazione del consolidato, l'inefficacia di una compensazione che, laddove la società non avesse optato per il consolidato, sarebbe spettata *de plano*.

Questa apertura verso un'interpretazione sostanzialistica della norma potrebbe trovare una conferma nell'evoluzione normativa; infatti, per effetto del comma 2 bis aggiunto all'art. 43 ter del citato DPR n. 602/1972 in caso di mancata indicazione del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non è più prevista la sanzione (indiretta) dell'inefficacia dell'operazione, ma l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura massima stabilita (ossia 2.065 euro) con ciò trovando conferma il carattere formale della violazione in questione.

4. Nel caso di specie, nè il credito né il debito sono riconducibili ad altre società del gruppo, tutto è riconducibile alla società contribuente e, se questa non avesse aderito al consolidato, nessuno avrebbe pensato di negarle la compensazione. L'impostazione sostenuta dall'ufficio fiscale appare dunque oltremodo formalistica perché, solo a causa dell'opzione per il consolidato, la società si vedrebbe preclusa una facoltà che le sarebbe indubbiamente spettata, a prescindere dal consolidato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN, Il consolidato fiscale nazionale, Padova, 2005
CARPENTIERI, Il gruppo nazionale in AA.VV. Corrispettività, onerosità e gratuità: profili tributari, a cura di Ficari-Mastroiacovo, Torino, 2014, 733 ss.
GIOVANNINI, Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale, in Riv. dir. trib.,, 2006, I, 654 ss.
LUPI, Diritto delle imposte, Milano, 2020
MICCINESI-DAMI, Il consolidato mondiale nella riforma del sistema fiscale statale, in La nuova imposta sul reddito delle società, a cura di Esposito-Paparella, Napoli, 2006
TASSANI, Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi, Milano, 2007, 233 ss.
TRIVELLIN, Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa, Torino, 2017, 310 ss.
ZIZZO, L'imposta sul reddito delle società, in FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Padova, 2005, 428 ss.

SOLIDARIETÀ E RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA

L'affitto d'azienda e i "trasferimenti" rilevanti ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 472/1997

Business concern's rental and the relevant "transfers" under art. 14 Legislative Decree no. 472/1997

EDOARDO BELLI CONTARINI

Abstract
La responsabilità solidale tributaria nell'ipotesi di affitto di azienda va esclusa, nonostante il novellato art. 14 d.lgs. n. 472/1997 riporti un più ampio catalogo di ipotesi. La novella, infatti, non supera la distinzione tra trasferimento della proprietà e trasferimento temporaneo del godimento dell'azienda.
Parole chiave: cessione d'azienda, responsabilità solidale tributaria, affitto, esclusione

Abstract
The tax liability of the transferee in the event of business concern's rental must be excluded, despite the larger catalog of hypotheses provided by the new text of art. 14 Legislative Decree no. 472/1997. The novel, in fact, does not overcome the distinction between transfer of ownership and temporary transfer of the going concern.
Keywords*: transfer, going concern, rental, tax liability, exclusion*

SOMMARIO: **1**. La riformulazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997 ad opera dell'art. 16 del d.lgs. n. 158/2015 e lo stato dell'arte. - **2**. La riconducibilità anche dell'affitto di azienda nei trasferimenti rilevanti ai fini della responsabilità solidale tributaria del cessionario. - **3**. La tesi di segno contrario. - **4**. Conclusioni.

1. Le modifiche dell'art. 16 del d.lgs. n. 158/2015, concernente la "revisione del sistema sanzionatorio", recate all'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997, con l'aggiunta dei nuovi commi 5-bis e 5-ter, hanno recepito taluni principi già esplicitati nella prassi. In particolare, per un verso, si è stabilito, sub comma 5-bis, di disapplicare il regime di responsabilità solidale qualora la cessione dell'azienda avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis L.F. e negli altri procedimenti ivi contemplati, salvo che ricorra l'ipotesi di frode ai crediti tributari (su questo argomento cfr., da ultimo, PAPARELLA, Cessione di azienda nell'ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell'acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma di deroga, in questo fascicolo).

Per altro verso, per effetto del nuovo comma 5-ter, si è stabilito di ampliare il raggio di azione dell'art. 14, le cui disposizioni risultano applicabili "in quanto compatibili" a "tutte le ipotesi di trasferimento d'azienda, ivi compreso il conferimento" (su quest'ultima operazione, cfr. di recente anche l'Agenzia delle entrate, nella risposta ad interpello n. 276 del 19 luglio 2019).

In effetti, con specifico riguardo a tali aspetti, va segnalato che, prima della revisione del 2015, si poneva la questione interpretativa in ordine all'ampiezza del termine "cessione" d'azienda ovvero se

in tale nozione vi potessero rientrare altre ipotesi peculiari di alienazione, diverse dalla compravendita, la permuta, la *datio in solutum* e la donazione, quali il conferimento in società (in senso positivo, cfr. BAGGIO, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in Rass. trib., 1999, 739; DONATELLI, Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in Rass. trib., 2003, 488, Cass. 5 giugno 2013, n. 14169) e la cessione intervenuta nell'ambito di una procedura concorsuale (in senso negativo, con specifico riguardo al fallimento, cfr. circ. ris. min. fin. 12 luglio 1999, n. 112).

Inoltre, sempre con riguardo al perimetro di operatività dell'art. 14, si prospettava altresì la problematica della riconducibilità in quest'ultima norma dell'affitto e dell'usufrutto d'azienda, cui la dottrina dava risposta negativa (in argomento si rinvia a BELLE', Art. 14 d.lgs n. 472/1997. Commentario breve alle leggi tributarie, tomo II, Accertamento e sanzioni, a cura di Moschetti, Padova, 2011, ove ulteriori riferimenti).

Successivamente, come si accennava all'inizio, a seguito della riformulazione *in parte qua* della norma, se sono state recepite le indicazioni della prassi in materia, risolvendo così definitivamente le residue incertezze relative al conferimento e alle cessioni intervenute nell'ambito di procedure concorsuali *et similia,* si prospetta nuovamente la problematica relativa all'affitto di azienda. Ciò in considerazione della formulazione dell'ultimo comma 5-ter dell'art. 14, essendosi previsto - con disposizione di chiusura - che "*le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento"*.

E la soluzione di tale questione interpretativa - come si vedrà - è influenzata anche dalla coesistenza di altre disposizioni che in diversi settori dell'ordinamento regolano in modo similare ovvero differente il fenomeno della cessione ovvero del trasferimento dell'azienda e del conseguente regime di responsabilità solidale del cessionario, quali gli artt. 2112 c.c., 2560 c.c., e 33 del d.lgs. n. 231/2001.

2. In effetti, dalla nuova locuzione normativa inserita sub art. 14, comma 5-ter del d.lgs. n. 472/1997 (*"a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda")*, di carattere evidentemente più ampio ed omnicomprensivo, (ri)affiora il dubbio se tra le "cessioni" idonee a far scattare il particolare regime di responsabilità solidale del cessionario debbano ricomprendersi soltanto i trasferimenti di proprietà dell'azienda oppure se possa includersi anche l'affitto o l'usufrutto ovvero il trasferimento del godimento di quest'ultima.

A tal proposito, non è dato di riscontrare argomenti decisivi dalla disamina delle relazioni illustrative di Camera e Senato all'art. 16, lett. g) del d.lgs. n. 158/2015, che ha emendato l'art. 14, nelle quali, invero, a commento di tale modifica, si rinviene l'asettica e ridondante affermazione che "*la nuova normativa in tema di responsabilità del cessionario d'azienda è estesa a tutti i trasferimenti d'azienda*".

Tale problematica si pone vieppiù anche in ragione del fatto che nella specie sarebbe comunque ravvisabile un "trasferimento" ovvero un mutamento nella titolarità nell'esercizio dell'impresa, con l'ulteriore conseguenza che la responsabilità solidale del cessionario di cui all'art. 14 potrebbe scattare sia a seguito della stipula del contratto di affitto, sia al termine del medesimo rapporto, con rilevanza quindi del doppio trasferimento (cfr. in tal senso CARUNCHIO, documento del 15 maggio 2016 della Fondazione Nazionale dottori commercialisti, La responsabilità tributaria del cessionario di azienda e la nozione di "trasferimento d'azienda").

E tale dubbio ingeneratosi sul versante fiscale sembra rafforzarsi, avuto riguardo ad una recente sentenza della Cassazione, intervenuta con riferimento alla concorrente, sebbene ovviamente diversa disciplina di cui all'art. 2560 c.c., nella quale i giudici di legittimità hanno affermato che in tale regime di responsabilità solidale vi rientrerebbe anche l'ipotesi di affitto di azienda.

Tale conclusione è stata argomentata muovendo essenzialmente da altra norma speciale, segnatamente dall'art. 104-bis, ultimo comma L.F., per effetto del quale – in tema di affitto d'azienda - la retrocessione al fallimento di azienda o rami di aziende non comporta la responsabilità della procedura per i debiti maturati sino alla retrocessione, in deroga a quanto previsto invece dagli artt. 2112 e 2560 c.c. (cfr. Cass. 9 ottobre 2017, n. 23581, con nota ampiamente critica di NICCOLINI, Termine dell'affitto

d'azienda e responsabilità dell'affittante per le obbligazioni dell'affittuario: un revirement della Cassazione, in Foro it., 2017, I, col. 3628).

In tale prospettiva, è evidente allora che la limitazione di responsabilità prevista ex art. 104-bis L.F. soltanto per la disciplina dell'affitto c.d. "endofallimentare" dell'azienda sarebbe per l'appunto una deroga valida solo in ambito concorsuale. Ne consegue che il regime naturale per l'affitto sarebbe sempre quello più ampio della responsabilità solidale del cessionario, come accade sia in materia giuslavoristica ex art. 2112 c.c., su cui si conviene, in ragione della esplicita previsione al riguardo, sia in ambito civilistico ex art. 2560 c.c., su cui non si conviene, non foss'altro perché l'art. 2562 c.c. sull'affitto di azienda richiama la disciplina dell'usufrutto di cui all'art. 2561 c.c. e non anche l'art. 2560 c.c. (ma su questo tema si rinvia più diffusamente a NICCOLINI, cit.), sia, infine, nel settore tributario ex art. 14 d.lgs. n. 472/1997, su cui pure si dissente (v. infra nel seguito).

E nello stesso senso di un'applicazione ampia e generalizzata di quest'ultima disposizione tributaria anche all'affitto d'azienda, potrebbe sostenersi altresì che lo stesso art. 14, sebbene contempli un regime di responsabilità solidale più ampio di quello delineato in ambito civilistico (art. 2560 c.c.), poiché, come noto, si prescinde dalle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, nelle quali difficilmente l'impresa indica le proprie passività tributarie, nondimeno ivi si prevedono una serie di limitazioni di carattere soggettivo e oggettivo (vale a dire il beneficio della preventiva escussione del cedente, il limite alla responsabilità del cessionario parametrato al valore dell'azienda ceduta e in connessione alle pretese fiscali relative al c.d. "periodo di sorveglianza", nonché l'efficacia liberatoria del certificato dei carichi pendenti, salvo che ricorra l'ipotesi di trasferimento in frode ai crediti tributari); dunque, tali e tante limitazioni alla responsabilità tributaria solidale del cessionario avrebbero l'effetto di salvaguardare comunque il patrimonio (anche) dell'affittuario dell'azienda eventualmente esposto all'escussione dell'erario.

3. Tuttavia, alla riconducibilità dell'affitto di azienda nel concetto di "trasferimento" menzionato nel novellato art. 14 – anche se, come accennato all'inizio, prima della revisione del 2015, secondo l'orientamento prevalente, si negava che vi rientrasse anche tale ipotesi di "cessione" in godimento – ostano diverse argomentazioni di segno contrario.

Anzitutto, sotto il profilo sistematico, non andrebbe sottovalutata proprio la differente portata dell'art. 2112 c.c., ove diversamente, a tutela dei diritti dei lavoratori, in caso di trasferimento d'azienda, si include, qui sì espressamente, il mutamento nella titolarità di un'attività economica organizzata, a prescindere dalla tipologia negoziale sulla base della quale il trasferimento è attuato, ivi compreso l'usufrutto o l'affitto di azienda.

Questa esplicita previsione legislativa lascia chiaramente intendere che là ove il legislatore non ha adoperato la stessa ampia formulazione ovvero ha voluto disporre diversamente e in modo più ampio, lo ha affatto in modo esplicito (*ubi voluit dixit*); circostanza questa, evidentemente non ravvisabile a proposito dell'art. 14 in esame.

In secondo luogo, che l'affitto di azienda non rientri nelle alienazioni rilevanti sub art. 14 si desume avuto riguardo alla limitrofa disciplina della "cessione d'azienda" prevista nell'ambito della responsabilità amministrativa delle società e degli collettivi per i reati di cui al d.lgs. n. 231/2001 - di recente riformato dall'art. 39 del d.l. n. 124/2019, convertito nella legge n. 157/2019, per introdurre nel "catalogo" degli illeciti penali anche taluni dei reati tributari di cui al d.lgs. n.74/2000 - avuto riguardo in particolare all'art. 33 del medesimo decreto.

Quest'ultima disposizione, invero, come si evince sia dalla relazione ministeriale, sia dall'orientamento assolutamente prevalente della dottrina è stata concepita e scritta, con gli adattamenti necessari alla peculiarità della materia, sulla falsariga degli artt. 2560 c.c. e 14 del d.lgs. n. 472/1997, in connessione ai trasferimenti di proprietà dell'azienda, e dunque per coerenza logica e sistematica, deve escludersi l'applicabilità di tali disposizioni - e segnatamente per ciò che qui interessa, di quella tributaria - all'affitto dei cespiti aziendali (in materia cfr. NAPOLEONI, in AA. VV., Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. n. 231/2001, a cura di Lattanzi, Milano, 2010, 393 e ss.).

Sotto altro profilo, poi, squisitamente tributario, va osservato che, come noto, la *ratio* dell'art. 14 è quella di salvaguardare l'interesse dell'amministrazione finanziaria a riscuotere le imposte e le sanzioni dovute dall'imprenditore in relazione al "periodo di sorveglianza", a prescindere dalle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, diversamente da quanto previsto invece sub art. 2560, comma 2 c.c. L'imprenditore, infatti, al fine di sottrarsi alle obbligazioni tributarie, potrebbe smembrare oppure realizzare l'azienda sul mercato, monetizzandone il controvalore in denaro, quote o altri beni, nei casi rispettivamente di vendita, conferimento, permuta, *datio in solutum*, più facilmente fungibili e occultabili alla riscossione erariale.

Ma tale circostanza non si verifica nel caso dell'affitto di azienda, considerato che l'impresa-affittante continua comunque a rispondere nei confronti dell'ufficio con i cespiti aziendali di proprietà, sebbene *medio tempore* concessi in godimento a terzi, cioè all'affittuario, di guisa che in questo ambito non si riscontra alcuna dispersione della garanzia a presidio dei crediti del fisco, e quindi alcuna frustrazione della funzione della norma, tale da giustificarne l'applicazione anche in siffatto contesto negoziale, con conseguente, deprecabile intralcio alla stipula di tali contratti.

Inoltre, sul piano soggettivo, va considerato che l'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997 contempla la disciplina della responsabilità tributaria dell'imprenditore, non già dell'azienda in sé e per sé considerata, che piuttosto rappresenta - come detto prima – la garanzia per l'adempimento dei debiti fiscali. Quindi, sotto tale aspetto soggettivo, appare ancor più inaccettabile estendere la responsabilità solidale prima in capo all'affittuario, all'inizio del rapporto locatizio, e poi in capo all'affittante, al termine del rapporto, quando si verifica la retrocessione dell'azienda.

Aggiungasi che siffatta estensione di responsabilità solidale mal si concilia in occasione di un trasferimento del godimento dell'azienda, su cui però entrambi i soggetti non hanno alcun potere di incidere in termini di amministrazione, controllo, direzione.

Infine, sul piano oggettivo, con riferimento all'importo della garanzia erariale, rappresentato dal "valore dell'azienda o del ramo d'azienda", accertato dall'ufficio o dichiarato dalle parti (cfr. circ. Min. fin. 10 luglio 1998, n. 180), riesce difficile ipotizzarne la quantificazione a beneficio dell'amministrazione finanziaria nel contesto di un contratto di affitto, non potendosi fare riferimento al valore dominicale degli *asset* aziendali, ma, a tutto concedere, al relativo valore dell'affitto, corrispondente a quello dei canoni, comunque sempre aggredibili dall'amministrazione finanziaria, senza neppure scomodare l'applicazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997.

4. In conclusione, le considerazioni esposte rendono palese come la riconducibilità dell'affitto di azienda nel novellato art. 14 non si armonizzi (neppure) con la disciplina ivi delineata, tanto meno con quella clausola di "compatibilità" enunciata nella stessa norma, quando se ne prescrive l'ampia applicazione a "*tutte le ipotesi di trasferimento d'azienda*".

Né infine va sottovalutato che il carattere speciale dell'art. 14 (in tal senso cfr. Cass., sez. trib., n. 17264 del 13 luglio 2017, in Corr. trib., 2017, 3633) suggerisce un'estensione cauta e ponderata del regime di responsabilità solidale tributaria ivi previsto, che non risulta neppure legittimata dalla "ragion di Stato" nel caso dell'affitto di azienda.

Diversamente, la stipulazione di tale contratto troverebbe un ostacolo non trascurabile - di eccessiva cautela fiscale – che se risulta giustificabile nei casi di trasferimenti di proprietà di azienda, altrettanto non può dirsi nell'ipotesi di concessione nel godimento di quest'ultima.

Del resto, come già rilevato in altra occasione, se è vero che l'erario deve essere garantito nella riscossione dei propri crediti, potendo aggredire, a determinate condizioni, i cespiti aziendali, è pur vero che qualora non sussista alcun rischio di dispersione di tale garanzia, deve essere privilegiato, anche nella prospettiva del *favor* del legislatore manifestato nell'agevolare la circolazione delle aziende, lo speculare legittimo affidamento del "cessionario" ad avere ragionevole certezza dei debiti per i quali può essere chiamato a rispondere.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARE-DELLA VALLE, Responsabilità per debiti tributari nella cessione di compendi aziendali, in il fisco, 2018, 2419
BAGGIO, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in Rass. trib., 1999, 739
BELLE', Art. 14 d.lgs. n. 472/1997. Commentario breve alle leggi tributarie, tomo II, Accertamento e sanzioni, a cura di Moschetti, Padova, 2011
BELLI CONTARINI, La responsabilità del cessionario di azienda tra gli artt. 14 del d.lgs. n. 472/1997 e 2560 c.c., in Riv. dir. trib., 2015, I, 528
DAMIANI, Solidarietà tributaria del cessionario: necessaria la lettura combinata delle norme, in Corr. trib., 2017, 3627
DONATELLI, Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in Rass. trib., 2003, 488
DEL FEDERICO, Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria (sub art. 14), a cura di Moschetti-Tosi, Padova, 2000
GATTO-ROSSETTI, Brevi riflessioni in tema di responsabilità fiscale del cessionario di azienda a margine di una recente sentenza di merito, in questa rivista, 2019;
MARINI, La responsabilità per i debiti tributari del cessionario di azienda, in Riv. dir. trib., 2009, I, 181
PAPARELLA, Cessione di azienda nell'ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell'acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma di deroga, in questo fascicolo

Cessione di azienda nell'ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell'acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma in deroga

The tax liability of the business concern's transferee in insolvency proceedings: lastly a definitive and reasonable solution on the nature of the exemption provision

(commento a/notes to: Risposta a interpello n. 21 del 6 dicembre 2019)

Franco Paparella

Abstract
È esclusa la responsabilità solidale tributaria dell'acquirente nelle cessioni di azienda perfezionate nell'ambito delle procedure concorsuali in quanto la deroga introdotta dall'art. 16 del D. Lgs. n. 158 del del 24 settembre 2015 ha natura di norma interpretativa che la rendono applicabile anche agli atti posti in essere prima del 1 gennaio 2016 ovvero prima della sua entrata in vigore. A tale conclusione è pervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 21 del 6 dicembre 2019.
Parole chiave: cessione di azienda, responsabilità tributaria del cessionario, procedure concorsuali, norma interpretativa e non innovativa

Abstract
The tax liability of the business concern's transferee in insolvency proceedings shall be excluded because the exception introduced by art. 16 of Legislative Decree n. 158 of September 24, 2015 is an interpretative rule and as such is also applicable before the entry into force on January 1, 2016. The italian financial administration has reached such conclusion on the tax ruling n. 21 of December 6, 2019.
Keywords: *sale of business, tax liability of the transferee, insolvency procedures, interpretative and not innovative rule*

Sommario: **1**. La vicenda oggetto dell'istanza di interpello. - **2.** L'esperienza precedente all'entrata in vigore del D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015. - **3.** Ulteriori argomenti favorevoli alla soluzione indicata dall'Amm. Fin. - **4.** L'ambito oggettivo di applicazione della norma riservata alle procedure concorsuali. - **5.** Conclusioni.

1. La vicenda oggetto dell'istanza di interpello n. 21 del 6 dicembre 2019 riguarda la responsabilità tributaria dell'acquirente nelle cessioni di azienda perfezionate nell'ambito delle procedure concorsuali ed, in particolare, nel caso dell'accordo di ristrutturazione; si tratta di una questione che ha originato nel passato diverse incertezze rimaste inopintamente irrisolte per oltre un ventennio, nonostante l'intervento

normativo intervenuto con il D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, che adesso trovano una sistemazione definitiva ancorchè in forza di un provvedimento di natura non legislativa.

I termini essenziali della vicenda involgono il rapporto tra la norma generale di cui al comma 1 dell'art. 14 del D. Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 e quelle in deroga previste dai commi 4, 5 e 5-*bis*, con le relative implicazioni in merito all'efficacia della norma nel tempo della novella del 2015.

La prima, com'è noto, dispone la responsabilità solidale del cessionario, nei limiti del valore dell'azienda e con il vincolo della preventiva escussione del cedente, "*per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel messimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca precedente*" e si applica "*a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento*" ai sensi del comma 5-*ter* (sull'esperienza giurisprudenziale recente cfr. FANTOZZI-PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019, 333, nota 41).

Invece, tra le norme in deroga, assume rilievo in questa sede quella prevista al comma 5-*bis* perchè dispone la disapplicazione della regola generale "*quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis del RD 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione di un patrimonio*". Essa è sopraggiunta con D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 ed all'origine l'entrata in vigore era fissata al 1 gennaio 2017 ma è stata anticipata al 1 gennaio 2016 per effetto dell'art. 1, comma 133, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

La formulazione del testo normativo in aggiunta alla (duplice) indicazione sull'entrata in vigore, quindi, favorivano la conclusione che la questione poteva considerarsi risolta ma lasciava nell'ombra le operazioni perfezionate prima del 1 gennaio 2016 con il rischio di subire un regime penalizzante oltre che irrazionale per le ragioni che ci affrettiamo a precisare.

2. Sin dall'origine la regola generale sulla responsabilità solidale tributaria nelle cessioni di azienda ha sollevato molte preoccupazioni non solo perché determina un'ulteriore passività potenziale a carico dell'acquirente (oltre a quelle comprese nell'azienda) ma, soprattutto, per l'impossibilità di fronteggiare il rischio della responsabilità solidale con gli strumenti abitualmente utilizzati nella pratica professionale se al venditore è precluso rilasciare impegni o garanzie (ad esempio, quello a manlevare e tenere indenne l'acquirente fino al rilascio di garanzie reali), si trova in situazioni particolari o sono adottate procedure di vendita disciplinate dalla legge.

Tanto ciò è vero che, per mitigare il regime espresso dalla regola generale, già nel periodo precedente all'entrata in vigore del D. Lgs. n. 158 del 2015, la stessa Amm. Fin. aveva precisato che la responsabilità solidale del cessionario era limitata alle sole "*cessioni su base volontaria e negoziale e non già a quelle con evidenti profili pbblicistici, quali appunto le vendite di che trattasi*" (ovvero quelle effettuate nell'ambito delle procedure fallimentari) con la Ris. Min. n. 112 del 12 luglio 1999.

In realtà, se si sofferma l'attenzione su questo precedente, è difficile dubitare che anche le cessioni effettuate nell'ambito delle procedure concorsuali appartengano alla categoria degli atti volontari e di natura negoziale e, tutto sommato, è anche incerto che la procedura di vendita sia connotata da profili pubblicistici se non altro perché tale carattere non può automaticamente discendere dalla circostanza che la procedura di vendita è disciplinata dalla legge ed è sottoposta al controllo giudiziale con l'obiettivo di garantire la trasparenza, la più ampia partecipazione degli interessati ed, in definitiva, il massimo realizzo come risulta, ad esempio, dagli artt. 107 (per il fallimento), 163 e 163-*bis* della legge fallimentare (per le proposte e le offerte concorrenti nel concordato).

In ogni caso il documento di prassi costituiva l'unico prezioso riferimento per escludere la responsabilità solidale tributaria del cessionario di azienda a fronte, per quanto ci consta, di un unico precedente della giurisprudenza di merito (trattasi della sentenza resa dalla Comm. Trib. Reg. di Firenze, Sez. V, n. 1420 del 15 marzo 2016, in Il Fisco, 2016, 3787) e dell'assenza di pronunce da parte della Corte di Cassazione.

Alla base di tale conclusione sono stati avanzati due argomenti che meritano di essere esaminati perché sono stati integralmente richiamati nel recente intervento oggetto del presente commento.

Il primo è quantomeno indimostrato perché l'Amm. Fin. si limita a precisare "*tale interpretazione trova fondamento ... su un'esegesi sistematica dell'art. 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997*", senza indicare alcun profilo esegetico o sistematico favorevole. Invece, in senso opposto è intervenuto l'intervento legislativo del 2015 in quanto, come visto, non ha affatto la formulazione tipica della norma interpretativa ed è assistito da una previsione sull'entrata in vigore oggetto altresì di una modifica successiva.

Il secondo, invece, è stato individuato nell'art. 51 della legge fall., che notoriamente dispone il divieto di avviare o proseguire qualsiasi "*qualsiasi azione individuale esecutiva o cautelare .. sui beni compresi nel fallimento*", in quanto "*avrebbe vanificato la previsione del beneficio di preventiva escussione*" (sulla difficoltà di rispettare tale fondamentale vincolo, tra gli ultimi, cfr. GATTO-ROSSETTI, Cessione di azienda e preventiva escussione: spunti procedurali e processuali, in Corr. Trib., 2019, 300); in particolare, è stato precisato che con "*la estensibilità dell'art. 14 anche alle vendite fallimentari, si finirebbe per configurare sistematicamente in concreto – attesa la innanzi dimostrata impossibilità di attuazione della condizione della preventica escussione nei casi di specie – una sorta di responsabilità esclusiva (e non solidale) in capo al cessionario dei beni del fallimento, responsabilità che sicuramente non è quella delineata dalla norma*".

Anche tale argomento non è granchè convincente stante la profonda differenza tra il titolo del creditore nascente da una previsione di legge ed il relativo divieto di avviare o proseguire le azioni esecutive o cautelari; essa riflette la distinzione tra la nascita e la permanenza del diritto ed il vincolo alla procedibilità sicchè è difficile ritenere che il divieto ad agire, peraltro limitato alla durata della procedura, diventi una causa irreversibile di inopponibilità o, addirittura, di estinzione del primo.

Analogamente non sembra persuasivo l'argomento fondato sul venir meno del beneficio di escussione in quanto se, da un lato, tale obbligo può ricadere nel divieto previsto dall'art. 51 della legge fall., dall'altro, non può trascurarsi che l'Erario, al pari degli altri creditori, avanza le proprie pretese nei confronti del fallito con la domanda di ammissione al passivo (e, dunque, assolve alla preventiva escussione ma in base alle regole fallimentari) sicchè il vincolo potrebbe ritenersi rispettato al punto che la responsabilità solidale del cessionario dovrebbe operare solo al termine del riparto finale nei limiti del debito rimasto insoddisfatto (in senso contrario si veda Comm. Trib. Reg. di Firenze, Sez. V, n. 1420 del 15 marzo 2016, *cit*., 3787).

In ogni caso il precedente di prassi è alla base della risposta di interpello n. 21 del 2019 per precisare il profilo intertemporale della deroga introdotta con la novella del 2015 e, cioè, che "*la modifica operata dall'art. 16, comma 1, lett. g), del decreto legislativo n. 158 del 2015 ... non ha portata innovativa e, come tale, trova applicazione agli atti di cessione di azienda (o di ramo di azienda) posti in essere anteriormente al 1 gennaio 2016*".

3. La conclusione dell'Amm. Fin. è condivisibile ma può essere assistita da altri argomenti soprattutto una volta che si sgombra il campo dalla "*specialità dei crediti tributari*" avantata dalla Corte Costituzionale per affermare la responsabilità tributaria, solidale ed illimitata, delle società partecipanti alla scissione (in aggiunta alla scissa ed alla beneficiaria che rispondono in proprio) a differenza di quanto previsto dall'art. 2506-*quater* del Cod. Civ. ove la responsabilità è circoscritta al "*valore effettivo del patrimonio netto*" (per conferma cfr. Corte Cost. n. 90 del 21 marzo 2018, in Corr. Trib., 2018, 2675, con nota critica di BEGHIN, nonché in Riv. trim. dir. trib., 2018, 417, con commento di DI SIENA).

In questo senso, è sufficiente premettere che la solidarietà tra l'alienante e l'acquirente è una regola generale della cessione di azienda per i debiti compresi nel perimetro dell'azienda, come risulta dall'art. 2560 del Cod. Civ., al punto che la dottrina tributaria correttamente ha manifestato l'esigenza di coordinare razionalmente le due disposizioni (in particolare, si veda BELLI CONTARINI, La responsabilità tributaria del cessionario di azienda tra gli artt. 14 D. Lgs. 472/1997 e 2560 c.c., in Riv. dir. trib., 2015, I, 528; in giurisprudenza, sulla natura "speciale" della disciplina tributaria rispetto alla regola civilistica

dettata dall'art. 2560 del Cod. Civ., cfr. Cass., Sez. Trib., n. 17264 del 13 luglio 2017, in Corr. Trib., 2017, 3633). Lo stesso principio è poi ribadito in altre norme di larga applicazione come quella di cui all'art. 2112 del Cod. Civ. in merito ai crediti di lavoro (principalmente il TFR e gli altri accantonamenti).

Esiste però una differenza rispetto alla regola prevista dal comma 1 dell'art. 14 del D. Lgs. n. 472 del 1997 perché le norme civilistiche riguardano i debiti compresi nel perimetro dell'azienda mentre la solidarietà tributaria attiene ai debiti per imposte e sanzioni che, in genere, non sono trasferiti al cessionario ma restano in capo al cedente. Essa si riflette inevitabilmente sul corrispettivo pattuito dalle parti perché nel caso della solidarietà civilistica l'acquirente sopporterà un prezzo minore rispetto al valore delle attività e dell'avviamento; invece, nell'ipotesi della solidarietà tributaria il cessionario potrà opporre (solo) la passività potenziale che grava nei suoi confronti in forza del vincolo di solidarietà.

Da ciò consegue che la garanzia sostanziale dell'Erario nelle cessioni di azienda è il valore del bene trasferito perché rileva sia come elemento dell'attivo patrimoniale con il quale far fronte ai debiti tributari, che come limite massimo entro il quale può opporre la responsabilità solidale al cessionario.

Tali brevi considerazioni sono proficue per precisare la razionalità della deroga in favore delle operazioni effettuate nell'ambito delle procedure concorsuali.

In primo luogo, senza scendere sul terreno delle classificazioni giuridiche (anche se è ricorrente il riferimento alla natura di sanzione impropria ed all'applicazione del principio del *favor rei*), è indubbio che la responsabilità solidale nelle cessioni di aziende sia una garanzia patrimoniale in favore dell'Erario che tende ad evitare atti e condotte delle parti pregiudizievoli alla soddisfazione dei debiti tributari. In questa prospettiva si giustificano i commi 4 e 5 dell'art. 14 volti a colpire le operazioni in frode ai creditori ovvero quelle fondate sul trasferimento dell'azienda a prezzo vile oppure senza accollo di debiti seguite dalla liquidazione della società cedente (ad, esempio, cfr. Cass., sez. III, 27 giugno 2018, n. 52158; in dottrina si veda LEONI, Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: il caso della cessioni di azienda, in Rass. Trib., 2016, 404).

Detti rischi, tuttavia, sono da escludere per le cessioni di azienda che intervengono nell'ambito di una procedura concorsuale per effetto della vigilanza del Giudice Delegato e degli altri organi (curatore, comitato dei creditori, commissario e liquidatore giudiziale) nonchè per l'assenza nelle procedure di vendita di autonomia negziale delle parti in senso stretto. In astratto, qualche timore potrebbe ipotizzarsi per gli accordi di ristrutturazione, a causa dei maggiori ambiti di autonomia rimessi all'impresa in crisi, ma in senso opposto è difficile ritenere che i creditori possano manifestare il proprio consenso rispetto ad un'ipotesi di ristrutturazione che mortifica i loro interessi.

Inoltre, in aggiunta all'obiettivo promozionale per favorire la collocazione più vantaggiosa dei rami di azienda nell'interesse dei creditori, esiste una ragione legata alla dinamica della procedura concorsuale in quanto, posto che il debito tributario deve essere comunque estinto dal cedente secondo le regole ed i termini endofallimentari per i beni gravati da un titolo di prelazione, l'assenza della solidarietà determina che il ricavato della cessione del ramo di azienda è maggiore, rendendo inevitabilmente più elevata anche la percentuale di soddisfazione dell'Erario alla luce del titolo di preferenza.

Viceversa, se permanesse il vincolo della solidarietà il ricavato della vendita sarebbe ineluttabilmente minore e l'Erario dovrebbe perseguire il cessionario per recuperare le eventuali somme rimaste insoddisfatte al termine della procedura nei limiti del valore dell'azienda ceduta. In via di principio, quindi, la disapplicazione della solidarietà determina per l'Erario una semplificazione degli adempimenti (ad esempio, l'emissione del certificato previsto dal comma 3 dell'art. 14 del D. Lgs. n. 472 del 1997, dagli effetti sostanziali e costitutivi almeno secondo la dottrina prevalente, con i rischi dovuti al mancato rilascio entro il termine di quaranta giorni) e la possibilità di essere soddisfatto in anticipo, seppur in base alle regole del concorso, a fronte della preclusione ad agire in via sussidiaria nei confronti del cessionario per l'eventuale residuo.

Peraltro, quest'ultima beneficio è largamente condizionato dal valore dell'azienda, trattandosi del limite massimo entro il quale opera la solidarietà, al punto che se fosse modesto il Fisco potrebbe restare comunque insoddisfatto anche se operasse la solidarietà.

Da ultimo, sempre in una logica endoconcorsuale, vi è un altro aspetto che depone in senso contrario all'applicazione della solidarietà nei confronti delle cessioni di azienda perfezionate nell'ambito delle procedure concorsuali. Com'è noto, la materia è governata dal principio della parità di trattamento, dall'accertamento unitario del passivo in forza di regole comuni e dalla distribuzione dell'attivo nel rispetto del titolo di preferenza riconosciuto a ciascun creditore.

I creditori assistiti da una garanzia (di fonte legale o negoziale), dunque, partecipano ai riparti secondo l'ordine gerarchico del rispettivo titolo di prelazione ma possono agire per il residuo nei confronti del garante o del condebitore solidale; si può, pertanto, concretamente prospettare un'alterazione dell'ordine gerarchico se un creditore di grado minore gode di un titolo ulteriore rispetto a quelli di grado superiore.

A nostro modo di vedere la sovrapposizione del titolo di preferenza con un beneficio di altra natura produce un'irrazionalità sul piano endofallimentare, anche se deriva da una previsione legislativa, perchè determina la distinzione tra crediti della stessa natura, di titolarità del medesimo creditore ed assistiti dallo stesso titolo di prelazione. Infatti, con riferimento al caso in esame, la dimostrazione è semplice ed imporrebbe di giustificare la distinzione tra i debiti tributari (più garantiti) assistiti dalla responsabilità solidale ai sensi del comma 1 dell'art. 14 del D. Lgs. n. 472 del 1997 e tutti gli altri (ad esempio, perché anteriori al triennio apprezzato dalla norma) ai quali spetta (solo) il rango privilegiato secondo le regole del codice civile.

4. Un secondo aspetto meritevole di un breve cenno riguarda l'ambito di applicazione della norma introdotta con il D. Lgs. n. 158 del 2015 in quanto l'istanza di interpello riguarda gli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182-*bis* della legge fall.

Al riguardo, l'Amm. Fin. distingue le procedure fallimentari dalle altre; per le prime, il giudizio sulla natura natura interpretativa della norma – ritenuta "*ricognitiva di un principio che si poteva desumere già in via interpretativa*" – si fonda essenzialmente sull'avviso espresso con la Ris. Min. n. 112 del 1999.

Invece, l'impossibilità di utilizzare il precedente (riferito solo al fallimento) ha indotto a richiamare per le altre procedure un criterio ugualmente evanescente posto che andrebbero comprese nell'ambito della deroga perché sarebbero assistite dalle "*stesse caratteristiche che ... avrebbero già consentito di escludere l'applicazione dell'art. 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997*" ed in questo senso si conclude con un'esemplificazione comprensiva del "*concordato preventivo con liquidazione di cui agli articoli 160 e ss. del regio decreto n. 267 del 1942*" e della liquidazione coatta amministrativa.

Anche questa presa di posizione non convince sul piano argomentativo. In primo luogo, infatti, se il dubbio riguardava l'inclusione o meno degli accordi di ristrutturazione nell'ambito della deroga, a nostro avviso, la questione era di agevole soluzione perché tale procedura è espressamente richiamata nella norma insieme ad altre. Per le stesse ragioni, quindi, è ultroneo anche il riferimento all'orientamento della Corte di Cassazione – che include gli accordi di ristrutturazione tra le "procedure concorsuali" – dal momento che non si comprende perché occorre riferirsi alla categoria generale se gli accordi in esame sono specificatamente richiamati anche con l'individuazione della fonte di riferimento (ovvero tramite un rinvio cosiddetto qualificato).

Tuttavia, poiché la deroga comprende anche i piani attestati ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d), della legge fallimentare, i procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione di un patrimonio e, soprattutto, la generalità delle "procedure concorsuali" può essere proficuo precisarne l'ambito di applicazione anche alla luce della esemplificazione operata dall'Amm. Fin.

In questa prospettiva è da condividere l'inclusione della liquidazione coatta amministrativa, in coerenza con la posizione già avanzata con la risposta ad interpello n. 954-412 del 2014, dal momento che, ai fini delle imposte sui redditi, si applica lo stesso criterio di determinazione del reddito imponibile del fallimento, ai sensi dell'art. 183 del TUIR, e le due procedure godono di una disciplina comune collocata nel Capo rubricato "procedure concorsuali" (per tutti cfr. URICCHIO, I profili fiscali della liquidazione coatta amministrativa, in PAPARELLA, a cura di, Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, Milano, 2013, 835). Inoltre, accedendo al criterio indicato dalla Suprema Corte – ovvero l'inclusione tra le "procedure concorsuali" di quelle alternative al fallimento soggette ad una

disciplina comune, ad esempio, sul piano delle condizioni di ammissibilità, delle concorso, del controllo giudiziale, del giudizio di omologazione, delle misure protettive ed altro ancora – è giustificabile l'inclusione dei concordati di natura liquidatoria ma per le stesse ragioni è immotivata l'esclusione dei concordati fondati sulla prosecuzione dell'attività ai sensi degli artt. 161 e 186-*bis* della legge fall. (sulla distinzione tra le due fattispecie sul piano della disciplina fiscale cfr. PAPARELLA, Le recenti novità fiscali per il concordato ai fini delle imposte sui redditi, in Riv. trim. dir. trib., 2016, 83).

Da ultimo, permane l'atavico problema dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi in quanto tale procedura continua ad essere priva di disciplina ai fini delle imposte sui redditi (cfr. PAPARELLA, Luci ed ombre dovute all'assenza di una disciplina compiuta in tema di amministrazione straordinaria nel sistema delle imposte sui redditi, in Riv. dir. trib., 2010, I, 299); in senso favorevole all'inclusione, altre alle esigenze di razionalità evidenziate in precedenza, depone la prassi amministrativa che applica pacificamente alle procedure *de quibus* quella del fallimento ai fini della determinazione del reddito (con i dubbi per le procedure fondate sulla prosecuzione dell'attività) mentre in senso opposto vi sarebbe la ricorrente qualificazione quale procedimento essenzialmente amministrativo rispetto al quale il controllo giudiziale interviene (solo) per particolari fasi della procedura.

5. In definitiva, la posizione manifestata dall'Amm. Fin. con la risposta ad interpello n. 21 del 2019 è da accogliere con favore sebbene la trama argomentativa non sia del tutto persuasiva. La conclusione favorevole alla natura interpretativa della deroga introdotta con il D. Lgs. n. 158 del 2015, infatti, denota il pregio di eliminare le incertezze residue per gli atti perfezionati prima del 1 gennaio 2016 e di ripristinare un regime unitario e razionale.

Permane qualche dubbio sull'ambito di applicazione con riferimento alle procedure incluse nella deroga; essi, peraltro, sono destinati ad aumentare a seguito dell'entrata in vigore del Codice della crisi e dell'insolvenza, di cui al D. Lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019, in quanto prevede nuove procedure prive di una disciplina fiscale di riferimento (ad esempio, il concordato minore e l'amministrazione controllata) ed un procedimento assistito di risoluzione della crisi dinanzi all'OCRI (alternativo al fallimento) sicchè acquisterà più vigore l'esigenza di definire razionalmente la categoria delle "procedure concorsuali".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARE-DELLA VALLE, Responsabilità per debiti tributari nella cessione di compeondi aziendali, in Il Fisco, 2018, 2419

BAGGIO, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in Rass. trib., 1999, 739

BELLI CONTARINI, La responsabilità tributaria del cessionario di azienda tra gli artt. 14 D. Lgs. 472/1997 e 2560 c.c., in Riv. dir. trib., 2015, I, 528

DAMIANI, Solidarietà tributaria del cessionario d'azienda: necessaria la lettura combinata delle norme, in Corr. trib., 2017, 3627

DONATELLI, Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda, in Rass. trib., 2003, 488

GATTO-ROSSETTI, Cessione di azienda e preventiva escussione: spunti procedurali e processuali, in Corr. trib., 2019, 300

LEONI, Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: il caso della cessioni di azienda, in Rass. Trib., 2016, 404

MARINI, La responsabilità per i debiti tributari del cessionario di azienda, in Riv. dir. trib., 2009, I, 181

PAPARELLA, Luci ed ombre dovute all'assenza di una disciplina compiuta in tema di amministrazione straordinaria nel sistema delle imposte sui redditi, in Riv. dir. trib., 2010, I, 299

PAPARELLA, Le recenti novità fiscali per il concordato ai fini delle imposte sui redditi, in Riv. trim. dir. trib., 2016, 83

IV - L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

IL CONTRADDITTORIO

Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. "prova di resistenza"

Right to be heard, its violation and relevance of the so-called "proof of resistance"

(commento a/*notes to*: Cass., sez, VI, 11 febbraio 2020, n. 3227)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract
In materia di IVA la proposta di mediazione, di cui al D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 17-bis, avanzata dall'ufficio in sede di ricorso/reclamo del contribuente, non esonera quest'ultimo dall'onere, su di esso gravante, di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, se fosse stato attivato il contraddittorio endoprocedimentale ex art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212.
Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione, "prova di resistenza"

Abstract
With regard to the IVA, the proposal of mediation, referred to in the D. Lgs. n. 546/1992, art. 17-bis, made by the office in the proceeding of appeal/complaint by the taxpayer, does not exonerate this latter from the burden, that bears down on it, to concretely enunciate the reasons that could be relied upon, if the right to be heard had been activated ex art. 12, comma 7, L. July 27, 2000, n. 212.
Keywords: *right to be heard, its violation, "proof of resistance"*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** L'evoluzione delle pronunce della Suprema Corte in tema di contraddittorio procedimentale. - **3.** L'ordinanza in commento. - **4.** La c.d. "prova di resistenza".

1. Una recente ordinanza della Corte di Cassazione (11 febbraio 2020, n. 3227) consente di effettuare alcune osservazioni in tema di rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale e della sua violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria (in assenza di una situazione di "urgenza legittimante" *ex* art. 12, comma 7, L. n. 212/2000).

Nel caso concreto, la Commissione tributaria regionale aveva accolto l'appello del contribuente che contestava, in un accertamento in materia di IVA, la violazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, per avere l'Amministrazione omesso di attivare il contraddittorio previsto dalla norma in questione, prima di emettere l'avviso di accertamento impugnato.

2. In tema di contraddittorio endoprocedimentale, diverse pronunce della Cassazione si sono susseguite nel tempo, ciascuna con importanti enunciazioni di principio.

Il processo espansivo del principio in questione come regola fondamentale del nostro ordinamento aveva visto due tappe fondamentali nella giurisprudenza di legittimità, a Sezioni Unite, con le sentenze 29 luglio 2013, n. 18184, e 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668 (oltreché della Corte Costituzionale:

cfr. sentenza 7 luglio 2015, n. 132, con commenti di RAGUCCI, Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, in Rass. trib. n. 5, 2015, pp. 1217 ss.; BASILAVECCHIA, Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili, in Riv. giur. trib. n. 10, 2015, pp. 741 ss.). Nella prima delle citate sentenze si legge, in particolare, che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento … determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la 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 processo espansivo anzidetto aveva subito una "battuta d'arresto" con la successiva sentenza, sempre a Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823, che aveva posto, con riferimento al principio in questione, una distinzione tra tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati". In particolare, per questi ultimi, il diritto nazionale "non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto". Conseguentemente, per questa tipologia di tributi, "l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito". Per i tributi "armonizzati", viceversa, operando direttamente il diritto dell'Unione, "la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso … l'invalidità dell'atto". Ciò peraltro nell'ipotesi in cui "in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato", e sempre che "l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (per un commento si rinvia a COLLI VIGNARELLI, Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo, in Riv. dir. trib. n. 1, 2017, II, pp. 21 ss.).

La distinzione in esame, tra tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati" - con riguardo all'esigenza di fornire, da parte del soggetto passivo d'imposta, la c.d. "prova di resistenza", tendente a dimostrare che il contraddittorio, se vi fosse stato, avrebbe avuto una sua "utilità" - viene successivamente abbandonata in alcune pronunce della Corte di Cassazione (Cass., 15 gennaio 2019, nn. 701 e 702; Cass., 11 settembre 2019, n. 22644); questo, in particolare, nel triplice caso di "accessi, ispezioni e verifiche" nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente: in tali ipotesi, infatti, "la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 effettua … una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la "prova di resistenza", sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie)" (nello stesso senso, le due già citate sentenze nn. 701 e 702/2019). Su queste sentenze ci siamo già soffermati in questa stessa Rivista, per cui rinviamo a quanto in precedenza osservato (COLLI VIGNARELLI, La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza (art. 12, comma 7, statuto), in questa rivista, 2019).

3. Nell'ordinanza in commento, richiamandosi espressamente la citata sentenza n. 24823/2015, trattandosi di tributi armonizzati (IVA), si pone esplicitamente "a carico del contribuente l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato".

In proposito può osservarsi quanto segue.

A) Nella controversia in questione viene in considerazione l'applicazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. Dalla descrizione della controversia risultante dagli atti non si riesce a ricostruire se effettivamente l'accertamento era stato effettuato in seguito ad "accessi, ispezioni e verifiche" nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente: in caso positivo, accogliendo l'interpretazione della Cassazione prima richiamata, si può sostenere che la nullità dell'accertamento per violazione del contraddittorio deriva da "una valutazione *ex ante* … già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la 'prova di resistenza' sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati";

B) La Cassazione afferma che nessuna rilevanza può attribuirsi alla circostanza che, in sede di reclamo/mediazione *ex* art. 17-*bis* D. Lgs. n. 546/1992, l'ufficio avanzava una proposta di mediazione, accogliendo "alcune delle argomentazioni svolte dalla contribuente in sede di ricorso", in quanto "in sede di mediazione … l'ufficio persegue *esclusivamente* lo scopo di deflazionare il contenzioso, *senza* necessariamente *condividere le concessioni fatte*" (corsivo nostro). Affermare in termini così rigorosi che l'ufficio fiscale, in un sistema retto dai principi di capacità contributiva, legalità, buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione, possa accettare una mediazione col contribuente pur non condividendo le concessioni fatte allo stesso, al solo fine di deflazionare il contenzioso - come se questo fosse uno dei precipui fini perseguiti dall'Amministrazione finanziaria (!) - appare quantomeno fuorviante. In proposito occorre ricordare che, secondo l'insegnamento della Corte di giustizia Europea (sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13), "una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento *avrebbe potuto comportare un risultato diverso*" (corsivo nostro). La stessa proposta di mediazione avanzata dall'ufficio (cui l'ufficio stesso, nonostante il tenore dell'art. 17-*bis*, comma 5, non è obbligato, quando sia convinto "che non ve ne siano i presupposti": cfr. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib. n. 1, 2012, pp. 65 ss., con riferimento all'analogo "vecchio" comma 8), dimostra che, se il contraddittorio preventivo vi fosse stato, ciò *avrebbe potuto comportare*, come richiesto, *un risultato diverso*.

C) Ancora più inaccettabile l'affermazione della Cassazione, là dove specifica che "il contribuente è tenuto ad indicare quali particolari argomentazioni, ovvero quali specifiche circostanze, situazioni o documenti, *diverse da quelle esplicitate nel ricorso*, avrebbe potuto addurre, qualora gli fosse stato assicurato il contraddittorio endoprocedimentale" (corsivo nostro). Non si vede infatti cos'altro potrebbe far valere il contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale se non ciò che farebbe valere, successivamente (nel caso di mancanza o esito negativo di questo), nel ricorso al giudice.

4. In riferimento alla c.d. "prova di resistenza", avevamo già avuto modo di osservare (da ultimo, COLLI VIGNARELLI, Il contraddittorio endoprocedimentale, cit., pp. 36 s.) come, accogliendo una "soluzione che contempera gli interessi del contribuente con quelli dell'Amministrazione - si può ritenere che l'atto impositivo emanato" in violazione del principio del contraddittorio procedimentale "non sia annullabile per tale motivo qualora il ricorso del contribuente si fondi *esclusivamente*" su tale motivo, "senza che siano fatti valere *anche* motivi di merito: in tal caso, infatti, il contribuente dimostra che non aveva osservazioni da presentare all'Amministrazione che avrebbero potuto indurre la stessa a non emanare l'avviso di accertamento o ad emanarne uno di diverso contenuto. Viceversa, nel caso di ricorso fondato *sia* sul mancato" rispetto del contraddittorio "*che* su motivi di merito, l'atto andrà annullato, dovendosi il giudice limitare alla constatazione che … è stato illegittimamente sacrificato il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato. Il giudice in altri termini dovrà fermarsi al primo motivo di ricorso, senza scendere all'analisi dei motivi di merito …: un diverso ragionamento, evidentemente, porterebbe ad uno svuotamento di significato della norma sul contraddittorio anticipato (qualora si sostenesse la *non annullabilità* dell'atto nel caso di ricorso fondato solo sulla violazione" del contraddittorio anticipato, "e l'*annullabilità* dello stesso solo dopo la valutazione della fondatezza dei motivi di merito del ricorso da parte del giudice, circostanza questa che evidentemente porrebbe nel nulla la rilevanza

dell'anzidetta violazione)". Infatti, la soluzione consistente nel "ritenere che il provvedimento emesso senza contraddittorio cada solo se errato nel merito … annullerebbe il diritto e l'obbligo del contraddittorio. Se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rileverebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito" (così MARCHESELLI, Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso, in Corr. trib. n. 33, 2014, p. 2541). Dunque, il giudice dovrà annullare l'atto *senza entrare nel merito delle osservazioni del contribuente riportate come motivi di ricorso*, salvo il caso "estremo" in cui queste, a seguito di una sorta di delibazione, erano – per usare il termine utilizzato dalla stessa Cassazione (n. 24823/2015) – "pretestuose", ovverosia *del tutto* inconferenti e irragionevoli (altrimenti si ritornerebbe al problema, prima evidenziato, dello "svuotamento" del diritto al contraddittorio). "Sembra, pertanto, che ciò che si richiede per ritenere configurata … la prova di resistenza è che in sede giudiziale deve risultare che il contribuente, ove fosse stato rispettato il contraddittorio procedimentale, avrebbe *potuto* addurre elementi difensivi *non puramente fittizi o strumentali* È, quindi, la semplice *potenzialità*, a prescindere dagli *effettivi contenuti*, ad essere ritenuta idonea al raggiungimento dell'obiettivo" (così ACCORDINO, Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte, in questa rivista, 2019).

Sempre la Cassazione, n. 24823/2015, afferma che occorre "ritenere che la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza 'avrebbe potuto comportare un risultato diverso' del procedimento impositivo, vada 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".

Occorre infine ricordare, con riguardo alla c.d. "prova di resistenza", che un riferimento alla stessa –con norma dal contenuto certamente "infelice" e idonea a privare di effettività il diritto al contraddittorio – è stato previsto, per gli accertamenti emessi a partire dal 1° luglio 2020, dal nuovo art. 5-*ter*, comma 5, del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (introdotto dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla L. 28 giugno 2019, n. 58). Tale norma stabilisce - con "formula" ripresa dalla più volte citata sentenza n. 24823/2015 – che "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".

Ovviamente, tutto dipenderà da come la norma verrà interpretata in sede giurisdizionale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO, Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte, in questa rivista, 2019

BASILAVECCHIA, Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili, in Riv. giur. trib. n. 10, 2015, 741 ss.

COLLI VIGNARELLI, Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo, in Riv. dir. trib. n. 1, 2017, II, 21 ss.

COLLI VIGNARELLI, La cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza (art. 12, comma 7, statuto), in questa rivista, 2019

MARCHESELLI, Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso, in Corr. trib. n. 33, 2014, 2536 ss.

PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib. n. 1, 2012, 65 ss.

RAGUCCI, Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, in Rass. trib. n. 5, 2015, 1217 ss.

POTERI ISTRUTTORI

A Blockchain to reinforce Tax-Compliance

Una Blockchain per rafforzare la Tax Compliance

MANLIO D'AGOSTINO PANEBIANCO

Abstract

In the globalised economy, a common issue is *Tax-noncompliance* and, as pointed out by the *TAX3 Committee,* significant support in tax-offence-contrast can be provided by modern technologies: since these crimes are mainly committed through data falsification, a possible help could be offered by *Blockchain technology*, which thanks to its features of *transparency, reliability, traceability* and *independence*, is compliant to international and domestic legal-standards. The analysis of different perspectives (legal-auditors, Tax Authorities, private companies and smart-economy) highlights the positive effects in a general increase of tax-compliance, with a consequent and possible reduction of unnecessary time that taxpayers require, both in data reconciliation and involvement in Tax Authorities' control. On the other hand, *Distributed Ledger Technology* opens up to a more effective prevention and contrast - both in the domestic and cross-border context - to various *tax-crimes,* based on *interoperability*, and *BigData* analysis. Although some reforms, on a trans-national level, are still required: firstly, by favouring a widespread adoption of Blockchain by private Entities then, by adopting *realtime multiple controls*, to guarantee a prompt intervention, especially in those cases of tax-frauds and of defaulting companies.

Keywords: tax-offence, blockchain, interoperability, reliability, tax-compliance

Abstract

Nel contesto dell'economia globalizzata, un aspetto comune è la tax-noncompliance: come evidenziato dal TAX3 Committee, un supporto significativo al contrasto dei reati fiscali può essere fornito dalle moderne tecnologie. Considerando che questi crimini sono commessi principalmente attraverso la falsificazione documentale, la tecnologia Blockchain può essere uno strumento utile, in ragione delle caratteristiche di trasparenza, affidabilità, tracciabilità e indipendenza, essendo peraltro conforme agli standard ed a principi legali, tanto nazionali che internazionali. L'analisi di diverse casistiche (sui revisori interni, autorità fiscali, società private e smart-economy) evidenzia gli effetti positivi, sia in termini di un diffuso aumento della tax-compliance, con una conseguente riduzione del tempo dedicato sia alla corretta tenuta dei dati e documenti fiscali, sia alla loro riconciliazione, quanto per le attività di controllo delle autorità fiscali. D'altro canto, questa tecnologia consente di attuare - sia nel contesto nazionale che trans-nazionale - azioni più efficaci di prevenzione e contrasto ai reati fiscali con l'impiego dell'interoperabilità e la BigData-analysis. A livello sopranazionale sarebbero opportuni degli interventi legislativi, in primis per favorire una ampia adozione della Blockchain da parte dei soggetti privati ma, anche, per adottare metodologie di realtime-multiple-controls, che favoriscano una azione tempestiva, soprattutto nei casi di frode fiscale.

Parole chiave*: reati fiscali, blockchain, interoperabilità, tax-compliance, affidabilità*

SOMMARIO: **1.** The importance of *reliable data* in *tax liability*. - **2.** Opportunities and application of Blockchain in tax law. - **3.** The support of *Distributed Ledger Technologies* to Tax Authorities. - **4.** The added value of Blockchain applications in private sector and *smart economy*. - **5.** *Interoperability* to contrast to *cross-border-VAT-frauds*. - **6.** A real-time approach to ensure *Tax-compliance*. - **7.** The near future and possible evolutions, in a *supranational integrated strategy*.

1. In a globalised economy, a common issue for all Countries is *Tax-noncompliance*, which opens up a wide range of considerations on the possible strategies to prevent and contrast, referring differently to both supranational and domestic legal frameworks. The *European Parliament's Special Committee on financial crimes, tax evasion and tax avoidance* (TAX3) in 2019 affirmed that «*the fight against tax fraud, in a broad sense, covers actions tackling illegal behaviour, actions to deter tax non-compliance, and actions to address tax loopholes and mismatches that can be taken advantage of, with the need to keep pace with the latest schemes and technologies*». In the light of this global issue, considering and referring to different world legal frameworks, it seems important to evaluate and exploit some opportunities deriving from modern technologies. The starting point is the definition of scope, within tax offences. Tax evasion (according to US IRC§7201 regards the conduct of "*any person who wilfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof*"), by its very nature, is difficult to detect, both since people do not perceive tax evasion as a *serious crime*, and due to Tax Authorities difficulties to verify data given by taxpayer only periodically, based on *self-tax-declaration mechanisms*. Still referring to IRC§7201 two kinds of tax evasion create two different offences: (a) intentional attempt to evade or defeat the assessment of a tax, and (b) the wilful attempt to evade or defeat the payment of a tax. For the aims of this paper, we will focus on the first typology, also being able to define it *as the deliberate omission, concealment or misrepresentation of information to reduce tax liability*: thus, it is important to emphasize that, as for all other offences, at least an affirmative act should be proved for the purpose of attempting to evade or defeat the assessment of a tax. Some examples of these conducts can clarify the perimeter: in recent years, the evasion deriving from *under-reported sales* evolved from *destruction* or *falsification* of accounting documents, to much more complex systems, altering or keeping records abroad; or another case regards the *misclassification of sales* occurred when the seller trying to obtain a lower VAT rate application, report on invoices different items. Then, some *tax frauds* are related to a *formal compliance*: indeed, different possibilities are given by the legal framework to adopt «*a formalistic interpretation of compliance rules by tax authorities, to justify the denial of rights where no evidence of fraud was presented or apparent*» (see R. DE LA FERIA, *Tax Fraud and the Rule of Law*, in *Oxford University Centre for Business Taxation WP*, 2018, 6).

Therefore, great attention has to be payed to those individual behaviours and coordinated and systematic actions, in which the application of different levels of sophistication and organisation, aim to *document* (or data) *falsification* (*i.e.,* the *offence of forgery*, *e.g.* as stated by US Crimes Act of 1790 and US Penal Code Title 18, Chapter 25): as digital technologies might assure *data reliability* and cross-checks along the entire informative process, some of these applications can help support *tax compliance*, and the consequent tax collection and auditing activities. So, if one of the keys is *taxpayers' loyalty*, in the light of the introduction of the *Principle of Third-Party Liability* for VAT fraud (see Court of Justice of the European Union decision on Case C-131/13) as a sort of "*instance of responsibilisation"*, it seems easy enough to demonstrate the possible implementation of a *Blockchain based approach*, thanking to its features.

2. Over the last three decades, the joint effect of Globalization and ICT progress reduced - and sometimes "*canceled*" - distances and times, both in social and business relationships, increasing the opportunities of data analysis and traceability, also with direct effects on *tax law* and *its applications*. The Internet advent opened up a new phase of *decentralization*, in which *Blockchain technology* is one of the most significant key issue of the change in the present and future legal approach: thanks to its main feature of "*distributed consensus model*", each data is collected by any registered user in the *public ledger*, and verified by *consensus of a majority* of the other participants in the system, therefore not being able to be erased or modified, without leaving any trace (and eventually being known to the "*community*").

In listing the main features of this technology, it is worth noting that they are *interdependent*, and respond - indirectly and somehow - to some principles expressed by international bodies, Institutions and Governments: *transparency* and *reliability* (*e.g.,* referring to the principles expressed in the Conclusions and recommendations to Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 of 4 December 2018

amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions and EU Council Directive 2018/1910 of 4 December 2018 amending Directive 2006/112/EC as regards the harmonisation and simplification of certain rules in the value added tax system for the taxation of trade between Member States); *traceability* (*e.g.,* referring to methodologies released by *OECD TRACE Group,* made up of government delegates, in the context of an international cooperation); *independence* (*i.e.*, not requiring nor a third party intervention, or the human intervention is free of exogenous influences), since it is not based on *direct* mutual trust, but a guarantee is generated to the objectivity of the *cryptographic algorithm,* which also works with the logic of *Machine Learning* (see ALKHODRE-JAN-KHUSRO-ALI-ALSAAWY-YASAR, A Blockchain-based Value Added Tax (VAT) System: Saudi Arabia as a Use-Case, in IJACSA, 2019, 709).

Italy - recognizing and regulating this technology - has become a precursor, opening up to the various possible applications and uses, in different areas: in fact, with the adoption of the Decree-Law 14 December 2018, n.135 (converted with modifications by L. 11 February 2019, n.12) at Art. 8ter, co.1 provides the definition and the scope of application of "*Blockchain, Distributed Ledger Technologies, and smart contracts*".

Although the use of Blockchain has been studied in many other fields, its application to tax law (even referring to prevention and contrast to tax offences), accounting, and legal auditing remains still *under-explored*. Thus, it is important to explore the potential application of this emerging technology, imaging a new "*paradigm*" in which it will support and enforce auditing process (through the automatic collection of reliable evidence, better ongoing monitoring of business processes, and meanwhile enabling analytical audits), and as well as preventing and contrasting tax evasion, tax fraud, customs evasion, shadow economy, and misuse of tax havens. Crimes which are encountered, to a varying extent, in most countries of the world. Indeed, this kind of technology is leading to an expansion of a new legal framework called *Lex Cryptographia*, which regulates *smart contracts* and *decentralized secure legal data storage* (see WRIGHT-DE FILIPPI, Decentralized Blockchain technology and the rise of Lex Cryptographia, in SSRN E-Journal, 2015, 2*)*.

3. It is appropriate to premise that Blockchain technology will not substitute Tax Authorities (see YERMACK, Corporate Governance and Blockchains, in Review of Finance, 2017, 7-31), opening up to several opportunities, with different medium-term objectives: for Governments, it would allow to reduce the tax evasion rate (*lato sensu*) and a faster time to react by adopting both prevention and contrast strategies; on the other hand, for private Entities, this can lead to a more efficient process in tax debit quantification and assessing tax credits, with less unnecessary interactions with Tax Authorities during their auditing activities. For example, referring to the article 12.5 of the Italian *Charter of Taxpayers' Rights* (ex Law 27 July 2000, n. 212, updated with the changes made by Legislative Decree April 30, 2019, no. 34, converted with modifications by L. 28 June 2019, n. 58) the permanence of the Tax Authority auditors at the taxpayer's headquarters/offices, expected in a maximum of thirty working days (in addition to another thirty, in case of particular complexity), could be reduced, in favour of a prior back-office activity of the same Tax Authority. The final common goal is a broader tax-compliance, with an expected reduction of commission of offences (such as tax evasion, avoidance, profit shifting, tax frauds, etc.) or *predicate ones* (in most cases, referring to those entities who have criminal purposes). Moreover, in the long term, another issue should be addressed. Since 1980s, some European Countries have granted a *Tax-amnesty*, allowing tax fraudsters to partially refund unpaid taxes, but without being prosecuted: in fact, these may reduce the short-term economic and financial impact, but do not address fraud itself as a problem to be prevented, within the framework of a tax compliance policy (see DE LA FERIA, Tax Fraud and the Rule of Law, in Oxford University Centre for Business Taxation WP, 2018, 2-).

4. In this context, the application of a Blockchain has to be observed from different perspectives, considering some other aspects supporting this analysis.

From the *legal auditor* perspective, since one of the biggest issue is the capability of the auditors to "discover" the possible accounting manipulations and the misrepresentation of the economic status of the audited entity (*e.g.*, Enron case), the consultation and the use of a Blockchain allows them to access BigData, allowing to find adequate and useful evidence to evaluate any criminal conduct perpetrated by the audited entity (see BASIOUDIS, An analysis of UK Andersen clients pre- and post Andersen demise: where have they gone and did they pay, in Business Management Theories and Practices in a Dynamic Competitive Environment, 2019, 105).

From the *Corporate Tax Compliance* perspective, a Blockchain adoption would allow to prove (*i.e.,* giving evidence) that the financial statements are prepared in accordance with applicable financial reporting standards: as a matter of facts, all relevant information (such as invoices, shipping documents, customer orders, confirmation requests, etc.) would be recorded, accurately, during the correct accounting period, and with the correct classification on the *Blockchain.* It is important to emphasize that any "transaction" (*i.e.,* data) in a *Distributed Ledger Technology* is recorded and encrypted, and cannot be falsified (O'Leary, Open Information Enterprise Transactions: Business Intelligence and Wash and Spoof Transactions in Blockchain and Social Commerce", in Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management, 2018, 148-158). *For example, referring to Italy, this method appears perfectly consistent with the provisions on the so-called "collaborative compliance regime", provided by articles 3-7 of the legislative decree 5 August 2015, n. 128.*

In *smart economy,* several *modern* economical activities - characterized by being global and mainly based on *digital dimension,* such as *online-housing-platforms* - are potentially exposed to the risk of "allowing" taxpayers (in the quoted case, *house owners*) to evade taxes, hiding incomes and profits obtained from a legal activity: from the public interest perspective, Countries have to cope with this issue, not stopping the natural evolution of these transactions, but finding a technical solution that allows to guarantee the tax income (see MANIATIS, Blockchain with emphasis on tax law, in Business Management Theories and Practices in a Dynamic Competitive Environment, 2019, 698).

Whether regulated - *e.g.,* in the European context, in addition to what provided by the Commission Implementing Regulation (EU) 2020/194 of 12 February 2020 and Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026 of 21 November 2019 - the Blockchain adoption in the emerging *smart economy*, potentially, is able to remove the obstacle to legal nexus to *tax liability*, allowing indeed a more effective control, verifying the compliance in the correct application of taxation, reducing the risk exposure of notification of *tax shifting* and/or *double taxation* . The *real-time* availability of accounting data offers immense benefits during auditing activities, both conducted by legal-auditors and Tax Authorities (see Garcia-Garcia, Cryptocurrencies: the communication inside Blockchain technology and the cross-border tax law, in International Journal of Blockchains and Cryptocurrencies, 2019, 22-41).

5. On the other hand, the application of *Distributed Ledger Technologies* would have a significant positive impact even on Governments: the first expected positive effect regards tax revenues, thanks to the combined "deterrent" actions (as a consequence of new control methods) and prompter intervention. Some examples might be useful for the aim.

One of the most common illegal practices is *Corporate Tax Avoidance*, which can be put in place in several ways: allocating *incomes* and *profits* to a low-tax jurisdictions, and/or deductible costs to high-tax jurisdictions; or by transferring *Intellectual Properties* (*i.e.,* trademarks, designs, logos, and patents) to an "*opaque*" entity (indirectly owned) in a lower-tax-country, then charging high fees for their exploiting; etc. The cross-analysis of reliable data, deriving from traceability of Blockchain and by *AML customer-due-diligence*, reduces the range for private entities to commit this offence.

Moreover, from a *cross-border tax law* perspective, a Blockchain might contribute to bring substantial efficiencies - *e.g.,* responding directly to those EU Member States priorities to ensure fiscal consolidation (see *European Commission's MTObjectives,* stated by the Council Regulation n.1055/2005 of 27 June 2005) - with specific attention to *tax fraud* and to *tax compliance*: «*this was particular evident within VAT, given its revenue gathering potential, and its perceived limited impact on economic growth*»

(see De la Feria, Tax Fraud and the Rule of Law, in Oxford University Centre for Business Taxation WP, 2018, 2). Thus, it might also contribute in reducing intra-community fraud, *e.g.,* referring to the so-called "*carousel fraud*": «*Lazăr refers to carousel fraud as a specific type of VAT fraud, with* [...] *has a multiple structure in which taxpayers from several countries are involved,* [...] *that make fraud and fraudsters hard to spot.* [...] *The key feature of the missing trader is that they either disappear or go bankrupt*» (SEMERÁD, Carousel fraud in fuel and its solution from the viewpoint of the Czech VAT Act, in Annual Center Review, 2016, 6). In practice, a possible application of a Blockchain based electronic VAT collection process can deal with domestic/cross-border *fake tax credits*, with a *real-time* control of credit- and debit- records, along the entire Blockchain. In one of the proposed model, an Entity «*can trigger smart-contract transactions to deduct and send VAT amount from their system invoices to the distributed ledger. In response, new automatic transactions are triggered that update VAT amount on-behalf of organization and the payee*» (see ALKHODRE-JAN-KHUSRO-ALI-ALSAAWY-YASAR, A Blockchain-based Value Added Tax (VAT) System: Saudi Arabia as a Use-Case, in IJACSA, 2019, 712). In this way, a Tax Authority - in case of direct access to the Blockchain and other institutional databases - could promptly intervene (in *quite-real-time*) to discover illegal activities. A possible suitable solution - for establishing a shared European VAT system - has been proposed by the United Kingdom's Government Office of Science: creating a unilateral system to track all VAT eligible transactions, while accommodating differences in VAT applicability across the UE member states. The improvement of a such domestic and cross-border enforcement will give effectiveness to the EU Commission's April 2016 *Action Plan on VAT*, mainly focused on *intra-EU cross-border trade*.

Still referring to *VAT refund* in international trading, in the import-export declarations no specifics is reported of what is being exported/imported, but only the number of the commercial invoice. Since the Customs Authorities of the different countries do not always exchange enough information, it might happen that the involved parties falsify invoices (with the same number, with the same or different details about the products, but with different total values) in order to allow the exporter to apply for a higher (and not partially due) VAT refund (see DEMIR-JAVORCIK, Forensics, Elasticities and Benford's Law: Detecting Tax Fraud in International Trade, in CEPR Discussion Paper, 2017, 7). Thus, the Blockchain based approached, can as well be applied for the sake of Customs, particularly in *revenue compliance*: «*once the data on certain transactions as between an exporter (seller) and an importer (buyer) are recorded on the Blockchain and thus made accessible to Customs, importing country's Customs, for example, will collate the importer's declaration with the relevant data that can be retrieved from the network involving the two parties*» (see OKAZAKI, Unveiling the Potential of Blockchain for Customs, in World Customs Organization Research Paper, 2018, 18-19). The possible implementing network between Customs and other involved Tax Authorities would allow an integrated sharing and analysis of data - even referring to that sort of "*cross-organizational workflows in the context of documentary letters of credit*" - enabling to take timely actions in case of *tax-crime-commission*. It is clear that the increase of *traceability* and *transparency* (given by both a Blockchain, integrated with payment data) combined with the use of ICT (such as *Machine Learning*) would strengthen the current *VIES* and *European Digital Invoice* system (referring mainly but not only to Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 and to EN19931 standard) in detecting these kind of fraud by sharing data among different tax jurisdictions, and improving traceability of VAT ownership along the entire supply chain.

Hence, it is worth noting the importance and the complexity of these matters. It is known the connection between criminal organisation and organised tax crimes: as their use as a method of financing for illegal activities have been acknowledged by EU Institutions, it seems appropriate to refer to EU AML Directives, since several of the quoted economic and financial offences are *predicate* to money laundering. Pursuant to Article 2 of Directive (EU) 2018/1673 of the European Parliament and of the Council of 23 October 2018, and in force by articles 2 and 13 of Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015, the application of the *customer-due-diligence* (verifying the identity of the *beneficial owner*) is provided, which is somehow focused on *offshore tax evasion*, an offence that

generally involves taxpayers who do not intentionally disclose offshore assets or incomes to their own Tax Authority (see Cockfield, Big Data and Tax Haven secrecy, in Florida Tax Review, 2016, 4). This crime is usually put in place in *tax havens* and *non-Cooperative Countries and Territories* (as defined since 2000 and subsequently updated by FATF), confirming the global dimension of these phenomena. It is important to highlight that "identity verification" is one of the most effective means of countering these conducts (*e.g.*, illegal tradings and/or in unmonitored e-commerce) which are ideal vehicles for fraud, tax avoidance and money laundering, to which tax-crimes are *predicate offences.*

6. A further aspect concerns *fraudulent tax refund* applications: often, several Countries has to cope with the submitting of illegitimate request for tax refunds, *e.g.,* due to cross-border *double taxation of investors on dividend payment* or others relating to other national laws. This *tax-fraud*, due to an insufficient international exchange of information between the Tax Authorities (both in the country where the profit is generated as well as the country of residence of the investor) causes every year huge economical loss in public revenues. Indeed, since *investing companies* can be located simultaneously in multiple countries, individuals can easily forge documents, while Tax Authorities find many difficulties in carrying out checks on tax credit compensations.

In particular, among the others, it seems important to highlight the issue regarding R&D activities. Investments in innovation is - along the times - one of the most important key factors of economy of each Country: as a matter of facts, in the past years, many Countries introduced a *Research & Development Tax Credit* (so called R&D Tax Credit) as an incentive for economic growth, classifying it as «*a general business tax credit that enables companies to reduce their Federal tax liability based on the amount of eligible R&D costs for the year*» (Sun, R&D Credit Against Payroll Tax Liabilities - The Payroll Tax Credit, in The Contemporary Tax Journal, 2018, 68). For example, in the USA, this benefit was initially introduced in 1981, then made permanent in 2015 by the *Protecting Americans from Tax Hikes Act* (the PATH Act). Over the past three decades, these *R&D activities* moved to *intangibility*, becoming the basis of the birth of the current "*smart economy*" and, consequently, due to its nature, R&D tax credits became more difficult to be assessed, creating uncertainty and disagreement between the companies (taxpayers) and competent Tax Authorities in granting it or not. The related data demonstrating the R&D activities are reported in the financial statements - *e.g.,* according to *Financial Interpretation n.48* issued by *Financial Accounting Standards Board* - which express both quantitative and qualitative information. For the purposes of this analysis, it is important to note that, due to the previous considerations, Companies usually adopt three alternative strategies: locate R&D centres to those Countries which have a good ratio between knowledge and R&D benefits (see BERGER, Explicit and Implicit Tax Effects of the R&D Tax Credit, in *Journal of Accounting Research, 1993,* 131-171); the adoption of a *tax avoidance strategy*, based both on document falsification and on the discretion in classifying indirect costs as R&D (more than those really eligible), qualifying them as expenses for obtaining greater R&D tax credits (see LAPLANTE-SKAIFE-SWENSON-WANGERIN, Limits of tax regulation: Evidence from strategic R&D classification and the R&D tax credit, in Journal of Accounting Public Policy, 2019, 89-105); finally, applying illegal *transfer pricing methodology*. Even in this case, the adoption of a Blockchain-based-auditing-approach to verify the eligibility of R&D Credits is consistent and robust, allowing to assess the reliability of data along the the whole supply chain.

7. It is worth concluding that nowadays, from a legal perspective, the contrast to tax-law-offences can even be perpetrated using a *Blockchain based approach*, as it complies with most of the current principles and standards, although some reforms on a trans-national level is required, firstly, favouring a widespread adoption of the Blockchain by private Entities (see Cockfield-Hellerstein-Lamensch, Taxing Global Digital Commerce, Alphen aan der Rjin, 2019).

The use of the Blockchain - compared to the *traditional* approach, which implies the human control of documentation from several subjects - seems to be more effective and transparent, and would allow to speed up the collection and verification of evidence directly "*online*", through the use of modern

Artificial Intelligence logics, with relatively less effort from other involved stakeholders (see HYVÄRINEN-RISIUS-FRIIS, A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services, in Business & Information Systems Engineering, 2017, 441-456). Obviously, this would change the domestic and local Tax Authorities' *audit activity*, reducing some inefficiencies: since the guarantees given by a Blockchain can increase the quality of Tax Authorities controls, they will allow *preventive multiple automatic checks* on all involved parties, and will allow to focus promptly on *significant discrepancies*, even in those situations of *defaulting companies*. Finally, a *trans-national level approach* is needed to encourage *interoperability* (*i.e.*, a cross reconciliation of different available sources) among Institutions of the same and different Countries - as already done by the European Council, by adopting some framework Regulations for data sharing between EU information systems - and through an integration with a modern Big Data analytics (see ALKHODRE-JAN-KHUSRO-ALI-ALSAAWY-YASAR, A Blockchain-based Value Added Tax (VAT) System: Saudi Arabia as a Use-Case, in IJACSA, 2019, 708).

ESSENTIAL BIBLIOGRAPHY

ALKHODRE-JAN-KHUSRO-ALI-ALSAAWY-YASAR, A Blockchain-based Value Added Tax (VAT) System: Saudi Arabia as a Use-Case, in IJACSA, 2019
BASIOUDIS, An analysis of UK Andersen clients pre- and post Andersen demise: where have they gone and did they pay, in Business Management Theories and Practices in a Dynamic Competitive Environment, 2019
BERGER, Explicit and Implicit Tax Effects of the R&D Tax Credit, in *Journal of Accounting Research, 1993*
COCKFIELD, Big Data and Tax Haven secrecy, in Florida Tax Review, 2016
COCKFIELD-HELLERSTEIN-LAMENSCH*, Taxing Global Digital Commerce, Alphen aan der Rijn, 2019*
DE LA FERIA, Tax Fraud and the Rule of Law, in Oxford University Centre for Business Taxation WP, 2018
DEMIR-JAVORCIK, Forensics, Elasticities and Benford's Law: Detecting Tax Fraud in International Trade, in CEPR Discussion Paper, 2017
GARCIA-GARCIA, Cryptocurrencies: the communication inside Blockchain technology and the cross-border tax law, in International Journal of Blockchains and Cryptocurrencies, 2019
HYVÄRINEN-RISIUS-FRIIS, *A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services, in Business & Information Systems Engineering, 2017*
LAPLANTE-SKAIFE-SWENSON-WANGERIN*, Limits of tax regulation: Evidence from strategic R&D classification and the R&D tax credit, in Journal of Accounting Public Policy, 2019*
MANIATIS, Blockchain with emphasis on tax law, in Business Management Theories and Practices in a Dynamic Competitive Environment, 2019
O'LEARY, Open Information Enterprise Transactions: Business Intelligence and Wash and Spoof Transactions in Blockchain and Social Commerce", in Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management, 2018
OKAZAKI, Unveiling the Potential of Blockchain for Customs, in World Customs Organization Research Paper, 2018
SACCHETTO, I controlli tributari telematici, in Del Federico-Ricci (a cura di), Le nuove forme di tassazione della Digital Economy, Roma, 2018
SACCHETTO-MONTALCINI, Diritto tributario telematico, Torino, 2015
SEMERÁD, Carousel fraud in fuel and its solution from the viewpoint of the Czech VAT Act, in Annual Center Review, 2016
SUN, R&D Credit Against Payroll Tax Liabilities - The Payroll Tax Credit, in The Contemporary Tax Journal, 2018
WRIGHT-DE FILIPPI, Decentralized Blockchain technology and the rise of Lex Cryptographia, in SSRN E-Journal, 2015
YERMACK, Corporate Governance and Blockchains, in Review of Finance, 2017

POTERI ISTRUTTORI

Indagini tributarie "a trabocchetto" e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova

"Devious" tax investigations and good faith, right to be defended, unlawful investigations and usability of the proof

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract
Perdurano le difficoltà di individuare i criteri per risolvere il problema delle conseguenze delle violazioni delle norme sulle indagini tributarie, quanto alla validità del provvedimento finale. Il presente articolo rilancia un possibile test di rilevanza delle violazioni, in un caso relativo alla mancata assistenza del difensore in materia di accertamento in ufficio e di violazione della buona fede.
Parole chiave: indagini tributarie, buona fede, diritto di assistenza del difensore, utilizzabilità della prova

Abstract
There are persisting difficulties in identifying the consequences of violations of the rules on tax investigations, as regards the validity of the final assessment. This article identifies a possible test of relevance of the violations, in a case related to the defender's lack of assistance in an "office" investigation and alleged violation of good faith.
Keywords: *tax investigations, good faith, right to be defended, usability of the proof*

SOMMARIO: **1.** Un caso concreto: l'istruttoria "a trabocchetto" in ufficio. - **2.** Le molte aporìe della questione della conseguenze giuridiche delle violazioni istruttorie. - **3.** Il test di rilevanza della violazione. - **4.** Preteso principio di tassatività delle violazioni rilevanti: una regola insostenibile. - **5.** L'assistenza del difensore durante l'istruttoria tributaria. - **6.** I limiti della possibile sanatoria delle violazioni, tra acquiescenza e consenso informato.

1. Le presenti riflessioni traggono spunto dalle "perle" giuridiche nascoste nelle pieghe di due sentenze di merito (CTP Reggio Emilia, 19 gennaio 2017 n. 38 e CTR Emilia Romagna 3 febbraio 2020, n. 663), relative a una vicenda paradigmatica.

I fatti che qui interessano sono: il titolare di un esercizio commerciale viene invitato a "presentarsi personalmente" (avverbio sottolineato già nell'invito) per *produrre* documentazione. Presentatosi, gli viene rivolta una serie di domande, già predisposte: il contribuente risponde e, ricevuto un accertamento fondato sulle sue risposte, se ne duole.

La sentenza di primo grado ravvisa in questa situazione una illegittimità istruttoria: in modo contrario al principio della buona fede l'Ufficio tributario avrebbe indotto il contribuente a presentarsi senza l'assistenza di un difensore (e senza avvertire della esistenza del corrispondente diritto) e, inoltre, avrebbe proceduto in quella sede a rivolgergli delle domande *a bruciapelo*, già predisposte (e non conseguenti

al contenuto della documentazione prodotta) invece che limitarsi alla attività che era stata preannunciata (l'acquisizione dei documenti).

Ravvisata la violazione delle regole istruttorie e della buona fede, almeno duplice (sotto il profilo della lesione del diritto alla assistenza e della non trasparente informazione circa la attività da svolgersi), la sentenza di primo grado ne ravvisa la gravità e ne desume l'inutilizzabilità delle fonti di prova acquisite (le dichiarazioni).

Di avviso del tutto opposto la sentenza di appello. Essa, assunto che nel procedimento tributario sarebbero acquisibili tutte le fonti di prova, eccetto quelle espressamente vietate e dichiarate inutilizzabili o lesive di diritti costituzionali, respinge il relativo motivo (pur annullando l'accertamento nel merito).

La vicenda è l'occasione, a nostro modestissimo avviso, per soffermarsi sulla perdurante difficoltà di inquadrare il tema delle violazioni della regolamentazione delle indagini tributarie (tema già avvertito da tempo nella dottrina: ad es. si v. già SCHIAVOLIN, voce Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, in Dig. comm., vol. XI, 1995; VANZ, I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria, Padova, 2012) e sulla eccessiva polarizzazione dell'analisi in materia.

2. Sembrano, infatti, contendersi il campo due tesi opposte ed estreme. La prima, patrocinata ovviamente per interessi professionali dai difensori dei contribuenti, secondo la quale *ogni* difformità dal modello legale di indagine determinerebbe *ex se* la inutilizzabilità del materiale probatorio acquisito.

La seconda, patrocinata per altrettanto ovvie ragioni di malintesa *mission* istituzionale dalle Agenzie: quella secondo cui, nelle indagini, sarebbe possibile *tutto,* anche qualsiasi violazione delle regole, purché non espressamente sanzionata con la inutilizzabilità (o, secondo una diversa impostazione, che meno convince, nullità).

È facile ipotizzare che la soluzione ponderata sta *nel mezzo.*

Da un lato, non sembra potersi sostenere che *ogni* deviazione dal modello legale ridondi in una violazione così grave da rendere inutilizzabile il materiale probatorio.

Dall'altro, non sembra seriamente sostenibile, per le ragioni che andremo subito a esporre, la tesi opposta.

Il punto di partenza della riflessione è che molti, anche se non tutti, dei mezzi istruttori a disposizione della A.F. implicano *esercizio di poteri* e correlate posizioni di *soggezione*. L'esercizio di poteri è doppiamente limitato dalla legge: sia nel senso che in essa deve trovare fondamento, sia nel senso che in essa trova i suoi limiti.

Sembra allora imposto da cogenti ragioni sistema affermare che, oltre tali confini, l'acquisizione è vietata. La prevalenza delle considerazioni di sistema deriva da ragioni che paiono evidenti: i principi non richiedono norme espresse: sono le considerazioni logico-giuridiche di sistema a vincolare l'interpretazione delle norme di dettaglio e non, viceversa, l'interpretazione letterale delle norme di dettaglio a derogare la logica di sistema.

E, se è vietata l'acquisizione, è altrettanto vincolata la conclusione che è vietata anche l'utilizzazione. Se una norma che disciplina la raccolta dei dati istruttori vieta di acquisire certi dati oltre certi limiti, non si vede come sostenere che, oltrepassati quei limiti, i dati sarebbero comunque valorizzabili come prove: tale conclusione contrasta con la *ratio* del sistema ed è, a nostro modesto avviso, semplicemente assurda. Equivarrebbe ad affermare o che quelle prescrizioni sono prive di contenuto precettivo (!) o che esse regolano solo i doveri dei funzionari ma non la attività (!). Ma ciò è manifestamente insostenibile: le disposizioni sull'istruttoria disciplinano… l'istruttoria, non certo lo *status* dei funzionari e le possibili loro responsabilità disciplinari.

Ne consegue che il provvedimento finale non può fondarsi, per ragioni giuridicamente cogenti, sui dati raccolti oltre ai limiti prescritti.

Da altro punto di vista, è possibile che la legge ponga degli *standard* minimi per la affidabilità del mezzo istruttorio o della istruttoria in genere: al di sotto di tali *standard* è ovvio che il provvedimento non può assumere come provata la circostanza considerata. In questo caso, perché si sarebbe al di sotto dello *standard* probatorio legale.

Condivise queste premesse, pare corretto affermare che il vizio dell'avviso è sì derivato dalla violazione istruttoria, ma essa dipende dal fatto che (e si verifica solo se) il provvedimento non possa reggersi, in fatto, senza gli elementi acquisiti illegittimamente. Si tratta, insomma, di una illegittimità, a monte, che fa sì che gli elementi acquisiti illegittimamente non sono utilizzabili, a valle (c.d. prova di resistenza). Quando, "sottratti" i dati non utilizzabili, il provvedimento risulta infondato, esso deve essere annullato. Si può discutere, in termini di inquadramento giuridico, se esso sia, propriamente, infondato o illegittimo: a rigore esso pretenderebbe di fondarsi su elementi non utilizzabili *per ragioni giuridiche*, fondato illegittimamente, potrebbe dirsi, perché valorizza dei fondamenti di fatto che le regole giuridiche impediscono di valorizzare. Si tratta, allora, di un *vizio di diritto* e, come tale, inquadrabile nei motivi di ricorso di legittimità (valorizzabile anche in sede di giudizio di cassazione, integrando una questione preliminare di merito, veicolabile nel quadro dell'art. 360 n. 3 c.p.c.).

Ciò dimostra che le violazioni delle norme sulle indagini *possono* determinare un vizio del provvedimento, ma non che *tutte* le violazioni sono suscettibili di produrre tale effetto.

3. In termini generali, è intuitivo che anche la conclusione della non utilizzabilità deve essere *giustificata da* e *proporzionata alla* violazione.

Tale giustificazione e proporzione non sussiste quando o si tratti di violazioni di norme che non riguardano l'efficacia esterna dell'attività amministrativa (norme di organizzazione interna) o di violazione di *insufficiente gravità*.

Ciò comporta che, come è proprio della esperienza giuridica, è necessario effettuare un *test di rilevanza* della violazione istruttoria, che esclude automatismi radicali (sempre illegittimo/mai illegittimo).

In termini generali e a questi fini, le norme sull'istruttoria possono allora distinguersi, tenendo presente una premessa: appaiono poter inficiare l'accertamento o le violazioni di norme che esprimano la *congruità* della procedura seguita al suo scopo (accertare con sufficiente precisione e plausibilità l'entità del presupposto), ovvero le norme che segnino i *limiti esterni del potere* della Amministrazione Finanziaria e dello Stato rispetto ad interessi altrui. Tra gli interessi con cui l'accertamento tributario può venire in conflitto non pare, infatti, che il contribuente possa pretendere di azionare quelli spettanti al soggetto pubblico, come, adesempio, la violazione del segreto investigativo penale (così è la giurisprudenza ormai consolidata: si veda, ad es. Cass. 17 giugno 2016, n., 12549. In tal senso, cfr., Guardia di Finanza, circ. 1/2008, agg. 1 dicembre 2018, Vol. II, pag. n. 167).

Alla luce di ciò, le norme sull'istruttoria sembrano così potersi classificare: *a)* norme interne di organizzazione dell'attività degli uffici; *b)* norme finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento; *c)* norme di garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi; *d)* norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi (seguendo lo schema di MARCHESELLI, Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Milano, 2018, 259).

Tenendo ferma la premessa posta poco sopra, la violazione di norme dei tipi sub *a)* e *d)* non pare allora poter determinare l'illegittimità dell'accertamento. Si tratta di norme che non servono a garantire la realizzazione della funzione (un accertamento che misuri con ragionevole plausibilità la ricchezza) e/o tutelano interessi dello Stato (e quindi non possono configurare limiti esterni del potere).

L'illegittimità sembra, invece, poter (e dover) colpire le violazioni delle norme degli altri due generi, sempre che si tratti di violazione di sufficiente gravità. Ne consegue che determina la inutilizzabilità dei dati probatori acquisiti solo: *i)* la violazione di norme che disciplinano il potere di acquisizione, sufficientemente gravi e corrispondenti a un interesse privato, del contribuente o di terzi; *ii)* la violazione di norme che definiscono gli standard di affidabilità del materiale probatorio.

Esempio del primo tipo sono le norme che condizionano a determinate garanzie gli accessi negli spazi privati del contribuente (ovvero l'apertura di plichi, casseforti, corrispondenza, ovvero il superamento di norme di tutela del segreto riconosciute dalle norme vigenti).

Esempio del secondo tipo è dato dalle norme sul contraddittorio procedimentale come strumento di adeguamento dell'accertamento alla realtà del contribuente: profilo spesso trascurato, ma il contraddittorio procedimentale ha, accanto alla dimensione difensiva, una assai rilevante pregnanza istruttoria

(riconosciuta solennemente da tutta la giurisprudenza del diritto dell'Unione e interno, a far data dalla sentenza Sopropé, per il diritto dell'Unione e, ad es., Cass., sez. un., 26635/2009, cit. per la giurisprudenza interna).

4. Individuato il criterio fondante il *test* di rilevanza della violazione istruttoria, si tratta di cercare di adattarlo alla fattispecie in esame.

In proposito, vengono da svolgere due considerazioni.

La prima considerazione da svolgere è che la motivazione della sentenza di appello si appoggia alla giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di c.d. Lista Falciani (ad es. Cass. 5 dicembre 2019, n. 31779). Tale giurisprudenza, talvolta, è stata gravemente malintesa, nel senso che affermerebbe che la violazione è rilevante solo quando espressamente sanzionata. Tale orientamento sarebbe giuridicamente abnorme, se fosse stato effettivamente sostenuto dalla Suprema Corte. Per procedere con giocose esemplificazioni, a rigore, nessuna norma tributaria dichiarerebbe espressamente inutilizzabili le dichiarazioni estorte sottoponendo il contribuente a *waterboarding* o a scariche elettriche tramite elettrodi collegati ai lobi dell'orecchio ma nessun dubita – ci auguriamo! - che esse sarebbero inutilizzabili.

Ma la Corte di Cassazione, saggiamente, ha detto tutt'altro, ed esattamente, sia pure con sfumature diverse, quanto patrocinato in queste note: determina conseguenze solo la *violazione effettiva e grave di posizioni giuridiche tutelate dall'ordinamento tributario italiano,* con un fondamento costituzionale (non, quindi, il segreto bancario svizzero).

La seconda considerazione è che tale giurisprudenza non parrebbe in effetti giovare più di tanto alla tesi sostenuta dalla sentenza di appello: se rileva la violazione di diritti costituzionali, qui sarebbe in gioco, tra gli altri, il *diritto di difesa*, che ha copertura costituzionale, e l'*imparzialità* della P.A., di cui la buona fede procedimentale è espressione, valore ugualmente di rango costituzionale.

A rigore, non pare pertanto questa la strada più lineare per affermare l'utilizzabilità delle prove acquisite senza l'assistenza del difensore.

5. A nostro avviso, a stretto rigore, la fattispecie avrebbe potuto scrutinarsi secondo la scansione che segue.

Il punto nodale è, infatti, a monte, se esiste il diritto ad essere assistiti da un difensore durante le indagini tributarie (e ad essere informati di tale diritto) e se esista il diritto ad avere un tempo congruo di preparazione della propria attività di difesa e collaborazione con gli uffici tributari.

Risolto positivamente questo profilo, occorrerebbe poi domandarsi se tali diritti sono stati effettivamente violati e la violazione ha raggiunto il tasso di apprezzabile gravità tale da inficiare i risultati delle indagini.

In effetti, un primo snodo dubbio concerne la questione se il diritto di assistenza del difensore e di relativa informazione sussista nella fattispecie: per la giurisprudenza della Suprema Corte esso sussisterebbe solo nel caso di verifiche nel corso di un accesso, ma non in ufficio (Cass., *Sez.* 6 - 5, *ord.* 18922/2016) e nel caso concreto, per quanto è dato comprendere, si trattava di istruttoria esauritasi nella comparizione del contribuente e nell'esame della documentazione da lui prodotta e delle risposte date. La sentenza di primo grado, si segnala, quindi, per aver inteso il diritto di assistenza del difensore, come di portata generale. Si tratta di interpretazione aperta e progressiva del diritto di difesa e di buona fede, moderna e sensibile ad alcune sollecitazioni culturali e di sistema notevoli: basti considerare le conseguenze sanzionatorie dei procedimenti amministrativi tributari e l'equivalenza, in ottica Cedu, delle sanzioni amministrative e penali tributarie, quanto a garanzie.

L'assunto di base, condivisibile a nostro modesto avviso, è che, come nel sofferto campo del contraddittorio preventivo, la distinzione tra accessi sul campo e in ufficio, semplicemente, non ha alcuna giustificazione di sistema.

Tale profilo (l'assistenza non è prevista per l'istruttoria a tavolino, secondo la Cassazione) non è stato valorizzato dalla sentenza di appello che, allora, già avrebbe potuto arrivare allo stesso dispositivo

per questa via, molto più comoda, senza affermare che, *tout court,* le violazioni del diritto di difesa sono – addirittura! - irrilevanti.

Ove, poi si fosse ammesso che il diritto esisteva, ci si sarebbe potuti interrogare sul fatto se il contribuente, che si era comunque presentato e aveva deciso di rispondere, anche senza difensore e anche senza preavviso, non avesse *rinunciato* a far valere il suo diritto (e, quindi, prestato un implicito *consenso* scriminante) . Anche per tal via, senza affermare che le violazioni del diritto di difesa sono irrilevanti, la sentenza di appello avrebbe potuto arrivare allo stesso risultato, con minore tensione rispetto ai principi di sistema: la regola esisteva ma l'interessato aveva rinunciato a valersene.

6. Per contro, ci si sarebbe potuti domandare, se, veramente, potesse ritenersi prestata una valida *rinuncia* al diritto (di assistenza e di preavviso), ovvero prestato un *valido consenso* alla iniziativa istruttoria irregolare.

Anche tale questione è assai complessa (e sfugge ai temi sollevati dalle parti nel processo e, quindi, all'esame giurisdizionale), essendo dubbio entro che limiti possa avere effetto una mera *acquiescenza*, e, per contro, se il *consenso sanante* debba essere necessariamente *espresso, libero e informato.* Si tratta di questioni interessanti e rilevanti, ma, a quanto consta, non particolarmente approfondite nella giurisprudenza.

Scorrendo le rassegne, ad esempio, ha ritenuto che la mancata opposizione equivalga tendenzialmente a consenso Comm. trib. centr. 10 luglio 1995, n. 2481, e similmente anche Cass., sez. trib., 6 agosto 2009, n. 18022 (che in materia di TARSU, ai fini dell'art. 73 d.lgs. n. 507/1993, ritiene che il consenso possa anche essere supposto in un comportamento tacito). Diversamente ancora, Cass., sez. trib., 31 agosto 2007, n. 18337 ha valorizzato il consenso espresso, anche se non preceduto dalla espressa informazione circa il suo carattere assolutamente libero. Più garantista, invece e ad es., la sempre risalente Cass., sez. I, 8 novembre 1997, n. 11036, che ha precisato che il consenso deve essere spontaneo (e quindi quantomeno libero), e non solo volontario. Il tema è stato oggetto di attenzione, già da tempo risalente nella dottrina (si vedano, a mero titolo di esempio, VANZ, Indagini fiscali irrituali e carattere della spontanea collaborazione del contribuente ai fini della utilizzazione del materiale probatorio, in Rass. trib., II, 1998, 1382 ss., LUPI, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Milano, 2001, 417).

La sentenza di appello, non sollecitata sul punto, non esamina tale aspetto (ma quello, a valle, della effettività della violazione, concludendo che non sussisteva un reale effetto sorpresa, tale da ledere gli interessi del contribuente).

La questione merita comunque una riflessione.

Indubbiamente, la tesi più garantista e progressiva è quella secondo cui il *consenso sanante* è solo quello *libero e informato* del contribuente (espressamente reso da un soggetto edotto della irregolarità e del fatto che essa può essere superata solo in forza di un suo libero consenso, il cui rifiuto è condotta priva di conseguenze, quantomeno ove non si tratti di soggetto dotato di competenza tecnica fiscale).

Tale soluzione se, da un lato, non comporta particolari oneri per la P.A. ed è assisa su un concetto elevato di buona fede procedimentale, sacrifica, indubbiamente, qualcosa in *materiale efficacia* della iniziativa di indagine: così come interrogare il sospettato di una indagine penale a sorpresa e senza difensore rende più facili risposte autolesionistiche, così l'esame a sorpresa del contribuente, *a solo.*

Il problema giuridico da affrontare, infatti, è proprio quello, tipico, di stabilire il punto di equilibrio tra efficienza e garanzie: non tutti gli strumenti efficaci sono legittimi.

In questo quadro, se si assume la tesi più favorevole al contribuente, la circostanza che l'invito a presentare i documenti enfatizzasse, sapientemente - e quasi maliziosamente - che il contribuente doveva presentarsi *personalmente*, indurrebbe a ritenere che l'indagine conteneva elementi di illegittimità: si invita il contribuente a presentarsi personalmente quando egli ha, certamente, il potere di nominare un rappresentante (art. 32 d.p.r. 600/1973, nell'ambito del quale la scelta tra presentazione diretta o tramite rappresentante è rimessa all'interessato e non all'Agenzia, su questo la sentenza di appello sembra opinare poco perspicuamente il contrario) e, forse, a seguire la tesi della sentenza di primo grado (che

esprime un orientamento più avanzato di quello finora abbracciato dalla Corte di Cassazione), il diritto ad essere assistito da un difensore. Non solo, la convocazione ha formalmente ad oggetto la presentazione di documenti, mentre l'incontro ha a contenuto una serie di domande già preordinate.

Si tratta di metodologie istruttorie, insomma, dubbie, che meritano un attento scrutinio di legittimità.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

GIUSTO, Nullo l'accertamento fondato su elementi probatori acquisiti in base a un atto illegittimo - inutilizzabile la documentazione probatoria acquisita in forza di un atto istruttorio contra legem emesso e firmato digitalmente, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 7/2019, 639 ss.

LUNELLI, La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 6 / 2009, 488 ss.

MARCHESELLI, Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Milano, 2018

SCHIAVOLIN, voce Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, in Dig. *comm*., vol. XI, 1995

SCHIAVOLIN, Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni, in Riv. dir. trib., 1996, 910 ss.

TROMBELLA, La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi**,** in Corriere Tributario, 30 / 2016, 2381 ss.

VANZ, I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria, Padova, 2012

VIOTTO, I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, Milano, 2002

V - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

Attività di accertamento nei confronti di società di capitali e presupposti per l'estensione ai soci delle indagini bancarie

Tax audit on limited company and requirements for the extension of bank investigations to shareholders

(commento a/*notes to* Cass., sez. trib., 18 dicembre 2019, n. 33596)

STEFANO DIDONI

Abstract
Le indagini finanziarie rappresentano uno strumento di verifica nell'ambito delle procedure di accertamento fiscale. La Corte di Cassazione, con sentenza del 18 dicembre 2019, n. 33596, dà continuità all'indirizzo giurisprudenziale di legittimità che limita l'utilizzo delle informazioni ottenute dai rapporti intestati ai soci delle società accertate. Nell'accogliere il ricorso della contribuente, la Suprema Corte si è soffermata sulle condizioni necessarie per la rilevanza nell'accertamento nei confronti di una società di capitali delle indagini bancarie effettuate sui conti correnti dei soci, là dove riferibili alla società e utilizzati per occultare operazioni economiche "in nero".
Parole chiave: accertamento, indagini bancarie e finanziarie, rilevanza dei rapporti intestati ai soci di Srl

Abstract
Recent Italian Court decision clarifies the conditions for the relevance in tax audit against a limited liability company of bank inquiries to current accounts held by shareholders, in case they refer to the company and interventions to conceal commercial transactions.
Keywords: *tax assessment, banking and financial investigations; relevance of shareholders' accounts.*

SOMMARIO: **1.** La vicenda all'origine della decisione. - **2.** Il ruolo nell'accertamento delle indagini bancarie e finanziarie e le verifiche sui rapporti di terzi. - **3.** Le condizioni per la rilevanza delle operazioni sui conti dei soci nell'accertamento dell'imponibile della società. - **4.** Osservazioni conclusive.

1. La vicenda vagliata dalla Suprema Corte, e oggetto della sentenza in commento, riguarda un accertamento in materia di reddito d'impresa svolto nei confronti di una società a responsabilità limitata, ove i maggiori ricavi occultati sono stati enucleati da movimentazioni esistenti sui conti correnti intestati ai propri soci. Con il ricorso, il contribuente ha impugnato la sentenza di secondo grado in ragione dell'omissione di qualsiavoglia valutazione in ordine alla sussistenza di elementi idonei a ricondurre le movimentazioni operate sui conti dei soci a operazioni fiscalmente rilevanti per la società; nonché per il fatto di non avere accolto la doglianza circa l'assenza nell'atto di accertamento di motivazione in punto di autorizzazione all'estensione delle indagini ai rapporti bancari dei soci.

Nel ritenere fondati i motivi di ricorso, la Cassazione ha fornito una serie di utili indicazioni interpretative dell'art. 32 del DPR n. 600/1973 e dell'art. 51 del DPR n. 633/1972, affermando che l'Amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare nell'accertamento sulla società le risultanze dei rapporti bancari intestati a un socio, non solo in ragione di tale qualità (ritenuta, invece, sufficiente nell'accertamento nei confronti di società di persone: cfr. Cass. ez. trib., n. 20449 del 6/10/2011), ma anche in presenza di un'ulteriore connessione tra tali risultanze e il reddito della società: per la Suprema Corte, infatti, "*le indagini bancarie nei confronti di una società a responsabilità limitata possono essere estese ai conti correnti dei soci della stessa solo se sussistano elementi indiziari per far ritenere che tali conti siano stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti*".

Viene, inoltre, indirettamente chiarita la differenza che intercorre fra estensione delle verifiche ai rapporti dei soci e rilevanza di esse nell'attività di accertamento verso la società, evidenziando che la prima attività è legittima anche in assenza di una specifica ragione giustificativa, trattandosi di una attività di indagine per la quale l'autorizzazione è richiesta come requisito di validità formale. È però fondamentale – seguendo il ragionamento della Corte – che i due momenti siano distinti, intendendo il concetto di "*estensione*" delle indagini bancarie ai conti dei soci attinente *non* all'attività di indagine finalizzata all'ottenimento dei dati delle operazioni (che, come dalla stessa argomentato, non richiede presupposti giustificativi), ma al successivo utilizzo di essi nell'accertamento delle operazioni imponibili della società, legittimo solo qualora l'Amministrazione dimostri che "*sussistano elementi indiziari per far ritenere che tali conti sono stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti*", in coerenza con le norme contenute nell'art. 32 del DPR n. 600/1973 e nell'art. 51 del DPR n. 633/1972, per cui le risultanze delle indagini estese ai conti dei soci "*sono poste alla base*" dell'accertamento nei confronti della società.

2. Le indagini finanziarie fanno parte dell'attività istruttoria degli uffici e sono dirette all'acquisizione e all'utilizzo di dati, notizie e documenti relativi a rapporti od operazioni, con qualsiasi operatore creditizio o finanziario, compresi eventuali servizi o garanzie, effettuate dal soggetto sottoposto a verifica fiscale o da un terzo (artt. 32, comma 1, n. 7 e 32, comma 1, n. 2 del DPR n. 600/1973, e, a fini Iva, art. 51, comma 1, n. 7 del DPR n. 633/1972, nonché dell'art. 7, comma 6, del DPR n. 605/1973 in tema di conservazione dei dati da parte degli operatori finanziari).

La disposizione contenuta nell'art. 32 del DPR n. 600/1973 introduce una presunzione relativa, che attribuisce rilevanza reddituale agli effetti economici delle operazioni finanziarie effettuate nei rapporti riferibili al contribuente. In sostanza alla immediata rilevanza delle rimesse, imputate direttamente a ricavi imponibili, i dati acquisiti presso istituti bancari, intermediari finanziari e altri enti e riferiti a rapporti intrattenuti dal contribuente sono posti a base delle attività di accertamento e rettifica qualora non dimostri che ne abbia tenuto conto per la determinazione dell'imponibile o non abbiano con esso attinenza (la disposizione ha rilevanza in materia di accertamento sul reddito di impresa, ma non anche per i lavoratori autonomi, per effetto della sentenza Corte cost., n. 228 del 6/10/2014). La stessa presunzione opera nel caso in cui i rapporti o le singole operazioni non siano soggettivamente riferibili al contribuente verificato, ma ad altri soggetti.

Una riflessione preliminare richiederebbe di determinare se vi siano o meno dei confini entro cui l'Amministrazione possa estendere le già menzionate indagini bancarie e finanziarie anche a conti e rapporti non formalmente "intestati" al soggetto sottoposto a verifica fiscale, sebbene la disposizione non contempli limitazioni in tal senso, essendo stata riconosciuta una portata generale all'art. 32 del DPR n. 600/1973 (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15050 del 2/07/2014). La questione non è di poca rilevanza, se si considera che il contribuente va incontro a obiettive difficoltà, in termini di prova negativa, circa l'irrilevanza nella determinazione dell'imponibile o dell'attinenza all'attività di impresa delle operazioni effettuate su conti o rapporti utilizzati dall'impresa o da terzi.

Alla luce dell'art. 32 del DPR n. 600/1973, la disamina critica della pronuncia in commento richiede, in primo luogo, la verifica della sussistenza dell'autorizzazione prescritta dal comma 1, n. 7), della disposizione citata; e, in secondo luogo, la presenza o meno di restrizioni all'estensione da parte

dell'Amministrazione delle richieste di informazioni bancarie e finanziarie su rapporti od operazioni riferibili a soggetti diversi dal contribuente verificato e, dunque, all'utilizzo delle informazioni e gli elementi acquisiti nella successiva attività di accertamento.

3. L'Amministrazione può procedere a una rettifica del reddito ovvero delle operazioni imponibili in via induttiva se dalle movimentazioni dei rapporti intestati a terzi emerga un contrasto con la contabilità tenuta dal contribuente.

La disposizione contenuta nell'art. 32 del DPR n. 600/1973 opera, dapprima, sul piano dell'accertamento, posto che i dati relativi a rapporti e operazioni finanziarie "*sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41*" del DPR n. 600/1973, dando origine a una presunzione legale relativa di maggiori ricavi (o di maggiori imponibili Iva) non dichiarati. E, poi, sul piano processuale, determinando un'inversione dell'onere della prova: si devono dimostrare talune circostanze contrarie idonee a superare la presunzione, sia con riferimento alle operazioni sia alle rimesse dirette.

Per tale ragione, così come nel caso di rapporti intestati a terzi si dubita che la predetta presunzione possa operare in mancanza di elementi ulteriori, lo stesso dovrebbe valere nell'ipotesi dei rapporti intestati ai soci, dal momento che viene meno la coincidenza tra il soggetto contribuente verificato e il soggetto titolare del rapporto finanziario (ossia della fonte da cui possono originarsi astrattamente componenti reddituali).

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria dovrebbe procedere a una rettifica del reddito o delle operazioni imponibili in via induttiva, in primo luogo, ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 600/1973, solo se dalle movimentazioni dei rapporti intestati ai soci emerga un contrasto con la contabilità tenuta dalla società. Inoltre, non è ragionevole la presunzione per cui tutte le opererazioni compiute da un socio su un rapporto a sé intestato abbiano rilevanza reddituale per la società, ad eccezione dell'ipotesi in cui sia quest'ultima (tramite gli amministratori o altri soggetti) ad operare attraverso i conti dei soci, elemento che, in ogni caso, sarebbe onere dell'Amministrazione dimostrare. Diversamente, non sarebbe giustificabile l'inversione dell'onere probatorio sul piano processuale a carico della società, in relazione ad elementi del tutto estranei alla propria sfera di controllo.

La sentenza in esame si pone in continuità con l'indirizzo giurisprudenziale che ha inteso restringere l'estensione delle indagini bancarie e finanziarie a rapporti non direttamente intestati al contribuente: l'orientamento prevalente (espresso da Cass. sez. trib., n. 20862 dell'8/10/2010 e da Cass. Sez. trib., n. 20197 del 24/09/2010) ammette la rilevanza di elementi ottenuti tramite l'estensione delle indagini a rapporti intestati a terzi là dove l'Ufficio sia in grado di dimostrare, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o la sostanziale riferibilità al contribuente, anche in caso di società, dei conti intestati a terzi.

La "limitazione" in parola non può, tuttavia, essere estesa al presupposto autorizzativo, dal momento che nulla è previsto in ordine ad una attinenza delle informazioni richieste agli operatori finanziari con il contribuente verificato, né con l'attività di impresa da esso svolta.

Nella sentenza in commento la Suprema Corte fornisce un'interpretazione della autorizzazione preventiva come mero presupposto privo di carattere provvedimentale, riferibile solo all'organizzazione delle attività espletate degli uffici finanziari, concludendo nel senso che è necessario e sufficiente che l'autorizzazione sussista, ma senza necessità di motivazioni o esibizione al contribuente per la legittimità delle informazioni acquisite tramite le successive indagini finanziarie (in senso conforme, le sentenze Cass. sez. trib., n. 14023 del 9/05/2007, Cass. Sez. trib., n. 10675 del 4/10/2010, che ha precisato come sia sufficiente la mera sussistenza dell'autorizzazione, senza la necessità che il provvedimento di autorizzazione venga esibito al contribuente; Cass. Sez. trib, n. 5849 del 13/04/2012, che ha ritenuto sufficiente la sussistenza dell'autorizzazione, senza necessità di motivazione per l'accesso a rapporti intestati a terzi).

Non una restrizione "alla fonte", dunque, bensì un necessario controllo sull'efficacia degli elementi acquisiti dai rapporti intestati ai soci nella determinazione del reddito di impresa della società verificata. Con riferimento ai rapporti intestati a terzi non opererebbe direttamente la presunzione relativa prevista

per gli accertamenti fondati sulle indagini bancarie richiamate dall'art. 32, commi 1, n. 2) e n. 7), del DPR n. 633/1972, ma occorrerebbe a monte la riconduzione del rapporto non al terzo, quale possessore apparente, ma al contribuente verificato in qualità di possessore effettivo (in sostanza, l'interposizione fittizia nell'intestazione del rapporto ai sensi dell'art. 37, comma 3, del DPR n. 600/1973; v. anche Cass. Sez. trib, n. 8112 del 22/04/2016).

La legittimità dell'estensione anche ai conti e rapporti intestati ai soci di una S.r.l., ammessa dalla Corte di Cassazione con la sentenza, è da valutare sul piano accertativo, nel senso che l'atto amministrativo dovrà dare conto nella motivazione, sulla scorta degli elementi indiziari raccolti dagli Uffici, che detti rapporti siano stati utilizzati dalla società medesima per occultare operazioni commerciali.

Tale estensione dovrà, ovviamente, essere vagliata dal giudice di merito, che non può limitarsi a ritenere valide ai fini dell'accertamento del maggior reddito della società le risultanze emerse dalle indagini ai rapporti intestati ai soci effettuate esclusivamente sulla base di tale qualità soggettiva, ma dovrà verificare la sussistenza di elementi che facciano emergere, anche attraverso presunzioni semplici, la riferibilità alla società dei rapporti bancari intestati ai soci.

Quanto alle società di persone e a quelle a ristretta base sociale, l'accertamento di una interposizione nella gestione del rapporto è stata ritenuta fondata in presenza di vincoli familiari o di rapporti societari, sussistendo un legame talmente stretto da realizzare una sostanziale immedesimazione tra società e soci (cfr. Cass. Sez. trib., n. 20449 del 6/10/2011, in un caso di società in accomandita semplice che operava non attraverso conti propri, ma attraverso rapporti intestati ai soci; Cass. Sez. trib., n. 18083 del 4/08/2010, in un caso di relazione di parentela).

Quanto alle società di capitali, la rilevanza nell'accertamento del reddito di impresa della società delle operazioni compiute dai soci su conti propri richiede l'ulteriore condizione che i conti o i rapporti intestati a terzi siano utilizzati per occultare operazioni commerciali fiscalmente rilevanti (cfr. Cass. Sez. trib., n. 374 del 12/01/2009; Cass. Sez. trib., n. 5849 del 13/04/2012). In questa ipotesi, l'operatività della presunzione contenuta nell'art. 32, comma 1, n. 2) del DPR n. 600/1973 è condizionata non solo alla dimostrazione – da parte dell'Amministrazione – che la società operi attraverso i conti dei soci, ma anche dell'attinenza delle operazioni effettuate attraverso di essi alla attività di impresa.

Il ragionamento in tale senso effettuato dalla Suprema Corte nel caso vagliato è apprezzabile se si considera che per le S.r.l., e più in generale per le società di capitali, non opera l'imputazione per trasparenza del reddito della società ai soci che è previsto per le società di persone, con conseguente mancanza di un diretto collegamento in termini di possesso del reddito tra società e soci: per tale ragione, appare più che mai giustificato l'ulteriore presupposto che l'Amministrazione dimostri la rilevanza delle singole operazioni effettuate sui conti dei soci nella determinazione del reddito della società verificata.

L'irrilevanza di una motivazione nell'autorizzazione all'accesso ai rapporti bancari dei soci, che è stata sancita dalla Cassazione nella sentenza in esame, non fa venire meno la necessità che l'Amministrazione ne fornisca debito conto nell'avviso di accertamento, ove dovrà essere evidenziata la sussistenza degli elementi indiziari che hanno indotto a ritenere, in primo luogo, la sussitenza dell'interposizione del socio nella titolarità del rapporto, ossia la riferibilità alla società e all'attività di impresa di tale rapporto; e, in secondo luogo, che le operazioni effettuate all'interno di tale rapporto rappresentino operazioni commerciali occulte della società. E infatti, in mancanza di questi specifici elementi nella motivazione dell'avviso di accertamento, è preclusa al giudice la facoltà di operare una verifica in concreto sulla rilevanza delle informazioni ottenute dall'estensione delle indagini finanziarie ai conti dei soci, con la conseguenza che non dovrebbero ritenersi utilizzabili le risultanze emerse da tali rapporti nella ricostruzione delle operazioni imponibili e del reddito della società verificata.

4. Lo scopo delle indagini finanziarie è quello di ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale del soggetto sottoposto a verifica. Nel caso di realtà complesse come le società di capitali – ma non di meno per gli imprenditori individuali e le società di persone – le presunzioni fissate dall'art. 32 del DPR n. 600/1973 e dall'art. 51 del DPR n. 633/1972 dovrebbero trovare applicazione da parte dell'Amministrazione secondo logiche di proporzionalità e ragionevolezza, slegate da acritici automatismi.

Ancorché le disposizioni richiamate non pongano specifiche regole limitative all'estensione delle indagini finanziarie a soggetti terzi, quali i soci di società a responsabilità limitata, queste appaiono in ogni caso doverose, anche in considerazione del principio di buona fede nel rapporto fisco-contribuente, oltre che del presupposto impositivo costituito dal possesso del reddito e dal compimento di operazioni fiscalmente rilevanti.

La giurisprudenza di legittimità è orientata nel senso di prevedere una limitazione articolata nei termini che seguono.

In presenza dell'autorizzazione, che non richiede motivazioni specifiche, l'Amministrazione ha facoltà di raccogliere informazioni dagli operatori finanziari, anche inerenti a rapporti od operazioni intestati o posti in essere da soggetti diversi dalla società verificata, fra i quali i rapporti intestati ai soci. Nella successiva attività di accertamento, essa potrà utilizzare le risultanze emerse dai conti correnti o rapporti finanziari intestati ai soci della società solo qualora sussistano elementi, anche indiziari, tali da far ritenere che tali rapporti siano stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti della società, ossia solo se dimostri la concreta riferibilità delle movimentazioni bancarie alle operazioni societarie, anche per presunzioni semplici, e in ogni caso dandone debito conto nella motivazione dell'atto di accertamento così da consentire alla società contribuente la prova contraria, ossia l'estraneità dei suddetti movimenti all'attività sociale e/o l'assenza di rilevanza reddituale e, dunque, impositiva degli stessi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI, Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile, in *Riv. dir. trib.*, I, 2010, 1022 ss.

BORELLI, Indagini finanziarie: questioni ancora "aperte", in Il Fisco, 2015, n. 24, 2307 ss.

CONTRINO, Ricostruzione sintetica del reddito imponibile fondata su dati bancari, in Corr. trib., 2008, n. 5

CONTRINO, Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria", in Rass. trib., 2013, n. 5

FERRANTI, Le presunzioni derivanti dalle indagini finanziarie e la prova contraria del contribuente, in Il Fisco, 2018, n. 15, 1407 ss.

FERRANTI, Limitate le presunzioni sui prelevamenti relativi ai conti bancari, in *Il Fisco*, 2016, n. 47-48, pp. 4508 ss.

MARCHESELLI, La presunzione sui prelevamenti: un correttivo contraddittorio e insufficiente, in *Corr. trib.*, 2017, n. 2, 92 ss.

MARCHESELLI, Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore, Torino, 2008

PAPARELLA, Possesso di redditi ed interposizione fittizia, Milano, 2000, pp. 270 ss.

PERRONE A., Le indagini bancarie. Contributo allo studio delle presunzioni nel diritto tributario, Bari, 2009, 221 ss.

VIOTTO, Recenti modifiche normative in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione, in Riv. trim. dir. trib., 2017, n. 3-4, 819 ss.

VI - LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

VERSAMENTI

A volte ritornano: le nuove norme per il contrasto all'omesso versamento delle ritenute negli appalti (ovvero l'ennesimo caso in cui sono le imprese a dover monitorare l'evasione altrui)

Sometimes they come back: the new rules for the contrast to the failed payment of the withholding taxes (that is the umpteenth case in which companies have to flag the government about tax evasion)

Loredana Carpentieri

Abstract
Nell'ordinamento fiscale italiano è stata recentemente introdotta (con legge 19 dicembre 2019, n. 157) una misura che obbliga i committenti a controllare il corretto versamento delle ritenute IRPEF relative ai lavoratori direttamente impiegati dalle imprese appaltatrici e subappaltatrici nell'esecuzione delle opere e dei servizi oggetto del contratto. Si tratta di una misura particolarmente gravosa per le imprese e suscettibile di sollevare molti dubbi operativi.
Parole chiave: ritenute, appalti, redditi di lavoro dipendente

Abstract
In the Italian tax system was recently introduced (by law of 19 December 2019, n. 157) a measure which obliges contractors to check that withholding tax on workers directly employed by contractors and subcontractors in the performance of the works and services covered by the contract is correctly paid. This is a particularly burdensome measure for businesses and may raise many operational doubts
Keywords*: withholding taxes, procurement contract, compensation of employees*

Sommario: **1.** La reintroduzione, a carico del committente, dell'obbligo di controllare il corretto versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore. - **2.** Il contenuto della norma. - **3.** I dubbi operativi sollevati dalla lettera della norma. - **4.** La possibile (ma tortuosa) via per sottrarsi al perimetro applicativo della norma. - **5.** Conclusioni minime (e un auspicio).

1. Tra gli interventi in materia fiscale recati dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (di conversione, con modificazioni, del decreto-legge n. 124 del 2019, il c.d. collegato alla legge di bilancio 2020) merita di essere segnalata la discussa (re)introduzione di una misura che si rivela particolarmente gravosa per le imprese sotto il profilo della gestione amministrativa: l'obbligo, per i committenti, di monitorare (con il corollario di sanzioni *ad hoc*) il corretto versamento delle ritenute IRPEF relative ai lavoratori direttamente impiegati dalle imprese appaltatrici e subappaltatrici nell'esecuzione delle opere e dei servizi oggetto del contratto.

Non si tratta di una misura "nuova" per il nostro sistema fiscale: misure analoghe erano già state introdotte in passato (cfr.: art. 35, comma 28, del decreto-legge n. 223 del 2006 e art. 50 del decreto-legge n. 69 del 2013) per la c.d. filiera degli appalti, ma erano state poi espunte dal sistema, proprio perché si erano rivelate da un lato troppo onerose da gestire, per le imprese, rispetto alla portata del fenomeno evasivo che si voleva colpire e, dall'altro, perché avevano finito paradossalmente per avallare fenomeni di pretestuoso rifiuto dei pagamenti da parte dei committenti.

Nella relazione illustrativa alla citata legge n. 157 del 2019, l'introduzione della misura in commento viene giustificata in base alla considerazione che, in sede di controllo, è emerso come "*in caso di assegnazione di appalti pubblici o privati a soggetti scarsamente patrimonializzati, gli stessi utilizzino, come modalità per comprimere il prezzo offerto, la sistematica omissione dei versamenti dovuti per le ritenute di lavoro dipendente o assimilato. Il fenomeno talune volte vede la costituzione da parte di soggetti privati interessati a fruire delle prestazioni di lavoro, di sodalizi in forma cooperativa o comunque societaria, strumentali all'evasione delle ritenute fiscali*».

Ebbene, è certamente condivisibile accertare e colpire l'evasione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente; meno condivisibile però è addossare questi controlli sulla generalità delle imprese committenti, costrette a "collaborare" con il fisco nell'accertamento dell'altrui evasione e a sopportare ulteriori oneri di *compliance* in presenza di una norma peraltro non del tutto chiara nei suoi presupposti applicativi e con decorrenza già dal 1° gennaio 2020 (decorrenza che peraltro - secondo l'avviso espresso dall'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 108 del 23 dicembre 2019 - dovrebbe riguardare tutti i contratti di appalto, subappalto o affidamento in corso a tale data, anche se stipulati in data antecedente). E, attenzione, come già rilevato, questo compito di "sorveglianza" imposto alle imprese committenti non è privo di sanzione: in caso di inottemperanza agli obblighi previsti, i committenti sono tenuti al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice (o affidataria o subappaltatrice) per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

2. In dettaglio, l'art. 4 della legge n. 157 ha inserito, nel testo del decreto legislativo n. 241 del 1997, una nuova disposizione con la quale si prevede che i soggetti individuati dall'art. 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 che affidano il compimento di una o più opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da un uso prevalente di manodopera (c.d. "*labour intensive*") presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere alle imprese della filiera copia delle deleghe di versamento IRPEF relative ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera e del servizio.

In sostanza, le imprese appaltatrici o subappaltatrici, oltre a dover ovviamente effettuare i versamenti delle ritenute, saranno pertanto assoggettate a un duplice obbligo informativo: dovranno trasmettere al committente, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza prevista per il pagamento delle ritenute, copia delle deleghe di pagamento relative ai versamenti effettuati per i lavoratori direttamente impiegati nell'opera, insieme all'elenco nominativo degli stessi, identificati per codice fiscale, con il dettaglio ore e l'ammontare della retribuzione corrisposta al singolo dipendente per l'opera affidata dal committente.

I committenti, dal canto loro, dovranno verificare la correttezza dei suddetti versamenti e, in caso di mancata ricezione dei modelli di pagamento nei 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento ovvero nel caso in cui tali versamenti risultino omessi o insufficienti, dovranno sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalle imprese appaltatrici fino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate (sembra così configurarsi una sorta di eccezione dilatoria; su tali tipi di eccezioni cfr.: ADDIS, Le eccezioni dilatorie, in Trattato del contratto diretto da Vincenzo Roppo, V, Rimedi, 2, Milano, 2006, pp. 413 ss..) e dovranno comunicare all'Agenzia delle entrate l'inadempienza del soggetto appaltatore.

3. Ad oggi, i presupposti applicativi della nuova norma non risultano affatto chiari, nonostante i primi chiarimenti offerti dall'Agenzia delle entrate con risoluzioni nn. 108 e 109 del dicembre 2019. L'obbligo, in capo al committente, di controllare il corretto versamento delle ritenute da parte dell'appaltante, nasce infatti in presenza di una pluralità di requisiti, non sempre facili da identificare. *In primis*, i contratti suscettibili di rientrare nel perimetro applicativo della norma possono essere i più diversi, visto il riferimento, oltre che ai contratti di appalto, subappalto e affidamento a soggetti consorziati, anche "ai rapporti negoziali comunque denominati"; non è chiaro poi cosa debba intendersi per utilizzo "prevalente" di manodopera (al di là della suggestione di una disposizione genericamente volta ad indirizzarsi agli appalti *labour intensive*); particolarmente complesso appare anche il riferimento, non meglio specificato, allo svolgimento delle opere e dei servizi commissionati "presso le sedi del committente" (quali sono le sedi del committente, ad esempio, per un'impresa che conclude contratti di appalto per la manutenzione di una rete elettrica o autostradale?).

Anche l'ulteriore requisito dell'utilizzo di "beni strumentali di proprietà" del committente "o ad esso riconducibili in qualsiasi forma" meriterebbe qualche chiarimento in più; in un appalto per la pulizia o la manutenzione di un grande edificio, l'utilizzo dei pennelli o delle scope del committente dovrebbe far scattare, per quest'ultimo, l'obbligo di monitorare il corretto versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore?

Particolarmente complessa sembra anche la procedura documentale da implementare per i soggetti (committenti e appaltatori) che ricadono nell'ambito applicativo della nuova disciplina. Sulla quantificazione dei versamenti IRPEF relativi ai lavoratori impiegati direttamente sulle opere e sui servizi commissionati, la risoluzione n.108/E del 2019, considerato l'obbligo di trasmettere al committente anche un "*elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nella esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato*", afferma che la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (pensiamo a lavoratori che possono essere impiegati in più appalti o subappalti nello stesso mese) deve essere effettuata sulla base di parametri oggettivi, come ad esempio il numero delle ore impiegate in esecuzione della specifica commessa. Ad avviso dell'Agenzia, l'appaltatore (o il subappaltatore o l'affidatario) dovrebbero prima calcolare le ritenute IRPEF secondo le regole generali e poi ripartirle tra i diversi committenti, imputando le somme in relazione alle ore direttamente prestate nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Ma così si prospetta un metodo di versamento nuovo, da implementare molto velocemente, e che resta suscettibile di entrare in crisi ogni volta che, in capo al lavoratore, si verificano eventi che conducono a una sospensione della prestazione.

4. Qualora risultino integrati i presupposti per cadere nel perimetro della nuova disciplina, l'unica possibilità per uscrine, bypassando così tutti i complessi adempimenti dalla stessa richiesti, riguarda il caso in cui le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici possano comunicare al committente di essere in possesso di determinati requisiti di "affidabilità fiscale", allegando apposito certificato che dovrà essere rilasciato dall'Agenzia delle entrate (e che sarà valido per quattro mesi dalla data del rilascio).

Il sospirato certificato potrà essere ottenuto dalle imprese appaltatrici (affidatarie o subappaltatrici) in attività da almeno tre anni, in regola con gli obblighi dichiarativi e che abbiano eseguito, nel corso dei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio (si tratta dunque di un periodo mobile) "*complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi rislutanti dalle dichiarazioni medesime*". Le stesse imprese appaltatrici (affidatarie o subappaltatrici) dovranno altresì dimostrare di non avere "*iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione*" (previsione che non si applica per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia interventuta decadenza).

5. In considerazione dei numerosi punti meritevoli di un tempestivo chiarimento nell'ambito di una disciplina che comunque chiede alle imprese del settore non solo di "allestire" in fretta i flussi documentali necessari a gestire i nuovi adempimenti, ma anche di "rileggere" i contratti già stipulati prima del 1° gennaio 2020, sarebbe opportuno che la decorrenza del nuovo regime venisse posticipata di qualche mese. Le imprese devono avere il tempo di adattare i loro processi gestionali e di comprendere l'impatto delle nuove norme sui contratti già in essere. Più in generale, rileviamo che le imprese sempre più spesso sono chiamate a operare gratuitamente come "ausiliari" del fisco nel controllo degli adempimenti così come nella riscossione delle imposte, scontando anche pesanti sanzioni in caso di non corretta applicazione delle norme tributarie; proprio per queste ragioni, sarebbe importante che le norme di nuova introduzione fossero ben ponderate e, ben prima della loro decorrenza, ne venissero chiariti perimetro applicativo ed effetti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO, Nuove misure di contrasto all'illecita somministrazione di manodopera, Approfondimento del 7 gennaio 2020
FRANSONI-CORASANITI, La responsabilità solidale di appaltatore e subappaltatore e la responsabilità sanzionatoria del committente negli appalti, ne I Contratti, 2013, 728 ss.
MAZZOTTA, voce Appalto (appalto di lavoro e appalto di opere e servizi), in Enc. Giur. Treccani, Roma, 2008RESCIGNO P., Appalto (diritto privato), in Enc. giur. , II, Roma, 1988
RUBINO-IUDICA, Appalto (artt. 1655-1677), in Commentario al codice civile Scialoja Branca, diretto da GALGANO, Bologna-Roma, 2007
SARDO, La nuova responsabilità fiscale dell'appaltatore e del subappaltatore: problemi civilistici aperti, ne Il corriere giuridico, 2013, 1257
SCACCHI, Appalto (diritto privato) in Enc. Giur., Roma, 2006

PROCEDURE CONCORSUALI E CRISI D'IMPRESA

Il trattamento concorsuale dei debiti Iva nel concerto tra giurisdizioni

The Vat debts treatment of insolvent businesses in the jurisdictional dialogue

(commento a/notes to Corte costituzionale, 29 novembre 2019, n. 245).

Luca Costanzo

Abstract

Con la sentenza in commento, la Corte costituzionale ha uniformato il trattamento concorsuale dei debiti privilegiati nell'ambito del concordato minore di cui all l. 3/2012, estendendo l'assoggettabilità a falcidia anche ai tributi armonizzati e, particolarmente, all'Iva. La complessa tematica vede intersecarsi le problematiche sulla tutela dell'interesse finanziario dell'Unione europea con le criticità teoriche in ordine al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e le esigenze di parità di trattamento di casi consimili, qual è il concordato preventivo *ex* l.f., in cui la falcidia è già ammessa con riguardo ai debiti Iva.

È quest'ultimo aspetto a risultare decisivo nel ragionamento della Corte, la cui pronuncia, grazie alle premesse argomentative già poste dal giudice *a quo*, perviene a risultare consonante rispetto agli indirizzi in proposito già espressi dalla Corte di giustizia. La decisione sancisce così il principio costituzionale ed eurounitario della riscossione giusta, in quanto in grado di bilanciare l'interesse fiscale con il diritto alla continuità economica di impresa.

Parole chiave: IVA, concordato minore, falcidia, legge fallimentare, riscossione giusta

Abstract

With the examined case, the italian Constitutional Court addresses the issue of the insolvency treatment of senior debts in the collective proceeding set out in Law 3/2012, admitting the partial payment of Eu taxes, and particularly of VAT. The issue at stake concerns, at once, the protection of the Eu financial interest, the principle of unavailability of the tax obligation and the needs for equal treatment of similar cases, comparing the Law 3/2012 with the VAT debts discipline in the insolvency law.

This latter element seems to be decisive in the reasoning of the Court, whose ruling, thanks to the argumentative framework displayed by the referring court, is in line with the precedent judgments of the ECJ. The decision thus enshrines the principle of the "fair tax collection" which is the one taking into account both the tax interest, on the one hand, and the right to business continuity, on the other.

Keywords*: VAT, collective proceeding under Law 3/2012, partial payment, insolvency law, fair tax collection*

Sommario: **1.** Una questione sospesa tra Unione e diritto interno. - **2.** Le perplessità ex parte unionis. - **3.** ...e i profili di criticità costituzionale. - **4.** Le analogie con il concordato preventivo. - **5.** Le valutazioni della Corte in chiave prognostica. - **6.** Possibili puntualizzazioni sul piano strutturale della norma. - **7.** I rischi di una distonia degli effetti. - **8.** Alcune conclusioni.

1. Con la decisione n. 245 del 2019, la Corte costituzionale aggiunge un nuovo tassello al quadro di costante attualità della riscossione effettiva dei tributi eurounitari attraverso gli istituti di dirittto interno.

Sullo sfondo della tematica, in realtà, si intravedono ancora i riflessi dell'ormai nota vicenda Taricco, in cui la nostra Corte, in un dialogo serrato con il Giudice di Lussemburgo, aveva sancito la recessività dell'interesse finanziario dell'Unione rispetto agli istituti di garanzia di diritto interno, con conseguente accentuazione dei caratteri di separatezza, rispetto a quelli di integrazione, tra gli ordinamenti nazionale ed europeo.

La pronuncia ora in commento sembra invece rappresentare una "sdrammatizzazione" del contrasto in allora delineatosi, giustapponendo alle tinte accentuate del "confronto Taricco", quelle più tenui del dialogo tra le Corti multilivello raccordato dall'azione del giudice comune. Ma andiamo con ordine.

Con ordinanza 14 maggio 2018 del Tribunale di Udine, giungeva, dunque, all'esame della Corte costituzionale l'istituto della composizione della crisi di insolvenza dei debitori non fallibili, quale procedura concorsuale destinata agli attori economici di scarse dimensioni, in alternativa agli istituti contemplati dalla legge fallimentare (l.f. 267/1942) per gli imprenditori c.d. medio-grandi.

In particolare, la l. n. 3 del 2012 aveva dedicato anche agli insolventi non fallibili forme concorsuali alternative alla tradizionale prospettiva liquidatoria o esecutiva (il c.d. "concordato minore" e il "piano del consumatore"), in modo da consentire anche a costoro un ritorno *in bonis* subordinato alla soddisfazione, ancorché non integrale, dei rispettivi creditori.

In detto ambito normativo, il giudice *a quo* ha quindi rilevato la possibile illegittimità costituzionale della disciplina sui requisiti di ammissibilità al concordato minore (art. 7, co. 1, L. 3/12), laddove dopo aver consentito la c.d. falcidia per i crediti assistiti da una causa di prelazione, alla condizione che "*ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi"*, esclude *"in ogni caso*" che tale procedimento sia estensibile "*ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate*", per i quali sarebbe possibile soltanto dilazionare il pagamento.

Tale limitazione, osserva il Tribunale, non troverebbe alcuna giustificazione né nella normativa UE, né, soprattutto, in quella interna, configurando, anzi, una lesione dei principi di uguaglianza, ragionevolezza (art. 3 Cost.) e buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.).

2. Con riferimento al diritto dell'Unione, infatti, sarebbe in tal senso illuminante il parallelismo con il concordato preventivo *ex* art. 182-*ter* della legge fallimentare, che, nella sua prima stesura (d.lgs. 5/2006), riportava un'interdizione alla falcidia di uguale tenore, riguardante i tributi europei, e segnatamente l'Iva (come precisato dal d.l. 185/2008, conv., con modif., nella l. 2/2009).

Tale previsione sarebbe stata funzionale a impedire il verificarsi di una *rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione del tributo europeo* – profilo già sanzionato in *Commissione c. Italia*, 17 luglio 2008 in merito alla definizione agevolata di cui agli artt. 8 e 9 della l. 289/2002, e che aveva condotto la Corte costituzionale a far salva l'esclusione dalla falcidia dei tributi europei *ex* art. 182-*ter* con decisioni nn. 225/2014 e 232/2015.

Sennonché, la descritta impostazione "rigorista" per i tributi UE era stata poi relativizzata dalla sentenza della Corte UE *Degano Trasporti Sas* (C-546/14, 7 aprile 2016, ECLI:EU:C:2016:206), la quale, nel valutare la conformità del divieto di rimodulazione del debito Iva in sede di concordato preventivo, stabiliva che la Direttiva 2006/112/CE - e in particolare, il suo art. 273 – non osterebbe a un meccanismo che comporti la riscossione solo parziale del tributo, ove sia certificato da un esperto indipendente che, in caso di liquidazione del patrimonio, non sarebbe garantito al creditore privilegiato un grado di soddisfazione maggiore (principio poi ribadito anche in *AE c. M.I.*, 16 marzo 2017, ECLI:EU:C:2017:219, con riguardo all'esdebitazione *ex* art. 142 l.f.).

Le conclusioni della Corte di giustizia hanno quindi condotto il legislatore interno alla modifica della disciplina del concordato preventivo *ex* art. 182-*ter* l.f. (art. 1, co. 81, L. 232/16), che ora non pone più limiti oggettivi per l'accesso alla falcidia per le procedure promosse dal 1° gennaio 2017.

Su tali presupposti, il giudice friulano, che aveva generato anche la questione pregiudiziale confluita nella sentenza *Degano*, riteneva frangibile anche il divieto di falcidia Iva previsto con riguardo al concordato minore (l. 3/12), sia pur subordinandone l'espunzione al giudizio della Corte costituzionale. La decisione *Degano Trasporti*, infatti, non avrebbe potuto costituire una regola di diritto chiara, precisa e incondizionata da cui trarre la disapplicazione della norma interna, in quanto, sebbene non vietasse la falcidia, non la imponeva nemmeno, demandando al legislatore la scelta procedurale "più conveniente" per garantire l'effettività della riscossione Iva.

3. Più nitidi, invece, apparivano i contrasti del divieto di falcidia coi principi costituzionali di ragionevolezza, uguaglianza e buon andamento. Sotto il primo profilo, il Tribunale osservava come l'originario parallelismo in tema di non falcidiabilità dell'Iva intercorrente tra l'art. 182-*ter* l.f. e l'art. 7 l. 3/12 fosse stato ormai scardinato, in ragione delle modifiche occorse alla prima normativa; ciò che comportava un pregiudizio in punto di uguaglianza tra i contribuenti, discriminandosi ormai tra l'insolvente "fallibile", che potrebbe giovarsi della falcidia, e l'imprenditore minore, costretto alla mera dilazione del pagamento. Suggellava detto disordine la figura dell'imprenditore agricolo, il quale, essendo destinatario delle previsioni sia della l.f. sia della l. 3/12, avebbe potuto scegliere liberamente se avvalersi o meno della decurtazione del credito Iva.

Secondo l'ordinanza udinese, la normativa in tema di concordato preventivo "classico" fungerebbe allora da *tertium comparationis* nel giudizio di ragionevolezza in merito al rapporto tra la fattispecie dell'art. 7 L. 3/12 e la finalità, comune anche alla l.f., di garantire una procedura concorsuale per la composizione della situazione debitoria.

Da ultimo, il Tribunale evidenziava che il divieto dell'ammissibilità di un piano concordatario contenente la falcidia dell'Iva costituirebbe un impedimento alla valutazione da parte della P.A. della convenienza della proposta concorsuale rispetto all'instaurazione di una procedura esecutiva, così privando l'ente pubblico di un fondamentale strumento di perseguimento del buon andamento dell'attività amministrativa.

4. La questione, così prospettata, è stata accolta dalla Corte costituzionale, la quale, condividendo le argomentazioni svolte nell'ordinanza di rimessione, pone l'accento sulle garanzie procedurali che assistono tanto il concordato minore quanto il concordato (maggiore) preventivo.

Entrambi i procedimenti infatti prevedono, sul piano formale, una prima fase di matrice negoziale, in cui il piano di rimodulazione dei debiti viene sottoposto all'assenso della maggioranza dei creditori, in via condizionata alla valutazione positiva della definizione preventiva della crisi da parte di un soggetto terzo e indipendente che, mentre nel concordato preventivo *tout court* può essere un professionista, nel caso del concordato minore deve corrispondere a uno degli organismi di composizione della crisi registrati presso il Ministero della giustizia.

In un secondo tempo, poi, il piano così approvato è sottoposto al controllo giurisdizionale sia in sede di omologazione, sia, eventualmente, nella successiva fase contenziosa che seguirebbe all'opposizione di un creditore.

Sotto il profilo sostanziale, poi, i due concordati vengono assimilati in virtù della regola di giudizio di "fattibilità" e "convenienza" dell'accordo, che dovrebbe costituire il parametro di giudizio delle deliberazioni dei creditori e del giudice.

5. Più che un parallelismo formale, quindi, la Corte ravvisa una sostanziale sovrapposizione tra i due procedimenti, tale da rendere irragionevole la descritta differenziazione di disciplina a seconda che la fattispecie debitoria coinvolga o meno un soggetto fallibile. In ottica prognostica, del resto, detta distinzione si annulla completamente, se si considera che il d.lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa

e dell'insolvenza), che sarà operativo per le procedure instaurate a partire dal 15 agosto 2020, consente anche al concordato minore (e al piano del consumatore) la falcidia dell'Iva, sempre condizionatamente alla sua convenienza rispetto al tradizionale *iter* liquidatorio/esecutivo.

Né, soggiunge la Corte, la facoltà della falcidia Iva sarebbe inestensibile al concordato minore, in quanto espressione di una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, pertanto, non suscettibile di applicazione analogica. A ben vedere, infatti, l'art. 182-*ter* l.f. nella sua versione attuale non prevederebbe tanto la possibilità di ricorrere alla falcidia Iva in senso eccezionale rispetto al principio di indisponibilità dell'obbligazione erariale, ma sarebbe piuttosto espressione di una regola generale di transigibilità debitoria in sede concorsuale comune anche ai tributi.

6. Si tratta di argomentazioni che si ritiene di condividere, ancorché meritevoli di qualche puntualizzazione.

In particolare, la considerazione dell'art. 182-*ter* quale espressione di "*un quadro generale di falcidiabilità dei crediti tributari*" nell'ambito della procedura concorsuale non parrebbe in contraddizione con la qualifica di tale regola in termini di eccezione al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Sul medesimo tema, infatti, aveva preso posizione la Circ. Ag. Entr., 18 aprile 2008, n. 40/E, in cui si specificava come "*per effetto del richiamato principio di indisponibilità del credito tributario, non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'articolo 182-ter*"; sicché, proprio in quanto integrante una deroga al principio di indisponibilità "*la proposta di transazione non può essere presentata dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate, ma esclusivamente dal debitore*", in ciò differenziandosi da altri istituti, qual è, ad esempio, l'accertamento con adesione, in cui il carattere di compartecipazione istruttoria che formalmente riveste il privato nel determinare il *quantum* impositivo non intacca l'unilateralità dell'obbligo tributario, sì da rendere ammissibile che la proposta di adesione pervenga alternativamente dal contribuente, ovvero dall'ente erariale (artt. 5 e 6 d.lgs. 218/97).

In altri termini, mentre per l'istituto dell'adesione il contribuente interagisce con l'amministrazione in una fase ancora istruttoria e funzionale alla definizione dell'accertamento (o a una sua ridefinizione immediata in autotutela, ove l'istanza sia successiva all'avviso), nel caso della "falcidia concordataria" la rimodulazione del credito si verifica in sede esattiva, rendendo apparentemente ineludibile il conflitto con la natura indisponibile del tributo.

Sicché la falcidiabilità generale di tutti i crediti tributari potrebbe, in prima battuta, meglio considerarsi alla stregua di una "eccezione complessiva" alla indisponibilità della pretesa erariale, unitariamente informata dalla finalità esdebitoria tipica delle procedure concorsuali, piuttosto che una regola generale *tout court*.

Ad ogni modo, detta criticità parrebbe superabile, ove la falcidia consegua non tanto a una manifestazione dispositiva di volontà (*id est*, la rinuncia a parte della pretesa impositiva), ma più precisamente alla constatazione circa l'inesigibilità dell'interezza del credito erariale, che costituisce un semplice accertamento sul fatto.

7. Sotto altro profilo, la riconduzione ad unità del trattamento concorsuale dell'Iva nelle procedure disciplinate dall'art. 182-*ter* l.f. e dall'art. 7 della l. 3/12 non pare del tutto assicurato dalla pronuncia di incostituzionalità del divieto di falcidia previsto per i concordati minori. In effetti, se l'abrogazione della previsione corrispondente inscritta all'art. 182-*ter*, avvenuta con l'art. 1, co. 81, L. 232/16, aveva inteso circoscrivere il proprio ambito temporale di efficacia alle procedure promosse dal 1° gennaio 2017, la declaratoria di incostituzionalità *de qua* ha, *iuxta principia*, effetti retroattivi. Tale asimmetria *quoad effectum* potrebbe quindi creare nuove disparità di segno contrario, nel caso, ad esempio, di concordati di cui alla l. 3/12 particolarmente vetusti che, per la loro risalenza anteriormente all'anno 2017, verrebbero abilitati retroattivamente alla falcidia Iva, senza che della medesima possibilità possano fruire anche i coevi concordati *ex* l.f.

8. Alla sentenza in commento va comunque riconosciuto il merito di adeguare la disciplina della riscossione dei tributi eurounitari ai parametri illustrati dalla giurisprudenza della Corte UE, consentendo la rimodulazione dei profili esattivi dell'imposta, allorchè ciò risponda positivamente a un giudizio di convenienza sostanziale e consenta la continuità economica dell'impresa, garantendo, tra l'altro, un maggior gettito in prospettiva futura.

Si tratta di un risultato reso possibile dall'operato del giudice *a quo* che ha opportunamente diretto, in una sorta di "polifonia multilivello", il dialogo tra le Corti dei diritti fondamentali degli ordinamenti nazionale e dell'Unione.

La riscossione del tributo, che, col caso Taricco, era divenuta terreno di conflitto, torna quindi ad essere occasione di confronto tra le Corti, per il tramite di un'accorta iniziativa del giudice ordinario chiamato a mediare tra pretese tributarie dell'Unione ed esigenze di razionalità interna, e a comporre melodicamente il diritto alla continuità dell'impresa e un interesse fiscale lungimirante ed economicamente praticabile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI, Principi e nozioni di diritto tributario, Torino, 2018
FALSITTA, Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo, in Riv. dir. trib., I, 2007, 1047 ss.
GUIDARA, Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, Milano, 2011
LA MALFA, La transazione fiscale e il concordato fallimentare, in LA MALFA-MARENGO (a cura di), Transazione fiscale e previdenziale, Santarcangelo di Romagna, 2011, 247 ss.
LA ROSA, Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi, in Riv. dir. trib., I, 2008, 313 ss.
MARELLO, L'accertamento con adesione, Torino, 2000
RUGGERI, Dopo Taricco: identità costituzionale e primato della Costituzione o della Corte costituzionale?, in Osservatorio sulle fonti, III, 2018
VERSIGLIONI, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2001

La falcidia iva è possibile anche nel sovraindebitamento, ma resta aperta la questione delle ritenute fiscali

VAT reduction is possible even in over-indebtness

(commento a/*notes to*: Corte costituzionale, 29 novembre 2019, n. 245)

MELO MARTELLA

Abstract
Con la sentenza n. 245 del 29 novembre 2019 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma che prevede la infalcidiabilità dell'IVA nel caso di un accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento.
Parole chiave: IVA, sovraindebitamento

Abstract
With the ruling n. 245 of 29th November 2019, the Constitutional Court declared the constitutional illegitimacy of the rule that provides for the impossibility of VAT reduction in the case of an agreement to settle the over-indebtedness crisis.
***Keywords**: VAT, over-indebtedness*

SOMMARIO: **1**. La vicenda. - **2.** La questione di legittimità costituzionale della norma che vieta la falcidia dell'Iva nella procedura di sovraindebitamento. - **3.** La Corte Costituzionale ammette la falcidiabilità dell'IVA. - **4.** Considerazioni conclusive.

1. La questione della falcidiabilità dell'IVA nelle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento è stata oggetto di un recente intervento della Corte Costituzionale, sollecitato dal Tribunale ordinario di Udine con ordinanza del 14 maggio 2018 (Per una approfondita analisi critica di questi provvedimenti cfr. BORIA, L'illegittimità costituzionale del divieto di falcidia IVA nell'esdebitazione dei debitori non fallibili, in Riv. Giur. Trib., 1/2020 8 ss.; GUIDARA, L'infalcidiabilità IVA nel sovraindebitamento tra irragionevolezza e disapplicazione, in Corr. trib., 39/2018, 3003 ss.).

La vicenda trae origine da una domanda di ammissione di un accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento (ex art. 6, comma 1, L. n. 3/2012) che aveva previsto una parziale falcidia del debito IVA. Il Tribunale di Udine, ravvisando delle analogie con la disciplina del concordato preventivo, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge 27 gennaio 2012, n. 3 (Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento), per presunta violazione degli artt. 3 e 97 della Costituzione. In particolare i giudici hanno rilevato che l'identità funzionale e l'affinità strutturale tra le due forme di soluzione della crisi d'impresa non consente l'applicazione di una differente regime, pena la sussistenza di una ingiustificata disparità di trattamento.

La legislazione in questione dispone che il piano di ristrutturazione dei debiti proposto ai creditori possa prevedere una soddisfazione non integrale dei crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca "allorchè ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione proferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato atribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi"; nel terzo periodo si precisa che "in ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento".

Occorre evidenziare che questa normativa riguarda sia l'accordo di composizione della crisi che il piano del consumatore (grazie al richiamo al comma 1 contenuto nel comma 1-*bis* dello stesso art. 7), anche se è destinata ad avere effetti sostanzialmente solo sul primo procedimento, considerato che il secondo è rivolto al consumatore che ha assunto obbligazioni "escluivamente per scopi estranei all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta".

2. Il tribunale rimettente ha ravvisato innanzitutto la violazione dell'art. 3 Cost., in quanto il citato art. 7, comma 1, terzo periodo, L. n. 3/2012 non tiene conto della sostanziale sovrapponibilità della procedura di sovraindebitamento rispetto ad altre procedure di soluzione della crisi d'impresa, quali, ad esempio, la ristrutturazione dei debiti e, soprattutto, il concordato preventivo. Ed invero, per il giudice rimettente tale disposizione non assicura uguaglianza di trattamento nei confronti di tutti i soggetti (persone fisiche, giuridiche, enti collettivi in generale) che si trovino nelle medesime condizioni… che nella fattispecie consistono in uno stato di crisi economica, comune a tutti i debitori posti in rassegna, coinvolgente anche un debito per IVA, e che finisce per discriminare gli imprenditori di piccole dimensioni e non commerciali che, peraltro, occupano ampi spazi nel nostro tessuto economico.

È stato poi ipotizzato il contrasto con l'art. 97 Cost., che sancisce il principio del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione, perché di fatto non dà la possibilità ai pubblici uffici di valutare la proposta transattiva, comparandola, in termini di somme da introitare, con ipotesi alternative, liquidatorie.

I dubbi di costituzionalità della citata norma sono stati opportunamente condivisi dalla dottrina, la quale ha puntualmente rilevato che la procedura di sovraindebitamento al pari delle altre due procedure solutorie "riproducono … la filosofia di fondo, ossia la necessità di favorire modalità di sistemazione della crisi del debitore basate sul raggiungimento di un accordo con i suoi creditori dirette a garantire la continuità dell'attività risanata e, più in generale, il pronto ritorno in bonis di colui che abbia prontamente e virtuosamente preso coscienza della propria deteriorata (ma recuperabile) situazione patrimoniale, economica e finanziaria" (DAMI, I profili fiscali della disciplina di composizione della crisi da sovraindebitamento, cit., 616 ss.); e non è mancato chi ha anche prospettato la via della sua disapplicazione (GUIDARA, L'infalcidiabilità IVA nel sovraindebitamento tra irragionveolzza e disapplicazione, cit., 3003).

Si è, peraltro, sostenuto che il trattamento di favore riservato all'IVA fosse dovuto probabilmente ad "un'errata visione del rapporto tra diritto interno e diritto UE nelle procedure concorsuali, fondata su una presunta superiorità delle risorse tributarie dell'UE, tra le quali viene ricompresa l'IVA" (GUIDARA, L'infalcidiabilità IVA, cit., 3005).

3. La Corte Costituzionale muovendo da un'analisi accurata dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale sul tema, ed in particolare da alcune decisioni della Corte di Giustizia ha rilevato il parallelismo tra la procedura di concordato preventivo e quella di sovraindebitamento di soggetti non fallibili, sottolineando come emerga chiaramente la medesima base negoziale che hanno entrambe le procedure solutorie e che però non le pone al di fuori dell'area delle procedure concorsuali. Molteplici, invero, sono i punti comuni alle due procedure: dalla necessità della deliberazione di assenso dei creditori al parziale spossessamento della capacità di disporre dei beni del debitore, dal consolidamento degli interessi passivi alla vincolatività della decisione giudiziaria. E proprio in questo contesto, la Consulta prosegue

precisando che esse risultano "pervase dal principio della parità di trattamento dei creditori concorsuali; prevedono il blocco delle inziative esecutive individuali in danno del patrimonio del proponente…". La Consulta, conseguentemente, in un "quadro di chiara assonanza" tra le due procedure è giunta a ritenere fondata la censura per l'irragionevole ed ingiustificato trattamento differenziato cui risultano assoggettati i debitori non fallibili rispetto a quelli che possono accedere al concordato preventivo e dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, terzo periodo, della legge 27 gennaio 2012, limitatamente alle parole "all'imposta sul valore aggiunto".

4. Orbene, nonostante l'intervento della Corte, rimane ancora irrisolto il tema delle "ritenute operate e non versate", escluse come l'IVA dalla falcidia ex art. 7, comma 1, terzo periodo, L. 3/2012, dato che la questione di legittimità costituzionale posta dal Tribunale di Udine non riguardava questo specifico punto.

Tuttavia, se è vero che la sentenza della Corte Costituzionale ha rilevato, elencandoli, i molteplici elementi comuni alle due procedure solutorie (concordato preventivo e sovraindebitamento), evidenziando la circostanza, non trascurabile, che esse "risultano sottoposte alla verifica giurisdizionale, in sede di ammissione e di successiva omologa, dalla quale ultima promana la vincolatività della decisione per tutti i creditori, anche quelli contrari alla approvazione", è possibile ipotizzare che i Tribunali affermino la falcidiabilità delle ritenute - ancorchè essa abbia un fondamento diverso da quella IVA – senza necessità di proporre una nuova questione di legittimità costituzionale della norma. E ciò anche alla luce del fatto che il nuovo Codice della Crisi (D. Lgs. N. 14/2019) – che entrerà in vigore il 15 agosto 2020 - ha superato tale disparità di trattamento, ammettendo, anche nel sovraindebitamento, la falcidia di tutti i debiti fiscali, incluse le ritenute, garantendo così coerenza sistematica all'ordinamento giuridico nel contesto delle varie procedure concorsuali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI, La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell'IVA e divieto di aiuti di Stato, in Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, a cura di PAPARELLA, Milano, 2013
BORIA, L'illegittimità costituzionale del divieto di falcidia IVA nell'esdebitazione dei debitori non fallibili, in Riv. Giur. Trib., 2020
CARDILLO, La transazione fiscale nei tributi locali, in Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, a cura PAPARELLA, Milano, 2013
CARDILLO, La transazione fiscale, Ariccia, 2016
DAMI, I profili fiscali della disciplina di composizione della crisi da sovraindebitamento, in Rass. trib., 2013
DEL FEDERICO, La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali, in Riv. dir. trib., 2008
DEL FEDERICO, Gli aspetti fiscali della procedura, in Fall., 2012
FICARI, Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari, in Rass. trib., 2009
GAFFURI, Aspetti problematici della transazione fiscale, in Rass. trib., 2011
GUIDARA, L'infalcidiabilità IVA nel sovraindebitamento tra irragionevolezza e disapplicazione, in Corr. trib., 39/2018
MARINI, La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali, in Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, a cura di PAPARELLA, Milano, 2013
PAPARELLA, Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva, in Rass. trib., 2018
SELICATO, Composizione delle crisi da sovraindebitamento e transazione fiscale, in Dir. Fall., 2017
STEVANATO, Transazione fiscale, in Commentario alla legge fallimentare, Milano, 2010
TOSI, La transazione fiscale, in Riv.dir. trib., 2006
TOSI, La transazione fiscale: profili sostanziali, in Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, a cura di PAPARELLA, Milano, 2013
URICCHIO, Profili fiscali della crisi da sovraindebitamento dei soggetti debitori non fallibili, in Giur. Imp., 2014

VII - IL PROCESSO TRIBUTARIO

Sull'intervento adesivo nel processo tributario

The "adhesive intervention" in tax trial

(commento a/*notes to*: Cass., sez. trib., 10 dicembre 2019, n. 32188)

PATRIZIA ACCORDINO

Abstract
La Corte di Cassazione si sofferma sull'"intervento adesivo" nel processo tributario, apparentemente legittimandolo in modo definitivo.
Parole chiave: processo tributario, intervento adesivo

Abstract
The Supreme Court dwells upon the "adhesive intervention" in tax trial apparently finally legitimizing it.
Keywords: *tax trial, adhesive intervention*

SOMMARIO: **1**. Premessa. - **2.** La fattispecie all'attenzione della Corte. - **3.** Inquadramento della tematica. - **4.** Riflessioni critiche.

1. La recente sentenza n. 32188 del 10 dicembre 2019 della Corte di Cassazione Sezione tributaria ritorna sull'ammissibilità dell'intervento adesivo nel processo tributario, giungendo a posizioni del tutto in antitesi con propri precedenti e proponendo conclusioni che potrebbero chiudere il dibattito.

All'evidenza, ciò che si rileva è che la pluralità delle parti – situazione processuale che si presenta quando il rapporto giuridico d'imposta sostanziale coinvolge o più soggetti nell'obbligazione tributaria principale, o soggetti titolari di interessi derivanti da posizioni secondarie che si legano all'obbligazione tributaria principale (cfr. ALBERTINI, La pluralità di parti nel processo tributario, Torino, 2017, *passim*) – resta ambito estremamente complesso (basti pensare alle note vicende del litisconsorzio necessario), ma ciò non giustifica interpretazioni limitanti con ricadute sulla concreta ed efficace tutela dei soggetti interessati.

2. L'Agenzia delle Entrate notificava ad una associazione culturale un avviso di accertamento comprensivo di sanzioni, delle cui corrispondenti violazioni era riconosciuto autore il rappresentante legale. Quest'ultimo interveniva, pertanto, in proprio nel giudizio di primo grado promosso dall'associazione chiedendo l'annullamento delle predette sanzioni.

La Commissione tributaria provinciale adita accoglieva parzialmente il ricorso, riducendo l'ammontare della materia imponibile, ma non si pronunciava sulle sanzioni e il successivo appello del rappresentante legale era dichiarato inammissibile per difetto di legittimazione in proprio. Si evidenziava, infatti, l'assenza di una posizione soggettiva autonoma giuridicamente tutelata e si riqualificava l'interesse sottostante all'istituto come idoneo non ad un intervento adesivo autonomo bensì alla modalità adesiva

dipendente, che, tuttavia, non sarebbe ammessa, perchè incompatibile con la natura impugnatoria del processo tributario.

La Corte di Cassazione, adita con l'unico motivo della violazione e falsa applicazione dell' art. 14, c. 3 relativa alla inammissibilità dell'intervento esperito, abbraccia, invece, la tesi della proponibilità di un intervento "adesivo autonomo", evidenziando che il responsabile legale era autore materiale delle violazioni ascritte alla società e con essa coobbligato solidale per le sanzioni conseguenti *ex* art. 11 del D. Lgs. n. 472/97. Ciò delinea rapporti autonomi che rendono configurabile un litisconsorzio facoltativo legittimante ciascuno degli interessati a spiegare intervento adesivo autonomo nel giudizio promosso dagli altri. L'istituto processuale, a differenza della variante adesiva dipendente, non è limitato a chiedere l'accoglimento della domanda già proposta dall'associazione, ma ampliativo del *thema decidendum* mediante autonome censure. Nondimeno, decorso il termine di decadenza per l'impugnazione, il ricorso è infondato. I Supremi giudici, tuttavia, precisano anche l'erroneità dell'ulteriore statuizione della sentenza impugnata secondo la quale nel processo tributario non è ammissibile l'intervento adesivo dipendente.

L'indirizzo da accogliere è, infatti, quello per cui l'istituto è ammesso ove l'atto impositivo possa pregiudicare i diritti di un terzo, producendo, direttamente, effetti giuridici nei suoi confronti, segnatamente nei confronti dei coobbligati solidali dipendenti, e anche in grado di appello. E, pertanto, la tesi tradizionale, che tale ammissibilità negava e riaffermata di recente da Cass., ord. 23 novembre 2018, n. 30371, non adduce argomenti volti a minare la rilevanza di quelli a sostegno dell'orientamento favorevole.

3. L'intervento è, da un punto di vista processualcivilistico, l'attuazione del litisconsorzio dopo l'instaurazione del giudizio e può scaturire anche dall'integrazione del contraddittorio *iussu iudicis*.

La struttura processualcivilistica è molto articolata rispetto allo stringato disposto dell'art. 14. Nel processo tributario genericamente si stabilisce che possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso, ma non se nei loro confronti, al momento della costituzione, è già decorso il termine di decadenza.

Se si continua a dibattere sulla configurabilità dell'intervento *principale* (o *ad excludendum*), in cui l'interveniente vuole far valere un diritto connesso per oggetto o titolo a quello controverso, in un processo tra altri soggetti e in contrasto con tutte le altre parti (cfr. CASTALDI, Art. 14. Litisconsorzio e intervento, in BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, Il nuovo processo tributario – Commentario, Milano, 2004, 169 ss.), altrettanto incerta è apparsa negli anni l'ammissibilità dell'intervento *adesivo* (o *ad adiuvandum*).

Com'è noto, se ne conoscono due ipotesi.

L'intervento adesivo *autonomo* o *litisconsortile* nel quale l'interveniente, titolare di un diritto autonomo derivante da connessione per contitolarità o collegittimazione con una delle parti, assume una posizione processuale uguale o parallela ad una di esse ed articola una difesa con elementi in comune a quella della parte parallela, ma con profili autonomi. Pacificamente ammesso nel processo tributario, è stato considerato difficilmente configurabile e ricondotto, ad esempio, alle obbligazioni solidali paritetiche, soprattutto dopo l'espunzione definitiva del novero dall'applicazione del litisconsorzio necessario.

L'intervento adesivo *dipendente* deriva, invece, da un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra la situazione giuridica dell'interveniente e quella che fa capo alla parte che l'interveniente appoggia opponendosi all'altra ed apprestando una difesa accessoria a quella della parte privilegiata: di conseguenza, quanto verrà stabilito con riguardo alla situazione giuridica di quest'ultima sarà decisivo anche per l'interveniente (cfr. TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2017, 50 ss.).

In dottrina (cfr. GLENDI, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, 674 ss.) è stato affermato che non sarebbe istituto applicabile al processo tributario, mediante una interpretazione restrittiva dell'art. 14, nel riferimento al soggetto destinatario dell'atto o titolare del rapporto controverso. In sostanza, la natura impugnatoria del processo innanzi alle Commissioni tributarie, la cui introduzione

è subordinata ad un termine decadenziale posto nei confronti dei soggetti predetti, lo renderebbe incompatibile ed escluderebbe, pertanto - alla luce di una interpretazione rigida del concetto di destinatario dell'atto - la possibilità di consentirlo a tutela di altri interessi di natura dipendente sui quali l'atto possa produrre pregiudizio o vantaggio. La predetta tesi è avallata da giurisprudenza anche recente (Cass., SS.UU, 19 gennaio 2010, n. 675, in Rass. trib., 2010, 1320 ss., con nota di CASTALDI, L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario e, più di recente, Cass., sez. trib., 23 novembre 2018, n. 30371). Non mancano, tuttavia, orientamenti dottrinari e giurisprudenziali di segno contrario (cfr. BAFILE, Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, 61 ss. e Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 255), secondo cui questa sarebbe l'unica ipotesi ammissibile di intervento a tutela di interessi legati a posizioni riconducibili al coinvolgimento nel rapporto giuridico d'imposta di soggetti non ricomprensibili *stricto iure* nei destinatari dell'atto. Questi ultimi, non legittimanti a proporre in via autonoma una propria pretesa, lo sarebbero ad un intervento siffatto, alla luce di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 14 del D. Lgs. n. 546/92.

4. L'arresto della Corte di Cassazione appare estremamente interessante.

Quanto all'intervento adesivo autonomo, se ne riconosce l'ammissibilità delimitandone i confini all'interno della possibilità di formulare "autonome censure" e articolare ulteriori elementi difensivi ampliando il *thema decidendum*. Il tutto sulla base di una solidarietà che subentra a titolo di sanzione ma che è fondata su autonomi rapporti e che, quindi, bene si affianca a quel concetto di *inscindibilità* ormai ricondotto al litisconsorzio facoltativo e all'intervento.

Quanto all'intervento adesivo dipendente, si mette in luce l'esigenza di tutelare posizioni che contemplano non la semplice obbligazione tributaria ma il più complesso rapporto giuridico d'imposta nel cui ambito si annidano interessi che fanno capo a soggetti non realizzanti il presupposto, ma titolari di situazioni giuridiche accessorie, dipendenti o connesse delineate dal legislatore fiscale in forza del c.d. "interesse fiscale" (su cui v., per tutti, dell'Associazione per la Promozione dello Studio del Diritto Tributario).

Quest'ultimo, inteso come canone di razionalizzazione e rafforzamento dei meccanismi impositivi e di riscossione, per il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, seppur nel pieno rispetto del principio di legalità formale, che impone l'individuazione esaustiva della pletora di soggetti coinvolti nell'adempimento (COPPA, Gli obblighi fiscali dei terzi, Padova, 1990, 81 ss.), non può legittimare al mancato rispetto di altri principi costituzionali. Basti pensare all'art. 24 della Cost. che deve assicurare a tutti i soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta, anche se titolari di fattispecie collaterali e di obblighi accessori, una tutela equivalente a quella degli obbligati principali. Vi è, infatti, il rilevante diritto del contribuente *in senso lato*, al rispetto di una integrità patrimoniale aggredibile dall'Amministrazione Finanziaria che deve garantirgli di partecipare al giudizio incardinato da altri anche per non subire senza colpo ferire gli effetti del giudicato.

A luce di ciò, e in conclusione, sorge spontanea una riflessione di ordine sistematico. Se è pur vero che le tipologie di intervento nel processo tributario sono diverse da quelle riscontrabili nel processo civile, il nesso creato con il codice di rito dall'art. 1 del D. Lgs. n. 546/92 riconosce all'ordinamento di rinvio, in via esclusiva, la competenza a disciplinare la materia e ammette l'applicabilità degli istituti quando si riscontra una carenza di disposizioni specifiche, se vi è la compatibilità tra i due diversi comparti normativi: a tali condizioni, si propende per l'applicabilità degli istituti processuali in esame.

BIBLOGRAFIA ESSENZIALE

ALBERTINI, La pluralità di parti nel processo tributario, Torino, 2017
BAFILE, Il nuovo processo tributario, Padova, 1994
BERLIRI, Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria, Giur. imp. dir., 1954
BORIA, L'interesse fiscale, Torino, 2002

CASTALDI, L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, in Rass. trib., 2010, 1320 ss.
CASTALDI, Art. 14. Litisconsorzio e intervento, in BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, Il nuovo processo tributario – Commentario, Milano, 2004
CHIZZINI, L'intervento adesivo, I, Premesse generali, Padova, 1991
COPPA, Gli obblighi fiscali dei terzi, Padova, 1990
FABBRINI, Contributo alla teoria dell'intervento adesivo, Milano, 1962
FANTOZZI, La solidarietà nel diritto tributario, Torino, 1968
FREGNI, Obbligazione tributaria e codice civile, Torino, 1998
GLENDI, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984
MONTELEONE, voce Intervento in causa in Noviss. Digesto It., Appendice IV, Torino, 1983
PARLATO, Il responsabile d'imposta, Milano, 1963
PISTOLESI, Le parti del processo tributario, in Riv. dir. fin. s. fin., 2002
SATTA, L'intervento volontario, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1956
SEGNI, voce Intervento in causa, Noviss. Digesto It., VIII, Torino, 1962
TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2017

Incertezze giurisprudenziali e principi generali in merito ai vizi degli atti processuali telematici nel processo tributario

Jurisprudential uncertainty and general principles about the flaws of telematic judicial acts in tax process

Davide Emone

Abstract
La sottoscrizione di un ricorso è un requisito essenziale nel processo tributario ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. 546/92, tale che in caso di omissione ne viene sancita l'inammissibilità. Il presente contributo analizza l'adattamento di tale disciplina al processo telematico, con la conseguente notificazione a mezzo pec del ricorso formato come documento informatico, passando criticamente in rassegna i diversi orientamenti giurisprudenziali, per giungere ad una ricostruzione del vizio di omessa sottoscrizione digitale nei termini della nullità insanabile dell'atto, con la conseguente inammissibilità del ricorso, anche se telematico.
Parole chiave: processo tributario telematico, ricorso, sottoscrizione

Abstract
The signing of an appeal is a fundamental condition in a tax trial, according to art. 18 d.lgs. 546/92, to the extent that in the case of its omission inadmissibility is pronounced. The present contribution analyses the adaptation of this discipline to the telematic process, with the subsequent notification of the appeal as electronic document by means of certified electronic e-mail. The article critically analyses the divergent case law with a view to recreate the vice of omitted digital signing in terms of absolute nullity of the act, with the consequent inadmissibility of the appeal, even if telematic.
Keywords: *telematic tax trial, appeal, signature*

Sommario: **1.** Il processo telematico e la firma digitale. - **2.** La normativa sulla sottoscrizione degli atti processuali. - **3.** L'applicazione della disciplina degli atti processuali ai documenti informatici. - **4.** Due inconciliabili pronunce della Commissione Tributaria Regionale di Milano. - **5.** Gli aspetti critici dell'orientamento che esclude la necessità di sottoscrizione digitale. - **6.** L'inapplicabilità della sanatoria per raggiungimento dello scopo.

1. La previsione del processo tributario telematico, dapprima facoltativo e successivamente obbligatorio, per i giudizi introdotti con la notifica dell'atto introduttivo del grado di merito a partire dal 1° luglio 2019 (salvo specifiche e circoscritte eccezioni, principalmente le cause di valore inferiore a Euro 3.000,00, se il contribuente non si avvale di un difensore tecnico), comporta il necessario adattamento delle forme degli atti processuali e dei loro requisiti allo stilema digitale, rispetto a quello analogico.

A ben vedere, ciò che interessa maggiormente dal punto di vista giuridico e processuale è la patologia, ossia quali le conseguenze di eventuali vizi degli atti processuali telematici. In particolare, nel presente contributo si affronterà essenzialmente il vizio dell'assenza di sottoscrizione digitale dell'atto

introduttivo di un grado di giudizio di merito (primo o secondo, nessuna è la differenza di disciplina nell'ambito del processo tributario – telematico o meno), restando il processo in cassazione tuttora ancorato alle forme analogiche, salvo che per la possibilità di notifica telematica, ai sensi tuttavia della legge n. 53/1994, non già dell'art. 16-bis del d.lgs. 546/1992.

In via generale, uno strumento fondamentale per l'utilizzo delle forme processuali telematiche è il dispositivo che consente la sottoscrizione digitale di un *file*. La firma digitale è un particolare tipo di firma elettronica che, rispetto alle altre (ad esempio la firma elettronica semplice, che può essere costituita dalla combinazione di nome utente e *password* per accedere ad un portale o ad una casella di posta elettronica), garantisce in modo univoco il riferimento al solo soggetto che ne è titolare in relazione al documento su cui è apposta, rendendo manifesta la provenienza e l'autenticità del documento – così da garantire che la firma digitale sia stata apposta dal suo titolare, che fa proprio il contenuto dell'atto informatico sottoscritto – nonché la sua integrità, dal momento che il documento, una volta sottoscritto con firma digitale, non può essere modificato, pena la perdita della sottoscrizione stessa.

Senza dilungarsi eccessivamente su aspetti tecnici, si precisa solo che la firma digitale si basa su una coppia di chiavi crittografiche, una pubblica ed una privata, assegnate da un soggetto istituzionalmente qualificato: in Italia il certificatore è l'Agenzia per l'Italia Digitale. La chiave pubblica è nota ed associata univocamente con l'identità del sottoscrittore, mentre quella privata è contenuta in una *smartcard* in possesso del titolare, e può essere azionata solo con l'inserimento di un codice PIN ad opera del titolare stesso. La combinazione delle due chiavi, con il detto codice identificativo e l'utilizzo di *software* che consentono l'apposizione di firma digitale ai documenti informatici e la loro verifica, determina il risultato della sottoscrizione in questione.

Il documento informatico così firmato soddisfa il requisito della forma scritta ed ha valore di scrittura privata ai sensi dell'art. 2702 c.c. Anche la giurisprudenza ha riconosciuto – in linea col dato normativo dell'art. 20, d.lgs. n. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale, "CAD") – la piena equiparazione della firma digitale così costituita alla sottoscrizione autografa di un atto analogico (vedasi Cass. 14338/2017; Cass. 22781/2015).

2. Considerata l'anzidetta equipollenza, quanto al valore legale, della firma digitale di un documento informatico alla firma autografa di un documento analogico, occorre passare in rassegna, in primo luogo, il dato normativo in relazione alla sottoscrizione degli atti processuali, per valutare le conseguenze della sua omissione.

La regola generale in materia processuale è dettata dall'art. 125 c.p.c., norma che prescrive la sottoscrizione degli atti di parte (citazione, ricorso, comparsa, controricorso, precetto), ad opera della parte stessa – se sta in giudizio personalmente – oppure dal difensore. Sebbene la disposizione non contenga una esplicita previsione di nullità, il difetto assoluto di sottoscrizione dell'originale dell'atto introduttivo è stato considerato dalla giurisprudenza di legittimità un vizio determinante l'inesistenza dello stesso (o nullità assoluta ed insanabile che voglia definirsi), sulla base della considerazione della sottoscrizione quale elemento indispensabile per identificare la provenienza dell'atto e l'identificazione dell'autore. Ne consegue che il vizio assurge ad un tale livello di gravità da non poter essere sanato né con la rinnovazione dell'atto, né con la costituzione del convenuto: un atto non sottoscritto nell'originale è inesistente e quindi inidoneo a costituire un valido rapporto processuale (*ex multis*, Cass. 1275/2011; Cass. 5790/2011; Cass. 4116/2001; Cass. 9836/1998).

A diverse conclusioni la giurisprudenza è giunta nell'ipotesi di sottoscrizione del difensore presente sotto la firma del mandato – in calce o a margine dell'atto introduttivo – dell'assistito, a validarne l'autenticità: in tal caso è stato ritenuto che la sottoscrizione assolvesse al duplice scopo di certificare l'autografia del mandato e assicurare la paternità dell'atto.

Peraltro, le norme in tema di processo tributario sono ancora più precise nel richiedere la sottoscrizione dell'atto introduttivo del primo o secondo grado di giudizio e nel regolare le conseguenze della sua eventuale omissione. L'art. 18 del d.lgs. 546/92 afferma testualmente che il ricorso deve essere

sottoscritto dal difensore e ne sancisce l'espressa inammissibilità nell'ipotesi in cui non lo sia. Identica previsione è disposta per il ricorso in appello dall'art. 53 del d.lgs. 546/92.

In virtù della modifica dell'art. 18, comma 3 – in vigore dal 2016 – si ritiene che la sottoscrizione sia richiesta a pena di inammissibilità dell'azione solo nell'originale del ricorso: nelle oggigiorno superate modalità di notificazione cartacee, l'originale era quello notificato all'ente impositore a mezzo posta o consegna diretta, mentre nell'ipotesi di notifica mediante ufficiale giudiziario, l'originale era restituito al ricorrente, che lo avrebbe quindi depositato in segreteria al momento della costituzione in giudizio.

La sanzione dell'inammissibilità, anche con specifico riferimento al processo tributario, è stata ritenuta applicabile – secondo la casistica oggetto di pronunce giurisprudenziali – solo nei casi di difetto assoluto di sottoscrizione, dal momento che è stato considerato sottoscritto l'atto anche laddove la firma del difensore era presente solo nell'incarico conferito, come autentica (Cass. 21326/2006; Cass. 3862/2001). Inoltre, anche in vigenza della norma che prevedeva la sottoscrizione sia dell'originale che della copie, la giurisprudenza più recente ha statuito – superando un precedente e più rigoroso orientamento (Cass. 14117/2009; Cass. 4051/2001) – di non doversi dichiarare l'inammissibilità in assenza di sottoscrizione della copia depositata al momento della costituzione in giudizio, se presente sull'originale notificato (Cass. 14389/2010).

D'altra parte, si espone a critiche un ulteriore passo avanti compiuto dalla giurisprudenza nel restringere la sanzione dell'inammissibilità, per il suo contrasto con il dato normativo: Cass. 24461/2014 ha infatti ritenuto ammissibile un ricorso non sottoscritto nella "copia" notificata (a mezzo posta) all'ente impositore, in quanto sottoscritto nell'originale depositato in Commissione Tributaria. Sebbene l'originale dovrebbe essere quello notificato a controparte, i giudici di legittimità in tal caso hanno presupposto alla loro pronuncia una irregolarità (non viziante) consistente nel "rovesciamento" dell'ordine procedimentale fissato dalla legge, ossia la notifica della copia (anziché dell'originale) all'Ufficio e il deposito dell'originale (anziché della copia conforme) presso l'organo giurisdizionale: su tale base, sarebbe la copia erroneamente notificata ad essere priva di firma, omissione che quindi non determinerebbe inammissibilità. Il fondamento, dichiarato, della pronuncia è un'interpretazione restrittiva delle previsioni di inammissibilità, limitandone l'operatività ai soli casi di *extrema ratio*, ove cioè il rigore sia davvero giustificato, citandosi anche precedenti della Corte Costituzionale, per la quale *"le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità"* (Corte Cost., 189/2000 e 520/2002).

In ogni caso, può dirsi pacifico il dato – esplicitamente previsto dal testo degli artt. 18 e 53 d.lgs. 546/92 e consolidato in giurisprudenza – per cui la radicale assenza di sottoscrizione (del difensore o della parte) sull'originale del ricorso o dell'appello determina la sua inammissibile processuale, in virtù – a ben vedere – dell'inesistenza giuridica dell'atto stesso, in quanto privo di paternità e riferibilità ad un soggetto.

3. Stante il quadro appena delineato, la logica conduce a ritenere che *nihil sub sole novum* per ciò che concerne la sottoscrizione degli atti processuali telematici: essi presentano la duplice caratteristica di essere, al contempo, atti processuali e documenti informatici.

Con riferimento al primo aspetto, nel processo tributario un ricorso – seppur da notificarsi via PEC e depositarsi telematicamente ai sensi degli artt. 16-bis e 25-bis del d.lgs. 546/92 – resta un atto processuale che – secondo le norme citate nel precedente paragrafo – presenta il requisito della sottoscrizione nell'originale a pena di inammissibilità. Va da sé che, essendo lo stesso un documento informatico e non cartaceo, la sottoscrizione debba essere quella digitale in luogo di quella autografa, avendo comunque le due lo stesso valore giuridico.

Con riferimento al secondo aspetto, invece, un ricorso notificato ai sensi dell'art 16-bis è un documento informatico; il comma 3, infatti dispone, che le parti notificano gli atti processuali esclusivamente con modalità telematiche, *"secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione"*. L'art. 2 del decreto ministeriale richiamato afferma la natura di documenti informatici degli atti del processo tributario,

sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale. Peraltro, era sufficiente che si limitasse a definire gli atti processuali come documenti informatici, per rendere applicabile l'art. 20 del CAD (d.lgs. 82/2005), che detta una regola molto rilevante in tema di validità ed efficacia probatoria dei documenti informatici. Si prevede, infatti, che *"il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID ai sensi dell'articolo 71 con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immodificabilità del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilità all'autore."* D'altra parte, l'assenza di sottoscrizione digitale o elettronica nelle forme previste fa sì che *"l'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, in relazione alle caratteristiche di sicurezza, integrità e immodificabilità"*.

In sintesi, quindi, l'assenza di sottoscrizione riscontrata nell'originale di un atto introduttivo di parte del processo tributario (ricorso in primo grado o appello) – in linea con l'impostazione concettuale fin qui seguita – ne determina l'inammissibilità in quanto atto processuale non sottoscritto (ex artt. 18 e 53 d.lgs. 546/92). Inoltre, l'assenza di sottoscrizione non consente di ritenere l'atto stesso, nelle forme del documento informatico, inequivocabilmente idoneo a soddisfare il requisito della forma scritta, ai sensi dell'art. 20 CAD e dell'art. 2 d.m. 163/2013.

A questo punto può essere utile porsi due domande. La prima è la seguente: la sottoscrizione digitale del *file* contenente il ricorso depositato telematicamente con la costituzione in giudizio sul portale del S.I.Gi.T. può sanare la mancanza di firma digitale del *file* notificato a mezzo PEC alla controparte? Come esposto sopra, la Corte di Cassazione (sentenza n. 24461/2014) ha ritenuto ammissibile un ricorso non sottoscritto nella "copia" erroneamente notificata, in quanto sottoscritto nell'originale irregolarmente depositato (inversione che a giudizio della Corte costituisce un'irregolarità non invalidante). Lo stesso ragionamento, tuttavia, ad opinione dello scrivente, non potrebbe traslarsi nell'ambito del processo tributario telematico.

Con due atti materiali, cartacei, di identici contenuto e forma, spesso non è agevole distinguere tra originale e copia, in quanto la sottoscrizione autografa non reca in sé un preciso riferimento cronologico: in questo modo si ha buon gioco ad affermare che l'originale sia quello depositato, di cui sia stata notificata una copia, senza incorrere in un'assurdità logica – prima ancora che giuridica – ossia sostenere che la copia sia precedente all'originale. Differentemente dalla firma autografa, però, la firma digitale apposta ad un documento informatico indica non solo l'autore, ma anche la data e l'ora della sottoscrizione. Per questo motivo, nell'ipotesi di atto telematicamente notificato privo di sottoscrizione, potrebbe sostenersi che l'originale sia quello depositato al momento della costituzione in giudizio solo nell'ipotesi in cui la firma digitale apposta al documento sia anteriore rispetto al momento di accettazione del messaggio PEC con cui sarebbe stata notificata la copia. Altrimenti, logicamente non potrebbe essere definito originale un *file* sottoscritto dopo il momento in cui è venuta in essere la copia, con la conseguenza che – tra i due – l'originale sarebbe inequivocabilmente quello oggetto di notifica e privo di sottoscrizione, da cui discenderebbe la sanzione dell'inammissibilità del ricorso.

Il secondo interrogativo a cui può essere utile provare a fornire una risposta si fonda sulla circostanza che le notifiche telematiche si compiono a mezzo di una casella PEC. Se a notificare il ricorso non sottoscritto è il difensore dal proprio indirizzo di posta elettronica certificata, tale caratteristica potrebbe essere sostitutiva alla sottoscrizione, in quanto attestante in ogni caso la provenienza e l'autenticità dell'atto processuale?

Anche a questa domanda, la risposta che il punto di vista di chi scrive suggerisce è negativa. Alla casella PEC si accede inserendo un nome utente (costituito dall'indirizzo stesso – di pubblico dominio) ed una *password*. Questo tipo di autenticazione viene definito come firma elettronica semplice, proprio per la sua debole sicurezza, e non è legalmente equiparata ad una sottoscrizione autografa. Lo stesso art. 20 del CAD conferisce valore legale al documento informatico sottoscritto con firma digitale, firma elettronica avanzata o qualificata, non già con firma elettronica semplice, che – a tutti gli effetti – non può

definirsi una sottoscrizione tale da poter sostituire la firma autografa e tale, quindi, da poter soddisfare il requisito posto dagli artt. 18 e 53 d.lgs 546/92 a pena di inammissibilità di ricorso ed appello.

Applicando le norme processuali sui requisiti degli atti e le norme sostanziali sulla sottoscrizione dei documenti – analogici ed informatici – deve giungersi alla conclusione dell'inammissibilità di un ricorso (in primo grado o in appello) telematico non sottoscritto nel suo originale notificato alla posta elettronica certificata di controparte.

4. È interessante notare che la questione di cui si è finora argomentato è stata affrontata recentemente, tra le altre, dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, i cui giudici di due diverse sezioni hanno pronunciato due sentenze che giungono ad opposte conclusioni sul punto, nonostante affrontassero fattispecie analoghe.

Nel primo caso, oggetto di trattazione della CTR (Sez. XXII) nella sentenza n. 3609 del 25 settembre 2019, il contribuente – soccombente in primo grado – ha proposto appello notificando a mezzo pec il proprio ricorso, privo tuttavia di sottoscrizione digitale e non redatto nel formato PDF/A-1a o PDF/A-1b. I giudici di merito hanno dichiarato inammissibile l'appello, accogliendo l'eccezione preliminarmente avanzata dall'Ufficio, argomentando circa la necessità della firma digitale affinché il documento informatico notificato a mezzo pec abbia efficacia giuridica e valore processuale. In modo chiaro, la Commissione ha affermato che *"la firma digitale è l'equivalente elettronico della tradizionale firma autografa su carta, in quanto è associata stabilmente al documento elettronico sulla quale è apposta e ne attesta con certezza l'integrità, l'autenticità e la non ripudi abilità."* Essendo la sottoscrizione un elemento essenziale del ricorso ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. 546/92, oltre che un elemento indispensabile per ricondurre in modo univoco il documento informatico al contribuente o al suo difensore, la sua omissione determina l'inammissibilità dell'appello.

Nel secondo caso, invece, i giudici milanesi (Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sez. XII, sentenza n. 3881 del 10 ottobre 2019) hanno trattato l'appello di un contribuente avverso la sentenza di primo grado che aveva dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo, notificato via pec prima dell'entrata in vigore del processo tributario telematico (anche facoltativo) nelle commissioni tributarie della regione, nonché privo di sottoscrizione digitale. I giudici di seconde cure hanno accolto l'appello del contribuente sul punto, fondato sulla sanatoria dell'eventuale vizio della notificazione del ricorso introduttivo ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c. Al di là dell'aspetto relativo alla validità delle forme di notificazione telematica prima dell'introduzione del processo tributario telematico, non oggetto della presente trattazione, sul quale comunque la Suprema Corte ha espresso un orientamento opposto, basato sull'inapplicabilità della l. 53/1994 in tema di notificazioni di atti a mezzo PEC, non ammessa in materia tributaria se non espressamente disciplinata da disposizioni specifiche (vedasi Cass., n. 8560/2019 e Cass., n. 9430/2018), ciò che qui interessa è la sanatoria del vizio relativo all'omessa sottoscrizione. La Commissione ha infatti ritenuto che la tempestiva costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate abbiamo dimostrato il raggiungimento dello scopo della notificazione del ricorso, citando un precedente di legittimità (Cass. n. 17020/2018) per concludere circa l'esclusione dell'obbligo di sottoscrizione digitale *"nel caso in cui il difensore proceda alla notifica telematica di un atto processuale, essendo sufficiente che lo stesso sia trasformato in formato Pdf"*.

5. Come già si può intuire avendo letto la prima parte del presente contributo, la seconda delle citate decisioni si presta a parecchi profili critici da parte di chi scrive. Il precedente di Cassazione su cui si è fondata si espone anch'esso – di converso – alle stesse critiche, ma deve precisarsi che lo stesso è stato pronunciato in esito ad un contenzioso civile, il cui codice di procedura, come detto, difetta di un'espressa previsione di inammissibilità dell'atto introduttivo non sottoscritto, previsione che invece esiste per il processo tributario. Inoltre, la Corte, nel caso di specie, ha comunque affermato come necessario il requisito della sottoscrizione per l'atto depositato telematicamente, circostanza per la quale, in ogni caso, logicamente tornerebbe a richiedersi la sottoscrizione anche dell'atto notificato. Ciò accade in quanto non si tratta di due atti distinti, dal momento che in caso di notifica di atto processuale da depo-

sitarsi telematicamente nell'ambito del processo civile telematico, l'atto che deve essere depositato va estrapolato dalla ricevuta di consegna della notifica PEC ottenuta dal soggetto notificante. Risulta quindi consequenziale che se l'atto depositato deve essere firmato, e se lo stesso è estratto dalla notifica, anche l'atto notificato deve essere digitalmente sottoscritto.

Ma, al di là di tale evidenza, ciò che più rende perplessi della sentenza n. 3881/2019 della CTR è la totale obliterazione del requisito della sottoscrizione del ricorso di cui all'art. 18 d.lgs. 546/92, solo in virtù della notifica telematica dello stesso, senza che esista alcuna norma positiva, tantomeno di natura legislativa, idonea – in via speciale – ad escludere la necessità di tale elemento. La norma processuale che richiede la sottoscrizione dell'originale del ricorso a pena di inammissibilità è una norma generale, che spiega pienamente i suoi effetti anche in esito al mutamento delle modalità di formazione, notificazione e deposito degli atti, da analogiche a digitali. Quale il fondamento di questa rilevante deroga? I giudici tributari di merito si limitano a citare tralatiziamente la pronuncia della Corte di Cassazione, la quale a sua volta si fonda sulle specifiche tecniche del processo civile telematico, aventi la natura di decreto ministeriali, le quali – con tutta evidenza – né per materia, ma soprattutto nemmeno per posizione nella gerarchia delle fonti normative, possono derogare un requisito generale posto dalla legge in tema di processo tributario.

6. Occorre altresì spendere alcune parole sulla sanatoria del vizio per raggiungimento dello scopo, un istituto *passe partout* spesso – ed anche in questa ipotesi – utilizzato al di là della sua *ratio*. L'art. 156, comma 3, c.p.c. – è bene ricordarlo – afferma che *"la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato"*. Innanzitutto, la nullità e la relativa sanatoria non riguardano, nel caso di specie, la notificazione: il vizio attiene non al procedimento con cui l'atto processuale è stato portato a conoscenza di controparte, bensì all'assenza di requisito dell'atto stesso, quindi non la consegna del plico (materiale o telematico) ma il suo contenuto.

L'omissione della sottoscrizione di un atto ne determina la nullità, in termini – secondo gli orientamenti giurisprudenziali citati – di nullità assoluta, insanabile, inesistenza. Ma anche ipotizzando che tale nullità sia sanabile in caso di raggiungimento dello scopo dell'atto, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., ciò vorrebbe dire che il motivo, lo scopo, per il quale la legge ha ritenuto essenziale la sottoscrizione dell'atto, sia stato altrimenti raggiunto, negli stessi termini. La firma garantisce la paternità, la provenienza e l'autenticità dell'atto, nonché la univoca riconducibilità del contenuto all'autore che lo ha sottoscritto; se anche si ritenesse il vizio in ipotesi sanabile (a differenza di quanto costantemente affermato dalla giurisprudenza con riferimento alla sottoscrizione autografa, e col tenore testuale dell'art. 18 del d.lgs. 546/92), in quale altro modo potrebbe dirsi raggiunto lo scopo di garantire la paternità, la provenienza, l'autenticità e la non ripudiabilità dell'atto? A mio avviso, in nessun'altro modo, anche in ragione del fatto che tali caratteristiche devono sussistere al momento della notificazione dell'originale alla controparte processuale, per una molteplicità di ragioni che si elencano:

1) il tenore letterale dell'art. 18 d.lgs. 546/92 impone la sottoscrizione, quale requisito dell'atto a pena di inammissibilità, sull'originale notificato;
2) la sottoscrizione digitale è un requisito sostanziale del documento informatico nel momento in cui viene ad esistere, affinché esso possa soddisfare il requisito della forma scritta, e garantisce non solo paternità e provenienza dell'atto, ma anche integrità e immodificabilità (ossia che l'atto pervenenuto nella casella di posta certificata del destinatario sia identico a quello inviato dal mittente);
3) i termini per la proposizione del ricorso introduttivo e delle impugnazioni nel contenzioso tributario sono decadenziali, con la conseguenza che i requisiti degli atti devono sussistere entro i termini di legge.

Non è, per queste ragioni, configurabile una sorta di successiva ratifica dell'atto non firmato, con la sua sottoscrizione posteriore, poiché essa è prevista affinché paternità, provenienza e autenticità dell'atto possano essere verificati dal soggetto che lo riceve, nel momento in cui lo riceve, altrimenti non dispiegandosi gli effetti – sostanziali e processuali – che la legge determina in virtù della notificazione dello stesso.

In questo modo, si ritiene possa escludersi la sanatoria del vizio di omessa sottoscrizione di un atto processuale telematico (ma senza che la questione differisca dagli atti cartacei) non solo in astratto, ma anche essendo concretamente impossibile raggiungere il medesimo scopo altrimenti.

La conclusione è, pertanto, quella di ritenere condivisibile il principio enunciato dalla sentenza n. 3609/2019 della CTR di Milano, per la quale un ricorso in primo grado o in appello è inammissibile se non sottoscritto nell'originale, ciò valendo anche per gli atti formati quali documenti informatici e notificati telematicamente. A tali conclusioni sono giunte anche altre pronunce, sia tributarie di merito (Comm. trib. prov. Rieti, n. 262/2018), che emesse in esito ad un giudizio civile di merito (Corte d'Appello Bologna, n. 234/2019) o di legittimità (Cass., n. 14338/2017).

Una fattispecie diversa, che potrebbe condurre ad esiti differenti, è ipotizzabile ove il ricorrente erroneamente notifichi non il documento informatico sottoscritto digitalmente, bensì una copia informatica di un documento analogico con firma autografa del difensore. In questo caso, la sottoscrizione è presente sull'originale, di cui viene notificata una copia, configurandosi quel "rovesciamento" dell'ordine procedimentale fissato dalla legge che la Corte di Cassazione ha comunque ritenuto un'invalidità non viziante. Resterebbe, però, aperto l'interrogativo sulle modalità di deposito dell'originale "cartaceo" con gli obbligatori strumenti informatici: potrebbe dirsi sufficiente una copia informatica sottoscritta anche digitalmente e con attestazione di conformità? La parte potrebbe chiedere al giudice l'autorizzazione al deposito materiale?

La questione è aperta ed è prevedibile che si presenti – in un futuro prossimo – all'esame di un'autorità giudiziaria, prevedibilità corroborata anche dalle recenti statistiche, riportate da articoli di stampa, per le quali sono quadruplicate le cause per responsabilità civile degli avvocati per errori materiali in relazione al processo civile telematico. Sarebbe opportuno, quindi, richiedere uno sforzo di attenzione, preparazione e aggiornamento ai difensori; allo stesso modo, sarebbe opportuno che anche i soggetti chiamati ad interpretare ed applicare le norme processuali alle nuove forme telematiche, non si allontanino ingiustificatamente dal principi generali sulle forme e i requisiti degli atti processuali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA, Effetti della mancata sottoscrizione della copia dell'atto di appello, in CT, n. 28/2001, 2126 ss.

CONSOLO G., Commento all'art. 16-bis, d.lgs. 546/92, in Consolo-Glendi (a cura di), Commentario breve alle leggi del processo tributario, Padova, 2017, 239 ss.

GUARNIERI, Commento all'art. 18 d.lgs. 546/92, in Consolo-Glendi (a cura di), Commentario breve alle leggi del processo tributario, Padova, 2012

MANDRIOLI-CARATTA, Diritto processuale civile, Torino, 2017

MANONI, Le inevitabili criticità del processo tributario telematico, in DPT 4/2019, 1876 ss.

MARELLO, Spunti di riflessione in materia di processo tributario telematico, in Riv. dir. trib., 2017, I, 535 ss.

PISTOLESI, Ulteriori considerazioni sul dibattuto tema della sottoscrizione del ricorso introduttivo del processo tributario, in GT-Riv. giur.trib., n. 9/2003, 881 ss.

REALE, L'atto processuale privo di firma digitale e notificato tramite PEC è inammissibile?, in Il quotidiano giuridico (www.quotidianogiuridico.it), 16 luglio 2018

TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2017

TURCHI, Introduzione del processo: il ricorso, in Tesauro (a cura di), Codice commentato del processo tributario, Milano, 2016, 378 ss.

Spazio per accordi Fisco - contribuente anche al di fuori di espresse previsioni legislative?

Interspace for taxpayer agreements even beyond law drafts?

FRANCESCO CROVATO

Abstract
La limitazione delle possibilità di accordo Fisco – contribuente fino al primo e al secondo grado di giudizio non esclude del tutto altre forme di intese di fatto, realizzate attraverso autotutele parziali mentre il contribuente rinuncia in cambio al ricorso. È un sentiero stretto per pervenire a un accordo informale anche dopo il secondo grado di giudizio, ma appare prospettabile, in base ai principi generali, fino a prima del giudizio di Cassazione o finanche dopo un giudizio di rinvio della Corte.
Parole chiave: accordi, dialettica procedimentale, autotutela, rinunce al contenzioso

Abstract
The limitation of possible agreements between the taxpayer and the Tax (tax administrations) till Tax Court of first instance does not exclude completely other kind of actual agreements, which are reached through partial self defence, while taxpayers renounces to appeal. It is a narrow path to reach an informal agreement also after Tax Court of second instance, but it looks feasible, based on general principles, till the Court of Cassation or even after remanding to Court.
Keywords: *agreement, procedural dialectics, self defence, renounce to appeal*

SOMMARIO: **1.** La composizione in via amministrativa come strumento naturale di definizione delle liti tributarie. **- 2**. Le intese di fatto nella dialettica procedimentale. **- 3.** Qualche esempio **- 4.** Il tema della non coercibilità dell'accordo informale. **- 5.** Autotutele parziali "condivise" dal contribuente **- 6.** Un sentiero stretto ma percorribile.

1. L'accordo è un elemento "naturale" e immanente nella matrice amministrativistica del diritto tributario, ove per prima cosa si dovrebbe cercare una composizione bonaria delle questioni controverse.

In realtà, negli accordi tributari c'è molto più della fisiologica tendenza, quando l'esito della controversia è incerto, ad accordarsi, evitando anni di contenzioso e relativi rischi. C'è che le Autorità fiscali sono l'istituzione di riferimento della tassazione; e quindi quella meglio deputata a una valutazione dei presupposti d'imposta in uno strutturale contraddittorio con i contribuenti. Lo strumento naturale per determinare la capacità contributiva ai fini tributari dovrebbe infatti essere proprio la dialettica amministrativa, in cui rientrano anche accertamento con adesione e conciliazione. In questa prospettiva, gli istituti appena menzionati fanno parte a pieno titolo del ruolo istituzionale delle Amministrazioni fiscali e non certo del contenzioso che dovrebbe essere destinato alle ipotesi, sperabilmente rare, in cui questa dialettica fallisce. Spesso invece rimane in ombra un aspetto decisivo, ovvero che la tutela si può ottenere non solo da un Giudice, ma anche dall'Amministrazione; e gli accordi – come del resto il riesame di atti già emanati – rientrano nei compiti tipici di questa seconda istituzione.

Sarebbe un errore "leggere" queste ipotesi in modo restrittivo. In questa prospettiva, ci si può anzi chiedere se il consenso possa essere ricercato con modalità diverse rispetto a quelle introdotte nel nostro ordinamento.

Si potrebbe obiettare che, così facendo, l'area dell'accordo finirebbe per espandersi al di fuori dei confini previsti; e se si concepisce il diritto soltanto come "sistema di regole", appiattendolo sulla legislazione, spazio per accordi "non tipizzati" sembrerebbe proprio mancare. In questa visione del diritto, l'accordo viene ristretto alla autonomia privata o, in diritto tributario, alle ipotesi normativamente previste, come fosse qualcosa che il legislatore concede e altrimenti va guardato con diffidenza, in particolare attraverso la lente - qualche volta deformante - dell'indisponibilità del credito tributario (sul punto si consenta di rinviare a CROVATO, Il consenso nella determinazione dei tributi, Roma, 2012, paragrafi 2.7, 2.8, 2.9). Più che rifiutare aprioristicamente queste possibilità in nome della disciplina legale del rapporto tributario, occorre invece chiedersi se l'Autorità fiscale eserciti o meno una funzione di interesse generale. E se questa funzione pubblica esiste – e che esista è evidente – non si vedono ragioni perché l'Autorità che ne è investita non possa disporne con oggettività e buona fede, valutando gli aspetti che le sono affidati anche con intese informali. Se nel diritto privato, dove l'istituzione di riferimento è il giudice, può essere fisiologico che le situazioni litigiose vengano risolte nel processo, nel diritto tributario, dove l'istituzione di riferimento è l'Amministrazione, si dovrebbero trovare ragionevoli composizioni, anche consensuali, già in sede amministrativa con rideterminazioni "partecipate" della base di commisurazione dei tributi.

2. Intese di fatto potrebbero esser raggiunte, prima di tutto, nella dialettica procedimentale che s'instaura nella fase del contraddittorio che può precedere l'avviso di accertamento (anche in diritto amministrativo la dialettica procedimentale è del resto fertile terreno per accordi). Il contribuente potrebbe essere convocato dall'Amministrazione che sta procedendo ad esercitare la funzione di controllo, per chiarire la propria posizione e dare la propria versione dei fatti. Se durante il contraddittorio le ragioni del contribuente venissero accolte, l'avviso di accertamento sarebbe probabilmente condiviso dallo stesso contribuente che si asterrebbe dal rivolgersi al giudice, approfittando degli istituti di riduzione delle sanzioni previsti in caso di acquiescenza. In questo contesto, potrebbe essere richiesta l'adesione di massima ad una data determinazione della base imponibile, con il contribuente che per parte sua rinuncerebbe ad impugnare l'atto se l'ufficio si esprimesse in termini conformi.

Nel corso dell'attività d'indagine, anche prima della notifica dell'accertamento, le potenzialità del contraddittorio anticipato rendono, in effetti, possibile una condivisione degli esiti (almeno per le rettifiche "a tavolino", oggi il contraddittorio è anzi direttamente veicolato entro il modulo dell'adesione), anche se occorre comprendere sino a che punto ci si trovi di fronte a nuove forme di "accordo" o se, invece, si tratti più semplicemente di due determinazioni unilaterali, ciascuna delle quali condizionata alla disponibilità dell'altra (questo vale, come vedremo più avanti, anche quando annullamento d'ufficio e rinuncia del privato si innestano su una causa pendente, beninteso oltre i limiti della conciliazione).

Orbene, si tratterebbe probabilmente di una forma di acquiescenza, più che di un vero e proprio accordo, ma con una forte e sostanziale prossimità. La componente consensuale sarebbe tanto più forte quanto più la valutazione dell'ufficio fosse svolta in modo diligente, condiviso, privo di equivoci e di vizi logico - giuridici.

A ben guardare, è un riflesso della tendenza generale dell'Autorità a mostrare i propri poteri coercitivi in modo da ottenere una collaborazione del relativo destinatario, che spesso può far valere circostanze ulteriori. L'esercizio potenziale dell'autorità spinge ad aderire spontaneamente alle richieste degli uffici tributari, che hanno però margini per tener conto degli elementi forniti dall'amministrato, in uno schema "cooperativo", evitando di creare irrigidimenti o di far nascere una controversia. Questa cooperazione ben si inquadra in quel mutamento di rapporti tra Amministrazione e contribuente che fa da sfondo a nuovi istituti e ad un ripensamento degli stessi moduli di attuazione del tributo (questo rinnovato contesto è stato analizzato dalla dottrina: si consideri in particolare, tra gli ultimi lavori monografici, RAGUCCI, Gli Istituti della collaborazione fiscale, Torino, 2018).

3. Proviamo ora a formulare qualche esempio concreto per chiarire meglio il punto. Supponiamo che in un verbale di contraddittorio l'ufficio attesti che il contribuente ammette un ricarico del 40 per cento, e che questo appare congruo; e aggiunga, per parte sua, che condivide le modalità di determinazione delle giacenze. Questa "intesa" non sarebbe vincolante per alcuna delle parti, e costituirebbe nulla più di una cooperazione. Tuttavia, da un lato, il contribuente difficilmente potrebbe ritrattare le proprie affermazioni; dall'altro, l'ufficio dovrebbe dare atto in modo trasparente delle ragioni che lo inducono a discostarsi dalla soluzione precedentemente concordata, tenendo anche conto della tutela dell'affidamento ingenerato nel contribuente. Gli accordi non tipizzati troverebbero, quindi, un limite nel principio di legalità dell'azione amministrativa, in termini di trasparenza, imparzialità e correttezza dell'agire. Ma al tempo stesso anche un temperamento allo svuotamento del valore del consenso, perché il potere di discostarsi dall'intesa informale – e quindi di disattenderla – dovrebbe essere utilizzato dando atto del proprio comportamento, anche sul piano della tutela dell'affidamento.

4. Certo, in assenza di una sanzione legale, la convergenza tra ufficio e contribuente, materialmente possibile, rimarrebbe regolata nell'ambito dell'informalità e non sarebbe perciò coercibile da nessuna delle parti. L'Amministrazione potrebbe, cioè, non rispettare l'intesa raggiunta, adottando nel provvedimento una soluzione in tutto o in parte divergente da quella informalmente concordata con il contribuente. L'accordo, infatti, vincola il Fisco se vi sono disposizioni normative in tal senso; se queste mancano, si apre la possibilità per sconfessarne a posteriori la portata, salvo le considerazioni svolte fra breve circa la correttezza che deve caratterizzare l'agire degli uffici finanziari. Dal canto suo, il contribuente potrebbe presentare ricorso anche contro una rettifica precedentemente "concordata", anche se – come vedremo subito - la sua posizione processuale potrebbe risultare in qualche caso indebolita.

Si può osservare però come questo sia sicuramente vero finché si tratta del regime giuridico (fiscale) applicabile a una determinata situazione non controversa. Ma quando in gioco vi sia l'accertamento di fatti, e questo sia complesso dando luogo ad un giudizio opinabile, un punto di intesa attraverso il contraddittorio, sarebbe di fatto possibile. La posizione processuale del contribuente sarebbe infatti fortemente indebolita se, nel contesto dell'accordo informale, avesse reso a verbale dichiarazioni utilizzabili contro di lui; analogamente un riconoscimento dell'ufficio della congruità dei ricavi dichiarati rispetto alle caratteristiche dell'attività sarebbe un elemento per un esito vittorioso della lite a favore del contribuente. S'intravede, in questo senso, come l'accordo si presti bene alle questioni di fatto, mentre sia più "refrattario" alle questioni di diritto.

5. Ma andiamo oltre con il ragionamento. Si pensi all'eventualità di una dichiarazione al giudice, anche dopo il primo e il secondo grado di giudizio, di rinuncia ad una pretesa da parte dell'ufficio e di una corrispondente accettazione da parte del contribuente di un rilievo. È noto che l'autotutela è ammissibile anche dopo questo momento; solo che, quando indotta dall'accettazione di un recupero da parte del contribuente, ci troveremmo di fronte più propriamente a un accordo (non sarebbe infatti più solo una semplice azione in autotutela), non previsto dall'ordinamento che attualmente li contempla fino al processo di appello e fino a poco tempo fa solo fino all'udienza in commissione provinciale.

Anche ai fini dell'autotutela parziale è evidentemente preclusa la valutazione di parametri di convenienza extrafiscale, attinenti ad esempio a caratteristiche produttive, familiari, o finanziarie del contribuente. Si utilizzano invece parametri analoghi a quelli utilizzabili ai fini dell'accertamento con adesione (su cui MARELLO, Accertamento con adesione, Torino, 2000; CROVATO, Il consenso nella determinazione dei tributi, Roma, 2012), dove l'Amministrazione deve concedere riduzioni d'imposta motivate da ragioni di ordine tecnico e dall'obiettivo di una migliore ricostruzione degli imponibili; detto altrimenti, deve valutare accuratamente le ragioni del contribuente e accoglierle soltanto se le ritenga fondate, eventualmente in contraddittorio con lo stesso, per pervenire a una corretta ed equa determinazione dei tributi dovuti.

L'autotutela parziale diviene così elemento di una dinamica che conduce ad una rideterminazione "partecipata" della base di commisurazione dei tributi, frutto di rinunce reciproche fondate su logiche di

tipo tecnico e non transattivo. Naturalmente non è possibile procedere in questo caso ad abbuoni sulle sanzioni (il beneficio sul piano sanzionatorio sarebbe affidato solo al fisiologico ricalcolo dovuto al riesame), che potrebbero però essere di fatto concessi nel caso l'ufficio riconoscesse la cosiddetta obiettiva incertezza, almeno sul regime giuridico di vicende dichiarate e dubbie.

6. Orbene, in assenza di una previsione legislativa che riconosca accordi oltre il secondo grado, in che misura sarebbe ammissibile un procedimento con effetti analoghi, basato sulla rinunzia a determinati aspetti controversi del credito tributario e sulla ammissione parallela da parte del contribuente di altri aspetti? E che valore potrebbe eventualmente assumere l'intesa di fatto raggiunta?

Alla luce della naturale tendenza a trovare una ragionevole composizione dei profili in gioco quando si deve gestire l'incertezza, c'è da chiedersi se la limitazione temporale degli accordi al grado di appello blocchi davvero altre forme di accordi in senso sostanziale, come se esse fossero implicitamente disapprovate.

Precludere, dopo il passaggio dalla sede amministrativa a quella giurisdizionale, di tornare indietro ed accordarsi ha lo scopo di evitare quegli atteggiamenti dilatori, diffusi ad esempio nel diritto civile, in cui non è raro attendere il giudizio per avere una base di definizione, ciascuno sperando in un esito favorevole allo scopo di poter trattare da posizioni più forti. Questa limitazione, al pari del divieto di accertamento con adesione su singoli rilievi anziché sulla pretesa nella sua interezza, sembra avere però una portata assolutamente contingente e non è certo dettata da logiche stringenti e immodificabili. È infatti del tutto comprensibile che le parti, quando non trovano un punto di accordo, attendano la sentenza del giudice, per poi avere nuove basi per accordarsi. L'incertezza può del resto incrementarsi in questa fase e derivare anche da aspetti tipicamente processuali, estranei alla questione della legittimità sostanziale dell'atto impugnato, fornendo nuovi stimoli per un accordo.

Il tema necessita forse di ulteriori approfondimenti, anche per comprendere quanto sia davvero ragionevole e "strutturale" il limite degli accordi tipizzati al secondo grado, ma la prospettiva di studio è che l'autotutela "condivisa" possa essere giustificata dall'interesse generale all'efficienza dell'azione amministrativa, con il limite naturalmente della trasparenza, della correttezza e dell'imparzialità che devono caratterizzare tale azione. L'accordo non tipizzato non può essere infatti ispirato, dal lato dell'Amministrazione, solo dall'interesse processuale, come può esserlo per il privato, ma deve rispondere alla legalità dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 della Carta costituzionale e alla funzione di interesse generale che essa è chiamata a svolgere.

Orbene, consentire questa possibilità rientrerebbe perfettamente nella logica delle cose in una materia come il diritto tributario, in cui l'istituzione amministrativa svolge – come ricordato - una funzione d'interesse generale; già davanti ad essa dovrebbe perciò trovarsi una ragionevole composizione dei profili in gioco, limitando il ricorso al giudice. La finalità del divieto di accordo oltre il primo (e ora secondo) grado di giudizio non è insomma così "alta", così strutturale e non si snaturerebbe certo l'istituto rimuovendo il divieto (tanto è vero che esso è stato recentemente rimosso con riferimento al primo grado di giudizio): la gestione degli aspetti controversi e la composizione delle liti fanno proprio parte della matrice amministrativistica della tassazione e dei compiti tipici di un'Amministrazione nelle organizzazioni sociali.

D'altra parte, già ora dovrebbe essere possibile arrivare allo stesso risultato, gestendo la lite con una sorta di accordo fino a prima del giudizio di Cassazione, o finanche dopo un giudizio di rinvio della Corte, utilizzando le rinunzie al contenzioso. La limitazione delle possibilità di accordo Fisco – contribuente fino al primo e al secondo grado di giudizio non esclude insomma del tutto altre forme di intese, di fatto realizzate attraverso autotutele parziali, mentre il contribuente rinuncia in cambio al ricorso.

Il problema forse più delicato è comprendere come queste definizioni *extra ordinem* possano essere rese vincolanti, non tanto dopo la loro espressione esteriore (perché ovviamente un atto di autotutela comporta abbandono della pretesa, così come una rinuncia da parte del soggetto passivo comporta acquiescenza) ma prima, cioè nella dinamica della "trattativa". Qui si può cogliere nuovamente l'importanza del principio di correttezza dell'agire amministrativo (la buona fede statutaria) nell'assegnare valenza impegnativa ai "comportamenti pratici" dei funzionari (può sul punto venire in aiuto l'elaborazione

dottrinale che assegna rilevanza a questi comportamenti - incluso il ruolo delle verbalizzazioni nel contraddittorio anticipato - giungendo anche a prospettare rimedi processuali come l'*exceptio* doli nel caso di condotte contraddittorie rispetto ad impegni assunti, irrispettose dell'affidamento o caratterizzate dal *venire contra factum proprium*: TRIVELLIN, Il principio di buona fede nel rapporto tributario, Milano, 2009). L'Amministrazione è, infatti, un'istituzione pubblica e in questa veste, e con questo ruolo, non ha solo dovere di agire dopo aver acquisito elementi per una corretta determinazione delle imposte e dopo averli ponderati accuratamente, ma ha anche doveri di buona fede e di tutela dell'affidamento; si tratta di obblighi discendenti già dalla stessa funzione amministrativa esercitata, e comunque oggi ribaditi da norme-quadro, come la legge generale sul procedimento amministrativo e lo «statuto del contribuente».

È dunque un sentiero stretto per pervenire a un accordo informale dopo il processo di appello, ma appare prospettabile in base ai principi generali. In mancanza di disposizioni (generali) che prevedano accordi in materia tributaria, vengono in aiuto sul punto i principi generali desumibili dai canoni costituzionali, *in primis* quello della legalità dell'azione amministrativa (sul punto si consenta di rinviare, anche per riferimenti bibliografici, a CROVATO, Il consenso nella determinazione dei tributi, Roma, 2012, cap. II), ma anche i richiamati principi della tutela dell'affidamento e della buona fede.

Il giudice dovrebbe quindi prendere atto dell'intesa raggiunta, annullare il rilievo e fare – se del caso – rapporto alla Corte dei Conti e al Procuratore della Repubblica, perché verifichino eventuali anomalie e responsabilità. L'istituzione giurisdizionale, in assenza di anomalie, non potrebbe che prenderne atto, perché per definizione l'Amministrazione pubblica non può essere "parte debole"; sarebbe perciò fuori luogo applicare in queste situazioni lo strumentario concettuale previsto per le "parti deboli" nel diritto dei privati, dove l'art. 1966 c.c. sancisce il divieto di accordi transattivi in materia di diritti indisponibili.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

In linea generale, sul tema degli accordi Fisco contribuenti tra molti MICCINESI, Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, in MICCINESI (a cura di) Commento agli interventi di riforma tributaria, Padova, 1999; MARELLO, Accertamento con adesione, Torino, 2000; MOSCATELLI, Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria, Milano, 2007; LA ROSA, Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, Milano, 2008, CROVATO, Il consenso nella determinazione dei tributi, Roma, 2012. Sull'importanza del contradditorio, SALVINI, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990 e La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento, in Corr. Trib., 2009, 3570 ss.; RAGUCCI, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, 2009; MARCHESELLI, Il "giusto procedimento tributario". Principi e discipline, Padova, 2012; TUNDO, Procedimento tributario e difesa del contribuente, Padova, 2013; MOSCHETTI, Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino, in Dir. prat. trib., 1983, I, 1911-1940; GALLO, Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria, in Glendi - Uckmar (a cura di), La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Padova, 2011, 201-215. Sul tema dell'autotutela STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente, Padova, 1996 e FICARI, Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo, Milano, 1999. Sulla possibilità di intese di fatto tra Amministrazione e contribuente nella dialettica procedimentale, e di forme di accordo al di fuori di quelle espressamente previste, e sulla loro compatibilità con i canoni costituzionali, in primis l''articolo 97 della costituzione italiana, si consenta di rinviare a CROVATO, Il consenso nella determinazione dei tributi, Roma, 2012, cap. II e IV. Sul mutamento di rapporti tra Amministrazione e contribuente si veda in particolare, tra gli ultimi lavori monografici, RAGUCCI, Gli Istituti della collaborazione fiscale, Torino, 2018. Sulla tendenziale estensione a tutti i settori del diritto pubblico, e non soltanto a quello amministrativo, di principi come il legittimo affidamento e il contraddittorio, si veda in particolare l'art. 1, comma 1, della legge generale sull'azione amministrativa, dopo la novella del 2005, con le ricadute nel diritto tributario su cui in particolare DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Milano, 2010, 220, nonché dello stesso autore I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa, in Rass. trib., 2011, 6, 1396. Per la rilevanza del principio di buona fede TRIVELLIN, Il principio di buona fede nel rapporto tributario, Milano, 2009.

Sulla condanna alle spese processuali in caso di soccombenza dell'Agenzia: la Suprema Corte "corregge" ancora una volta i giudici di merito

On the sentence to pay litigation costs in the event of the tax agency losing the case: the Supreme Court "corrects" the tax courts once again

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 24 febbraio 2020, n. 4764)

EMANUELE GENTILE

Abstract
Nella pronuncia in commento la Corte di Cassazione – in un caso in cui il contribuente aveva vinto in entrambi i gradi del giudizio di merito – è stata chiamata a pronunciarsi solo sulle spese di lite, censurando le motivazioni con cui esse erano state compensate. Tale ineccepibile sentenza costituisce l'occasione per ripercorrere i tratti salienti e le statuizioni della giurisprudenza in materia di compensazione delle spese di lite, con riferimento anche all'ipotesi di cessata materia del contendere.
Parole chiave: spese di lite, compensazione delle spese, soccombenza totale, cessata materia del contendere

Abstract
The Supreme Court of Cassation, following the appeal of the winning taxpayer at early stages of the proceedings, is called to pronounce only on the costs of the dispute, censuring the reasons put forward by the previous judges. The purpose of this contribution is to go over - also commenting on the ruling - the salient features and statutes of the jurisprudence on compensation for litigation costs also with attention to the cessation of the matter in dispute.
Keywords*: litigation costs, compensation of expenses, total loss, cessation of the matter in dispute*

SOMMARIO: **1.** I motivi di interesse del tema oggetto della sentenza in commento. - **2.** La reiterazione, da parte del giudice di merito, di un atteggiamento svalutativo non più giustificabile dopo le ultime modifiche all'art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 546/92. - **3.** Eziologia di un atteggiamento obsoleto: le presunte basi decisionali dei giudici di merito. - **4.** La motivazione della compensazione delle spese da parte della CTR e le censure mosse dalla Suprema Corte. - **5.** La compensazione per "gravi ed eccezionali ragioni": la natura "elastica" della clausola e le *species* più rilevanti. - **6.** La compensazione delle spese per "cessata materia del contendere": quando il giudice può non compensare? - **7.** Conclusioni.

1. Si potrebbe affermare – mutuando l'efficace espressione di FARRI, La Cassazione "educa" le Commissioni Tributarie sulla condanna alle spese di lite, in questa rivista, 2016 – che, con la sentenza

in commento, la Suprema Corte di Cassazione nuovamente "«*educa*» *le Commissioni Tributarie sulla condanna alle spese di lite*".

Il tema della mancata condanna alle spese dell'Agenzia in caso di soccombenza nei giudizi di merito – com'è stato nella fattispecie vagliata dalla Suprema Corte – è particolarmente rilevante, anche sotto il profilo costituzionale, poiché il contribuente potrebbe essere disincentivato a proporre ricorso, se si considera che, non di rado, le spese di lite sostenute possono arrivare a eguagliare (se non superare) la pretesa impositiva, ponendo il contribuente al cospetto di un'incertezza ulteriore, rispetto agli esiti della sentenza, che non pare eccessivo definire lesiva del diritto alla difesa (v., per ulteriori considerazioni in merito, LUPANO, Spese nel processo tributario – compensazione delle spese nel processo tributario, in Giur. it. 2018, n. 3, 625 ss.).

Non a caso, già da tempo la Corte Costituzionale ha evidenziato che il diritto di agire in giudizio deve essere accompagnato dalla garanzia per l'attore del rimborso delle spese di lite in caso di vittoria (Corte Cost. n. 303/1986), principio, questo, che è costantemente riconosciuto anche dalla Corte di Cassazione (ex multis Cass. n. 373/2015) e affermato in sentenza con l'inciso "*le spese seguono la soccombenza*" (sulla relativa rilevanza costituzionale, LUISO, Diritto processuale civile, I, Principi generali, Milano, 2019, 431 ss.) ma non anche, molto spesso, dai giudici di merito.

2. Nel caso oggetto della sentenza in esame, il contribuente, a seguito della soccombenza totale in primo e secondo grado dell'Agenzia, proponeva ricorso per cassazione con unico motivo contro la decisione della CTR della Lombardia di procedere alla compensazione delle spese, ritenendola illegittima.

E in effetti, la fattispecie vagliata dalla Suprema Corte sembra l'ennesimo caso in cui è stato reiterato l'atteggiamento dei giudici di merito, figlio delle formulazioni precedenti dell'articolo 15 del d.Lgs. 546/1992, svalutativo della condanna alle spese collegata alla soccombenza, nonostante l'espresso richiamo al codice di procedura civile. Invero, la disciplina in esame è stata tacciata di mutamenti continui, dettati dalla sua, ad oggi non più riscontrata, dipendenza dall'articolo 92 c.p.c. dovuta da un espresso richiamo. Solo a seguito delle modifiche al comma 2 del citato art. 15, apportate dall'art. 9 del d. Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 (per un primo esame della nuova disciplina, GLENDI-CONSOLO-CONTRINO, Abuso del diritto e novità sul processo tributario: commento al d.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 e al d.Lgs. 24 settembre 2015, Torino, 2016, 152 ss., e GLENDI, Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di decreto delegato sul contezioso, in Corr. trib., 2015, n. 32-33, 2467 ss.; ID., Fermenti legislativi processualtributaristici: legge delega e direttive sul rito, in Corr. trib., 2015, n. 7, 498 ss.; ID., Fermenti legislativi processualtributaristici: ultime innovazioni dal c.p.c., in Corr. trib., 2014, n. 39, 3033 ss.), un atteggiamento di tal fatta non dovrebbe più esistere, essendo stato sostituito il predetto richiamo all'articolo 92 c.p.c. con una previsione espressa che ne riflette nella sostanza i contenuti: le spese processuali possono essere compensate, oltre che in caso di soccombenza reciproca, nei casi in cui si ravvedano "*gravi ed eccezionali ragioni*" e a condizione che esse siano "*espressamente motivate*" (per un approfondimento critico sull'evoluzione del quadro normativo: LOI, Annullamento in autotutela di un atto impositivo illegittimo e principio "victus victori", in GT – Riv. giur. Trib., 2016, n. 7, 630 ss.; INGROSSO, Le spese della lite tributaria, in Dir. proc. Trib., 2016, n. 1, 29 ss.).

In ragione di quanto si discute, è necessario – se non essenziale – indagare preventivamente le modifiche apportate nel tempo alla disciplina processualcivilistica della compensazione delle spese di lite, ossia l'art. 92 c.p.c, che è stato guardato da sempre con grande attenzione in ambito tributario – almeno, appunto, fino all'entrata in vigore del testo ora vigente –, essendovi un rinvio dinamico che comportava l'applicabilità automatica delle modifiche apportate alla disciplina del processo civile (v.: RUSSO F., Le spese processuali nel processo tributario, in Il Fisco, 2009, n. 12, 1898 ss.; GLENDI, Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile, in Dir. prat. trib., 2000, n. 6, 11700 ss.), e ciò fino agli interventi che hanno portato alla versione odierna dell'articolo 15, d.Lgs. 546/1992.

3. Nella forma embrionale della compensazione delle spese nel contenzioso tributario, di cui si è già accennata la "volatilità", la decisione poteva trovare basi nella "*soccombenza reciproca*" ovvero nella

presenza di "*giusti motivi*", formula, questa, che (con stupore della dottrina: cfr. BUSCEMA, Processo tributario: compensazione delle spese di giudizio e motivazione, in Il Fisco, 2001, n. 34, 11377 ss.) metteva il giudice di merito in una posizione lesiva dei diritti delle parti, essendo "*rimesso al potere del giudice l'accertamento della sussistenza dei giusti motivi, e quindi, l'apprezzamento dell'opportunità di compensare, in tutto o in parte, le spese stesse. Tale potere è discrezionale e può essere esercitato senza la necessità di alcuna specifica motivazione"* (cfr. Cass. 14576/1999; ma, in senso contrario, Cass. 4455/1999.

Tale formula o, per meglio dire, la sua forte discrezionalità, rese necessario il primo – e, per quanto qui interessa, più importante – intervento del legislatore, volto a introdurre l'obbligo in capo al giudice di indicare esplicitamente nella motivazione tali "giusti motivi" (modifica apportata dall'Art. 1, c. 1, lett. a, L. 28 dicembre 2005 n. 263: per approfondimenti. M. Ingrosso, *op. cit.*, 35 ss.; PORCARO, La "riforma" delle spese di lite nel processo tributario, in Rass. trib., 2011, n. 2, 385 ss.).

Dopo tale intervento – e pur in presenza di ulteriori modifiche della formulazione letterale e della portata della disposizione stessa, che hanno mutato tali "*giusti motivi*" in "*gravi ed eccezionali ragioni*" – il giudice non è mai stato liberato dell'obbligo di motivazione, elevando quest'obbligo a *turning point* delle osservazioni che seguono: in base a quanto emerge nella sentenza in commento, e nelle molteplici precedenti, il giudice di merito non ha mai davvero lasciato la convinzione della propria discrezionalità sulla statuizione della compensazione e, seppur solo in parte, non ha mai recepito i limiti che nel tempo il legislatore e la Cassazione hanno progressivamente delineato.

Salvo ritenere – com'è stato ritenuto (cfr. SOLLINI, Le spese nel processo tributario, in Il Fisco, 2009, n. 42, 6988 ss.) – che l'atteggiamento dei giudici di merito trovi radice in una sorta di "*ecumenismo compensatorio*", ossia una propensione alla compensazione al netto della soccombenza, a favore dell'amministrazione o del contribuente (se non addirittura, ma lo esclude categoricamente, in una sorta di "timore reverenziale" delle Commissioni tributarie verso l'Amministrazione finanziaria).

4. La disciplina oggi vigente in materia di compensazione delle spese è stata – come anticipato – reiteratamente portata all'attenzione della Suprema Corte, e la sentenza in oggetto non manca di chiarirlo, affermando e ribadendo ineccepibilmente, a tali fini, la necessaria presenza di particolari circostanze che possano giustificarla (Cass., n. 26987/2011), da indicare in modo specifico (Cass. n. 15413/2011; Cass. n. 21521/2010), sottolineando, altresì, che la modesta entità della controversia non è idonea a giustificare la compensazione (Cass. n. 25594/2018).

Nella sentenza di appello oggetto di ricorso per cassazione, la CTR aveva motivato sulle spese di lite come segue: "*Si rinvengono nondimeno i presupposti per derogare alla regola di riparto poc'anzi richiamata. Depongono in tal senso la complessità della verifica, per la tipologia dei prodotti da considerare, e l'esito di primo grado, che ha deciso su un profilo indicato nel ricorso introduttivo e che in questa sede si è ritenuto invece di disattendere in conformità alle conclusioni dell'Ufficio, sicché a una lettura d'insieme la compensazione delle spese appare esito del tutto coerente alla vicenda processuale*".

La Suprema Corte ha censurato tale motivazione su entrambi i fronti. In particolare, quanto alla "*complessità della verifica*", è stato evidenziato il carattere meramente apparente dell'argomentazione, poiché, oltre a essere del tutto inidonea a permettere l'individuazione degli elementi di complessità, né la complessità, né la pluralità delle questioni trattate può configurare aprioristicamente la presenza di ragioni "gravi ed eccezionali", ma, anzi, confermare la necessità di liquidare le spese in favore della parte vittoriosa (cfr., in tale senso, anche Cass. n. 22598/2018). Per altro verso, in relazione al fatto che nelle conclusioni presentate dall'Ufficio si individuerebbe la *ratio decidendi* in relazione alle spese di lite, è stato argomentato che quanto dedotto non ha in realtà avuto alcuna ripercussione sull'esito della decisione, vista la già soccombenza totale dell'Agenzia dell'Entrate.

5. La pronuncia in esame offre l'occasione per soffermarsi sulle fattispecie che integrano le citate "*gravi ed eccezionali ragioni*" previste dall'art, 15 d.Lgs. 546/1992, le quali – come sottolineato dalla

Corte Costituzionale in relazione all'art. 92 c.p.c. (Corte Cost. 77/2018) – sono da più di un secolo, in varia forma, oggetto di un processo di mutamento continuo, sia letterale sia interpretativo, e di cui la *"assoluta novità della questione trattata*" e il "*mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti*" hanno carattere paradigmatico e svolgono una funzione parametrica ed esplicativa.

Se è pressoché impossibile effettuare un elenco esaustivo delle "*gravi ed eccezionali ragioni*", trattandosi di clausola di stampo generale, una ricca casisistica è comunque offerta dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, per la Cassazione costituisce "*grave ed eccezionale ragione*" il verificarsi di circostanze che abbiano indotto il soccombente a fare affidamento sulla fondatezza delle proprie ragioni (Cass. 22 febbraio 2012, n. 2572; Cass. 10 febbraio 2014 n. 2883); l'eventuale sopravvenienza di modifiche normative o pronunce della Consulta o della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Cass. 29 novembre 2016, n. 24234); nonché – ipotesi, questa, piuttosto frequente – l'eventuale presenza di una giurisprudenza ondivaga sul tema che giustifichi, appunto, la posizione del soccombente (*ex multis* Cass. 10917/2016 per un approfondimento: A. Russo, *Spese compensabili solo dopo la specifica descrizione di un contrasto giurisprudenziale in materia – il commento*, in *Il Fisco*, 2016, n. 26, 2573 ss.).

Le SS.UU. della Suprema Corte hanno avuto modo di chiarire che l'art. 92, comma 2. c.p.c. "*nella parte in cui permette la compensazione delle spese di lite allorché concorrano «gravi ed eccezionali ragioni», costituisce una norma elastica, quale clausola generale che il legislatore ha previsto per adeguarla ad un dato contesto storico-sociale o a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili a priori, ma da specificare in via interpretativa da parte del giudice del merito, con un giudizio censurabile in sede di legittimità, in quanto fondato su norme giuridiche*" (così, Cass., Sez. Un., n. 2572/2012); statuizione di principio, questa, che non può che valere anche per l'art. 15, comma 2, d. lgs. 546/92, che riproduce la citata disposizione processualcivilistica.

Se non è possibile una puntuale determinabilità *ex ante* dei motivi alla base della compensazione, rimane fermo l'obbligo dei giudici – nel caso in cui decidano in tale senso – di motivarne espressamente le ragioni, obbligo che – come nel caso in esame – viene sovente disatteso o in maniera frontale o in maniera indiretta, attraverso formule di mero stile, determinando una potenziale lesione dell'art. 111 Cost.

6. Ulteriore profilo di interesse, in materia di condanna alle spese di lite, è la c.d. "*cessata materia del contendere*": tema, questo, particolarmente rilevante nel caso di esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione Finanziaria.

Quello dell'autotutela è un istituto di peculiare natura che permette all'amministrazione di riesaminare il proprio operato allo scopo di perseguire l'interesse pubblico tutelato, il quale in questa sede acquisisce interesse per l'effetto che l'esercizio di tale potere determina sul contenzioso pendente, comportando l'eliminazione dell'oggetto del contendere e precludendo ogni altra tutela giurisdizionale. L'impossibilità di proseguire il processo determina – come è facile intuire – la mancanza di un soccombente, ragion per cui la disciplina dell'articolo 46 d.Lgs. 546/1992 diviene essenziale per comprendere le sorti delle spese, data, appunto, la cessata materia del contendere.

Invero, così come l'art. 15 del d.Lgs. 546/92, anche l'art. 46 del d.Lgs. 546/1992 nella sua forma embrionale presentava vizi di costituzionalità, prevedendo – al terzo comma – che: "*le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge*": ciò contrastava platealmente, da un lato, con il principio di eguaglianza, favorendo ingiustamente l'amministrazione finanziaria nei confronti della controparte; e, dall'altro, con il diritto di difesa, operando in funzione obiettivamente dissuasiva rispetto all'esercizio, da parte del contribuente, del diritto alla tutela giurisdizionale.

Per ciò venne adita la Corte Costituzionale, che, almeno inizialmente, ritenne non fondata la questione di legittimità costituzionale della norma (con riferimento agli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione), escludendo inoltre l'applicabilità della c.d. "*soccombenza virtuale*", poiché "*le peculiari caratteristiche di snellezza del processo tributario [...] avrebbero mal tollerato la indubbia complicazione costituita dall'accertamento di merito necessario onde stabilire la soccombenza virtuale*" (Corte Cost. 53/98,

commentata da FERRAÙ, *Dubbi sulla legittimità delle spese del giudizio estinto per autotutela degli Uffici*, in *Corr. trib.*, 2003, n. 29, 2378 ss.).

La posizione della Corte Costituzionale sull'articolo 46 del d.Lgs. 546/92 mutò solo successivamente, ma non totalmente, riconoscendo che la compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere dava vita, invero, a un ingiustificato privilegio per la parte che poneva in essere un comportamento di regola determinato al riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente un "*ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, […] di un professionista abilitato alla difesa in giudizio*", riconoscendosi così l'applicabilità del principio della "*soccombenza virtuale*" in precedenza obliterato (Corte Cost. 274/2005).

Nella sua nuova formulazione – realizzata dall'art. 9 lett. q), del d. Lgs. n. 156/2015, con cui è stata allineata, come chiarito dalla relazione illustrativa, il dato letterale con quanto sentenziato dalla Corte Costituzionale – la citata disposizione prevede, adesso, che "*nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate*". In verità non sembra che il legislatore sia riuscito nell'intento di introdurre una previsione chiara, ancorché abbia codificato il principio processualcivilistico della "*soccombenza virtuale*": la nuova formulazione consente, infatti, oggi un'indagine sommaria da parte del giudice finalizzata ad appurare la parte che sarebbe stata soccombente nel caso di prosecuzione del giudizio.

In merito la Corte di Cassazione ha avuto un ruolo determinante nel chiarire i contorni della nuova previsione, là dove ha censurato la compensazione delle spese di lite nei casi in cui l'annullamento dell'ufficio fosse scaturito dalla manifesta illegittimità dell'atto impositivo fin dal momento della sua emanazione (Cass. 7273/2016), riconoscendo quindi la possibilità di compensare le spese nell'eventualità in cui l'atto, per cause non riconducibili all'amministrazione stessa, sia divenuto successivamente alla sua emanazione illegittimo (v., sul tema, GATTO, *La decisione sulle spese di lite nel caso di annullamento in autotutela dell'atto impugnato*, in *Corr. trib*., 2016, n. 15, 1183 ss.).

L'eventuale vizio *ab origine* dell'atto impositivo rende dunque inapplicabile la compensazione, con valutazione di legittimità, a tale fine, che compete ovviamente al giudice di merito (Cass. 15767/2017), il quale, anche in questo caso, ha un ruolo centrale al fine di fornire tutela al contribuente in punto di spese processuali.

7. Ancorché la Corte di Cassazione non abbia reiteratamente mancato di censurare l'atteggiamento riottoso delle Commissioni Tributarie (v., da ultimo, Cass. n. 7489/2020), la problematica dell'impropria disposizione della compensazione delle spese continua a perpetuarsi nella giurisprudenza di merito. Si tratta di un atteggiamento che è presente anche in altri settori dell'ordinamento giuridico, come quello del lavoro, ancorché, a differenza di quello tributario, il giudice del lavoro tenda a tutelare il lavoratore.

Tuttavia, a differenza di quanto accade in altri settori del diritto, in materia tributaria non vi è un orientamento ondivago della Corte di Cassazione, ma, nonostante ciò, è viva la tendenza delle Commissioni tributarie a contrapporsi all'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, costringendo a ricorrere al giudice di ultima istanza per far valere le proprie ragioni anche su questo fronte. Ma, poiché è sovente antieconomico e con tempi di decisione lunghi, il contribuente è indotto a rinunciare al ricorso in punto di spese, con lesione dei principi costituzionali posti a sua tutela.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUSCEMA, Processo tributario: compensazione delle spese di giudizio e motivazione, in Il Fisco, 2001, n. 34, 11377 ss.

FARRI, La Cassazione "educa" le Commissioni Tributarie sulla condanna alle spese di lite, in questa rivista 2016

FERRAÙ, Dubbi sulla legittimità delle spese del giudizio estinto per autotutela degli Uffici, in Corr. trib., 2003, n. 29, 2378 ss.

GATTO, La decisione sulle spese di lite nel caso di annullamento in autotutela dell'atto impugnato – il commento, in Corr. trib., 2016, n. 15, 1183 ss.
GLENDI-CONSOLO-CONTRINO, Abuso del diritto e novità sul processo tributario: commento al d.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 e al d.Lgs. 24 settembre 2015, Torino, 2016, 152 ss.
GLENDI, Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile, in Dir. prat. trib., 2000, n. 6, 11700 ss.
GLENDI, La consulta boccia la norma sulle spese compensate per cessata materia del contendere, in Corr. trib., 2005, n. 34, 2695 ss.
GLENDI, Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime da c.p.c. e legge delega, in Corr. trib., 2015, n. 1, 16 ss.
GLENDI, Fermenti legislativi processualtributaristici: ultime innovazioni dal c.p.c., in Corr. trib., 2014, n. 39, 3033 ss.
GLENDI, Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di decreto delegato sul contezioso, in Corr. trib., 2015, n. 32-33, 2467 ss.
GLENDI, Fermenti legislativi processualtributaristici: legge delega e direttive sul rito, in Corr. trib., 2015, n. 7, 498 ss.
INGROSSO, Le spese della lite tributaria, in Dir. proc. Trib., 2016, n. 1, 29 e ss.
LOI, Annullamento in autotutela di un atto impositivo illegittimo e principio "victus victori", in GT – Riv. giur. Trib., 2016, n. 7, 630 ss.
LUISO, Diritto processuale civile, I, Principi generali, 10ª ed., Milano, 2019, 431 ss.
LUPANO, Spese nel processo tributario – compensazione delle spese nel processo tributario, in Giur. it. 2018, n. 3, 625 ss.
PORCARO, La "riforma" delle spese di lite nel processo tributario, in Rass. trib., 2011, n. 2, 385 ss.
RUSSO F., Le spese processuali nel processo tributario, in Il Fisco, 2009, n. 12, 1898 ss.
SOLLINI, Le spese nel processo tributario, in Il Fisco, 2009, n. 42, 6988 ss.

La chiusura delle controversie tributarie per effetto del condono

The end of tax litigations due to tax amnesties

GABRIELE GIUSTI

Abstract
Dopo alcune osservazioni sulla natura giuridica dei condoni fiscali, quale forma di definizione della pretesa fiscale assolutamente estranea al fisiologico svolgimento del rapporto giuridico d'imposta, il breve contributo analizza gli effetti sul giudizio tributario della definizione delle liti pendenti e della rottamazione dei carichi di ruolo da ultimo previste con gli artt. 3 e 6 del D.L. n. 119/2018.
Parole chiave: condono, processo tributario

Abstract
After a brief analysis on the nature of the tax amnesty, this article focuses on its effect on tax litigations, whith specific reference to the hypotesis provided by articles 3 and 6 of law decree n. 119/2018.
Keywords*: tax amnesty, tax litigation*

SOMMARIO: **1**. Brevi cenni sulla natura del condono e sulla differenza con altre forme fisiologiche di definizione della pretesa tributaria. - **2**. Gli effetti dell'adesione al condono sulle liti tributarie. - **3**. La definizione delle liti fiscali pendenti nella più recente legislazione condonistica. - **4**. Gli effetti sul processo dell'adesione alla rottamazione delle cartelle.

1. La natura giuridica del condono e la sua ammissibilità nel nostro ordinamento è stata più volte esaminata dalla Corte Costituzionale (tra le altre, C. Cost., 7 luglio 1986, n. 172; C. Cost., 13 luglio 1995, n. 321; C. Cost., 7 luglio 2005, n. 305), che ha posto in luce come tale istituto rifletta l'interesse dello Stato all'immediato incasso di somme necessarie al finanziamento della spesa pubblica, attraverso la facoltà, offerta al contribuente, di regolarizzare la propria posizione fiscale mediante il pagamento di un importo forfettario.

In questa prospettiva, si sono distinti condoni cd. "puri" nei quali oggetto di stralcio sono solo gli accessori del credito fiscale (sanzioni ed interessi) dai condoni cd. "impuri", nei quali si beneficia anche di una riduzione dell'obbligazione tributaria vera e propria.

Evidente, sotto tale profilo, l'iniquità dello strumento (così Tinelli, Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi, Padova, 2016, 238), che finisce per premiare l'infedeltà fiscale e che, da questo punto di vista, si differenzia da altre forme fisiologiche di definizione della pretesa tributaria, quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, nelle quali la definizione della pretesa non discende da una rinuncia all'esercizio del potere impositivo, ma da un accordo che ha ad oggetto la delimitazione del fatto a rilevanza tributaria, alla cui ricostruzione partecipa anche il contribuente.

Nella sua forma più estrema, il condono può arrivare a rappresentare una rinuncia preventiva all'esercizio del potere di accertamento (cd. condono tombale) e come tale è stata ritenuta non compatibile

con il diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia, che ne ha sancito l'irrilevanza ai fini IVA (CGCE, 17 luglio 2008, causa C-132/06, con riferimento agli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002).

La definizione della pretesa tributaria per effetto del condono non può, inoltre, essere assimilata ad una "transazione" o ad una "novazione", non avendo natura negoziale (Cass., Sez. Un., 17 gennaio 2016, n. 1518). Vi può essere, tuttavia, un effetto "*latu sensu*" novativo, in quanto all'originaria obbligazione fiscale se ne sostituisce una nuova determinata secondo le regole proprie della definizione agevolata (PAPARELLA, Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende, in FANTOZZI (a cura di), Diritto tributario, Torino, 2012, 508).

Quindi, l'atto con il quale il contribuente manifesta la propria adesione alla definizione agevolata ha sì natura volontaria ma i suoi effetti sono disciplinati dalla legge, sicché, secondo quanto precisato dalla giurisprudenza di legittimità (così ad es. Cass, Sez. trib, 21 luglio 2015, n. 15295), ove regolare, non è suscettibile di ritrattazione.

2. La definizione agevolata, dicevamo, può esprimersi sotto varie forme. In alcuni casi (art. 9, legge n. 289/2002) vi può essere una rinuncia integrale all'esercizio del potere impositivo da parte dell'Amministrazione (cd. condono tombale), in altri si concede la facoltà di presentare una dichiarazione integrativa evitando l'applicazione di sanzioni (cd. integrativa semplice), anche qui con eventuale preclusione di successivi accertamenti da parte dell'Amministrazione (art. 8, legge n. 289/2002).

In altri ancora è possibile definire gli atti di accertamento ed i processi verbali di constatazione notificati dall'Amministrazione finanziaria (art. 15 della legge n. 289/2002; artt. 1 e 2, D.L. n. 119/2018), anche qui mediante una riduzione che può interessare solo le sanzioni, oppure anche l'imposta (cd. definizione delle liti potenziali).

Infine, è possibile prevedere la definizione agevolata delle controversie tributarie (cd. definizione delle liti fiscali pendenti), con benefici che possono interessare le sole sanzioni (art. 11, D.L. n. 50/2017) come pure l'ammontare del tributo (art. 6 D.L. n. 119/2018).

Di regola, in questi casi, l'ambito della definizione è circoscritto alle liti aventi ad oggetto "atti d'imposizione", con esclusione delle controversie che interessano atti della riscossione, in quanto, per questi ultimi, viene prevista un'altra forma di definizione, la cd. rottamazione dei ruoli (artt. 6, D.L. n. 193/2016, 1, D.L. n. 148/2017 e 3, D.L. n. 119/2018), in genere con beneficio limitato agli accessori del credito (sanzioni ed interessi).

Nei casi in cui oggetto di definizione siano pretese impugnate in sede giudiziale si rende necessario disciplinarne i riflessi sul processo. Sul punto, soccorre, in via generale, l'art. 46 del D.lgs. n. 546/1992 che, al comma 1, stabilisce che «*Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere*».

La stessa disposizione, al comma 2, chiarisce che «*La cessazione della materia del contendere è dichiarata, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28*». Infine, il comma 3 stabilisce che «*Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate*».

Ebbene, nel commentare tali disposizioni, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (la già citata Cass., Sez. Un., 17 gennaio 2016, n. 1518) hanno chiarito che l'intervenuta definizione della lite può essere rilevata anche d'ufficio e nel grado successivo a quello in cui si è verificata (in particolare in grado di appello), trattandosi di eccezione in senso lato e non di eccezione in senso proprio, sicché il giudice, una volta preso atto dell'esistenza di una causa estintiva, deve procedere con la pronuncia di cessazione della materia di contendere, dichiarando estinto il giudizio.

L'estinzione a seguito di adesione al condono si rende possibile anche in pendenza del giudizio di legittimità, ai sensi dell'art. 391 c.p.c., anche se, in tal caso, perplessità possono sussistere nell'ipotesi in cui la causa estintiva, ove intervenuta nel corso del giudizio di merito, venga rappresentata per la prima volta nel giudizio di legittimità, considerate le preclusioni che interessano tale fase del giudizio.

La giurisprudenza di legittimità ha infine chiarito che i provvedimenti con i quali viene dichiarata l'estinzione del giudizio (decreto o sentenza) non sono idonei al giudicato (in tal senso ad es. Cass., Sez. trib., 27 dicembre 2018, n. 33486). Pertanto, una volta definita mediante condono una pretesa per un anno d'imposta i cui effetti si riflettono, ad esempio, anche sulle annualità successive, tale definizione non potrà essere invocata con effetto di giudicato esterno per condizionare il giudizio sulla legittimità della pretesa elevata con riferimento alle predette annualità successive.

3. Passiamo, ora, all'esame della definizione delle liti fiscali pendenti introdotta con l'art. 6 del D.L. n. 119/2018 e dei suoi riflessi sul processo tributario.

Come noto, tale disposizione ha previsto la facoltà di definire le controversie pendenti mediante il pagamento di un importo pari all'ammontare della sola imposta, peraltro anch'essa ridotta in funzione del grado di giudizio in cui versi il contenzioso e del suo esito provvisorio.

L'ambito della definizione riguarda, anche qui, le liti per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto, non sia stata depositata una sentenza passata in giudicato (liti pendenti) e che abbiano ad oggetto atti d'imposizione.

Quanto al primo aspetto, va innanzitutto segnalato come la Suprema Corte (Cass., Sez. trib., 21 settembre 2016, n. 18445) abbia chiarito che non rientrano nel concetto di lite pendente impugnazioni palesemente inammissibile e proposte con finalità meramente strumentali o dilatorie (ad esempio ricorsi presentati ben oltre il termine per la proposizione).

Sempre con riferimento al concetto di lite pendente, va segnalato come l'Agenzia delle Entrate (circ. 1° aprile 2019 n. 6/E), abbia chiarito che le controversie definite in sede di legittimità con sentenza della Corte di Cassazione senza rinvio, non siano comunque definibili, in quanto il giudicato sulla pronuncia della Cassazione si formerebbe già al momento della pubblicazione.

Tale assunto potrebbe, però, essere rimeditato, considerando l'interpretazione che parte della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. trib., 17 gennaio 2014, n. 843; ma in senso contrario si veda Cass., Sez. trib., 28 giugno 2016, n. 13306) ha fornito in riferimento all'art. 391-*bis*, comma 5, c.p.c., a mente del quale «*La pendenza del termine per la revocazione della sentenza della Corte di Cassazione non impedisce il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto*».

Con l'introduzione, infatti, della facoltà di impugnare le sentenze rese dalla Corte di Cassazione per revocazione ordinaria per "errore di fatto" (art. 395, n. 4, c.p.c.), anche alle pronunce della Suprema Corte pare doversi applicare l'art. 324, c.p.c., a mente del quale, «*Si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai nn. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c.*», con la sola esclusione di quanto previsto dall'art. 391-*bis*, comma 5, che, trattandosi di norma derogatoria, dovrebbe essere interpretata restrittivamente.

In questa prospettiva, potrebbero allora essere considerate definibili le controversie conclusesi con sentenza della cassazione di accoglimento del ricorso senza rinvio, per i quali sia pendente il termine per la proposizione del ricorso per revocazione *ex* art. 395, n. 4, c.p.c.

Quanto al secondo aspetto (liti che abbiano ad oggetto atti d'imposizione), si è chiarito (circ. 1° aprile 2019, n. 6/E) che con tale espressione ci si riferisce agli atti con i quali viene per la prima volta portata a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria. Anche gli atti della riscossione possono pertanto essere definiti laddove non preceduti da una diversa formalizzazione della pretesa e sempreché il contribuente ne contesti il merito, rilevando di non aver ricevuto l'atto impositivo presupposto, ovvero (ad es. per le cartelle *ex* art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973), esercitando il proprio diritto di emendare la dichiarazione in sede giurisdizionale (così ad es. Cass., Sez., trib., Ord. 24 ottobre 2019, n. 27271).

In questa prospettiva, possono sorgere incertezze per gli atti della riscossione con i quali si estende al coobbligato solidale dipendente la responsabilità per le imposte dovute dall'obbligato principale (ad es. è il caso della responsabilità del cessionario di azienda per i debiti fiscali dell'azienda ceduta ai sensi dell'art. 14 del D.lgs. n. 472/1992, ove fatta valere con la diretta iscrizione a ruolo). Qui l'atto della riscossione, oltre ad essere il primo atto con cui si porta a conoscenza del contribuente la pretesa tribu-

taria, deve indicare la ricorrenza dei presupposti per l'estensione della responsabilità e, da questo punto di vista, dovrebbe essere considerato vero e proprio "atto d'imposizione" (sul punto FARRI, Definizione agevolata delle controversie tributarie del cessionario di azienda, in questa rivista, 2019).

Passando ora all'esame della disciplina specificamente dettata per regolare gli effetti della definizione agevolata sui giudizi pendenti, si ricorda, innanzitutto, che secondo quanto previsto dal predetto art. 6 del D.L. n. 119/2018, la definizione si perfeziona con la presentazione della domanda e con il pagamento degli importi dovuti o della prima rata, in caso di pagamento rateale; gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato alla data di entrata in vigore del decreto; le controversie definibili non sono automaticamente sospese, ma il contribuente può farne richiesta dichiarando di volersi avvalere della definizione ed in tal caso il processo è sospeso sino al 10 giugno 2019.

Se entro tale data il contribuente deposita la domanda e la documentazione attestante il pagamento del dovuto o della prima rata, la controversia è sospesa fino al 31 dicembre 2020. L'Amministrazione ha l'onere di notificare il diniego, impugnabile innanzi all'organo giudiziale presso il quale pende la controversia, entro il 31 luglio 2020. Se è pendente il termine per l'impugnazione della sentenza che ha provvisoriamente definito il giudizio (che si sospende di nove mesi laddove in scadenza nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del decreto ed il 31 luglio 2019), è possibile l'impugnazione congiunta del diniego e della sentenza, ovvero l'impugnazione dell'uno o dell'altra, ma non l'impugnazione separata.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate (circ. 1° aprile 2019, n. 6/E), ha chiarito la natura perentoria del termine per la notifica del diniego, sicché una volta decorso, la definizione non dovrebbe poter essere più contestata anche se, in ipotesi, la controversia non rientri tra quelle astrattamente definibili. In buona sostanza, dallo spirare del termine per la notifica del diniego sembrerebbe derivare l'intangibilità della definizione.

Non sembra pertanto potersi estendere a tale forma di definizione il principio in passato espresso dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., Sez. trib., 10 ottobre 2008, n. 24910) con riferimento alla definizione delle liti prevista dall'art. 16 della legge n. 289/2002, ove il termine per la notifica del diniego era stato ritenuto di natura ordinatoria e non perentoria. Infatti, nell'economia della predetta norma, l'estinzione del giudizio era possibile soltanto a seguito del deposito di una comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate attestante la regolarità della definizione.

Invece, nel sistema delineato dall'art. 6 del D.L. n. 119/2018, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate (circ. 1° aprile 2019 n. 6/E), la controversia, sospesa per effetto della presentazione della domanda di definizione, è destinata ad estinguersi automaticamente allo spirare del termine del 31 dicembre 2020. E ciò, addirittura, sia nel caso in cui la definizione possa dirsi definitivamente perfezionata (per assenza del diniego), sia nel caso in cui, invece, la presenza del diniego ne impedisca il definitivo perfezionamento. Per tali evenienze, si precisa (circ. 1° aprile 2019, n. 6/E), sarà onere della parte interessata dare impulso alla prosecuzione del processo, considerato che, per i giudizi pendenti nei gradi successivi al primo, l'estinzione del giudizio rende definitiva l'ultima sentenza di merito pronunciata (ad eccezione dei giudizi definiti in sede di legittimità la cui estinzione, in assenza di riassunzione, rende definitivo l'atto impugnato).

In questo quadro, non dovrebbe essere ammesso un sindacato officioso da parte del giudice sulla regolarità della definizione, dovendosi ritenere detto potere spettante unicamente all'Amministrazione finanziaria (in tal senso si era espressa in passato proprio la già citata Cass., Sez. trib., 10 ottobre 2008, n. 24910). Tuttavia, va segnalata una recente pronuncia della Cassazione (Cass., Sez. VI-T, 24 luglio 2019, n. 20071), con la quale è stata rigettata la richiesta di sospensione a seguito della presentazione dell'istanza di condono e del deposito della documentazione attestante il versamento della prima rata, poiché la Corte ha rilevato in via officiosa che la controversia non fosse definibile, nonostante l'assenza di un provvedimento di diniego. In tal caso la Corte, rigettata l'istanza, ha giudicato nel merito la controversia.

Si tratta di approccio che desta perplessità, in quanto difficilmente compatibile con l'effetto di stabilizzazione del rapporto che dovrebbe, invece, discendere dalla mancata notifica del diniego nel termine

perentorio stabilito dalla legge e che, in effetti, apre alla possibilità di considerare tale termine meramente ordinatorio (va detto che nel caso trattato dalla Corte il termine per la notifica del diniego non era ancora decorso). Se così fosse, la stabilizzazione del rapporto sarebbe posposta al momento del passaggio in giudicato della sentenza che dichiara la cessazione della materia del contendere.

Quid iuris, invece, nel caso in cui alla presentazione della domanda di definizione, accompagnata dal pagamento della prima rata e non seguita dalla notifica del diniego, non corrisponda il deposito della documentazione presso l'organo giudicante e la richiesta di sospensione. Secondo il prevalente orientamento (ad es. Cass., Sez. trib., 28 novembre 2019, n. 31126) il termine indicato dalla norma (10 giugno 2019) avrebbe natura meramente ordinatoria, dovendosi ammettere la validità della definizione anche nel caso in cui la documentazione e la correlata richiesta di sospensione del giudizio sino al 31 dicembre 2020 siano presentate all'Organo giudicante in un momento successivo.

Secondo un altro (minoritario) orientamento, invece (Cass, Sez. VI, 6 novembre 2019, n. 2843), il termine del 10 giugno 2019 per la presentazione dell'istanza di sospensione del giudizio sino al 31 dicembre 2020 avrebbe natura perentoria, sicché non potrebbero essere accolte istanze presentate fuori termine, così rendendosi inefficace la definizione.

Si tratta, anche qui di approccio che desta perplessità, in quanto potenzialmente non coerente con l'affermata rilevabilità d'ufficio (anche in grado di appello), dell'estinzione del giudizio, per cessazione della materia del contendere derivante dall'adesione alla definizione, così come riconosciuto in passato dalle Sezioni Unite della stessa Suprema Corte (cfr. la già citata Cass., Sez. Un., 27 gennaio 2016, n. 1518). Del resto, la definizione della controversia per effetto dell'adesione al condono rende priva di interesse la pronuncia sul merito della controversia, sicché ne risulta coerente la rilevabilità (d'ufficio) anche nel grado successivo a quello in cui si verifica, ferme restando le preclusioni per il giudizio di legittimità. Insomma, la disciplina sulla sospensione dettata dall'art. 6 del D.L. n. 119/2018 non sembrerebbe poter derogare alla disciplina ordinaria disposta dall'art. 46 del D.lgs. n. 546/1992 (e dall'art. 391 c.p.c.) che, come visto, in presenza di una definizione della pendenza tributaria prevista dalla legge, stabilisce comunque l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

D'altra parte, è lo stesso art. 6 del D.L. n. 119/2018 che sembra prevedere, sia pure implicitamente, il prodursi in ogni caso dell'effetto estintivo (indipendentemente dalla richiesta di sospensione), laddove stabilisce che gli effetti della definizione prevalgano sulle sentenze non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto. Tale norma, infatti, finisce per escludere l'efficacia del perfezionamento della definizione anche in presenza di una sentenza passata in giudicato successivamente alla data di entrata in vigore del decreto. Ma ciò significa che, sino a quando non si verifichi il passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio, gli effetti dell'adesione al condono devono ritenersi prevalenti anche laddove non si sia ottemperato alla richiesta di sospensione del giudizio.

4. Tra le varie ipotesi di definizione previste dal D.L. n. 119/2018 merita qui menzione anche la riedizione della cd. rottamazione delle cartelle (art. 3), l'adesione alla quale si riflette sugli eventuali giudizi d'impugnazione dei carichi di ruolo.

In particolare, reiterando quanto già previsto nelle precedenti versioni della misura (art. 6, D.L. n. 193/2016 e art. 1, D.L. n. 148/2017), si stabilisce che, contestualmente all'invio della domanda di adesione alla procedura di rottamazione, il contribuente debba impegnarsi a rinunciare al giudizio in corso. In realtà, nel commentare tale formulazione normativa, l'Agenzia delle Entrate (circ. 8 marzo 2017, n. 2/E), ha chiarito che l'impegno a rinunciare al giudizio non corrisponde alla rinuncia prevista dall'art. 44 del D.lgs. n. 546/1992, dovendosi invece ritenere che il contenzioso si estingua per cessazione della materia del contendere una volta che si sia perfezionata la definizione. La quale, si ricorda, a differenza di quanto previsto per la definizione delle liti, si perfeziona soltanto con il pagamento integrale dell'importo liquidato dall'Agente della riscossione. Per i casi di opzione per il pagamento rateale, la stessa Agenzia ritiene opportuna la richiesta di differimento dell'udienza ad una data successiva all'integrale versamento del dovuto.

Una diversa interpretazione non può tuttavia escludersi, con il rischio che il giudice investito della lite dichiari l'estinzione del giudizio per rinuncia del ricorrente alla lite prima dell'intervenuta definizione della pretesa per effetto del pagamento integrale del debito rottamato. In tali casi, in assenza di perfezionamento della definizione, l'estinzione del giudizio si rivelerebbe pregiudizievole per la posizione del contribuente.

La Suprema Corte, d'altra parte, ha osservato come, in tali casi, il giudizio debba essere dichiarato estinto ai sensi dell'art. 391 c.p.c., rispettivamente per rinuncia del debitore (laddove sia ricorrente), ovvero perché ricorre un caso di estinzione *ex* lege, qualora sia resistente o intimato. In ogni caso va dichiarata la cessazione della materia del contendere quando risulti, al momento della decisione, l'integrale pagamento del dovuto (Cass., Sez. trib., 30 novembre 2018, n. 31021).

Generalmente, peraltro, alla dichiarazione di estinzione del giudizio si è accompagnata la compensazione delle spese (così anche Cass., Sez. VI-T, 3 marzo 2017, n. 5497), ma non mancano pronunce che, rilevando la soccombenza "virtuale" del contribuente, ne hanno disposto la condanna al pagamento degli oneri processuali (Cass., Sez. VI-T, 31 marzo 2017, n. 8377).

In ogni caso, gli effetti della definizione perfezionata dovrebbero prevalere sulle pronunce giurisdizionali emesse nei giudizi aventi ad oggetto i carichi di ruolo definiti (circ. 8 marzo 2017, n. 2/E). Non dovrebbe neppure rilevare, in questo caso, il passaggio in giudicato della sentenza, in quanto il carico è definibile anche laddove in precedenza oggetto di un contenzioso concluso con sentenza passata in giudicato che abbia visto la soccombenza del contribuente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUSICO, L'estinzione del processo tributario, Milano, 2019
DE MITA, Il condono fiscale tra genesi, politica e limiti costituzionali, in Fisco, 2003, 7313
FALSITTA, I condoni fiscali Iva come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo, in Riv. dir. trib., 2008, IV, 334
FARRI, Definizione agevolata delle controversie tributarie del cessionario di azienda, in questa rivista, 2019
GLENDI, Sulla rilevabilità in appello della cessazione della materia del contendere sopravvenuta in primo grado, in Dir. prat. trib., 2017, 1218
PAPARELLA, Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende, in FANTOZZI (a cura di), Diritto tributario, Torino, 2012
SALVANESCHI, Sulla natura della revocazione per errore di fatto delle pronunce della Cassazione, in Riv. dir. proc., 2018, 1461
TINELLI, Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi, Padova, 2016

Il "precipitato giurisdizionale" della soggezione della Agenzia delle Entrate alla Costituzione: appunti eterodossi su imparzialità e oggetto del processo tributario

Fairness and efficiency of the Italian Tax Administration: a case study about the subject of the trial in tax matters

Alberto Marcheselli

Abstract

Il sistema tributario si è evoluto e attualmente il baricentro dei poteri di definizione della pretesa tributaria va collocato nel procedimento amministrativo. Al giudice tributario spetta il potere di controllare l'esercizio corretto della funzione impositiva. Ne conseguono corollari decisivi quanto ai poteri del giudice e le facoltà delle parti del processo, in particolare quanto a tempi e modi di allegazione dei fatti e produzione delle prove, che debbono essere adeguatamente conosciuti sia per attuare i principi di giusto procedimento amministrativo e giurisdizionale, sia per ragioni di efficienza, sia per una ottimale gestione del contenzioso dal punto di vista del professionista.

Parole chiave: imparzialità, art. 97 Cost., oggetto del processo tributario, deposito di documenti, onere di allegazione, motivi aggiunti

Abstract

The italian tax system has evolved and the center of gravity of the definition of the tax claim is now to be placed in the administrative procedure. Tax courts role is to control the correct exercise of the tax public function. This leads to decisive corollaries as regards the judge's powers and the parties' faculties, in particular as regards when and how *alleging facts and producing evidence, which must be adequately known both in order to implement the principles of fair administrative and jurisdictional procedure, both for reasons of efficiency and for optimal management of disputes from the professional's point of view.*

Keywords*: fairness and efficiency of tax administration, filing of documents, subject of trial in tax matters and Judicial impartiality, added ground of appeal*

Sommario: **1.** Riforma del processo tributario, tra vaniloquio e spunti operativi. - **2.** La filogenesi dell'accertamento tributario, tra procedimento e processo. - **3.** L'immutabilità del fondamento della pretesa nel processo. - **4.** L'istruttoria giudiziale e i rischi per la imparzialità. - **5.** Aporie e contraddizioni quanto alle facoltà di deposito dei documenti. - **6.** Il "pasticciaccio brutto" dei motivi aggiunti e una ricucitura del sistema.

1. Nel dibattito, politico e dottrinale, concernente la "riforma della giustizia tributaria" si ravvisano elementi che non sarebbero dispiaciuti a Giuseppe Tomasi di Lampedusa o a Fabrizio de André. Del primo è possibile cogliere una versione *light* della filosofia del Gattopardo: questa era, nella sostanza, "cambiare tutto perché nulla cambi", quella del dibattito attuale, ispirata - cinicamente - a canoni di

maggiore economicità, si può riassumere con un "dire di cambiare tutto perché nulla cambi". Del secondo, gli immortali versi di *Don Raffaé: "e lo Stato che fa? Si costerna, s'indigna, s'impegna poi getta la spugna con gran dignità"*.

Poiché non abbiamo perso la fede nelle sorti progressive dell'ordinamento, non ostante i segni di un Medio Evo Giuridico incombente (o, quantomeno, riconosciamo l'importanza di tentare di preservare la cultura giuridica, continuando a perpetuarla, se non altro, quali modesti amanuensi, nei nostri piccoli monasteri accademici, mentre tutto intorno imperversano le urla barbariche dei *social*), qualche piccola riflessione può essere utile sullo stato di salute della disciplina processuale tributaria.

In altri interventi (sia consentito rinviare a MARCHESELLI, Giustizia tributaria e la sfida della tutela dei diritti fondamentali: la "road map" di un possibile intervento riformatore, in Riv. Dir. Trib. 2019, fascicolo 3, 277 e ss.) ho già avuto modo di affermare che ritengo che il malato grave, se ve ne è uno, della giustizia tributaria sia l'assetto ordinamentale, più che quello processuale. Ciò, tuttavia, non significa che sia inutile un *check up* delle regole processuali, atteso che, per rimanere nella metafora clinica, anche esso mostra qualche… linea di febbre (e, forse, qualcosa di più).

2. Il punto di partenza per una analisi in questa direzione è tentare il corretto inquadramento della *funzione della giurisdizione tributaria*. Uno dei miei maestri, Pierandrea Mazzoni, insegnava che vano è cercare di comprendere il diritto rimanendo confinati nella impostazione kelseniana radicale, della analisi (talvolta, per vero, solo stanca parafrasi) degli enunciati normativi e della loro coerenza semantica. Egli diceva che il diritto è sempre la soluzione di un conflitto di interessi. Se non è lavoro da giuristi - ma da politici - comporre gli interessi, non è neppure lavoro da giuristi – ma da scimmie ammaestrate – ripetere le norme. Il diritto si comprende se si comprende quali interessi abbia mediato e come, quali problemi abbia risolto e come.

Fuor di metafora, il ruolo della giurisdizione tributaria non si può comprendere se non inserito nel contesto giuridico in cui opera.

E qui, un dato strutturale fondamentale. Il giudizio tributario si inserisce dopo il completamento della fase amministrativa. Ciò è tanto vero che nel giudizio tributario non sono ammesse azioni di accertamento negativo (e neppure, non ostante la giurisprudenza internazionale, v. CEDU, 21 febbraio 2008, Ravon e altri c. Francia, azioni su atti prodromici quali quelli istruttori) e i casi di impugnazione "anticipata" presuppongono sempre l'esito, ancorché provvisorio, di una attività istruttoria o decisionale (es. i c.d. avvisi bonari).

Ancora, se si esamina l'evoluzione dell'ordinamento tributario degli ultimi decenni, emerge come il baricentro del potere e della funzione accertativa si sia – innegabilmente – spostato sulla fase amministrativa. Le vecchie Commissioni tributarie erano, in buona sostanza, la casella finale della fase accertativa ("prosecuzione dell'accertamento tributario con altri mezzi", avrebbe detto Von Klausewitz): ne era spia indiretta l'esclusione, di regola (v. Corte Cost. 6 luglio 1968, n. 83), dalle competenze del giudice ordinario (o, per altri motivi, della Commissione tributaria centrale) delle *"questioni di estimazione semplice"* e la loro riserva alle Commissioni di merito.

Tutto il mondo intorno alle Commissioni tributarie è, tuttavia, cambiato: create le Agenzie fiscali esse sono state dotate, via via, di poteri sempre più penetranti ed efficaci e i loro provvedimenti sono stati dotati di immediata efficacia esecutiva: la struttura procedimentale è mutata radicalmente. È evidente che il procedimento amministrativo non è solo il luogo dove si fanno le indagini, ma anche il luogo dove si accerta il tributo dovuto, con un provvedimento esecutivo, dandosi finalmente pienezza alla denominazione, appunto di avviso di accertamento.

Metaforicamente, il procedimento amministrativo, se potesse essere assimilato a una fase giurisdizionale (e non può), sarebbe un giudizio inquisitorio, ove chi fa le indagini emette anche la sentenza: si tratta di una cosa del tutto fisiologica del diritto amministrativo: il titolare della pubblica funzione ha i poteri istruttori, che gli consentono di orientare l'esercizio imparziale della funzione, sui quali fonda il potere di emettere atti vincolanti (non è interessa qui se con contenuto dichiarativo o costitutivo, questione annosa ma irrilevante).

Si tratta di uno sviluppo armonico, di cui la giurisprudenza è… inconsapevolmente consapevole, forse addirittura più efficacemente della dottrina. Come spiegare altrimenti il fatto che, sia pure faticosamente, si sia cominciato ad ammettere il diritto al contraddittorio amministrativo? Il fondamento è esattamente quello appena sottolineato: se la fase dove si incide sui diritti (con poteri autoritativi il cui esito è immediatamente esecutivo) è quella amministrativa, è necessario che in essa si possa (già interloquire).

3. La prova più evidente di tale evoluzione è, però, un'altra, ed è la giurisprudenza più recente concernente l'oggetto del processo tributario. Tale regola è ben espressa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che riconosce che l'area dei fatti valutabili coincide con quelli allegati dall'Ufficio nel provvedimento, nei limiti dei capi e motivi di impugnazione del contribuente. La Corte ha formulato tale principio affermando che il provvedimento impugnato è la domanda, immodificabile, dell'Ufficio (Cass. 15.10.2013 n. 23315, Cass. 30.3.2016, n. 6103). E che l'oggetto del processo è l'accertamento della legittimità della pretesa in quanto avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati (Cass. 23.9.2011 n. 19533): sia nelle impugnazioni degli avvisi di accertamento che dei dinieghi di rimborso la posizione della Amministrazione è quella, non modificabile né integrabile (se non attraverso il ritiro dell'atto e la sua sostituzione in autotutela), espressa nel provvedimento impugnato (Cass. 3.2.2016 n. 2066). Ovvero che tale oggetto atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati (Cass. 9.5.2014, n. 10059, Cass. 12.2.2014 n. 3142 e Cass. 19.6.2009 n. 14433).

Ne consegue che né l'Ufficio, né, tantomeno, il giudice possono cambiare l'oggetto della domanda (pena la violazione dell'art. 24 Cost.).

Il giudice che ponesse a fondamento della decisione fatti diversi da quelli allegati dall'Ufficio violerebbe il suo dovere di imparzialità e porrebbe in essere il vizio di ultrapetizione (Cass. 8.4.2015 n. 6977, in un caso in cui la sentenza aveva introdotto a fondamento della pretesa tributaria una ritenuta interposizione di persona, non allegata nell'avviso di accertamento): ciò vale, ovviamente anche contro il contribuente, non potendo il giudice annullare un atto per motivi diversi da quelli denunciati (Cass. 29.1.2016 n. 1685, per un caso in cui il giudice aveva rilevato un difetto di motivazione che non era stato sollevato dal ricorrente, che aveva impugnato solo per la omessa notifica di un atto precedente).

Il giudice può applicare ai fatti di cui all'avviso di accertamento norme diverse (c.d. qualificazione), ma non introdurre fatti nuovi (Cass. 18.3.2015 n. 5466). È importante notare che tale conclusione è affermata anche dalla giurisprudenza che ritiene che il giudizio tributario sia un giudizio di impugnazione-merito, nel senso che il giudice potrebbe anche non annullare totalmente l'atto, ma mai potrebbe travalicare i limiti dei fatti affermati dalle parti (dall'Ufficio nell'avviso impugnato, dal ricorrente nel ricorso: Cass. 29.5.2015 n. 11232).

Tale orientamento è stato riconosciuto l'unico conforme alla Costituzione della Corte Costituzionale. Essa, nella sentenza 98/2014, pronunciando in materia di mediazione, ha affermato che l'Ufficio non può cambiare il fondamento della pretesa dopo aver notificato l'avviso.

Da ritenere, quindi, relitto di un passato ormai abbandonato la antica giurisprudenza sulla natura di *provocatio ad opponendum* del provvedimento amministrativo.

4. Ciò posto, resta da verificare se non residuino aree di tensione, apparente o reale, rispetto a tale solido inquadramento, nella disciplina processuale. Esse, a mio avviso sono, essenzialmente, due.

La prima concerne la disciplina della istruttoria giurisdizionale.

Sotto questo aspetto, vengono innanzitutto in rilievo i poteri istruttori ufficiosi del giudice tributario, ai sensi dell'art. 7 d. lgs. 546/1992, che, alla lettera, sembrerebbero smentire l'assunto di cui sopra (essi parrebbero giustificare il ragionamento secondo cui, se il giudice istruisce, partecipa all'accertamento).

Ciò che pare, tuttavia, non è.

I poteri istruttori d'ufficio del giudice tributario non possono essere esercitati al fine di sopperire alla carenza di attività istruttoria da parte dell'amministrazione. Il potere attribuito al giudice di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, infatti, deve essere interpretato alla luce del principio di terzietà previsto dall'art. 111 Cost., motivo per cui, ad esempio, tale potere può esercitarsi ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza per integrare gli elementi di prova forniti dalle parti, e non quando il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (Cass. 24.1.2018, n. 1728).

Diversa è l'ipotesi in cui il contribuente sia impossibilitato o incontri gravi difficoltà nel reperire la prova. In tal caso la S.C. ha precisato che nel processo tributario, la norma eccezionale attributiva di ampi poteri istruttori officiosi alle Commissioni Tributarie (art. 7), tra i quali la facoltà di ordinare il deposito di documenti necessari ai fini della decisione. Tale potere eccezionale trova applicazione quando l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile. Tuttavia, tale situazione deve essere allegata e dimostrata dal contribuente essendo insufficiente la mera affermazione dell'esistenza del presupposto dell'esercizio del potere del giudice (Cass. 31.10.2018, n. 27827).

Ancora, si è affermato che i poteri del giudice non possono essere utilizzati come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio (Cass. 14.1.2009 n. 683 e Cass. 9.6.2009 n. 13201). La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica l'attribuzione di penetranti poteri agli uffici finanziari, ma non implica che ciò si perpetui nella fase contenziosa posto che, in caso contrario, verrebbe contaminata l'essenza del giudice che si tramuterebbe in una longa manus dell'Amministrazione (Corte Cost. 19.3.2007 n. 109).

Ove si volesse aggiornare la dizione testuale dell'art. 7 a tali approdi, esso potrebbe essere modificato come segue: *"Oggetto del processo tributario è, nei giudizi di impugnazione di atti impositivi, la pretesa per come delineata, anche quanto ai fatti costitutivi e alle relative prove, nell'atto impugnato e nei limiti dei motivi di impugnazione, senza possibilità di modifica o integrazione successiva in giudizio. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all' ente locale da ciascuna legge d'imposta soltanto nel caso e nei limiti in cui le parti non abbiano potuto assolvere per ragioni oggettive e cogenti ai propri oneri probatori."*

5. Ancora, qualche elemento di tensione sembra potersi trarre dalla disciplina della produzione dei documenti in giudizio. Poiché il documento costituisce una prova dei fatti allegati (e contestati), parrebbe logica conseguenza che sia consentito il deposito in giudizio dei soli documenti attestanti fatti tempestivamente allegati, come oggetto del processo. Fuor di metafora, non dovrebbe essere consentita la produzione di documenti da cui risultino fatti ulteriori: se no il documento sarebbe il "cavallo di Troia" attraverso cui si aggirerebbe la rigorosa delimitazione dell'oggetto del processo sopra delineata.

Sotto questo aspetto, si registrano alcune tensioni e oscillazioni che debbono essere innanzitutto rilevate, e poi sistematizzate.

Il problema non sembra porsi rispetto alla questione del deposito di documenti nuovi in appello.

Tale deposito, che viene ammesso espressamente dalla legge processuale e dalla giurisprudenza, desta, semmai, perplessità sotto un diverso aspetto.

In effetti, la soluzione preferibile parrebbe quella di ammettere la produzione solo in caso di incolpevole omissione del deposito in primo grado, ma la giurisprudenza è di orientamento opposto. Essa ha stabilito che la tardività della produzione di un documento in primo grado non si traduce nell'impossibilità di esaminare quello stesso documento in appello (Cass. 20.12.2000 n. 16003 e Cass. 25.3.2011 n. 6921). E che in appello è fatta salva la possibilità di produrre nuovi documenti, ancorché preesistenti al primo grado (Cass. 10.4.2018 n. 8929; Cass. 27774/2017; Cass. Ord. 27.10.2015 n. 21909, Cass. 665/2014; Cass. 20109/2012; Cass. 18907/2011; Cass. 232/2009). Ancora, che il documento deve ri-

tenersi "nuovo" quando viene per la prima volta prodotto in grado di appello o allorché la produzione nel giudizio di I grado debba ritenersi per qualunque ragione irrituale (Cass. 21.7.2000 n. 9604 e Cass. 11.2.2003 n. 2027).

La giurisprudenza (Corte di Cassazione - Ordinanza 9.5.2016 n. 9346) condiziona però detta - discutibile - produzione (anche di documenti nuovi o tardivamente prodotti in primo grado) al rispetto di requisiti di tempestività e ritualità: essa deve avvenire entro il termine perentorio di cui all'art. 32, co. 1, del DLgs. 31.12.92, n. 546, di 20 giorni liberi prima dell'udienza, applicabile in secondo grado stante il richiamo, operato dall'art. 61 del citato decreto, alle norme relative al giudizio di primo grado

In effetti, la facoltà di produrre in appello documenti la cui produzione risulta colpevolmente omessa nel giudizio di primo grado si profila, a nostro avviso, contraria al principio costituzionale del "giusto processo" ex art. 111 Cost.

Non ha infatti senso che il giudice di primo grado non esamini (e per questo motivo, magari respinga il ricorso) un documento in quanto prodotto tardivamente, se poi il medesimo documento potrà essere depositato in appello. Per contro, la corretta produzione nel giudizio di primo grado di documenti decisivi per la soluzione della controversia, potrebbe indurre la controparte ad adottare legittimi comportamenti processuali tesi alla rapida definizione della controversia con la richiesta di una conciliazione giudiziale o a non ricorrere in appello.

Sul piano sostanziale, inoltre, la produzione solo in appello di documenti decisivi per la soluzione di una questione "di merito" comporterebbe la compressione del processo ad un unico grado di giudizio. Viceversa, sarebbe giustificabile, e quindi dovrebbe sempre ammettersi, la produzione di documenti in secondo grado derivata dall'impossibilità, per la parte onerata, alla produzione nel grado di giudizio precedente.

Sempre nell'ottica di un'interpretazione della disposizione di legge che vieti il deposito di documenti nel secondo grado di giudizio, in caso di omissione colpevole in primo grado, si può osservare che nel giudizio di appello l'atto impugnato non è l'atto impositivo, ma la sentenza di primo grado che si assume viziata per errore in giudicando del giudice. Sotto tale profilo, ne consegue che se la parte onerata non ha prodotto, o non ha prodotto nel termine di legge, i documenti probatori a supporto della fondatezza di quanto affermato in giudizio mancherebbe l'errore del giudice da allegare in sede di impugnazione della sentenza (la quale, semmai, più che affetta da un errore in giudicando del giudice risulterebbe la logica - e legittima - conseguenza che il giudice trae dall'errore "in procedendo" della parte appellante).

Tuttavia, va sottolineato che la legittimità dell'interpretazione sancita dalla Cassazione in merito alla producibilità dei documenti solo nella fase d'appello è stata avvalorata dalla Corte costituzionale. Il Giudice delle Leggi, infatti, con la sentenza n. 199 del 14.7.2017, ha affermato che la facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti, anche se già nella disponibilità della parte nel grado anteriore, non genererebbe una disparità di trattamento tra le parti del giudizio.

La disciplina della produzione di documenti nuovi in appello, interpretata in modo discutibile per le ragioni appena dette, non pare invece destare preoccupazioni quanto al problema, che qui ci interessa, del divieto di allargamento in giudizio del fondamento della pretesa. Va infatti rammentato l'orientamento giurisprudenziale che ritiene che possa essere validamente prodotto in appello anche un documento oggetto di irrituale produzione in primo grado, a condizione che tale documento costituisca una prova di un'argomentazione difensiva già espressa e non della formulazione di un nuovo motivo o di una nuova eccezione (Cass. Ord. 17.10.2013 n. 23618).

6. Un profilo, invece, critico e concettualmente molto sfidante, deriva dall'esame della disciplina dei c.d. motivi aggiunti, di cui all'art. 24 d. lgs. 546/1992. In effetti tale norma prevede *l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti.*

Orbene, se i documenti da depositare non possono allargare l'oggetto del giudizio, non sembra, logicamente, potervi essere alcuno spazio per una integrazione dei motivi: ma solo per una migliore precisazione dei motivi già presentati (le due cose sono sempre tenute distinte dalla giurisprudenza. In tema si veda AA.VV., Contenzioso tributario. Formulario commentato, a cura di FRANSONI, Milano,

2016, p. 356, ss.). Se il fondamento della pretesa non cambia, non può a rigore emergere un motivo nuovo di impugnazione. Può emergere la necessità di precisare e completare motivi già proposti (cosa per la quale bastano le memorie e non è necessario un motivo aggiunto), o, al limite, può essere necessario contestare la genuinità del documento, la sua rilevanza per la decisione o la plausibilità di quanto ne risulta (anche qui, non sembrano necessari motivi aggiunti, ma sufficienti memorie, o, al limite la proposizione di querela di falso).

Ovvero, al contrario, se dai documenti nuovi può conseguire la necessità di integrazione dei motivi, viene cancellata la premessa (non possono dedursi nel processo fatti nuovi): la norma sui motivi aggiunti parrebbe dimostrare che, attraverso i documenti nuovi, potrebbero fare ingresso nel processo nuovi profili di fondamento della pretesa.

O non c'è mai lo spazio per motivi aggiunti (e la norma dell'art. 24 è per questa parte inutile) o, se c'è, non è vera la premessa della non modificabilità del fondamento della pretesa (pur consolidatamente affermata dalla giurisprudenza).

Come si esce da tale apparente cortocircuito logico?

Una prima soluzione potrebbe essere ritenere superato l'art. 24, siccome fondato su un assetto ordinamentale differente. Tale soluzione suscita alcune inquietudini.

Intanto, si tratta di norma positivamente vigente, di cui si dovrebbe predicare una sorta di implicita – ma piuttosto imbarazzante – abrogazio per incompatibilità (più sistematica che non puntuale). Da questo punto di vista meglio sarebbe ipotizzare una illegittimità costituzionale (ammesso di reperire un sicuro parametro costituzionale per la regola della concentrazione della attività accertativa, operazione non semplicissima).

In secondo luogo, sul piano pratico, non può nascondersi la difficoltà che tale situazione viene a creare in giudizio. A fronte di un documento che si ritenga essere relativo a un fatto nuovo che deve fare il difensore? Presentare un motivo aggiunto (implicitamente ammettendo la ammissibilità della produzione), ovvero limitarsi a contestarne la ammissibilità in una memoria? La prima soluzione appare indebolire la resistenza all'ingresso del fatto nuovo (di cui implicitamente si ammetterebbe l'ingresso nel processo), la seconda esporsi al rischio – gravissimo – che il giudice ritenga ammissibile la allegazione e non consentito resistervi con mera memoria. Nel primo caso si rischia di perdere la possibilità di impedire l'accesso del fatto nuovo, nel secondo, di perdere la possibilità di contestarne la rilevanza e decisività. Unica profilassi efficace appare la proposizione di un motivo aggiunto condizionato, subordinato, cautelativo, nella non creduta ipotesi di ritenuta ammissibilità della allegazione presupposta dal documento.

Esiste, tuttavia, a nostro avviso, un'area nella quale l'art. 24 manterrebbe applicabilità, tale da sfuggire alla scomoda alternativa di cui sopra. In effetti, nei settori ove l'Agenzia gode del vantaggio di poter applicare una presunzione legale (es., secondo la non da me condivisa giurisprudenza, gli accertamenti bancari), essa ben potrebbe emettere un accertamento fondato, meramente, sul fatto noto delle rimesse bancarie. A fronte della prova contraria offerta dal contribuente che impugni essa potrebbe essere legittimata a depositare documenti che alleghino ulteriori fatti a fondamento della pretesa, non prima prodotti o utilizzati. E rispetto a tali nuovi documenti – ammissibili – ben potrebbe ammettersi la necessità di integrazione del motivo. Tale sostituzione pare avere pregio sistematico. La regola della immodificabilità del fondamento della pretesa in giudizio si fonda sul fatto che l'Agenzia deve aver ben esercitato la funzione, e cioè svolto l'istruttoria doverosa e formulare la pretesa in esito a questa. Ove sussista una presunzione legale, in effetti, si può sostenere che l'Agenzia si possa arrestare ad accertare il fatto noto (le rimesse bancarie), perché è poi la legge a desumerne i fatti ignoti (ricavi e compensi). La necessità di allegare altre circostanze (veicolate in documenti da produrre solo in giudizio) potrebbe ritenersi emergere solo dalle prove contrarie offerte dal contribuente e, quindi, non tardiva la produzione in giudizio. Per simmetria, come in una partita di tennis, in presenza di una presunzione legale, l'Agenzia potrebbe "servire" allegando le sole rimesse bancarie (nell'avviso). Il contribuente potrebbe contrastarne la plausibiltà offrendo la prova contraria. L'Agenzia potrebbe rispondere con le nuove produzioni e allegazioni

(che nel caso della presunzione legale non era doveroso esporre prima) e, infine, il contribuente rispondere con un motivo aggiunto.

Questa soluzione appare idonea ad attribuire al sistema una coerenza complessiva, preservando sia la doverosa diligenza della Agenzia delle entrate nell'espletamento della pubblica funzione, e quindi la tendenziale immodificabilità del fondamento della pretesa, sia il tenore delle norme vigenti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA, Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario, Torino, 2018
AA.VV., Contenzioso tributario. Formulario commentato (a cura di FRANSONI), Milano, 2016
FRANSONI, Nuove allegazioni dell'amministrazione finanziaria in corso di giudizio e vizi della sentenza nel processo tributario, in Riv. dir. trib., II, 1995, 500 ss.
ALBERTINI, Sub Art. 24. Produzione dei documenti e integrazione dei motivi, in AA.VV., Codice commentato del processo tributario (a cura di TESAURO), Torino, 2016
MANDRIOLI-CARRATTA, Diritto processuale civile I. Nozioni introduttive e disposizioni generali, Torino, 2016
MELIS, Manuale di diritto tributario, Torino, 2019
FANNI, Sub art. 7, in AA.VV., Codice commentato del processo tributario (a cura di TESAURO), Torino, 2016
TURCHI, I poteri delle parti nel processo tributario, Torino, 2003
RONCO, Motivi aggiunti, memorie illustrative ed allegazioni documentali, in Commentario al processo tributario (a cura di MARCHESELLI), in corso di pubblicazione.

Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing

Burden of proof and tax law: a chain of dangerous errors and a case study on transfer pricing

Alberto Marcheselli

Abstract
Dall'errato inquadramento concettuale della regola dell'onere della prova dipendono una serie di effetti gravi, tra cui la moltiplicazione del contenzioso giudiziale, una alterazione delle regole del diritto tributario sostanziale e una complessiva perdita di efficienza del sistema. Il saggio esamina, recuperando le impostazioni più classiche della materia, le interrelazioni della regola dell'onere della prova con i concetti di prova, fondamento dell'atto, motivazione, nel procedimento amministrativo e nel processo e formula uno spunto su un *case study,* in materia di *transfer pricing.*
Parole chiave: prova, onere della prova, giudizio di fatto e giudizio di diritto, ricorso per cassazione in materia tributaria, transfer pricing

Abstract
A large number of alarming effects depend on the incorrect conceptual comprehension of the rule of the burden of proof, including the increase of litigation, an alteration of the rules of substantive tax law and an overall loss of efficiency of the tax system. This essay examines the interrelationships of the burden of proof rule with the concepts of proof, basis of the act, motivation, in the administrative procedure and in the judicial process and analyzes a case study, on transfer pricing.
Keywords*: evidence and proof, burden of proof, judgment of fact and judgment of law, appeal by cassation in tax matters, transfer pricing*

Sommario: **1.** Onere della prova: un inquadramento sistematico facile, ma facilmente dimenticato. - **2.** (segue) prova e onere della prova: uno strumento e una regola, nel procedimento amministrativo e nel processo. - **3.** Il sonno della ragione partorisce mostri: l'onere della prova nei motivi di ricorso per cassazione. - **4.** Gli effetti mutageni degli errori sistematici: la trasmutazione del giudizio sulla prova in creazione di regole inesistenti. - **5.** Un paziente *in vitro*: uno spunto sull'onere della prova nel *transfer pricing*.

1. Come dimostra plasticamente il risultato di una *query* su una qualsiasi delle banche dati tributarie, uno dei concetti più usati della materia tributaria è quello di *onere della prova.*

Obiettivo di queste brevi riflessioni è dimostrare che di tale concetto si fa un uso spesso poco corretto sul piano dogmatico, e dannoso sul piano pratico.

Ciò posto, non è affatto inutile inquadrare tale concetto nel contesto in cui è fisiologicamente collocato.

Tale premessa, fondata su considerazioni solo apparentemente banali, risulterà sorprendentemente decisiva per risistemare alcuni errori di prospettiva, che appaiono esiziali.

Innanzitutto va sottolineato che, in materia tributaria, a differenza che in altri campi del diritto (diritto civile o diritto penale, ad esempio) l'accertamento della violazione delle norme coinvolge fisiologicamente non una ma due serie procedimentali.

Nel diritto penale, ad esempio, i consociati rispettano o violano la legge (livello delle condotte) o, per accertare se essa è violata, si instaura un processo penale (in senso lato, intendendosi la fase delle indagini e quella del giudizio – livello dei procedimenti).

Nel diritto tributario, dopo il livello delle condotte, può partire un procedimento amministrativo di accertamento e, successivamente, un giudizio di controllo sugli esiti del procedimento amministrativo: i procedimenti sono cioè, fisiologicamente due. In entrambi si deve inserire il tema della prova e del suo "onere".

Da altro punto di vista, sempre al livello della definizione del contesto, l'onere della prova si inserisce in una area nella quale si situano anche i concetti, variamente correlati, di prova, fondamento (preferiamo questa espressione a quella, più tecnica ma anche più ambigua, di presupposto) dell'atto e motivazione.

È bene, in una sorta, se ci si passa l'espressione, di modesto tentativo di rieducazione epistemologica e semantica, sistemare anche essi, visto che non farlo genera gli effetti negativi pratici che si vedranno oltre, che dimostrano che, come diceva Nanni Moretti "Chi parla male, pensa male e vive male". Anche nel mondo del diritto.

Va allora brevemente ribadito che

- **fondamento** dell'atto (amministrativo o giudiziario) sono i presupposti di fatto e diritto su cui esso si basa);
- **motivazione** dell'atto sono gli enunciati del provvedimento che lo giustificano;
- **prova del fondamento** sono gli strumenti che consentono di ritenere sussistenti i presupposti di fatto.

Un atto può essere fondato, ma non motivato (è giusto, ma non espone le ragioni su cui si fonda). Può essere fondato e motivato ma non provato (è giusto ed espone le ragioni su cui si fonda, ma non sono state cercate o trovate o ostese le prove a supporto).

Può **essere infondato ma motivato** (afferma dei fatti che lo giustificherebbero, ma quei fatti non sussistono).

Esistono delle relazioni evidenti tra tali concetti: la prova serve a dimostrare il fondamento di fatto, la motivazione serve a spiegare il fondamento, di fatto e di diritto.

In un linguaggio sorvegliato bisognerebbe allora, ad esempio, ben distinguere da una censura di difetto di motivazione, da quella di difetto di fondamento o di prova, che sono, rispettivamente, motivi di legittimità e di merito. Nella quotidianità della pratica del diritto, invece, tali distinzioni, che non sono solo terminologiche, ma concettuali, si perdono, con gli effetti perversi che, in parte, si vedranno nel prosieguo.

2. Occorre, poi, tenere anche ben distinti i profili della prova e del relativo onere. L'onere della prova non è un contenuto o un allegato dell'atto, o un suo presupposto, ma il contenuto precettivo di una regola. Quella che stabilisce le conseguenze, in diritto, della mancanza di prova di un certo fatto: a chi si deve dare ragione se la prova manca. A ben vedere, l'espressione, per quanto codificata, non è corretta. Se di vero e proprio onere si trattasse, una parte non potrebbe giovarsi delle prove offerte dall'altra parte (la prima non avrebbe assolto al proprio onere!), e invece sì, perché si applica il principio della *acquisizione della prova:* una prova può essere utilizzata, indipendentemente da chi la introduce nel procedimento.

Il c.d. onere della prova corrisponde a un "compito" della parte solo in senso pratico: essendo ovvio che è bene non contare sull'aiuto della controparte: chi perde se la prova manca è bene si assicuri di produrla (in tema di onere della prova, per andare a recuperare alcune trattazioni classiche della materia, si potrebbero rileggere, con profitto: MICHELI, L'onere della prova, Padova, 1942; SACCO, Presunzio-

ne, natura costitutiva o impeditiva del fatto. Onere della prova, in Riv. dir. civ., 1957, I, 399; VERDE, Le presunzioni giurisprudenziali. Introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova, in Foro it., 1971, V, 177; VERDE, L'onere della prova nel processo civile, Napoli, 1974; ANDRIOLI, Diritto processuale civile, Napoli, 1979, 857 ss., in particolare 860).

Tale onere si atteggia diversamente nel procedimento amministrativo e nel processo.

Nel procedimento amministrativo, dove l'organo che decide coincide con quello che indaga e istruisce, la c.d. regola dell'onere della prova si traduce in una regola sull'area e la profondità delle indagini doverose da parte della pubblica amministrazione: l'istruttoria amministrativa è completa, a rigore, anche se non cerca autonomamente e approfonditamente le prove di profili che è il contribuente a dover provare.

Sul punto occorre una precisazione importante: è da ritenere che una istruttoria diligente debba, quantomeno e comunque, offrire al contribuente di fornire la prova che gli spetta: una cosa è non dover provare, un'altra potersi disinteressare, in radice, della possibile esistenza della prova, persino omettendo di richiederla e sollecitarla – e consentirla - al soggetto "onerato". Altrimenti, sarebbe legittimo per l'Agenzia disconoscere direttamente i costi di una azienda trincerandosi dietro il fatto che la relativa prova non incombe all'ente impositore.

Un atto emesso sulla base di una tale impostazione sarebbe palesemente abnorme.

Ne consegue che il trasporto, di peso, del concetto di onere della prova nella fase amministrativa è particolarmente improprio e forzato. Lo si può conservare, ma rispettando i *caveat* appena espressi.

Nel processo, invece, onere della prova significa che il giudice, in mancanza di prova, dà torto al soggetto "onerato", nel senso improprio sopra precisato (onerato dal rischio, non dal compito, si potrebbe dire).

Anche qui, è necessaria una importante precisazione, e cioè che il giudizio tributario è un controllo della funzione tributaria, per cui, in realtà, non si dovrebbe trattare di verificare direttamente le prove portate per la prima volta nel processo, ma di verificare la pretesa tributaria per come accertata nel procedimento amministrativo. Si tratta di un giudizio di secondo grado (cioè sul giudizio effettuato in fase amministrativa).

La preclusione alla produzione di nuove prove, va sottolineato, deve operare per la sola autorità amministrativa, perché, salvo il caso di forza maggiore, la produzione di una prova nuova in giudizio è indizio di un *vizio della funzione* (non aver espletato una istruttoria diligente, e, pertanto, violato il principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost.). Tale impostazione non è ancora confermata da una giurisprudenza unitaria, ma è l'unica in grado di: *a)* presidiare efficienza e imparzialità della Amministrazione; *b)* gravare il giudice di compiti di supplenza tali da moltiplicarne, inammissibilmente, il suo carico di lavoro.

Diversa è la posizione del contribuente. Esso può produrre nuove prove perché non è una pubblica funzione: i due soggetti, pubblico e privato sono in posizione differente e – non solo possono, ma - devono avere facoltà differenti. Il che non significa che la produzione sia sempre libera o priva di conseguenze sfavorevoli per il contribuente. La produzione è preclusa se si tratti di atti o documenti richiesti e non prodotti nella fase amministrativa: in tale ipotesi il contribuente si è comportato contro buona fede (art. 32 d.lgs. 546/1992). Fuori da questo caso la produzione deve essere consentita ma potrebbe essere valutata come motivo per decidere sulle spese giudiziali (se il contribuente che vince in giudizio non ha collaborato nella fase amministrativa e produce le prove solo in giudizio, è un buon motivo per non attribuirgli la vittoria sulle spese, o addirittura addossargliele, in tutto o in parte).

3. Tanto premesso, si possono osservare alcuni effetti perversi del non corretto utilizzo del concetto.

Per esempio, quanto al suo inquadramento in sede di motivi di ricorso per cassazione.

Come si è appena rilevato, onere della prova è la regola da applicarsi per stabilire chi vince in caso di mancata prova. Profilo completamente diverso è se sia stata raggiunta la prova, se i mezzi utilizzati siano sufficienti, se siano stati adeguatamente valutati, se di tale valutazione sia data adeguata motivazione, ecc.

Questo secondo profilo è un giudizio di fatto (o un giudizio sulla sufficienza della motivazione) e la Suprema Corte dovrebbe ricusarne l'esame. Si assiste invece, sempre più frequentemente, alla surrettizia ammissione di tale giudizio in Cassazione, attraverso il *passepartout* dell'inquadramento nell'onere della prova. Motivi nei quali viene censurata, spessissimo dalla Avvocatura dello Stato, la valutazione della prova (profilo inammissibile in toto in Cassazione) ovvero la motivazione sulla prova (la cui ammissibilità andrebbe valutata negli stretti limiti di cui all'art. 360 n. 5), vengono trasformati in motivi, di diritto, sulla violazione delle regole sulla distribuzione dell'onere della prova primario e secondario (o sull'asserita esistenza/inesistenza di un onere della prova contraria).

Ma si tratta di cose diverse. Una cosa è dire: in questa causa il giudice ha sbagliato ritenendo che una certa circostanza fosse stata provata.

Cosa completamente diversa è dire: mancava la prova ma il giudice ha dato ragione alla parte che ne era "onerata".

La prima è una questione di fatto (o, al limite, sulla motivazione, se si censura che non sia adeguatamente motivato il convincimento).

La seconda una questione di diritto.

Sono censurabili in cassazione (esattamente per violazione delle regole sull'onere della prova, quale violazione di legge, ex art. 360 n. 3) le sole sentenze che, assunto che la prova manchi, diano ragione alla parte che ne era onerata.

Se invece si allega la violazione dell'onere della prova per censurare che la prova sussistesse o la motivazione fosse insufficiente il motivo è inammissibile per due ragioni. Intanto perché si traveste da violazione di legge un motivo radicalmente diverso. E, poi, perché si traveste da violazione di legge un motivo che, semplicemente, non è ammissibile (fatto o insufficienza della motivazione).

4. Un altro fraintendimento tipico è assiso nella trasformazione – in realtà, vera e propria trasmutazione genetica - di una decisione sulla correttezza di un percorso motivazionale in un, completamente diverso, giudizio sull'assetto degli oneri di prova.

Una cosa è dire: nella presente fattispecie la motivazione sulla prova esiste (esempio: poiché la SRL ha evaso e l'utile celato è scomparso e non risulta nessun altro impiego, verosimilmente è stato distribuito ai soci).

Una cosa completamente diversa è dire: se l'ufficio, in qualsiasi causa, porta quel tipo di prova (o, addirittura, afferma certi fatti), è il contribuente a dover dimostrare il contrario, se no il giudice è vincolato (da una norma che non esiste, su un inesistente onere di prova contraria! L'assetto degli oneri dipende dall'art. 2697 c.c., la deroga di tale norma di legge richiede, evidentemente, una norma di legge derogatoria ed espressa). Operando in tal modo si trasforma – inavvertitatamente ma innegabilmente - un giudizio di fatto sulla singola controversia (il giudice e l'ufficio in questo caso hanno fatto bene) in una inesistente regola di diritto (d'ora in poi tutti i giudici dovranno fare così). Un caso plastico in questo senso lo si ravvisa a proposito della c.d. presunzione di ripartizione degli utili occulti della società a ristretta base appena citata. Il ragionamento probatorio secondo cui talvolta, o anche spesso, è irrilevante, dalla natura ristretta della società si possa desumere la ripartizione dell'utile occulto è stato - non correttamente e per effetto di linguaggio non sorvegliato - trasformato in una inesistente regola giuridica: data la base ristretta, l'utile è distribuito se il contribuente non dimostra il contrario. Ma una cosa è un ragionamento probatorio, un'altra una regola di diritto sull'onere dalla prova.

L'errore è manifesto. Sarebbe lo stesso che, mostruosamente, affermare che se Tizio è stato condannato per omicidio di Caia perché le sue impronte erano sulla scena del delitto, tutti coloro le cui impronte sono sulla scena di tutti i delitti sono colpevoli, se non provano di essere innocenti, perché esiste una (inesistente!) regola di diritto che stabilisce l'onere della prova a carico dell'imputato/contribuente.

Ciò è *errato,* perché se l'evasione viene provata dal Fisco non è che il contribuente deve provarne l'inesistenza (la mancanza di prova contraria è un di più: si ipotizzi una sentenza che affermi che, se Tizio ha lasciato le sue impronte sul collo della morta e aveva motivo per ucciderla, è colpevole, *non*

risultando nessun altro elemento contrario. In questo caso, si condanna per omicidio perché ci sono movente e impronte, non perché manca …l'alibi).

Ciò è *errato e pericoloso,* perché trasformare delle sentenze della Cassazione che, semplicemente, ritengono le sentenze impugnate adeguatamente fondate (e motivate) sulla prova, in sentenze sulla assenza della prova contraria richiesta da una (inesistente) legge rischia, ponendo troppa enfasi sulla inesistenza della prova contraria, di rovesciare la regola legale (fino all'approdo secondo cui sussiste l'evasione affermata se non se ne prova la insussistenza).

Ciò, infine, *moltiplica l'arretrato in Cassazione*: perché, attraverso il grimaldello della violazione della regola (inesistente) sull'onere di prova contraria, fanno ingresso nel giudizio di legittimità motivi di fatto, che sarebbero inammissibili.

5. Infine, scegliendo fior da fiore, si assiste talvolta a qualche incertezza sulla ripartizione degli "oneri" probatori che sarebbe agevolmente superata esattamente inquadrando le fattispecie.

Un buon esempio si trova nelle rettifiche del c.d. *transfer pricing.*

Vista la natura del presente saggio, ci si limiterà a uno spunto meramente superficiale, ma già idoneo a dimostrare la rilevanza e utilità di un recupero delle corrette categorie concettuali.

In materia di controllo sul *transfer pricing,* in via generale, la giurisprudenza ha talora ripartito l'onere della prova affermando quanto segue. Si è affermato che l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria si esaurirebbe nel fornire la prova della esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato, logicamente comprensivo della più grave ipotesi della assenza di corrispettivo. Il contribuente che intende contrastare la pretesa impositiva dovrebbe invece fornire la prova che il corrispettivo convenuto, ovvero la mancanza di un corrispettivo per l'operazione infragruppo, corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a tali operazioni. Non sarebbe invece necessario che l'Amministrazione finanziaria fornisca ulteriormente la prova che l'operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica. (Cass. 30.6.2016 n. 13387).

È facile rilevare la totale non concludenza di tale argomentazione: alla lettera l'onere di fornire la prova della incongruenza del prezzo graverebbe sull'Agenzia e, contemporaneamente, quello di fornire la congruenza sul contribuente: si tratta di due affermazioni logicamente incompatibili tra loro.

La giurisprudenza è in effetti di difficile sistematizzazione, se letta in assenza di punti di riferimento concettuali.

Vi è, infatti, un orientamento giurisprudenziale (Cass. 11949/2012), secondo il quale andrebbe distinto il caso in cui la rettifica si incentri sui ricavi rispetto all'ipotesi in cui venga contestata la congruità dei costi dedotti dal contribuente. Nella prima ipotesi l'onere della prova, in ordine alla dimostrazione che i ricavi calcolati sulla base del valore normale debbano ritenersi maggiori rispet- to a quelli imputati dal contribuente, è posto in capo all'Agenzia delle Entrate. Nell'altra situazione, dove venga contestata la congruità dei costi dedotti dal contribuente in quanto superiori rispetto a quanto deducibile sulla base di una valorizzazione del criterio del valore normale, l'onere della prova sarebbe in capo al contribuente.

Un secondo orientamento della giurisprudenza (Cass. 11226/2007; Cass. 8130/2016), invece, valorizza la natura antielusiva dell'art. 110 co. 7 TUIR ponendo in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere di dare la prova circa l'intento elusivo del contribuente, volto a porre in atto politiche di prezzi che determinino lo spostamento di ricchezze imponibili da Paesi a fiscalità elevata verso Paesi con aliquote più basse.

Vi è, infine, un orientamento giurisprudenziale (Cass. sez. V 18.9.2015 n. 18392; Cass. 6331/2016) secondo cui la normativa in materia di *transfer pricing* non avrebbe natura di carattere antielusivo *"perché (a differenza di altre norme specificamente antielusive) non prevede che l'amministrazione finanziaria debba provare quello della maggiore fiscalità nazionale ed è perciò applicabile anche in difetto di prova da parte dell'Amministrazione finanziaria del conseguimento di un concreto vantaggio fiscale da parte del contribuente". Di conseguenza, tale orientamento afferma come la disciplina in materia di*

transfer pricing "non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di 'transazioni' tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, gravando invece sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova, ai sensi dell'art. 2697 cod. civ. ed in tema di deduzioni fiscali [...] l'onere di dimostrare che tali 'transazioni' sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, terzo comma, del menzionato decreto, secondo cui sono da intendersi normali i prezzi di beni e servizi praticati 'in condizioni di libera concorrenza', al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi e con riferimento 'in quanto possibile' a listini e tariffe di uso, non escludendosi pertanto l'utilizzabilità, al descritto fine, di altri mezzi di prova".

A fronte di tali incertezze, la questione si presta ad essere razionalizzata come segue.

Un primo possibile tentativo di razionalizzazione potrebbe essere sostenere che l'Agenzia deve allegare e motivare che *prima facie*, sulla base di nozioni di comune esperienza e generali, il prezzo appare incongruo e che il contribuente debba dimostrare che sussistono ragioni particolari, afferenti la vita della sua azienda e non conoscibili dalla Agenzia, che dimostrano il contrario.

È forse possibile fare qualche passo in più e forse più esatto e puntuale.

Va rammentato che, sul piano generale, per costante giurisprudenza, la prova della evasione fiscale va fornita dall'Agenzia che procede e fa eccezione, sempre nella disciplina generale, la prova della evasione fiscale effettuata manovrando fraudolentemente sui costi (Cass. 11949/2012), laddove, per il principio della vicinanza della prova, alla Agenzia delle Entrate incombe un onere affievolito: quello di dimostrare ragioni, in prima battuta, di inverosimiglianza o non inerenza del costo, dovendo poi essere, una volta che sia stata data questa dimostrazione, il contribuente a provare la ricorrenza dei requisiti di deduzione o detrazione, perché, per vicinanza della prova, è il contribuente a conoscere i dati intrinseci alla sua attività, normalmente ignoti al Fisco, da cui dipende la deduzione.

In questo quadro si inserisce la prova del presupposto delle rettifiche del *transfer pricing*, cioè del disallineamento tra i prezzi praticati infragruppo, rispetto al valore di mercato della prestazione tra soggetti indipendenti. È appena il caso di notare che, in questo caso oggetto di prova non sono tanto dati intrinseci della impresa accertata, ma estrinseci e obiettivi (il prezzo di mercato del bene o servizio), attingibili da una indagine delle condizioni del mercato di riferimento.

Ne consegue che, nella presente fattispecie, l'onere della prova dovrebbe incombere sulla Agenzia delle Entrate, nei limiti e per le ragioni seguenti.

La rettifica di componenti positivi dovrebbe incombere sulla Agenzia già in base alla regola generale.

Ma vi è una seconda ragione, speciale, per cui la prova dovrebbe, di regola, comunque incombere sulla Agenzia, anche per gli elementi passivi: trattandosi di provare il prezzo di mercato, dato oggettivo ed esterno alla organizzazione del singolo imprenditore, non sussiste, in radice, la ragione della applicazione dell'onere della prova del contribuente, che di regola giustifica l'onere della prova in capo al contribuente per i costi: il prezzo di mercato di un bene o servizio è elemento, almeno normalmente, alla piena portata della Agenzia e in nessun modo "più vicino" al contribuente. A tutto voler concedere, al contribuente si può chiedere di ostendere trasparentemente le caratteristiche del bene o servizio scambiato, in modo che sia agevole ricercare il termine oggettivo di mercato di riferimento di cui accertare il valore normale.

Detto altrimenti, al contribuente si può chiedere di cooperare (eventualmente anche con forme analitiche di *cooperative compliance*) per l'individuazione precisa del bene o servizio, ma il prezzo di mercato è cosa diversa.

Dimostrazione, questa ultima, che dovrebbe incombere, in quanto fondata su elementi oggettivi e generali, e non "intimi" del contribuente, sulla Agenzia (in tema si vedano anche le Le Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento nella Sezione B.2 del Capitolo IV e, per altro verso, Corte di giustizia UE, 21 gennaio 2010, causa C-311/08, «Société de Gestion Industrielle SA – SGI).

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI:

ANDRIOLI, Diritto processuale civile, Napoli, 1979
MEUSSEN, The Burden of Proof in Tax Law, 2013
MICHELI, L'onere della prova, Padova, 1942
PALESTRINI, Il trend giurisprudenziale nella ripartizione dell'onere della prova nei contenziosi riguardanti il transfer pricing, in Fiscalità & Commercio Internazionale, 6/2019, 10
PURPURA, Accertamenti da transfer pricing ed assolvimento dell'onus probandi - transfer pricing e assolvimento dell'onere della prova tra metodo tnmm ed identificazione dei corretti comparables in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 5/2019, 445 ss.
SACCO, Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto. Onere della prova, in Riv. dir. civ., 1957, I, 399
VERDE, Le presunzioni giurisprudenziali. Introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova, in Foro it., 1971, V, 177
VERDE, L'onere della prova nel processo civile, Napoli, 1974
VINCIGUERRA, *«The Burden of Proof in European Tax Cooperation»*, in atti del convegno dell'EATLP The Burden of Proof in Tax Law, on the way to Uppsala, Milano, 2011

La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale (già fallimento)

The active legitimation in trial proceedings in Vat refund litigation during the judicial liquidation (first called bankruptcy proceeding)

(commento a/*notes to*: Cass., sez. trib., 11 settembre 2019, n. 22646)

MICHELE MAURO

Abstract

Nella sentenza in commento la Cassazione è incorsa in una vistosa confusione in ordine alla legittimazione attiva nel giudizio di rimborso Iva, allorquando la lite sia instaurata nel corso della procedura concorsuale attualmente denominata "liquidazione giudiziale". Invero, pur trattandosi di un credito originato da presupposti verificatisi anteriormente alla dichiarazione di fallimento, l'eventuale inerzia del curatore nei confronti del diniego di rimborso notificato dall'Amministrazione finanziaria è in grado di esporre il fallito all'effetto pregiudizievole della prescrizione del credito da rimborso IVA, con conseguenti ripercussioni negative sul suo patrimonio non dissimili da quelle provocate da provvedimenti impositivi (o di riscossione) emanati dall'Amministrazione.

Parole chiave: liquidazione giudiziale (già fallimento), rimborso Iva, legittimazione processuale, inerzia curatore, prescrizione diritto al rimborso Iva

Abstract

In the analysed decision, the Italian Supreme Court has incurred in a marked confusion regarding the active legitimation in the Vat refund trial, when the litigation is instituted during the insolvency procedure currently called "judicial liquidation". This is because, even if it's a credit originating before the start of the bankruptcy procedure, the inactivity of the bankruptcy trustee against the refusal of refund notified by the Financial Administration is able to expose the bankrupt to the prejudicial effect of the prescription of the Vat refund credit, with consequent negative effects on its assets similar with those caused by tax (or collection) act issued by the Administration.

Keywords*: judicial liquidation (first called bankruptcy proceeding), Vat refund, legitimation in trial proceedings, bankruptcy trustee inactivity, Vat refund prescription*

SOMMARIO: **1.** Le discutibili statuizioni della Cassazione in ordine alla capacità processuale esclusiva del curatore nei rapporti patrimoniali attivi compresi nella liquidazione giudiziale (già fallimento). - **2.** La soggettività impositiva durante la procedura concorsuale e i suoi risvolti processuali. - **3.** L'intangibilità della giurisdizione tributaria, durante la liquidazione giudiziale, con riferimento alle pretese fiscali. - **4.** L'inerzia del curatore e la legittimazione processuale attiva del fallito nelle liti da rimborso relative a crediti tributari sorti prima dell'avvio della procedura concorsuale.

1. Con la sentenza in commento la Cassazione, pur restando nel solco dei consolidati principi in tema di presupposti sostanziali del recupero dell'eccedenza (detraibile) Iva da dichiarazione e onere della prova nel relativo processo di rimborso (in proposito cfr., tra gli altri, BASILAVECCHIA, La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele, in Rass. trib., 2016, 901; MICELI, Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne, in Rass. trib., 2006, 1871; NUCERA, Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso, in Rass. trib., 2019, 402), è incorsa in una vistosa confusione in ordine alla legittimazione attiva a stare in giudizio allorquando la lite sia instaurata nel corso della procedura concorsuale attualmente denominata "liquidazione giudiziale" (il termine "fallimento" è stato espunto a seguito delle modifiche introdotte con il D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, che reca la disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza).

Il caso ha riguardato un ricorso proposto da una procedura fallimentare avverso il diniego di un rimborso Iva relativo ad un credito formatosi in epoca antecedente alla dichiarazione di fallimento e notificato soltanto al curatore.

Oltre alla questione (in conclusione ritenuta assorbita) riguardante la tempestività della presentazione della dichiarazione Iva da parte dell'organo della procedura (entro quattro mesi dalla nomina), il ricorso era basato su due motivi.

In primis, sull'asserita erroneità della sentenza nella parte in cui ha ritenuto non provata la sussistenza del credito IVA, nonostante fossero decorsi i termini per l'accertamento relativo a quel periodo di imposta.

Inoltre, sul fatto che il diniego del rimborso non era stato notificato (anche) al fallito, trattandosi di un credito originato da fatti antecedenti alla dichiarazione di fallimento.

La Cassazione, pronunciandosi sulla questione di rito, ha dapprima affermato come sia corretto affermare, come dedotto in giudizio dal ricorrente, che l'accertamento tributario in materia di IVA, ove riguardi crediti i cui presupposti si siano verificati anteriormente alla dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui detta dichiarazione è intervenuta, debba essere notificato non solo al curatore ma anche al fallito, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, rimanendo esposto ai riflessi, anche sanzionatori, derivanti dalla definitività dell'atto impositivo (richiamando proprie precedenti pronunce, tra cui Cass. n. 11618/2017).

Tuttavia, la Corte ha erroneamente ricondotto tale onere di (doppia) notificazione alla fattispecie del litisconsorzio necessario tra curatore e imprenditore dichiarato fallito, che a suo avviso abiliterebbe anche quest'ultimo ad impugnare l'atto impositivo esclusivamente in caso di potenziale emersione di passività ulteriori rispetto a quelle già accertate o accertande in sede di formazione dello stato passivo, anche per il fatto che il relativo giudizio (tributario) non si svolge dinanzi al tribunale fallimentare.

Inoltre, i giudici hanno escluso che tale ricostruzione possa trovare applicazione per le questioni attinenti (non a debiti ma) a crediti tributari vantati dal fallito, non avendo quest'ultimo nessun interesse ad interloquire – in questa ipotesi – con l'amministrazione finanziaria.

Difatti, secondo la Suprema Corte, il credito è acquisito all'attivo dal curatore fallimentare, il quale ha legittimazione esclusiva nei rapporti patrimoniali (attivi) del fallito compresi nella procedura, come testimoniato dal fatto che soltanto il curatore (e non anche singoli creditori) può presentare un'istanza di rimborso avverso una liquidazione di imposta (operata dall'ufficio del registro con riferimento all'atto di registrazione del piano di riparto dell'attivo di una società fallita: Cass. n. 12775/2001).

I giudici hanno dunque ritenuto applicabile il richiamato principio anche all'ipotesi del credito Iva vantato dal fallito e riportato nella dichiarazione di cui all'art. 8, comma 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ai sensi del quale "*in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, è presentata dai curatori o dai commissari liquidatori con le modalità e i termini ordinari di cui al comma 1 ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario*".

In merito, invece, all'accertamento del diritto al rimborso, la Cassazione ha ribadito che, nelle controversie di rigetto di un'istanza di rimborso, il contribuente assume il ruolo di attore sostanziale (richiamando la propria precedente pronuncia Cass. n. 17811/2016), con la conseguenza che grava sul curatore l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il diritto al rimborso (Cass. n. 21197/2014; Cass. n. 15026/2014).

Né, ad avviso dei giudici, può ritenersi inibito all'amministrazione finanziaria contestare la sussistenza dei fatti costitutivi del credito, nonostante siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento, atteso che i termini decadenziali di legge operano limitatamente al riscontro dei crediti erariali e non anche dei debiti dell'Amministrazione nei confronti del contribuente (Cass. n. 5069/2016).

2. Sorprende, innanzitutto, il fatto che la Cassazione, in caso provvedimenti impositivi i cui presupposti si siano verificati anteriormente alla dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui detta dichiarazione è intervenuta, abbia ricondotto – per la prima volta e in maniera contraddittoria – l'onere di notificare l'atto sia al curatore, sia al fallito, alla fattispecie del litisconsorzio necessario tra i due soggetti.

È, invero, pacifico, come nella giurisprudenza tributaria (si vedano i precedenti citati dalla stessa Cassazione) sia riconosciuto il carattere relativo, e non assoluto, dell'esclusione del fallito dal processo. Difatti, rimanendo il fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, il soggetto passivo del rapporto tributario, come affermato dalla Cassazione nella pronuncia in commento egli subisce le conseguenze, anche sanzionatorie, della definitività di un eventuale provvedimento, per cui non può che essergli consentito di esercitare direttamente la tutela in caso di inerzia del curatore, a pena di vanificare il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione.

Tale ricostruzione, tuttavia, è fondata su un elemento condizionante imprescindibile, che è utile ribadire: l'inerzia del curatore fallimentare, presupposto che legittima l'azione giudiziaria del fallito, sulla premessa che, in ogni caso, l'atto impositivo o di riscossione debba essere notificato sia al fallito che al curatore (anche se possono esserci casi, comunque problematici, in cui ad uno dei due soggetti è notificato un atto d'imposizione ed all'altro un atto della riscossione. È quanto avvenuto nella controversia oggetto della sentenza della Cassazione n. 2803/2010).

E da questa impostazione deriva il corollario per cui, essendo le limitazioni all'attività processuale fallito funzionali soltanto a realizzare l'interesse dei creditori concorsuali, l'eventuale difetto di legittimazione del fallito può essere eccepito esclusivamente da parte del curatore e non anche dell'Amministrazione finanziaria, né tanto meno può essere rilevato d'ufficio dal giudice tributario (cfr., tra le altre, Cass. n. 11618/2017; Cass. n. 5384/2016; Cass. n. 16816/2014; Cass. n. 17367/2012; Cassa. Ord. n. 21385/2007; Cass. n. 6393/2006).

Giammai, dunque, si può ipotizzare un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra i due soggetti, per il semplice fatto che non esistono due (diversi) soggetti coinvolti inscindibilmente nella lite instaurata o instauranda. Ciò che, peraltro, è testimoniato dalla stessa affermazione della Suprema Corte – a questo punto contraddittoria – secondo cui il fallito non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, con la conseguenza di escludere la compresenza di un altro soggetto, in ipotesi individuabile nel fallimento.

È appena il caso di ricordare, in proposito, come sia stata unanimemente respinta dalla dottrina la concezione del fallimento come persona giuridica volta alla conservazione e liquidazione concorsuale del patrimonio del fallito ed alla ripartizione del ricavato tra i creditori (tesi elaborata da BONELLI, Del Fallimento, I, Milano, II ed., 1923, 417 ss.), la quale, nella vigenza dei decreti delegati degli anni settanta, aveva consentito di affermare la soggettività impositiva della procedura in base alla qualificazione del debito tributario relativo al periodo concorsuale alla stregua di debito della massa da assolvere in "prededuzione" (ipotesi sostenuta da GRANELLI, Pretesa soggettività passiva del fallito per l'imposizione di plusvalenze realizzate in fase liquidatoria, in Boll. trib., 1983, 863, e compiutamente criticata da MICCINESI, L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali, Milano, 1990, 55 ss.). Il fallimento, infatti, è un procedimento, non un processo, né un nuovo soggetto (cfr., per

tutti, BONSIGNORI, Il Fallimento, in Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, diretto da F. Galgano, vol. IX, Padova, 1986, 123 ss., ove riferimenti dottrinali; ANTONINI, La soggettività tributaria, Napoli, 1965, 150; TESAURO, Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare, in Rass. trib., 1990, 243). Pertanto, il patrimonio fallimentare cui si riferisce l'odierno art. 183 del T.U.I.R. n. 917/1986 rileva soltanto al fine di determinare il reddito del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale (così GIOVANNINI, Soggettività tributaria e fattispecie impositiva, Padova, 1996, 202).

Ed ecco perché il fallito può intraprendere l'azione dinanzi al giudice tributario soltanto a seguito dell'inerzia del curatore fallimentare, a mente del principio per cui in una medesima causa una parte non può essere rappresentata da due soggetti in posizione indipendente (cfr. Cass. n. 3245/2003).

3. Un altro fraintendimento che si rinviene nella pronuncia in esame è l'affermazione dei giudici di legittimità che sembra subordinare l'azione di impugnazione da parte del fallito alla potenziale emersione di passività ulteriori rispetto a quelle già accertate o accertande in sede di formazione dello stato passivo della procedura.

Al contrario, proprio in sede di insinuazione dei crediti tributari al passivo, stante l'esclusività della giurisdizione tributaria (anche in quella sede), il fallito può avere interesse a contestare le pretese fiscali qualora il curatore decida di restare inerte.

Difatti, ai sensi dell'art. 88 del DPR n. 602/1973, nel caso in cui sorgano contestazioni sulle somme iscritte a ruolo, il credito è ammesso al passivo con riserva (anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva), la quale è successivamente sciolta dal giudice delegato, su istanza del curatore o del concessionario (attualmente Agente), quando è inutilmente trascorso il termine per la proposizione della controversia davanti al giudice competente ovvero quando il giudizio risulta irrevocabilmente definito o altrimenti estinto.

Contro il provvedimento di scioglimento della riserva il concessionario (oggi Agente), nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto motivato, sentite le parti.

Se all'atto delle ripartizioni parziali e finale dell'attivo la riserva non è stata ancora sciolta, è previsto l'accantonamento delle somme relative ai crediti contestati a cura del curatore.

Tale disciplina, dunque, stabilisce chiaramente l'intangibilità della giurisdizione del giudice tributario, con riferimento alle pretese fiscali, anche nell'ipotesi di fallimento del contribuente, nonostante l'accertamento dello stato passivo sia di competenza del tribunale fallimentare (cfr. DEL FEDERICO, L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari, in Le riforme della legge fallimentare, in AA.VV. (a cura di DIDONE), II, Torino, 2009, 2039; PAPARELLA, L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo, in Dir. prat. trib., 2011, 1203; Id., Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 420 ss.; CARINCI, L'ammissione al passivo dei crediti tributari, in AA.VV. (a cura di PAPARELLA), Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, Milano, 2013, 557 ss.; MAURO, Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare, in Rass. trib., 2015, 905 ss.).

4. Da ultimo, non è condivisibile la tesi della Cassazione secondo cui è da escludere, in ogni caso, la legittimazione processuale attiva del fallito qualora si tratti di liti da rimborso relative a crediti tributari originati da presupposti verificatisi anteriormente alla dichiarazione di fallimento.

Invero, le medesime esigenze di tutela del patrimonio che si rinvengono nelle azioni di impugnazione esercitate dal fallito al fine di contrastare pretese fiscali infondate sussistono nelle azioni di rimborso.

Nel caso di specie, a seguito dell'opzione per il rimborso dell'Iva a credito esercitata nella dichiarazione presentata dal curatore, il credito era soggetto, come affermato dagli stessi giudici di legittimità, al termine di prescrizione ordinario decennale (cfr. M. Basilavecchia, *La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele*, cit., 901 e ss. In giurisprudenza si veda, tra le altre, Cass., n. 4145/2016).

Pertanto, l'eventuale inerzia del curatore (che nel caso concreto comunque non si è verificata) nei confronti del diniego di rimborso notificato dall'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto esporre il fallito all'effetto pregiudizievole della prescrizione del credito da rimborso IVA, con conseguenti ripercussioni negative sul suo patrimonio non dissimili da quelle provocate da provvedimenti impositivi o di riscossione emanati dall'Amministrazione (naturalmente ove infondati).

Né può assumere rilevanza, in proposito, il precedente, citato dalla Cassazione, secondo cui soltanto il curatore, e non anche singoli creditori, può presentare un'istanza di rimborso avverso una liquidazione di imposta operata dall'ufficio del registro con riferimento all'atto di registrazione del piano di riparto dell'attivo di una società fallita (Cass. n. 12775/2001).

Nella richiamata fattispecie, difatti, l'esclusività della legittimazione attiva del curatore trova fondamento nella genesi del credito chiesto a rimborso, il quale, lungi dal riferirsi a presupposti antecedenti alla dichiarazione di fallimento, è originato dall'attività del curatore fallimentare svolta dopo l'avvio della procedura concorsuale, ossia quando il fallito non ha alcuna legittimazione (sia sul piano sostanziale che su quello processuale), né cognizione, con riguardo alle operazioni liquidatorie svolte.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI, La soggettività tributaria, Napoli, 1965
BASILAVECCHIA, La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele, in Rass. trib., 2016, 901
BASILAVECCHIA, Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta, in AA.VV. (a cura di DIDONE), Le riforme della legge fallimentare, II, Torino, 2009
BONELLI, Del Fallimento, I, Milano, 1923
BONSIGNORI, Il Fallimento, in Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, diretto da GALGANO, vol. IX, Padova, 1986
CARINCI, L'ammissione al passivo dei crediti tributari, in AA.VV. (a cura di Paparella), Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, Milano, 2013
DEL FEDERICO, L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari, in AA.VV. (a cura di Didone), Le riforme della legge fallimentare, II, Torino, 2009
GIOVANNINI, Soggettività tributaria e fattispecie impositiva, Padova, 1996
GRANELLI, Pretesa soggettività passiva del fallito per l'imposizione di plusvalenze realizzate in fase liquidatoria, in Boll. trib., 1983, 863
MAURO, Imposizione fiscale e fallimento, Torino, 2011
MAURO, Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare, in Rass. trib., 2015, 905 ss.
MICCINESI, L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali, Milano, 1990
MICELI, Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne, in Rass. trib., 2006, 1871
NUCERA, Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso, in Rass. trib., 2019, 402
PAPARELLA, L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo, in Dir. prat. trib., 2011, 1203
PAPARELLA, Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 420 ss.
TESAURO, Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare, in Rass. trib., 1990, 243 ss.

Giudicato tributario, oggetto del giudizio di ottemperanza e impugnazione della sentenza

Final fiscal judgment, object of the judgment of compliance and appeal against the sentence

(commento a/notes to: Cass., sez. trib., 22 gennaio 2020, n. 1293)

MARIA CONCETTA PARLATO

Abstract
La sentenza emessa in ottemperanza è limitata, quanto all'oggetto, all'ambito della sentenza da ottemperare ed è impugnabile solo con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 70 del D.lgs. n. 546/92 e in coerenza con l'art. 111 della Cost.
Parole chiave: giudizio di ottemperanza, oggetto del giudizio, iscrizione ipotecaria, impugnazione

Abstract
The judgment given in compliance, limited, as to the object, to the scope of the judgment to be complied with, is subject to appeal only by appeal to the Supreme Court, as provided by art. 70, D.lgs. n. 546/92 and pursuant to art. 111 Cost.
Keywords*: judgment of compliance, object of the judgment, registration of a mortgage, appeal*

SOMMARIO: **1.** La vicenda oggetto del giudizio. - **2.** L'oggetto del giudizio di ottemperanza. - **3.** L'impugnazione *ex* art. 111 Cost.

1. Il giudizio dinanzi alla Suprema Corte, instaurato *ex* art. 111 Cost., riguardava l'impugnazione di una pronuncia sull'ottemperanza di una sentenza di Commissione tributaria provinciale passata in giudicato: la sentenza emessa in ottemperanza statuiva il pagamento di una somma a favore del contribuente. La sentenza da ottemperare, peraltro, si limitava a disporre la cancellazione di un'iscrizione ipotecaria a danno del contribuente, cancellazione che risultava pacificamente già effettuata. Quindi, con la sentenza di ottemperanza veniva disposto il pagamento di somme su cui il giudicato non si era in realtà pronunciato.

Il ricorso dinanzi alla Corte, presentato da Equitalia SUD s.p.a., si fondava su quattro motivi: a) con il primo motivo, si deduceva che il giudice aveva omesso di statuire sull'eccezione di inammissibilità della richiesta di ottemperanza, avente a oggetto il pagamento di somme di denaro, sollevata dalla ricorrente in ragione della ritenuta estraneità del *decisum*, portato dal giudicato, rispetto alla domanda formulata; b) con il secondo motivo, si deduceva che il giudice dell'ottemperanza aveva «emesso provvedimenti che nulla avevano a che fare con la sentenza», di cui il contribuente richiedeva l'attuazione, la quale si limitava a dichiarare la nullità di un'iscrizione ipotecaria (eseguita in danno del contribuente), senza adottare alcuna statuizione in ordine alla restituzione richiesta in sede di ottemperanza; c) con il terzo motivo, si deduceva che il giudice dell'ottemperanza aveva omesso di statuire sull'eccezione di

improcedibilità, formulata in ragione dell'introduzione del giudizio «solo nei confronti dell'Agente di riscossione e non anche degli enti impositori»; d) con il quarto motivo, si deduceva l'omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, per avere il giudice dell'ottemperanza omesso di motivare in ordine all'oggetto del giudicato fatto valere e al contenuto del dispositivo, riportando solo la richiesta del ricorrente poi accolta.

La Suprema Corte, accolto il secondo motivo, riteneva assorbiti gli altri e cassava la sentenza; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decideva nel merito *ex* art. 384 c.p.c., disponendo il rigetto del ricorso proposto dal contribuente per l'ottemperanza della sentenza della Commissione provinciale, perché tale pronuncia non consentiva di far valere il diritto alla restituzione di somme di denaro, su cui il giudicato non si era pronunciato.

2. Con il secondo motivo – ritenuto fondato dalla Corte, dichiarando assorbite tutte le altre questioni – come già rilevato, nel ricorso si deduce la violazione del D.lgs. n. 546 del 1992, art. 70, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice dell'ottemperanza emesso provvedimenti che «nulla avevano a che fare con la sentenza, di cui si è chiesta l'attuazione, la quale ha semplicemente dichiarato la nullità di un'iscrizione ipotecaria, eseguita in danno del contribuente ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, senza adottare alcuna statuizione in ordine alla restituzione richiesta in sede di ottemperanza».

La pronuncia, di cui veniva richiesta l'ottemperanza, riguardava un'iscrizione ipotecaria, eseguita per crediti derivanti da cartelle esattoriali.

Nel giudizio di merito l'impugnazione dell'iscrizione ipotecaria aveva trovato accoglimento e, conseguentemente, come è incontestato – in esecuzione della statuizione adottata – l'iscrizione veniva cancellata. L'oggetto del giudizio di ottemperanza – a prescindere dall'iscrizione ipotecaria, che, come accertato, era stata cancellata – non poteva riguardare ulteriori statuizioni. La decisione non risulta infatti avere statuito sulla debenza o meno di somme pagate dall'intimato alla ricorrente: non risulta, invero, essere stata disposta alcuna verifica della spettanza di un diritto alla restituzione.

Come osservato nella sentenza in commento, non vi è spazio per l'attribuzione alle parti di nuovi e ulteriori diritti, da parte del giudice dell'ottemperanza, rispetto a quelli riconosciuti in sentenza, potendo egli «solo enucleare e precisare gli obblighi che da essa derivano (Cass., Sez. 5 civ., n. 16735 del 21/06/2019; Cass., Sez. 5 civ., n. 14642 del 29/05/2019)».

Nel caso di specie il giudicato – favorevole al contribuente – non era di annullamento di un diniego di rimborso illegittimo e neppure di un atto impositivo viziato, ma riguardava l'invalidità di un'iscrizione ipotecaria. Pertanto, l'unico comando che poteva scaturire dalla sentenza era l'ordine di cancellazione dell'ipoteca, la quale era pacifico fosse stata già eseguita.

La Corte, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, né sussistendo ulteriori profili controversi rilevanti ai fini della decisione, rigettava, decidendo nel merito, *ex* art. 384 c.p.c., il ricorso proposto dal contribuente per l'ottemperanza della sentenza della Commissione tributaria provinciale, perché, come sopra evidenziato, tale pronuncia non consentiva di far valere il diritto alla restituzione di somme, su cui il giudicato non si era pronunciato.

Premessa la basilare osservazione che oggetto del giudizio di ottemperanza è l'adempimento degli obblighi che incombono sull'Amministrazione per effetto della sentenza, è necessario effettuare alcune considerazioni generali con riguardo al contenuto del giudicato da ottemperare (ricordando che, a seguito della riforma attuata con il D.lgs. n. 156/2015, il giudizio *ex* art. 70 è "utilizzabile" anche nei casi previsti dagli artt. 68 e 69, D. lgs. n. 546/1992, in relazione a sentenze non ancora passate in giudicato; cfr. sul punto RANDAZZO, Con l'immediata esecutività delle sentenze non ancora in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza, in Corr. trib., 2016, p. 1971 ss.; PARLATO, L'attuazione della delega fiscale in materia di ottemperanza, in Riv. dir. trib., 2017, I, p. 363 ss.).

Nel giudizio tributario la rimozione dell'atto potrebbe essere, in astratto, già satisfattiva, senza che si renda necessaria alcuna attività, in positivo, da parte dell'Amministrazione; si fa riferimento alle sen-

tenze c.d. autoesecutive o autoapplicative (RANDAZZO, sub art. 70, in Commentario breve alle leggi del processo tributario, a cura di CONSOLO-GLENDI, Padova, 2012, 798).

Peraltro, la tutela del contribuente (vincitore in giudizio), nel caso in cui l'atto annullato abbia già determinato degli effetti, può richiedere l'adeguamento del comportamento dell'Amministrazione al precetto della sentenza (BASILAVECCHIA, Il giudizio di ottemperanza, in AA.VV., Il processo tributario, a cura di TESAURO, Torino, 1998, p. 945 s.), ad esempio per lo sgravio di somme iscritte a ruolo, per la cancellazione di ipoteche (come nel caso di specie), per l'annullamento del provvedimento di fermo.

Inoltre, si osserva che, in relazione all'attività dell'Amministrazione successiva a una pronuncia giurisdizionale, occorre distinguere tra quelle ipotesi in cui possa individuarsi una condotta difforme dal giudicato (come il mancato sgravio di somme iscritte a ruolo ma non più dovute), e quelle in cui invece tale attività sia espressione dell'esercizio di una autonoma potestà impositiva (come la notifica di un nuovo atto impugnabile).

Per successivi provvedimenti dell'Amministrazione (non conformi al giudicato), la dottrina ritiene, in genere, che la tutela del contribuente sia estranea all'istituto dell'ottemperanza. Avverso un nuovo atto dell'amministrazione (fondato su una pretesa fiscale illegittima), espressione di una autonoma manifestazione di potestà amministrativa, il contribuente dovrà infatti avvalersi della tutela consentita attraverso l'ordinaria azione di annullamento, in un nuovo giudizio, e non mediante l'esecuzione di un precedente giudicato.

Altra dottrina afferma che «può darsi ad esempio il caso dell'Amministrazione che, pur emettendo un nuovo atto dopo il diniego di rimborso annullato, reiteri, in modo più o meno evidente, gli stessi vizi già censurati nella sentenza: per ipotesi consimili la giurisprudenza amministrativa ha elaborato la nozione di *atti elusivi* del giudicato, che si pongono non solo e non tanto in contrasto con norme generali ed astratte, quanto con il comando contenuto nella sentenza» (in tal senso v. BASILAVECCHIA, Il giudizio di ottemperanza, cit., 946). Secondo tale dottrina, in tale evenienza la tutela del contribuente verso il nuovo atto non si esplicherebbe più nelle forme del ricorso ordinario da proporre entro un termine decadenziale, ma mediante il ricorso per ottemperanza, azionabile nel termine prescrizionale, e diretto sia alla declaratoria di nullità, per il carattere "elusivo", del nuovo atto emanato dopo il giudicato, sia alla adozione dei provvedimenti conseguenti, destinati ad assicurare una corretta azione amministrativa.

Il *petitum* dell'ottemperanza è in ogni caso delimitato dal giudizio conclusosi con il giudicato: il giudice deve attenersi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenere conto della relativa motivazione (art. 70, comma 7); non potrà pertanto essere attribuito un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire. Oggetto del giudizio d'ottemperanza è dunque «l'indagine di tutti gli effetti legalmente inclusi nel giudicato e che risultano indispensabili per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente», nel rispetto del limite estremo del contenuto del giudicato, che vieta al giudice di «travalicarne i confini» (GLENDI, voce Giudizio di ottemperanza (dir. trib.), in Enc. Giur. Treccani, vol. XV, Roma; RANDAZZO, Natura e profili operativi del giudizio di ottemperanza, in GT – Riv. giur. trib., 2002, p. 759). La pronuncia della Corte, nel pieno rispetto della *ratio* e della lettera della disciplina dettata dall'art. 70, cassa infatti l'impugnata sentenza, che disponeva (a carico dell'Agente della riscossione e a vantaggio del contribuente) in ordine a un diritto (la restituzione di somme), per l'appunto, ulteriore rispetto a ciò che era riconosciuto con la sentenza da eseguire (la cancellazione di ipoteca), e che aveva già avuto attuazione.

3. La sentenza in commento afferma che «sebbene il D.lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 10, preveda che, contro le sentenze adottate nei giudizi di ottemperanza delle decisioni delle Commissioni tributarie, sia possibile solo il ricorso per cassazione "per inosservanza delle norme sul procedimento", la S.C. ha più volte affermato che, in applicazione dell'art. 111 Cost., è anche ammissibile il ricorso straordinario per cassazione (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 4796 del 28/02/2011; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7801 del 23/04/2004), il quale, com'è noto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., novellato comma 4, dell'art. 360 c.p.c. consente di prospettare tutte le censure indicate nel precedente comma 1 del medesimo articolo».

Nel trattare dell'impugnabilità dei provvedimenti emessi nel giudizio di ottemperanza, occorre premettere che la disciplina presenta delle peculiarità che la contraddistinguono. Segnatamente, il giudizio di ottemperanza consta di due fasi, la prima viene definita con sentenza, la seconda - di controllo dell'esecuzione - trova invece esito con ordinanza: il procedimento si conclude, nella sua globalità, con un'ordinanza, di cui non è, con specifica norma, prevista la possibilità di impugnazione.

Per la sentenza - atto interinale della procedura di ottemperanza - è invece prevista l'impugnazione esclusivamente con ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento (art. 70, comma 10, D. lgs. n. 546/1992).

La disciplina assoggetta dunque l'impugnazione dei provvedimenti emessi nel contesto del giudizio a delle limitazioni rispetto all'ordinario.

La *ratio* si ravvisa nella considerazione che nel giudizio tributario di ottemperanza la sentenza da eseguire dà già per acquisita la "certezza giuridica", senza che il giudice debba nuovamente interpretare norme sostanziali (PARLATO, Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario, Bari, 2008, p. 104): dispone solo quanto è necessario ai fini dell'attuazione del provvedimento già formato (così RANDAZZO, L'esecuzione delle sentenze tributarie, Milano, 2003, p. 281), non vi sono più parametri normativi astratti essendovi ormai un provvedimento, della cui ottemperanza si occupa la sentenza (GLENDI, Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario, in GT – Riv. giur. trib., n. 11, 2002, p. 1049).

Poiché la sentenza di ottemperanza non ha contenuto decisorio in senso proprio (tale da giustificare un riesame in secondo grado), ogni violazione riscontrabile nel procedimento sarebbe riconducibile a un errore sulle regole procedurali (BASILAVECCHIA, Il giudizio di ottemperanza, cit., p. 942), e pertanto suscettibile di rientrare nell'unico rimedio processuale previsto: l'esperimento di altri mezzi di impugnazione non è stato ritenuto giustificabile dalla natura del giudizio.

Il legislatore dunque, con la finalità di evitare ulteriori dilazioni e rendere celere l'attuazione del giudicato, circoscrive il ricorso per cassazione alla sola inosservanza delle norme sul procedimento, e pone due limiti all'impugnabilità delle sentenze del giudice di ottemperanza.

Vi è una limitazione relativa alle *sentenze impugnabili*. Esse devono rientrare nella "tipologia" di quelle sentenze con cui il giudice adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, a esclusione delle altre.

Altra limitazione attiene ai *mezzi di impugnazione*: dal dettato normativo consegue infatti l'inappellabilità delle sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza, avverso le quali, come già evidenziato, sarebbe esperibile soltanto il ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

Le limitazioni richiamate hanno fatto sorgere, in particolare, il problema del rimedio utilizzabile nel caso in cui la sentenza emessa nel giudizio di ottemperanza si limiti a rigettare, nel rito o nel merito, la richiesta del contribuente. Riservandoci di affrontare la questione in seguito, si esamina preliminarmente la problematica, ampiamente trattata in dottrina e nella stessa giurisprudenza della Cassazione (pure richiamata dalla sentenza in commento), relativa all'operatività del ricorso *ex* art. 111 Cost. nel giudizio tributario di ottemperanza.

Invero, il ricorso per Cassazione per violazione di legge abbraccia le ipotesi sia di violazione di norme regolatrici del processo, sia di violazione di norme regolatrici del rapporto sostanziale controverso, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza consolidata e oggi confermato dal legislatore all'art. 360, comma 4, c.p.c.: entrambe le ipotesi trovano dunque tutela *ex* art. 111 Cost.

Tuttavia, mentre la violazione di norme che regolano il processo può essere oggetto di impugnazione ai sensi della disciplina dall'art. 70, comma 10, l'esigenza dell'impugnazione *ex* art. 111 Cost. sussiste nell'ipotesi di violazione di norme sostanziali. In ogni caso, nel contesto dell'ottemperanza, si è ritenuto che, ai sensi di quest'ultima norma, il ricorso per cassazione «può essere proposto per violazione di legge, sia sostanziale, sia processuale» (in tal senso, TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2017, 294).

A prescindere da quanto sopra osservato, nella tipologia di impugnazione consentita ai sensi dell'art. 70 si è ritenuto comunque possa rientrare il vizio di ultrapetizione ovvero di extrapetizione della sentenza del giudice, considerata cassabile come *error in procedendo* secondo l'opinione tanto della dottrina quanto della giurisprudenza (da ultimo, v. Cass. civ., Sez. VI - 5, ord., 22 marzo 2019, n. 8258). Si tratta della c. d. "sentenza aberrante", con la quale il giudice esorbita dai propri poteri o rende una pronuncia estranea all'oggetto dell'ottemperanza, avverso la quale si può invocare il rimedio del ricorso per cassazione di cui al comma 10 dell'art. 70 (per queste problematiche, v. RANDAZZO, L'esecuzione, cit., 284 s.; ID., *sub art. 70*, cit., p. 813). Ad una "patologia" che sembra rientrante nella predetta tipologia (sentenza c.d. "aberrante") – sebbene vi sia una richiesta delle parti (e quindi vi sia corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato) – pare riconducibile la sentenza di ottemperanza cassata dalla Corte con la pronuncia in esame; essa dispone infatti, nella statuizione per l'esecuzione del giudicato, su aspetti estranei al giudizio di merito (precedente a quello di ottemperanza) e alla sentenza da ottemperare. Nella sentenza impugnata dinanzi alla Corte, il giudice va oltre i limiti del giudicato (e, dunque, oltre i propri poteri): infatti, nella sentenza da ottemperare nel caso concreto, non vi era alcun riferimento al rimborso di somme. Si ritiene quindi che, nonostante la sentenza sia stata impugnata *ex* art. 111 Cost., il ricorso alla Suprema Corte sarebbe stato comunque esperibile sulla base della disciplina dell'art. 70, D. lgs. n. 546/1992.

Come sopra rilevato, si è posto inoltre il problema dell'impugnabilità delle sentenze che, sia nel rito che nel merito, abbiano come contenuto il semplice rigetto della richiesta di ottemperanza, senza l'indicazione di provvedimenti da adottare. In particolare, è stata ritenuta "non rientrante" fra le sentenze a contenuto "attuativo", quella che dichiari l'inammissibilità del giudizio di ottemperanza; in tale ipotesi la giurisprudenza ha ritenuto pure esperibile il ricorso per cassazione, escludendo l'appellabilità delle sentenze in questione. La formula della norma (art. 70, commi 7 e 10) sembrerebbe limitare l'esclusione dell'appello alle sole sentenze di accoglimento del ricorso, ma si è ritenuto di rispettare la *ratio* del legislatore (*lex minus dixit quam voluit*) interpretando l'art. 70 nel senso che il ricorso per cassazione è l'unico mezzo di impugnazione esperibile avverso le sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza, anche quando si tratti di sentenza di rigetto del ricorso introduttivo, dunque anche se di contenuto non attuativo (si richiama Cass., sent. n. 7312 del 13 maggio 2003, in *Corr. trib*., 2003, 2991 e ss. V. il commento di AMATUCCI-AMATUCCI, Il problema della impugnabilità della sentenza pronunciata in sede di ottemperanza, ivi, 2992 e ss.; RANDAZZO, sub art. 70, cit., 814).

Si osserva, conclusivamente e per completezza con riguardo alla disciplina dell'impugnabilità – evidenziando che nella sentenza in esame la Suprema Corte si pronuncia sull'impugnazione della *sentenza* del giudice di ottemperanza – che si è ritenuto esperibile il ricorso per cassazione *ex* art. 111 Cost., anche avverso l'*ordinanza* conclusiva del giudizio (TESAURO, Manuale del processo tributario, cit., 295), qualora essa abbia contenuto decisorio e il giudice debba statuire sulla conformità tra la sentenza da eseguire e la sua esecuzione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di TESAURO, Torino, 1998

CANNIZZARO, *Il giudizio di ottemperanza – Profili applicativi*, *Ricorribilità ex art. 111 Cost. dell'ordinanza che chiude il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Il processo tributario* (a cura di DELLA VALLE-FICARI-MARINI), Padova, 2008

GLENDI, voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XV, Roma

GLENDI, *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib*., n. 11, 2002, 1049

PARLATO, *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008

PARLATO, *L'attuazione della delega fiscale in materia di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib*., n. 3, 2017, I, p. 363

PARLATO, *Il giudizio di ottemperanza – Profili sistematici*, in AA.VV., *Il processo tributario* (a cura di DELLA VALLE-FICARI-MARINI), Padova, 2008
PARLATO, *Il giudizio di ottemperanza – Profili applicativi*, *Impugnabilità per cassazione della sentenza di ottemperanza*, in AA.VV., *Il processo tributario* (a cura di DELLA VALLE-FICARI-MARINI), Padova, 2008
RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003
RANDAZZO, *sub art. 70*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di CONSOLO-GLENDI, Padova, 2012
RANDAZZO, *Con l'immediata esecutività delle sentenze non ancora in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza*, in *Corr. trib*., n. 25, 2016, 1971
TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017

Le sentenze tributarie di "terza via" e il contraddittorio tra le parti: un confronto processuale obbligatorio o solo opportuno?

The "third way" tax decisions and the right to be heard between the parties: a mandatory or only appropriate procedural confrontation?

Silvio Rivetti

Abstract
L'art. 101 comma 2 del codice di procedura civile introduce, nella meccanica del processo, un preciso percorso procedurale a tutela del contraddittorio delle parti, con riferimento alle questioni individuate d'ufficio dal giudice a fondamento della sua decisione. L'esigenza di garantire il confronto tra i litiganti, a proposito di argomenti da essi mai toccati e suscettibili di giustificare sentenze "di terza via", è tema sensibile anche nel processo tributario e ciò suggerisce di approfondire, anche in tale contesto, l'ambito di applicazione della norma *de qua* e le casistiche in cui tale tutela è opportunamente attivabile. Il contributo che segue è dedicato a questi argomenti, anche attraverso la disamina dello stato dell'arte della prassi amministrativa e della giurisprudenza che si sono occupate della materia.
Parole chiave: abrogazione di norme rilevanti per il giudizio, questioni rilevate d'ufficio, contraddittorio, processo tributario

Abstract
The italian Code of Civil Procedure, art. 101, paragraph 2, adds a new gear wheel in the trial's mechanism, which is able to guarantee the litigator's debate about the individually-choosen-by-the-judge's basic topics of the decision. In the tax litigation's proceedings, the need to guarantee the parties-at-trial's confrontation about the issues, identified by the judge as key points of his sentence (even if never appointed to his attention), is as strong as in the civil ones. In this issue, the point will be examined with a glimpse at the most relevant rules' application cases. A closer focus on Tax Authority's and jurisprudence's points of view is provided.
Keywords*: repeal, topics choosen by the judge, debate, tax litigation proceedings*

Sommario: **1.** Un caso introduttivo, nel processo tributario. - **2.** L'art. 101, comma 2, cpc e le sentenze "di terza via". - **3.** Il vero ruolo del giudice fiscale, falsamente passivo in un processo "documentale". - **4.** Le questioni rilevanti, ai fini dell'applicazione della norma *de qua*. - **5.** Le tesi giurisprudenziali.

1. Di fronte alla Commisisone Tributaria Regionale del Piemonte pendono molteplici contenziosi aventi ad oggetto domande di rimborso dell'IRES per somme corrispondenti alla agevolazione cd. "Tremonti ambiente" originariamente non indicata in dichiarazione dalle imprese istanti. In tali contenziosi, la CTR Piemonte ha assunto l'orientamento di rilevare d'ufficio il tema della applicabilità o meno

dell'agevolazione stessa, in ragione della sopravvenuta abrogazione ad opera dell'art. 23 DL 22.6.2012 n. 83.

In base a tale orientamento, la CTR ha emanato una serie di ordinanze del seguente tenore: *"Ravvisata la rilevanza, per la decisione della causa, della verifica dell'ammissibilità della domanda di rimborso presentata dalla società ricorrente, che attiene all'agevolazione cd Tremonti Ambiente… tale agevolazione risulta abrogata a far data dal 26.6.2012 dall'art. 23 DL 22.6.2012 n. 83 (cd Decreto Crescita Governo Monti). Il comma 7 di detto articolo prevede che, dalla data di entrata in vigore del decreto legge, sono abrogate le disposizioni di legge indicate nell'Allegato 1, fatto salvo quanto previsto dal comma 11 del presente articolo. Il comma 11 prevede che i procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto legge sono disciplinati, ai fini della concessione ed erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, dalle disposizioni della Leggi di cui all'Allegato 1. L'Allegato 1 – Disposizioni abrogate – indica al n. 37 l'art. 6, commi da 13 a 19, Legge 23.12.2000 n.. 388. Per effetto delle norme riportate, in particolare il comma 11, la concessione e l'erogazione delle agevolazioni in questione è possibile solo per i procedimenti avviati in data anteriore al 26.6.2012. Constatato che sia l'ufficio che la società non hanno indicato tali norme, ravvisata la rilevanza per una eventuale decadenza, assegna ex art. 101, comma 2 cpc alle parti il termine di giorni 30 dal ricevimento della presente ordinanza, per depositare nella segreteria della commissione osservazioni o richieste. Riserva la decisione all'esito delle anzidette osservazioni o richieste"* (così, Comm.trib. reg. Piemonte, ord. n. 522/3/2018; in senso analogo, fra le altre, Comm. trib. reg. Piemonte, ord. n. 497/1/2018).

Al di là della questione di merito riguardante i presupposti applicativi della cd. "Tremonti ambiente" (che, come noto, era recata dall'art. 6 commi 13 – 19 L. n. 388/2000 e concedeva la possibilità di detassare i costi sostenuti per la realizzazione dell'impianto energetico "verde", per la loro quota "addizionale" rispetto ai costi analoghi che si sostengono per realizzare un impianto energetico "tradizionale", di uguale produttività), ciò che appare meritevole di attenzione nell'orientamento assunto dalla CTR Piemonte è la problematica di carattere processuale relativa all'applicabilità al processo tributario del meccanismo di cui all'art. 101, comma 2 c.p.c.

2. Con le ordinanze suddette, la CTR Torino ha ritenuto che il confronto processuale tra l'ente impositore e il contribuente avesse trascurato un punto cruciale e suscettibile di per sé di definire il giudizio, ossia l'intervenuta abrogazione della norma agevolatrice, in relazione al momento della richiesta di fruizione del beneficio, da parte delle società ricorrenti. Su questa base, la CTR ha proceduto ai sensi del secondo comma dell'art. 101 c.p.c., giusta il quale *"Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine non inferiore a venti giorni e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione"*.

La norma in esame è stata introdotta nel codice di rito da parte dell'art. 45, comma 13 della L. n. 69/2009, sulla scorta del preciso insegnamento della sentenza delle Sezioni Unite di Cassazione n. 14637/2001 (che aveva già ispirato l'introduzione di analoga disciplina nell'ambito del giudizio di legittimità, con la novellazione dell'art. 384 cpc da parte dell'art. 12 D. Lgs. n. 40/2006), con lo scopo di disciplinare la prassi giudiziale di decidere le liti, facendo riferimento non tanto alle questioni addotte dalle parti, quanto a quelle individuate d'ufficio, sorprendendo così i contendenti con sentenze denominate "di terza via" o anche - e non a caso - "a sorpresa".

L'esigenza fatta propria da tale norma – ossia tutelare il principio del contraddittorio come cardine che governa il procedimento, *"contraddittorio che il giudice deve fare osservare e deve osservare egli per primo"*, come rilevano le Sezioni Unite nella sentenza sopra citata – comporta che il giudice è tenuto a indicare alle parti le questioni che siano rilevabili d'ufficio e che egli ritiene rilevanti ai fini della decisione, pur non essendo state introdotte in giudizio dalle parti medesime; ciò per escludere che i contendenti vengano a trovarsi al cospetto di statuizioni inattese, adottate sulla base di argomenti non facenti parte della *causa petendi*.

Ora, poiché la pratica quotidiana insegna che la possibilità di sentenziare "a sorpresa" da parte delle Commissioni tributarie risulta di fatto evenienza non remota, l'orientamento assunto dalla CTR Piemonte costituisce un'utile occasione per riflettere sull'applicabilità dell'art. 101, comma 2 c.p.c. anche nel processo tributario (in base al rinvio alle norme del rito civile non incompatibili, *ex* art. 1 comma 2 del D. Lgs. n. 546/92) e, in caso di risposta positiva, sulla latitudine in quest'ambito del suo campo di applicazione.

3. Quanto alla prima questione, l'indagine non può che muovere dalla constatazione che la rilevabilità d'ufficio di questioni non processuali da parte del giudice tributario risulta doppiamente limitata, da un lato, dalla motivazione dell'atto impugnato oggetto del giudizio e, dall'altro lato, dalle questioni introdotte dalle parti come motivi di ricorso e come motivi di controdeduzioni: il principio dispositivo, in altre parole, limita anche e soprattutto in un processo a struttura impugnatoria come quello tributario l'operatività del principio *iura novit curia*.

In questa prospettiva, è controvertibile che la questione dell'avvenuta abrogazione della norma agevolativa invocata da parte contribuente, laddove non contestata dall'ente impositore, rientri nel novero delle questioni rilevabili d'ufficio da parte del giudice tributario e, a maggior ragione, nel novero delle questioni rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Sotto il primo aspetto, va osservato che essa non attiene alla "ammissibilità" della domanda di rimborso, come affermato dalle ordinanze in commento, ma certamente alla fondatezza o meno nel merito della domanda stessa. Ciò chiarito, si osserva come non sia dato conoscere quali fossero le argomentazioni delle parti in giudizio e, in particolare, se i fatti attinenti al versante temporale della fattispecie costitutiva del diritto alla detassazione (data di effettuazione dell'investimento ambientale) fossero o meno già acquisiti al giudizio, sebbene non costituenti oggetto di contestazioni in relazione alla vigenza delle norme agevolative invocate: soltanto in tal caso, infatti, sembra possibile sostenere, non senza una certa forzatura dei principi processuali, che l'insussistenza sotto il profilo giuridico della fattispecie costitutiva del diritto al rimborso sia rilevabile d'ufficio dal giudice tributario in assenza di tempestive contestazione da parte dell'Amministrazione convenuta. Sotto il secondo aspetto, è possibile affermare che non opera il principio del giudicato interno implicito, e ciò sulla base dei principi indicati da Suprema Corte nella sentenza Cass., n. 21866/2018 (cui si rinvia).

L'orientamento assunto dalla CTR Piemonte appare, comunque, particolarmente delicato in relazione ai principi che informano la struttura del processo tributario, evidenziando un omesso confronto con il problema in esame. Invero, a differenza di quanto sembrerebbe emergere da una lettura testuale delle norme disciplinanti il processo tributario, il giudice dei tributi è nella prassi un soggetto tutt'altro che poco partecipativo al giudizio. Se si restasse fermi al dato letterale del D. Lgs. n. 546/92 (al cui testo saranno da riferirsi tutti gli articoli di legge da qui in poi citati, se privi di diversa indicazione), le Commissioni tributarie appaiono essere entità distanti dal confronto dialettico con i ricorrenti e i resistenti, deputate come sembrano al mero disbrigo del traffico procedurale e alla stretta disamina del contenuto cartaceo (oggi telematico) del giudizio documentale.

E infatti, le norme del D. Lgs. n. 546/92, in assenza di previsioni analoghe a quelle dell'art. 183 c.p.c. (che coinvolge il giudice civile nel richiedere alle parti *"i chiarimenti necessari sulla base dei fatti allegati"* e nell'indicare *"le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione"*), una volta varcate le colonne d'Ercole della giurisdizione e della competenza territoriale (e al più integrato il litisconsorzio necessario *ex* art. 14), confinano le Commissioni giudicanti all'espletamento dei meri adempimenti formali di cui agli artt. 27 e ss., in punto di esame preliminare del ricorso e trattazione della controversia. Al riguardo, è emblematico come l'art. 34, regolante la discussione in pubblica udienza, si limiti algidamente a chiamare il relatore a riferire al collegio e il presidente ad ammettere le parti presenti alla discussione, certificando così il massimo distacco possibile dei giudicanti rispetto allo svolgimento della contesa.

Nè tale conclusione appare smentita dal disposto dell'art. 7 in tema di poteri delle Commissioni tributarie. Resta, infatti ,fermo che l'esercizio da parte dei magistrati dei poteri acquisitivi di cui alla

norma *de qua* non possa travalicare il limite dei *"fatti dedotti dalle parti"*: come specificato da Corte Cost., sent. n. 109/2007, sulla base del diritto vivente, infatti, "*a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, in quanto tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e sono utilizzabili solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi era tenuto, le prove richieste*". Nella pratica tuttavia, lo svolgimento concreto del rito tributario risulta di fatto talora differente rispetto al quadro sin qui delineato.

Premessa, dunque, la delicata compatibilità con il principio dispositivo cui dà vita la rilevazione della questione dell'intervenuta abrogazione della norma agevoltativa posta a base della domanda di parte contribuente, occorre comunque osservare che l'esistenza di uno spazio per la rilevazione officiosa di questioni idonee a decidere il giudizio non può certo escludersi in linea generale nel processo tributario. E in tal caso la tutela del contraddittorio *ex* art. 101 comma 2 c.p.c. risulta certamente meritevole di considerazione: la sua corretta applicazione, infatti, richiama il giudice ad assumere un ruolo di reale presenza "dentro" al processo, allo scopo non solo di cercare conforto circa la correttezza del suo convincimento, ma soprattutto al fine di garantire alle parti processuali quello spazio rituale che va loro concesso, per poter influire sulle statuizioni del giudicante, nel rispetto anche dei superiori principi di rango costituzionale.

A questo proposito va ricordato che l'art. 111 della Costituzione vuole il giudice *"terzo ed imparziale"* anche quando rileva d'ufficio questioni da porre a fondamento della decisione; e da ciò deriva che, anche nel processo fiscale, le Commissioni tributarie – laddove intendano farsi portatrici di questioni rilevate d'ufficio – dovrebbero evidenziare in maniera "trasparente" (e, quindi, terza e neutrale) l'obiettiva "invasività" delle loro iniziative rispetto all'ambito di operatività del principio dispositivo, nonché di quello della domanda e della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, i quali appartengono alla sfera di disponibilità delle parti e ad esse fanno riferimento.

Appare quindi evidente come sia utile e, anzi, necessario garantire il contraddittorio dei contendenti sui temi legittimamente rilevati d'ufficio, non solo per tutelare il dibattito processuale tra le parti, ma anche per assicurare, seppur in maniera mediata, la terzietà del giudicante (che pur opera da "dentro" il processo).

4. Risolta positivamente la prima questione, occorre domandarsi fino a che punto la tutela del principio di contraddittorio sia legittimamente estensibile. E ciò perché il diritto di interloquire sui temi della decisione – ancorché componente proprio dell'inviolabile diritto alla difesa in giudizio *ex* art. 24 della Costituzione – appare pur sempre da assumere non come valore assoluto e irrinunciabile, ma come meccanismo procedurale da attivarsi in relazione e nel rispetto di ulteriori principi costituzionali, a loro volta chiamati a presidiare plurimi e a volte discordanti interessi, sottesi alla celebrazione del processo e all'applicazione puntuale delle sue regole.

Così, se l'art. 111 della Costituzione certifica, da un lato, lo svolgimento del processo *"nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità"*, dall'altro colloca pur sempre tale svolgimento in relazione alla *"ragionevole durata"* del processo stesso. La tematica della tutela del confronto tra le parti processuali sembrerebbe, dunque, da intendersi anche in relazione alla tempistica dei procedimenti, come utile strumento di bilanciamento nel percorso di ricerca di un rito che garantisca sì correttezza, ma anche economicità e speditezza. E questo perché, se è vero che il fine ultimo di qualunque giudizio è il garantire efficacemente i diritti ivi fatti valere, e non certo il concludersi celermente a tutti i costi, è anche vero che la durata del giudizio stesso, di per sé considerata, resta elemento di centrale importanza, al fine di tutelare concretamente proprio quelle posizioni giuridiche ivi rappresentate.

Seguendo questa prospettiva, appare dunque più semplice profilare l'applicazione della norma in commento al campo delle questioni che, di per sé, sarebbero idonee a decidere la causa, se rilevate dal giudice tributario in autonomia, potendosi limitare il previo rispetto della ritualità del contraddittorio, a pena della nullità della statuizione, nei soli casi in cui ciò non determini un inutile aggravio del rito.

Al riguardo, la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17/E/2010, al suo punto 2.10, ha sicuramente individuato il difetto di giurisdizione *ex* art. 3, comma 1, come il caso più evidente tra quelli rilevabili d'ufficio, con riferimento al quale il giudice è tenuto a sollecitare le parti al deposito di memorie.

Tra le altre questioni rilevabili d'ufficio dal giudice tributario spiccano, poi, la dichiarazione dell'incompetenza territoriale *ex* art. 5, comma 2, e quella di estinzione del giudizio per inattività delle parti *ex* art. 45, comma 3. Tuttavia, se l'applicabilità dell'art. 101, comma 2, c.p.c., al primo caso difficilmente può essere negata, così non pare essere per il secondo, atteso che sarebbe illogico sollecitare le parti ad un'attività processuale, a pena di nullità, quando è proprio la loro inerzia a determinare l'estinzione del processo (e quindi il venir meno dell'esigenza di tutelare una qualche forma di contraddittorio tra di esse).

Tra le ulteriori attività esercitabili d'ufficio da parte delle Commissioni tributarie, assumono rilievo i casi in cui esse sono espressamente chiamate a sanzionare gli atti processuali con l'inammissibilità: si pensi, ad esempio, alle fattispecie del ricorso tardivo *ex* art. 21, o della tardiva costituzione in giudizio del ricorrente *ex* art. 22 (e vi si potrebbe aggiungere anche il caso del ricorso privo di sottoscrizione, che è inammissibile *ex* art. 18 ed è vizio "manifesto" ai sensi dell'art. 27, comma 1). In tali casi, l'applicazione dell'art. 101, comma 2, c.p.c., apparirebbe giustificabile, ma difficoltosa laddove il presidente di sezione optasse per la dichiarazione d'inammissibilità del ricorso *inaudita altera parte*, in sede di esame preliminare del ricorso *ex* art. 27: in tale ipotesi, è evidente che il confronto tra le parti potrebbe essere garantito solo in seno al procedimento di reclamo contro i provvedimenti presidenziali, ai sensi del successivo art. 28, e non nell'ambito dell'art. 101, comma 2. c.p.c..

Quest'ultimo dovrebbe, invece, trovare piena applicazione in relazione alle questioni preliminari afferenti al corretto radicamento del rito, compresi i procedimenti d'impugnazione (e dunque per i vizi di tardività del ricorso in appello, del ricorso in Cassazione, dei relativi depositi) e di rinvio; nonché per le eventuali questioni di diritto di rilevanza pregiudiziale rispetto alla decisione di merito e che possano ritenersi legittimamente rilevabili d'ufficio (come ritenuto dalla CTR Piemonte per l'intervenuta abrogazione della norma fiscale di agevolazione, prima della sua invocazione da parte del contribuente).

Resta da approfondire il coordinamento della norma in commento con il tema della rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, della carenza del litisconsorzio necessario *ex* art. 14, statuita dalla nota sentenza di Cassazione a Sezioni Unite n. 27176/2008.

Al riguardo, parrebbe ultroneo obbligare il giudice, che ha già individuato nell'omissione del litisconsorzio necessario una violazione del principio del contraddittorio, a convocare un ulteriore contraddittorio sull'argomento. Più lineare sembra invece l'applicabilità dell'art. 101, comma 2, c.p.c. ai vizi dell'appello rilevabili d'ufficio; e non solo a quelli di stretto rito già citati (tardività di notifica e di deposito), ma anche a quelli afferenti al divieto di *ius novum* in secondo grado, che non a caso l'art. 57 comma 1 fa ricadere nel novero delle inammissibilità dichiarabili d'ufficio. Quanto poi al più complesso profilo del vizio di tardività dell'appello incidentale, che assume rilievo in relazione al medesimo vizio dell'appello principale, può essere utile garantire alle parti, reciprocamente appellanti e appellate, un approfondimento del tema a mezzo di memorie.

5. È possibile, a questo punto, confrontare i ragionamenti sin qui svolti con le prese di posizione della giurisprudenza sull'argomento.

Innanzitutto, richiamando la fattispecie illustrata all'inizio del saggio che ha costituito l'occasione di questo approfondimento, si evidenzia come la CTR – una volta individuato d'ufficio, e per la prima volta, il profilo di diritto pregiudiziale alla decisione nel merito della controversia – non abbia ritenuto opportuno rinviare le parti alla CTP, ma si sia limitata a sollecitare il contraddittorio dei contendenti soltanto dinanzi a sé, nel secondo grado di giudizio.

Tale soluzione, se si aderisce a quanto statuito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 19805/2012, non risulta scorretta. Per la Suprema Corte, infatti, nel processo tributario trova sostanziale applicazione il principio di cui all'art. 354, comma 4, c.p.c., per cui il giudice dell'appello è titolato a rimettere le parti in termini per svolgere quelle attività processuali che non è stato possibile esercitare precedentemente

(viceversa, per la medesima sentenza, se la violazione del principio del contraddittorio fosse avvenuta in sede di appello, e dedotta in Cassazione, ciò avrebbe comportato la diversa conseguenza della cassazione della sentenza di secondo grado con rinvio, in relazione all'art. 394 c.p.c.).

La conclusione di cui sopra sembra condivisibile, se si considera che i principi generali *ex* art. 111 Cost. tutelano, come detto, proprio la ragionevole durata del processo e non l'espletamento di un doppio grado di giudizio sul merito di ogni questione controversa.

Al riguardo, in ambito tributario è opportuno ricordare che, per la norma speciale *ex* art. 59, la CTR dovrebbe rimettere la causa alla CTP, quando riconosce che il contraddittorio non è stato regolarmente integrato nel giudizio di primo grado; tuttavia, per giurisprudenza costante, al di fuori del litisconsorzio necessario, l'intervenuta regolarizzazione del contraddittorio nel giudizio di secondo grado – con possibilità per il contribuente di esplicitare in tale sede tutte le proprie difese nel merito, comprese le eventuali produzioni documentali – osta al rinvio, traducendosi in un aggravio di procedura di segno opposto a quello postulato dalla norma (cfr. Cass. n. 7514/2016, Cass. n. 13113/2012 e Cass. n. 24972/2006).

In tempi più recenti, tale conclusione è stata ribadita nella sentenza Cass. n. 5426/2018, per la quale le casistiche di rimessione alla CTP *ex* art. 59 restano ipotesi di carattere tassativo ed eccezionale, al di fuori delle quali la CTR è tenuta a decidere la causa nel merito e senza incorrere, in ciò, nella violazione del principio del doppio grado di giurisdizione, per il quale è sufficiente che una questione venga proposta successivamente a due giudici di grado diverso e non anche che essa venga decisa da entrambi.

Quanto, invece, alla questione preliminare della nullità della notifica dell'atto introduttivo del giudizio, le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 2201/2016, hanno disposto nel senso che essa debbas essere esaminata in contraddittorio con le parti, pregiudizialmente persino rispetto alla questione di giurisdizione. Il principio di diritto *de quo* pare applicabile al processo tributario, nel quale le parti, come detto, dovrebbero essere opportunamente richiamate al confronto sui temi pregiudiziali, passibili di generare fattispecie di inammissibilità.

Quanto, infine, agli eventuali vizi della sentenza "di terza via", resa senza rispettare il disposto dell'art. 101, comma 2. c.p.c., è da segnalare come le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 20935/2009, abbiano effettuato una marcata distinzione tra le statuizioni rese sulla scorta di questioni rilevate d'ufficio di puro diritto, rispetto a quelle rese sulla scorta di questioni di fatto (o miste, di fatto e di diritto): nel primo caso, per le Sezioni Unite, non sussiste la nullità della sentenza impugnata, perché non si configurerebbe alcun *error in iudicando* concretamente consumato; nel secondo, invece, la parte soccombente avrebbe titolo di dolersi della lesione del principio del contraddittorio, se la mancata indicazione dei rilievi ufficiosi, da parte del giudice, abbia in concreto e irrimediabilmente vulnerato la parte nella sua facoltà di esibire nuove prove o di ottenere, allo scopo, rimessioni in termini.

La distinzione risulta interessante anche in relazione al processo tributario, perché anche in questo contesto, in ipotesi, la rilevazione officiosa della Commissione Tributaria potrebbe determinare sviluppi della *res litigiosa* sino a quel momento non considerati dalle parti, dal punto di vista delle prove e delle contro-allegazioni. Se non fosse che – come rilevato dalle stesse Sezioni Unite – la rimessione al grado precedente va considerata come soluzione eccezionale ed estrema; e in particolare, nel caso della sentenza provinciale resa totalmente "a sorpresa" e poi impugnata, la configurabilità di tale rimessione all'interno del processo tributario appare obiettivamente di difficile applicazione. Nel processo tributario d'appello, infatti, l'art. 58 ammette sempre la produzione di nuovi documenti e le nuove prove possono essere disposte, se la parte dimostra che esse non erano state esibite precedentemente per cause ad essa non imputabili, come per esempio l'ignoranza della questione rilevata d'ufficio dalla CTP e posta alla base della sua sentenza. In tale quadro, è difficile dunque ipotizzare, in grado di appello, un vulnus probatorio così grave da imporre la rimessione della causa al grado precedente.

Tale conclusione appare confermata dalla possibile applicabilità al processo tributario dei principi di diritto, coerenti a quanto sinora tratteggiato, di cui alla sentenza resa a Sezioni Unite n. 10955/2002 in materia di prescrizione, seppur in materia diversa da quella fiscale.

Nell'ipotesi, infatti, in cui si dibattesse del decorso di termini prescrizionali in materia tributaria (ad es., a proposito di cartelle esattoriali), e la CTP intendesse rilevare officiosamente l'integrazione di

una fattispecie prescrizionale diversa rispetto a quella posta a base del motivo di ricorso (ad esempio, il decorso del termine prescrizionale decennale anziché di quello quinquennale eccepito in ricorso), allora, evidentemente. si verrebbero a dischiudere nuovi e diversi orizzonti probatori in punto di fatto (come, ad es., la prova di atti interruttivi della prescrizione, posti in essere nell'arco temporale diverso rispetto a quello originariamente fatto valere). Ogni eccezione in tale senso, nel grado di appello, potrebbe allora essere accompagnata dall'adeguato corredo probatorio, senza necessità di caducare, per ciò solo, la sentenza provinciale e di ritornare al giudizio di primo grado (mentre, come già visto, qualora il rilievo "a sorpresa" scaturisse direttamente in CTR, senza confronto delle parti sul tema, la Cassazione sarebbe pienamente titolata a cassare con rinvio, in caso di deduzione del vizio in sede di legittimità).

In maniera analoga, ma con effetto inverso, appare estensibile al processo tributario il principio di diritto secondo cui, così come una sentenza è nulla *tout court* se emessa prima della scadenza dei termini per il deposito delle memorie *ex* art. 190 c.p.c. (Cass. n. 26883/2019), una sentenza "di terza via" emessa prima dello scadere dei termini concessi per il deposito delle memorie *ex* art. 101, comma 2, c.p.c., non potrà che assumersi viziata, indipendentemente dalla natura della questione sottostante rilevata d'ufficio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA, Funzione impositiva e forme di tutela, Torino, 2013
BORGNI, Il principio del contraddittorio e le sentenze "della terza via" nel diritto processuale tributario, in Rassegna Tributaria, n. 2/2011, 354 ss.
CHIARLONI, Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e formalismo delle garanzie, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1987, 569 ss.
CISSELLO, Riforma del processo civile e contenzioso tributario: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in Il Fisco, n. 15/2020, 2365 ss.
COMOGLIO, Riforme processuali e poteri del giudice, Torino, 1996
COMOGLIO, Contraddittorio (principio del) (diritto processuale civile), in Enc. Giur. Agg., vol. VIII, Roma, 1997
CONSOLO-GLENDI, Commentario breve alle leggi del Processo tributario, Padova, 2017
CREPALDI, Le pronunce della terza via. Difesa e collaborazione nel processo amministrativo, Torino, 2018
FERRI, Sull'effettività del contradditorio, in Riv.trim.dir.proc. civ., 1988, n. 3
FRANSONI, Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo, in Rass. trib., 2003, n. 2
FRANSONI, Sulla distinzione tra "eccezioni" e "difese" nel processo tributario, in Corr. trib., 2002, 2805 ss.
GLENDI, L'irregolare "costituzione" del contraddittorio nel processo tributario, in GT-Riv.giur.trib., 2001, n. 2
RUSSO A., Contraddittorio sulle questioni rilevabili d'ufficio, in Il Fisco, n. 17/2010, 2641 ss.
RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2013
SABBI, Il contraddittorio nel processo tributario, Padova, 2019
TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2017

Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato

On the usability for tax purposes of interceptions, even if illegally assumed, against the taxpayer no more investigated in criminal trials

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 10 dicembre 2019, n. 32185)

Francesca Solari

Abstract

La corte di Cassazione, nella sentenza in commento, in materia di intermediazione di manodopera, corrobora alcuni indirizzi giurisprudenziali formatisi in relazione al passaggio del materiale istruttorio dal processo penale a quello tributario.

Gli ermellini, nel sancire l'incensurabilità della sentenza che avvallava la pretesa erariale, confermano l'utilizzabilità delle intercettazioni assunte legittimamente nell'ambito di un procedimento penale anche nel parallelo procedimento tributario, evidenziando che queste non assumeranno, nel secondo, pari valore probatorio, ma unicamente forza indiziaria. Nel contempo, si spingono anche a sostenere – non condivisibilmente – la pari utilizzabilità delle intercettazioni che siano assunte illegittimamente, stante l'autonomia dei due procedimenti.

Parole chiave: intercettazioni telefoniche ed ambientali, dichiarazioni testimoniali, autonomia processuale

Abstract

The Court of Cassation, in the sentence under comment, on the subject of labour intermediation, corroborates some jurisprudential guidelines formed in relation to the transfer of the investigative material from the criminal trial to the tax one.

The Court, in sanctioning the incensurability of the sentence endorsing the tax claim, confirm the usability of the interceptions legitimately assumed in the context of criminal proceedings also in the parallel tax proceedings, pointing out that these will not assume, in the second, equal probative value, but only circumstantial force. At the same time, they also go so far as to sustain - not to be shared - the equal usability of the interceptions that are illegally assumed, given the autonomy of the two proceedings.

Keywords: *wiretaps and environmental interceptions, witness statements, procedural autonomy*

Sommario: **1.** La vicenda all'origine della decisione. - **2.** L'impiego in sede tributaria delle intercettazioni. - **3.** Le novelle legislative alla disciplina delle intercettazioni. - **4.** Le intercettazioni assunte illegittimamente. - **5.** In conclusione, una pronuncia nel solco della giurisprudenza maggioritaria.

1. La sentenza in commento trae origine da una controversia insorta, tra una Società a responsabilità limitata in liquidazione e l'Agenzia delle Entrate, con riguardo alla detraibilità dell'Iva versata e alla deducibilità dei costi sostenuti in relazione a prestazioni di lavoro godute.

La società ricorrente aveva, secondo la prospettazione dell'Ufficio – confermata in primo ed in secondo grado – violato il divieto di intermediazione di manodopera di cui agli artt. 18 e 29 del d.lgs. 276/2003, stipulando ed eseguendo, con società di diritto servo e sloveno, contratti di appalto e di subfornitura, che si erano rivelati di natura fittizia.

Ciò comportava, secondo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, accolta anche dalla Suprema Corte, la quale dà continuità a orientamenti giurisprudenziali consolidati sul punto, due conseguenze dirette: l'indetraibilità dell'IVA versata a fronte delle prestazioni di manodopera e l'indeducibilità dei costi sostenuti per l'attività illecita.

2. La peculiarità della pronuncia in commento tuttavia va rintracciata, a parere di chi scrive, nei profili relativi alla circolazione del materiale investigativo dal procedimento penale al processo tributario ed in particolar modo, all'utilizzabilità, nel processo tributario, dei risultati delle attività di intercettazione disposte in sede penale.

La Corte conferma la possibilità, prospettata dai giudici di merito, di dichiarare raggiunta la prova della violazione tributaria anche sulla base di intercettazioni, sia telefoniche sia ambientali, formatesi in sede di indagine penale. Così inserendosi in un filone giurisprudenziale definito che, prendendo le mosse dall'art 63 DPR 633/1972 e dal principio di autonomia del procedimento penale rispetto al procedimento di accertamento fiscale, argomenta e sostiene la libera transitabilità degli strumenti probatori da un processo all'altro (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 2916 del 07/02/2013; Sez. 5, Sentenza n. 4306 del 23/02/2010).

L'utilizzabilità delle intercettazioni al di fuori della sede nella quale sono state disposte è disciplinata dall'art. 270 c.p.p., il quale stabilisce che le risultanze delle intercettazioni non possono essere utilizzate in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza.

Dunque, il giudice tributario, chiamato a decidere sulla pretesa fiscale che sia basata anche su elementi emersi dall'intercettazione di conversazioni, deve, in prima battuta, rispondere al seguente quesito: *alla luce dell'art. 270 c.p.p. i brogliacci e le trascrizioni delle intercettazioni possono essere utilizzati nel processo tributario?*

Non si tratta di un tema di piana argomentazione: sul punto la dottrina e la giurisprudenza si trovano drasticamente divise.

La prima, partendo dalla considerazione che la norma appena citata consente – alla lettera – di utilizzare le risultanze delle intercettazioni solo (nel processo per il quale sono state disposte) e in processi penali per reati più gravi, sostiene che queste, cosi come non possono essere utilizzate in processi penali per reati meno gravi, allora e a maggior ragione, non possono esser utilizzate al di fuori degli stessi processi penali laddove, per natura ordinamentale, si tutelano interessi certamente meno rilevanti.

La seconda (cfr. Cons. Stato, sez. VI, 29 gennaio 2008, n. 226; Cass 8 gennaio 2008 nr 348), al contrario, afferma che le risultanze delle intercettazioni possano concorrere al libero convincimento del giudice di procedimenti diversi da quelli penali, quali quelli disciplinari o tributari, anche se a titolo unicamente indiziario.

Secondo tale giurisprudenza, da un lato, l'art. 270 c.p.p. sarebbe applicabile unicamente ai procedimenti deputati all'accertamento delle responsabilità penali – "*in cui si giustificano limitazioni più stringenti in ordine all'acquisizione della prova, in deroga al principio fondamentale della ricerca della verità materiale*" – non regolando (né dunque limitando) la transitabilità del materiale probatorio ad altri procedimenti (In materia di giudizio disciplinare dei magistrati Sez. U - , Sentenza n. 14552 del 12/06/2017).

Dall'altro lato, laddove l'art 270 c.p.p. sia invece applicabile, la nozione di "procedimenti diversi" (nei quali non si possono utilizzare i risultati delle intercettazioni) va comunque intesa in senso restrittivo.

Ne è conferma anche il recentissimo arresto della Corte di Cassazione a Sezioni unite, nr. 51/2020, la quale ha specificato che il divieto di cui all'art. 270 cod. proc. pen. *non opera con riferimento agli esiti relativi ai soli reati che risultino connessi, ex art. 12 cod. proc. pen., a quelli in relazione ai quali l'autorizzazione era stata "ab origine" disposta, sempreché rientrino nei limiti di ammissibilità previsti dall'art. 266 cod. proc. pen.* (Cass. Sez. U, Sentenza n. 51 del 28/11/2019).

La giurisprudenza conferma inoltre la mera valenza indiziaria di tali risultati, quando utilizzati in altri procedimenti. Da ciò – ossia dalla limitata attendibilità probatoria riconosciuta alle intercettazioni – discenderebbe la mancata violazione del diritto di difesa del contribuente e, parallelamente, non vi sarebbe violazione del diritto alla riservatezza delle comunicazioni garantito dall'art. 15 della Costituzione, atteso che le intercettazioni siano comunque autorizzate da un giudice, seppure nell'ambito di un procedimento penale.

3. È appena il caso di notare come la sentenza oggetto di ricorso fosse stata emanata nel 2013 e che, dunque, le intercettazioni in esame fossero precedenti sia alla cd. riforma Orlando sia – come è ovvio – al d.lg. 30 dicembre 2019, n. 161 (in G.U. 31/12/2019, n. 305) e sue eventuali ulteriori modificazioni intervenute in sede di conversione.

Riforme tra le quali si inserisce anche la novella dell'art. 270 c.p.p., che, sebbene successiva alla pubblicazione della sentenza, riveste interesse anche in questa sede riguardando l'unico riferimento normativo utile per valutare l'effettiva utilizzabilità dei risultati delle intercettazioni in procedimenti diversi da quello in cui sono state disposte.

Va notato che la norma appena introdotta è eccezionalmente specifica: aggiunge, in un nuovo comma, una deroga: i risultati delle intercettazioni operate con captatore informatico su dispositivo elettronico portatile (sostanzialmente *spyware* che si comportano come *trojan horse)* possono essere utilizzati anche in altri processi, nei quali siano oggetto di giudizio fatti di particolare gravità.

Ciò, a parere di chi scrive, e in applicazione del principio secondo cui *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, comporta due conseguenze.

La prima è che le conversazioni intercettate attraverso questo metodo, particolarmente invasivo, potranno essere utilizzate come mezzo di prova unicamente in processi penali di particolare gravità, sia che in essi siano state disposte, sia che in essi transitino in applicazione dell'art. 270, comma 1bis, c.p.p.

La seconda si sostanzia nella sostanziale conferma legislativa dell'interpretazione restrittiva che, dell'art. 270, comma 1, fornisce la giurisprudenza, *supra* sintetizzata.

Infatti, se, a fronte della giurisprudenza formatasi, il Legislatore ha ritenuto di puntualizzare unicamente che le sole intercettazioni effettuate tramite *spyware* hanno uno specifico limite di utilizzo in altri procedimenti, allora è ragionevole sostenere che lo stesso Legislatore avvalli l'interpretazione restrittiva della nozione di diversi procedimenti nei quali non siano utilizzabili, in generale, le intercettazioni originariamente acquisite.

Delle due l'una, o si è persa l'occasione per restringere l'ambito di utilizzabilità di tutte le intercettazioni o è stata colta per limitare effettivamente solo l'utilizzo di quelle maggiormente invasive.

4. Ancora con riguardo alle intercettazioni, si deve muovere una critica alla sentenza in commento.

La Corte infatti, dopo aver rilevato che la ricorrente non censurava la legittimità dell'acquisizione delle intercettazioni poste a fondamento della pretesa tributaria, afferma che se anche queste fossero state acquisite illegittimamente, esse sarebbero state parimenti utilizzabili quali elementi indiziari. Nel farlo cita testualmente un proprio precedente: Cass. 28060/2017.

Sebbene si tratti di un *obiter dictum* va rilevato che tale impostazione si propone in assoluto contrasto non solo con i principi cardine dell'ordinamento ma anche con la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria.

Sul punto basti rammentare quanto stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza nr. 13426/2010, le quali hanno affermato, con una pronuncia da ritenersi applicabile anche al

giudizio tributario, che l'inutilizzabilità dei risultati delle intercettazioni, accertata nel giudizio penale di cognizione, ha effetti in qualsiasi tipo di giudizio.

In tal senso, la Suprema Corte a Sezioni Unite, evidenziando che il legislatore ha stabilito, accanto alla inutilizzabilità dei risultati, financo la distruzione delle intercettazioni, ha plasticamente dedotto che tale inutilizzabilità si riflette *"non soltanto ai fini del processo, nel cui ambito le intercettazioni sono state effettuate, ma in qualsiasi altro procedimento, penale, civile, amministrativo o disciplinare che sia* ".

Le intercettazioni che siano dichiarate inutilizzabili lo sono dunque in qualsiasi altro procedimento, compreso, evidentemente, quello tributario.

Tanto è vero e tanto è condiviso – al contrario di quanto afferma la sentenza in commento – che, a ben vedere, essa commette un errore nell'individuazione del precedente.

La sentenza nr. 28060 del 2017 afferma un principio di diritto radicalmente diverso da quello che veicola la pronuncia in commento. Essa sostiene, nella seconda parte della massima, non valorizzata, che: "*in materia tributaria, invero, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi […] in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (Cass. 16/12/2011, n. 27149)"*

Ebbene, si rivela cristallino che la pronuncia citata a conforto della tesi prospettata dalla sentenza in commento, sull'utilizzabilità delle intercettazioni sebbene assunte illegittimamente, si trovi in realtà ad affermare – condivisibilmente – l'opposto; la violazione delle norme sull'acquisibilità delle intercettazioni, infatti, si riverbera inevitabilmente nella violazione di norme poste a tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali, tra le altre, il diritto di difesa e il principio di inviolabilità delle comunicazioni.

5. In conclusione, l'analisi della sentenza della Suprema Corte e del contesto normativo nella quale è stata emanata consente di segnalare la presenza di una tendenziale solida propensione ad avallare l'utilizzo nel processo tributario del materiale probatorio rinvenuto in fase di indagine penale. La finalità sembra essere quella di non disperdere i risultati degli sforzi (e dei costi) investigativi, seppur individuando, volta per volta, specifiche salvaguardie del diritto di difesa del contribuente.

In tal senso si conferma salda l'impostazione secondo la quale l'irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, che ponga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, comporta l'inutilizzabilità degli stessi.

Non solo, si conferma anche che gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, che siano stati acquisiti ritualmente, possono essere utilizzati ma debbono in ogni caso rivestire, ai fini della decisione, unicamente carattere indiziario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BALDUCCI, Le garanzie nelle intercettazioni tra costituzione e legge ordinaria, Milano, 2002
CENTORE, Iva e distacco di personale: in arrivo una risposta (finalmente) europea?, in Ipsoa quotidiano, 09 febbraio 2019
CORSO, L'inutilizzabilità delle intercettazioni nel processo penale e ricadute in sede tributaria, in Corr. Trib., 21/2010, 1698
FONTANA, Utilizzo delle intercettazioni disposte in sede penale, in Corr. Trib., 15/2010, 1199
MARCHESELLI, Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Milano, 2018
MARCHESELLI, L'utilizzabilità dell'interrogatorio e delle intercettazioni penali in sede tributaria, in Corr. Trib., 5/2014, 422
ROMBI, La circolazione delle prove penali, Padova, 2003

Considerazioni sulla tardiva produzione di documenti in appello e sui profili critici della norma

Considerations about late production of documents on appeal and the critical profiles of this rule

MAURO TORTORELLI

Abstract

Nel processo tributario è riconosciuta alle parti la facoltà di produrre nel giudizio di appello documenti non depositati nel giudizio di primo grado, anche se per negligenza o per calcoli di convenienza processuale. La previsione di legge (i.e. art. 58, comma 2, D. L.gs n. 546/92) comporta, indubbiamente, profili di criticità in seno al giusto processo tributario. Nondimeno, la sua chiara formulazione esige un doveroso approfondimento della sua ratio per comprenderne la ragione e, quindi, la valenza sul diverso piano della legittimità.
Parole chiave: processo tributario, secondo grado, produzione di documenti

Abstract

In the appeal judgment, the parties are empowered to produce documentary evidences not filed in the first instance judgment, even if it is due to negligence or procedural convenience. Undoubtedly, the provision of law entails critical aspects within the rightful and fair tax trial. Nonetheless, the clear wording of the rule (i.e. art.58, paragraph 2, Legislative Decree no. 546/92) requires an appropriate examination of its ratio to understand the underlying reasons and, thus, its valence on the different level of legitimacy.
Keywords: *tax trial, second instance, documents*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il termine perentorio nei giudizi di merito del processo tributario. - **3.** La lesione del diritto di difesa della controparte. - **4.** La situazione di privilegio della parte negligente e la sottrazione di un grado di giudizio in danno alla controparte. - **5.** La specialità del processo tributario e la ragionevolezza della norma. - **6.** Conclusioni.

1. La facoltà di produrre in appello documenti nuovi continua ad alimentare un interessante dibattito in dottrina riguardo ai profili di criticità che deriverebbero dal suo esercizio indiscriminato (si veda, ad esempio, l'interessante intervento, in questo fascicolo, di MARCHESELLI, Il "precipitato giurisdizionale" della soggezione della Agenzia delle Entrate alla Costituzione: appunti eterodossi su imparzialità e oggetto del processo tributario).

Si ritiene, tuttavia, che tali criticità debbano essere valutate alla luce della discrezionalità riconosciuta al legislatore anche in un ambito processuale dove, come precisato dalla Corte Cost., non vi sono soluzioni costituzionali imposte, ma è solo richiesto che la scelta operata dal legislatore non sconfini oltre il limite ordinario della ragionevolezza.

Nel prosieguo del presente elaborato, quindi, da un lato, si cercherà di comprendere la portata delle critiche emerse in dottrina e, dall'altro lato, si cercherà di individuare le ragioni della scelta operata dal

legislatore nel processo tributario, allo scopo di verificare se al sacrificio imposto alla parte processuale diligente corrisponda un contrapposto interesse generale, ritenuto meritevole di una maggiore tutela.

All'uopo, si muoverà dalle critiche avanzate dalla dottrina nei confronti del disposto normativo di cui all'art. 58, co.2, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, in breve, si sostanziano: i) nei confronti della parte negligente, nella pratica vanificazione del termine perentorio previsto per la produzione di documenti nel primo grado di giudizio; ii) nella lesione del diritto di difesa della controparte diligente cui verrebbe impedita, sempre nel primo giudizio, la proposizione di eventuali motivi aggiunti; iii) nell'ingiustificata disparità di trattamento nei confronti della parte processuale diligente, a cui verrebbe sottratto un grado di giudizio a causa del comportamento della controparte.

2. Così delineato il perimetro delle critiche alla previsione di legge che ci occupa, riguardo alla sostanziale violazione del termine di perenzione previsto per la produzione di documenti nel processo (sul concetto di documenti nuovi, cfr. Cass. SS.UU. 10.07.2015, n. 14475), pare opportuno precisare, in premessa, che nel processo tributario di primo grado la previsione del termine per l'adempimento mira a scongiurare il prolungamento del giudizio stesso, laddove la medesima previsione normativa prevista nel secondo grado di giudizio ha per scopo il diverso fine di temperare proprio la rigida preclusione dell'attività probatoria intervenuta nel primo grado di giudizio (cfr. Corte Cost. Ord. 13.07.2000, n. 401).

Ne segue che nel giudizio di appello il legislatore ha inteso porre un rimedio alla preclusione probatoria derivante dall'omesso adempimento in primo grado ritenuta troppo rigida nel processo tributario a causa della specificità della materia su cui impatta (sulle ragioni che avrebbero spinto il legislatore ad adottare tale scelta, si dirà nel prosieguo).

L'assunto relativo alla diversa specificità del termine previsto per la produzione di documenti nei due gradi di giudizio trova conforto nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione laddove, nel diverso caso del giudizio di rinvio a seguito di riassunzione della causa, si è affermato che nel giudizio innanzi al giudice tributario di merito trovano applicazione le preclusioni e le decadenze già realizzatesi come quella, che qui interessa, della produzione di documenti nuovi, atteso il carattere chiuso del processo di rinvio (cfr. Cass. 21.04.2006, n. 9395, Cass. 05.02.2009, n. 2739).

Alla luce di tali brevi precisazioni, può trarsi una prima conclusione: nel processo tributario le prescrizioni di cui all'art.32, applicabili nel giudizio di primo grado, e qui riferite alla produzione di documenti, non hanno la stessa finalità perseguita dagli artt. 58 e 61, applicabili nel giudizio di appello, per la volontà del legislatore di assegnare al medesimo potere riconosciuto alle parti una finalità diversa in ciascuno dei due gradi di giudizio. Nell'economia del presente scritto, tale circostanza non è di poco conto perché, sul piano costituzionale, essa è stata ritenuta di per sé sufficiente ad escludere profili di irragionevolezza della previsione normativa da parte del legislatore (cfr. Cort. Cost. 14.07.2017, n. 199, p. 5.1).

Per altro verso, alla luce della diversa finalità che l'art. 58, comma 2, persegue nel processo di appello si potrebbe affermare che non possa esservi una vanificazione del termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, previsto per la produzione di documenti nel primo grado di giudizio perché, come visto, pur vertendosi in tema del medesimo adempimento l'art. 58 persegue un proprio fine.

3. Proseguendo nell'analisi, quanto alla possibile lesione del diritto di difesa della controparte diligente cui verrebbe impedita, nel primo giudizio, la proposizione di eventuali motivi aggiunti, deve porsi in premessa che in via generale la previsione di termini processuali con effetti di decadenza o di preclusione è ritenuta compatibile con l'art. 24 Cost. (cfr. Corte Cost. 22.10.2014, n. 243).

Deve ulteriormente osservarsi che per la Corte Cost. il diritto di difesa previsto dall'art. 24, da un lato, non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti e, dall'altro lato, deve ritenersi rispettato laddove non vengano imposti alle parti processuali oneri oppure prescritte modalità tali da rendere impossibile, o estremamente difficile, l'esercizio del diritto di difesa stesso o lo svolgimento dell'attività processuale (tra le tante, cfr., Corte Cost. sentenze n. 121 e n. 44 del 2016; ordinanza n. 386 del 2004).

Sotto tale profilo, in disparte questioni squisitamente giuridiche, sul piano concreto dello svolgimento delle attività processuali da parte del difensore, si potrebbe convenire sulla considerazione che l'adempimento postumo della produzione in appello di documenti della parte processuale non diligente non comporti una compressione abnorme del diritto di difesa della controparte, nel senso da rendere a quest'ultima particolarmente difficile o addirittura impossibile lo svolgimento della propria attività difensiva nel giudizio di appello. Nel concreto, per la parte diligente si tratterebbe di allegare, altrettanto diligentemente, nel secondo grado di giudizio le difese che, né più né meno, avrebbe prodotto in primo grado.

In tal senso, la dottrina afferma che il potere di produrre nel giudizio di appello ulteriori argomentazioni a difesa rispetto a quelle avanzate nel giudizio di primo grado, riposa proprio nell'esigenza di evitare quelle discrasie che verrebbero a realizzarsi tra il primo ed il secondo giudizio (cfr. CONSOLO-GLENDI, Commentario breve alle legge del Processo tributario, Cedam, IV Ed., 809).

Nella facoltà prevista dall'art. 58, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92, quindi, non pare potersi rilevare un *vulnus* nei confronti della parte diligente talmente grave da rendere illegittima sul piano costituzionale la disposizione di legge stessa. Emergerebbe, piuttosto, una serie di discrasie superabile grazie al complesso delle norme regolanti il processo tributario laddove, in particolare, il legislatore ha previsto gli opportuni strumenti utili alla difesa, nonostante debbano porsi necessariamente in forma postuma.

Per altro verso, deve annotarsi che la tutela della parte diligente pare ulteriormente assicurata in caso di soccombenza nel giudizio di appello della parte non diligente in primo grado. In tema di determinazione delle spese di giudizio (art. 15), infatti, il giudice potrebbe non rimanere indifferente alla valutazione del complessivo andamento del processo alla luce (anche) del comportamento tenuto dalla parte nel giudizio di primo grado, soprattutto se la tardiva produzione di documenti in appello dovesse risultare il frutto di una negligenza professionale, di un calcolo di convenienza processuale o, addirittura, di una violazione dell'ordine di esibizione del giudice che avrebbero comportato un inutile dispendio di concentrazione processuale.

4. Proseguendo nell'analisi, deve esaminarsi il dubbio che in caso di produzione tardiva in appello di documenti utili al giudizio di primo grado si verrebbe a realizzare una irrazionale posizione di privilegio a favore della la parte negligente in danno della controparte, con una possibile disparità di trattamento.

A riguardo, tuttavia, deve rilevarsi che la norma è per sua natura generale ed astratta, qui intesa nel senso che non individua a priori la parte processuale che si avvantaggerebbe della sua disposizione.

Ne segue che l'esercizio della facoltà prevista dall'art. 58, co. 2, è riconosciuta a favore di entrambe le parti del giudizio e non di una sola, e ciò escluderebbe in radice l'attribuzione di particolare ed ingiustificati privilegi processali che contrasterebbero con l'art. 111 Cost.

Nel giudizio di appello, ad esempio, anche la parte vittoriosa in primo grado potrebbe avere l'interesse a produrre un documento nuovo, magari all'esito degli specifici motivi allegati dalla controparte nel ricorso in appello se non di un personale comportamento negligente.

Volgendo l'attenzione verso la parte privata, potrebbe accadere, per ipotesi, che nel giudizio di primo grado relativo ad una azione di rimborso di imposte, il contribuente risulti parzialmente vittorioso per aver omesso, colpevolmente, di produrre una parte della documentazione in suo possesso. In tal caso, il contribuente stesso potrebbe profittare del giudizio di appello per integrare la documentazione probatoria a sostegno del diritto al rimborso dell'intera imposta.

Quello che si vuole dire è che, così formulato, l'art. 58, comma 2, non pare prefigurare il riconoscimento di una particolare tutela processuale a vantaggio dell'una o dell'altra parte, sia essa pubblica o privata, ma alle parti in genere. Nell'esempio posto, quindi, anche nei confronti della parte privata ritenuta dal giudice meritevole di tutela attraverso l'accoglimento solo parziale del ricorso, a causa del comportamento non del tutto diligente della parte vittoriosa.

Volgendo ora l'attenzione verso una possibile sottrazione di un grado di giudizio a causa del comportamento negligente tenuto da una parte, deve annotarsi che nel processo tributario la tutela della parte diligente non è del tutto ignorata dal legislatore.

Il potere di produrre documenti nuovi in appello, infatti, trova il doveroso limite in quanto previsto dall'art. 57, in tema di divieto di domande ed eccezioni nuove, e dal co. 1 dell'art. 58, in tema di divieto di prove nuove (sul punto, cfr., TESAURO, *Manuale del processo tributario,* Torino, 2017, 232 ss.).

L'assunto trova conforto nell'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la produzione di nuovi documenti in appello è ammessa se questi ultimi si ricolleghino a mere difese e non comportino un'eccezione in senso stretto, nei cui confronti, viceversa, opera la chiara preclusione di cui all'art. 57 (cfr., tra le tante, Cass. 16.11.2018, n. 295).

Alla luce di tali previsioni di legge, quindi, può dedursi che il potere riconosciuto dal legislatore alla parte non diligente non deve intendersi illimitato, privo di controllo ma, viceversa, decisamente inibito laddove la nuova produzione documentale comporti una modificazione del *thema decidendum,* l'ampliamento dell'oggetto del contendere rispetto a quello del precedente grado di giudizio, sicché essa deve ritenersi ammessa solo su tematiche allegate in primo grado, avverso le quali la parte diligente risulti aver potuto esercitare il diritto di difesa (cfr. Cass. 18.04.2007, n. 9224, in dottrina, cfr. LUPI, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Ipsoa, III ed., 819).

Deve poi rilevarsi che l'esercizio della facoltà oggetto di analisi presuppone che la parte negligente abbia comunque assolto in primo grado l'onere di contestazione (Cass. 22.02.2008 n. 4605). In difetto, a tutela della controparte, nel giudizio di appello si renderebbe applicabile il principio di non contestazione (art. 115, c.p.c.) che renderebbe illegittima la produzione di documenti nuovi.

Alla previsione della facoltà riconosciuta alla parte di produrre documenti in secondo grado, quindi, non pare necessariamente seguire lo stravolgimento del processo al punto da ritenere inutile quello celebrato in primo grado, dal quale, per contro, risulta segnato dal perimetro processuale entro il quale la parte diligente ha potuto esercitare i propri diritti. E ciò, nonostante la condivisibile osservazione della dottrina secondo cui, pure rimanendo nel perimetro dei motivi di impugnazione e delle eccezioni poste in primo grado, la produzione in appello di documenti nuovi potrebbe comportare modifiche di rilievo nel relativo giudizio (BASILAVECCHIA, Funzione impositiva e forme di tutela, Torino, 2013).

Proseguendo nell'esame dell'art. 58, comma 2, non può ignorarsi, tuttavia, la circostanza che la presenza di documenti nuovi in appello, non conosciuti dal giudice del primo grado, renderebbe la sentenza di quest'ultimo monca, perché priva del giudizio sui documenti non conosciuti dal giudice con potenziale perdita dell'utilità di un grado di giudizio.

A tale proposito, tuttavia, deve annotarsi che per la Corte Cost. non esiste un diritto sancito dalla Costituzione ad un doppio grado di cognizione di merito del giudizio perché, come noto, da un lato tale diritto è previsto dalla Costituzione solo per motivi di legittimità attraverso il ricorso alla Suprema Corte di Cassazione (cfr. art. 111, Cost. e Corte Cost. sent. 27.06.1973, n. 117) e, dall'altro lato, perché tale istituto è ritenuto non attinente alla garanzia del diritto di difesa (cfr. Corte Cost. Ord. 15.12.2000, n. 585).

A tale ultimo riguardo, deve ulteriormente annotarsi che per la Corte Cost. la garanzia del diritto di difesa si realizza con la possibilità concreta di prospettare nel processo le domande e le ragioni delle parti e non con la previsione di una duplice cognizione della causa da parte di giudici di merito diversi. Ne segue che il principio del doppio grado di giudizio non esprime l'esigenza della piena cognizione in ogni grado della giurisdizione, ma si risolve in una garanzia pratica del miglior risultato delle decisioni (cfr. Corte Cost. sent. n. 117/73).

Vale quanto dire, in conclusione, che sul piano processuale il diritto di difesa costituzionalmente garantito si misura con la qualità del giudizio e non con la quantità dei giudizi.

5. Proseguendo nell'analisi, un doveroso cenno merita il problema del (diverso) trattamento previsto per la medesima fattispecie nel processo civile, il quale all'art. 345, comma 3, prevede che nel giudizio d'appello non possano essere prodotti nuovi documenti, salva l'ipotesi in cui la parte dimostri di non aver potuto adempiere all'onere per causa ad essa non imputabile.

Sul punto, preliminarmente deve osservarsi che gli artt. 57 e 58, co. 1, del D. Lgs. n. 546/92, in tema di domande ed eccezioni nuove e di nuove prove in appello, ricalcano quanto disposto dall'art.

345 c.p.c. mentre l'art. 58, comma 2, si discosta dal rito civile e realizza una sostanziale differenza tra i due tipi di processo facendo salva, in quello tributario, la facoltà di produzione di documenti nuovi in appello. Facoltà che, come prima evidenziato, in dottrina non ha mancato di sollevare dubbi in tema di concentrazione, buona fede e diligenza processuale dovendosi preferire, sotto questi ultimi profili, la soluzione processuale civilistica della rimessione in termini nel giudizio di appello dei documenti solo nell'ipotesi in cui la mancata produzione nel precedente grado di giudizio risulti dipesa da causa non imputabile alla parte (cfr. MARCHESELLI, Testimonianza scritta e deposito documenti in appello, in Corr. Trib., n. 33/2009, 2695).

Deve rilevarsi, tuttavia, che la Corte Cost. ha più volte precisato che, in via generale, non v'è un principio costituzionale di uniformità di regolamentazione tra i diversi tipi di processo e, specificatamente, di una previsione di uniformità del processo tributario e di quello civile (cfr., Corte Cost. Ord. n. 316/2008; n. 303/2002, n. 330; n. 329/2000; n. 8/1999) come, peraltro, confermato dal criterio direttivo dettato dal legislatore delegante per la disciplina del processo tributario (cfr. art. 30, c. 1, lett. g), legge n. 413/1991).

Su di un piano generale, quindi, non esiste un codice di rito processuale che possa ritenersi assiologicamente superiore ad un altro, perché ciascun codice è previsto dal legislatore per regolare la materia – tributaria, civile, penale e amministrativa - cui si indirizza e nel cui ambito è chiamato ad operare (in tema di specialità del rito tributario, cfr. Corte Cost. 21.01.2000, n. 18).

Ad ogni modo, posto in premessa che alla luce degli insegnamenti della Corte Cost., prima riportati, la previsione di tale facoltà sia da ritenersi legittima per la specialità del diritto tributario, anche processuale (a riguardo, con riferimento proprio all'art. 58, comma 2, cfr. Cass. 22.01.2016, n. 1175, per la giurisprudenza di merito, C.T.R. Basilicata, 04.12.2019, n. 497), occorre chiedersi se, con la specifica previsione normativa che ci occupa, il legislatore abbia derogato al criterio di ragionevolezza della scelta operata, la cui attribuzione, è bene precisarlo, gli è riconosciuta in via esclusiva e con un margine di discrezionalità che si riconosce essere ampio (cfr., in tal senso e tra le tante, Corte Cost. sent. 20.04.2016, n. 121).

6. Giunti a tal punto dell'analisi ed avviandoci alla conclusione, la domanda che ci si deve porre è: posto che compete esclusivamente al legislatore regolare (ovverosia, laddove necessario, operare delle scelte tra più soluzioni possibili) una data fattispecie con il solo limite della ragionevolezza della scelta operata, la previsione normativa dettata nel processo tributario che prevede il potere della parte negligente di produrre in appello documenti nuovi è da ritenere "ragionevole"? (cfr. FALSITTA-FANTOZZI-MARONGIU-MOSCHETTI, *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, a cura di FALSITTA, Cedam, Sez. I, 12 ss.).

A sommesso parere di chi scrive, la risposta esige una serie di preventive, ma doverose osservazioni.

Il limite della ragionevolezza della scelta operata costituisce una tutela prevista dalla legge a favore del Legislatore stesso, tesa ad evitare l'ingerenza da parte della magistratura in scelte opzionali che non competono a quest'ultima, prevista attraverso una norma (art. 3 Cost.) su cui, tra l'altro, la Corte Cost. stessa è chiamata a vigilare (cfr. art. 28, legge n. 87/1953).

Deve poi evidenziarsi che nel processo tributario la prova documentale costituisce la prova per eccellenza, in forza sia delle norme sostanziali civilistiche e tributarie che prevedono l'obbligo di tenuta delle scritture contabili e dei documenti di supporto, sia della diversa norma processuale che prevede preclusioni in capo alle parti di mezzi probatori quali la testimonianza e il giuramento (cfr. art. 7, D. Lgs. n. 546/92, in dottrina, cfr., RUSSO P., *Il processo tributario*, Milano, 2005, 271).

Per altro verso ancora, deve rilevarsi la specificità del processo tributario sotto il profilo del rapporto sostanziale oggetto del giudizio che vede contrapposti, da una parte, l'interesse fondamentale della parte pubblica al reperimento dei mezzi finanziari per lo svolgimento dell'attività dello Stato e, dall'altra parte, l'interesse, garantito dall'art. 53 Cost., della parte privata a non subire un prelievo che ecceda la propria capacità contributiva.

Oltre che all'oggetto del giudizio, la specificità del processo tributario rileva anche, dal lato soggettivo, con riferimento alla configurazione dell'organo decidente, non sempre composto da giudici togati, nei cui confronti l'acquisizione della prova documentale costituirebbe un utile e rapido strumento di definizione della lite (sulla "*spiccata specificità*" del processo tributario correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio e sia al piano istruttorio, cfr. Corte Cost., 21 gennaio 2000, n. 18).

Nel processo tributario, quindi, date per acquisite le specificità del rapporto sostanziale oggetto del giudizio, della configurazione dell'organo decidente e considerato il divieto di assunzione della prova testimoniale, da parte del legislatore riconoscere una maggiore libertà alle parti per la produzione in appello di documenti nuovi pare una soluzione non solo ragionevole, ma necessitata dalla particolarità della materia tributaria che, come visto, investe anche il profilo processuale.

Per altro verso, è poi ovvio ritenere che tale soluzione del legislatore possa comportare ripercussioni sia in termini di concentrazione, buona fede e diligenza processuale, sia di affievolimento della tutela della parte diligente nel processo. Ma ciò deve intendersi come il sacrificio necessitato dall'apprezzamento complessivo degli interessi contrapposti la cui ragionevole composizione (si ripete) compete in via esclusiva al legislatore.

A tale ultimo proposito, mette conto rilevare il pensiero della Corte Cost. secondo cui la Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, da parte del legislatore ordinario richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra princìpi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi (cfr. Corte Cost. 9.04.2013, n. 85).

In ultimo, una doverosa chiosa finale.

L'art. 58, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92, si inserisce nel Capo III, sezione II "*Il giudizio di appello davanti alla commissione tributaria regionale*", delle "*Disposizioni sul processo tributario*", che rappresenta, anch'esso, il frutto di una scelta del legislatore nonostante, come in precedenza evidenziato, la Costituzione italiana non preveda un diritto al doppio grado di giudizio di merito.

Ciò che si vuole affermare è che, a ben vedere, in difetto di una specifica garanzia costituzionale, la scelta del legislatore ordinario di prevedere nel processo tributario due gradi di giudizio di merito, seppure ampiamente condivisibile, comporta un inevitabile sacrificio, dovendosi misurare con il principio della durata ragionevole del processo e con la necessità di evitare l'uso dello strumento processuale a meri fini dilatori.

Sennonché, tale scelta rappresenta un intervento del legislatore in tema di conformazione degli istituti processuali che, in difetto di irragionevolezza, resta insindacabile per l'ampia discrezionalità attribuita al legislatore stesso (Corte Cost. n. 243/2014).

E ciò, dovrebbe valere anche per l'art. 58, comma 2.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CONSOLO-GLENDI, *Commentario breve alle leggi del Processo tributario*, Cedam, IV Ed.
BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013
LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, III Ed.
FALSITTA-FANTOZZI-MARONGIU-MOSCHETTI, *Commentario breve alle Leggi tributarie*, Tomo I, a cura di FALSITTA, Cedam
MARCHESELLI, *Il "precipitato giurisdizionale" della soggezione della Agenzia delle Entrate alla Costituzione: appunti eterodossi su imparzialità e oggetto del processo tributario",* in questo fascicolo
MARCHESELLI, *Testimonianza scritta e deposito documenti in appello*, in Corr. Trib., n. 33/2009, 2695
RUSSO P., *Il processo tributario*, Milano, 2005
TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017

VIII - IL SISTEMA SANZIONATORIO

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Spunti di riflessione sull'irrimediabile evanescenza della nozione di violazione meramente formale (senza alcun debito d'imposta)

Some remarks on the irredeemable disappearance of the concept of violation merely formal (without any tax debt)

(commento a/*notes to*: Commissione Tributaria Regionale Lombardia, 13 giugno 2019, n. 2547)

MARCO DI SIENA

Abstract
La sentenza considera sanzionabile anche una condotta sostanzialmente inoffensiva per gli interessi erariali. V'è il rischio che in tal modo svanisca il principio di offensività previsto dall'art. 10, comma 3, della L. 212/00
Parole chiave: principio di offensività, violazione meramente formale

Abstract
The decision outlines that also a behavior substantially harmless in a tax perspective can be punished. On this basis, there is the risk of a systematic denial of the harm principle provided by art. 10, paragraph 3, of Lax 212/00
Keywords: *harm principle, violation merely formal*

SOMMARIO: **1**. Un caso che fa riflettere e le tematiche sostanziali poste dalla sentenza in commento. - **2.** La dissolvenza del principio di offensività in ambito sanzionatorio amministrativo tributario. - **3.** Una possibile soluzione alternativa. La valorizzazione della nozione di violazione meramente formale (senza alcun debito d'imposta) e la necessità di evitare un approccio dogmatico in tema di categorizzazione degli illeciti. - **4.** Una sintesi critica.

1. La pronunzia in commento della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia non appare tale da suscitare una particolare attenzione da parte degli interpreti. Si tratta infatti di un caso (invero abbastanza banale sotto il profilo fattuale e, tutto sommato, non particolarmente significativo in termini pecuniari) di indebita compensazione per omesso rispetto dei tempi (sanciti *ex lege*) per l'utilizzo del credito IVA. La decisione, tuttavia, trascende dalle peculiarità del caso concreto e consente di interrogarsi sui confini entro cui va intesa la nozione di *violazione meramente formale* in ambito sanzionatorio amministrativo tributario, permettendo altresì di riflettere sulle modalità con cui il principio di *offensività* viene declinato nel diritto punitivo fiscale di matrice *extrapenale*.

Come anticipato, la fattispecie concreta esaminata dai giudici milanesi riguarda un caso piuttosto semplice: quello di un contribuente che impiegava, in compensazione cosiddetta orizzontale ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97, un credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale prima dello spirare del termine previsto *ex lege* ed integrava in tal modo la violazione di omesso versamento (sanzio-

nata dall'art. 13 del D.Lgs. 471/97); un'omissione basata sul presupposto per cui, al momento dell'intervenuta compensazione, il soggetto d'imposta non poteva disporre in modo legittimo del credito IVA (un credito – si badi bene – senz'altro *esistente* sia nell'*an* che nel *quantum* per quanto desumibile dalla trama argomentativa) perché, in base alla disciplina di riferimento, stesso tale credito avrebbe potuto essere ritualmente impiegato solo dopo poco più di una settimana. In ultima analisi ciò che traspare dalla sentenza in esame è il caso di un contribuente sanzionato per il fatto di avere *anticipato* di poco più di sette giorni (rispetto al termine fissato *ex lege*) la compensazione di un credito IVA senz'altro esistente; il tutto senza che sia stato recato effettivo danno agli interessi patrimoniali dell'Erario e senza che la specifica condotta ponesse problemi in tema di *accertabilità* avendo formato oggetto di pronta constatazione in via *automatizzata* (segnatamente da parte di un centro operativo il quale aveva formalizzato il pertinente atto di recupero crediti con cui si era limitato ad irrogare la sanzione amministrativa).

Sin qui i fatti. Orbene – per quel che traspare dalla trama argomentativa della sentenza – il collegio di primo grado, non potendo negare l'oggettiva violazione del termine dilatorio per l'impiego in compensazione del credito IVA, aveva definito la vicenda nel senso del carattere *innocuo* (e perciò non sanzionabile) della specifica condotta. Del tutto differente è stata invece l'opinione della Commissione Tributaria Regionale la quale ha concluso nel senso della natura *sostanziale* dell'illecito "(…) *trattandosi di fattispecie integrante indebita compensazione di un credito in assenza dei presupposti in quanto tale credito, ancorché dichiarato, non era disponibile e, dunque, non poteva essere compensato prima* (…) *coerentemente, dunque, l'Ufficio aveva applicato la sanzione per omesso/tardivo versamento di cui all'art. 13 D.Lgs. 471/97* (…) *Infatti i crediti utilizzati in compensazione prima del termine previsto dalla legge mancano di un requisito prescritto per la loro corretta fruizione; l'effettuazione della compensazione, in difetto di tale requisito, configura una fattispecie di utilizzo di credito esistente ma non disponibile*".

La soluzione dei giudici di secondo grado, pur ancorata alla formulazione letterale delle disposizioni normative di riferimento, lascia oggettivamente dubbiosi e ciò – ad onore del vero – non solo in relazione alla fattispecie concreta ma soprattutto per il carattere assoluto delle affermazioni. Dalle conclusioni elaborate dal collegio di secondo grado, infatti, parrebbe emergere un equivoco ed una *interpretatio abrogans*. L'equivoco è quello incentrato sull'accezione in cui nel diritto punitivo amministrativo tributario deve essere intesa la nozione di *offensività* tenuto conto degli interessi tutelati dalla relativa disciplina sanzionatoria. L'*interpretatio abrogans*, invece, è quella dell'art. 10, comma 3, della L. 212/00 che la sentenza – secondo il tradizionale orientamento interpretativo erariale – parrebbe ricondurre all'ambito applicativo dell'art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 472/97 mentre una tale *reductio ad unum* appare opzione ermeneutica (quanto meno) opinabile.

2. Che il sistema sanzionatorio tributario tracciato dal D.Lgs. 472/97 si ispiri all'ordinamento penale costituisce affermazione scontata e, sotto molti profili, datata. Pur con le ibridazioni sopravvenute (si fa riferimento, essenzialmente, all'art. 7 del D.L. 269/03), infatti, la struttura dell'illecito amministrativo tributario replica quella tipica del *reato* recependone, quindi, anche i principi fondamentali quali il principio di legalità, la retroattività della *lex mitior*, la personalità della sanzione, la rilevanza dell'elemento soggettivo ed altro. In questo contesto di sostanziale *omogeneizzazione* della disciplina sanzionatoria amministrativa fiscale alla materia penale dovrebbe rilevare anche quello che è uno dei principi fondamentali oggetto di analisi da parte degli studiosi di diritto penale, vale a dire la cosiddetta *offensività*. Si tratta del noto criterio in forza del quale l'irrogazione di una sanzione si giustifica sistematicamente solo se e quando il comportamento illecito leda (o rischi di ledere in modo concreto) un *bene* avente una propria rilevanza istituzionale (e nell'ordinamento repubblicano, sovente, una propria rilevanza costituzionale); di talché, ove siffatta carica lesiva risulti carente nella fattispecie concreta, l'irrogazione della sanzione si rivela ingiustificata perché finisce per risolversi nella punizione di un mero atto di disubbidienza (dolosa o colposa) da parte dell'agente. Ora, come noto e *mutatis mutandis*, su quale sia il bene giuridico tutelato dall'apparato sanzionatorio amministrativo tributario ci si è a lungo interrogati e ciò anche in ragione delle importanti modifiche che il D.Lgs. 472/97 ha introdotto *in subiecta materia*.

Ebbene, con un certo tasso di semplificazione, è lecito affermare che l'oggetto di tutela sia sostanzialmente poliedrico: nel senso che, da un lato, taluni illeciti amministrativi tributari tendono a tutelare la sfera patrimoniale dell'Erario e, dall'altro lato, talune norme sanzionatorie sono spiccatamente finalizzate a contrastare eventuali danni all'esercizio della funzione di controllo e di accertamento, vale a dire a contrastare condotte che si collocano in antitesi alla cosiddetta *trasparenza fiscale* (volendo recuperare una espressione già in uso per descrivere quella che era la *filosofia* della L. 516/82 in ambito penale tributario).

Il perimetro del principio della *offensività* come declinato in materia sanzionatoria tributaria extrapenale può essere individuato da tali confini; sicché eventuali condotte che risultino in concreto innocue rispetto ad entrambi i menzionati beni giuridici costituiscono situazioni carenti di offensività e, come tali, *non meritevoli* di una reazione punitiva. Del resto, che l'*offensività* (quale specificazione del più generale principio di *proporzionalità* della sanzione) rappresenti una vera e propria *idea forte* a cui il legislatore tributario si ispira ormai con costanza anche nel comparto punitivo *extrapenale* ***è dimostrato anche dall'ultimo intervento in materia. La legge delega (L. 23/2014) sulla cui base è stato emanato il D.Lgs. 158/2015 (vale a dire il provvedimento con cui sono state*** *riconfigurate* molte delle fattispecie sanzionatorie disciplinate dal D.Lgs. 471/97), infatti, menzionava in modo esplicito il principio di "*proporzionalità rispetto alla gravita dei comportamenti*".

Al di là di come tale criterio direttivo sia stato poi tradotto in concreto dal D.Lgs. 158/2015, ciò che è certo è che - anche in ambito punitivo amministrativo tributario (recuperando e plasmando riflessioni da tempo sviluppate dalla dottrina penalistica) - la proporzionalità nell'impiego della sanzione e la conseguente necessaria offensività delle condotte illecite sono da intendersi come un vero e proprio *fil rouge* che dovrebbe innervare l'intera *trama* dell'apparato punitivo così da giustificare (vera e propria *giustificazione teorica della sanzione*) l'esercizio del potere punitivo tanto in concreto quanto in astratto. Come sovente accade nel mondo del diritto, tuttavia, vi è un certo iato fra la teoria e la prassi. E così se, in astratto, non v'è dubbio sull'esigenza sistematica (formalmente avvertita da tutti, vale a dire sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza che dalla stessa prassi) di fare in modo che la sanzione sia irrogata solo a fronte di comportamenti in grado di porre effettivamente a rischio i beni giuridici tutelati dall'ordinamento punitivo, in concreto invece l'esperienza offre talvolta esempi divergenti. E la soluzione prefigurata nella sentenza in commento ne costituisce, in qualche modo, un esempio. Il perché è presto detto. Come rappresentato, infatti, il Collegio di secondo grado non pone mai in dubbio la correttezza quantitativa del credito IVA impiegato in compensazione; il che, fuori di metafora, sta a significare che è inequivoco che il credito in argomento rispondesse senz'altro al vero con una quasi autoesplicativa assenza di danno per gli interessi patrimoniali dell'Erario. Ed anche se si analizza la condotta nella prospettiva di una potenziale lesione dell'interesse del Fisco al corretto esercizio dell'attività di controllo è ugualmente inequivoco come nel caso di specie non vi fosse alcun *vulnus*. Come traspare in modo chiaro dalla motivazione della pronunzia, infatti, l'illecito è stato constatato *per tabulas* previo confronto delle date di intervenuta compensazione e di quella di presentazione della pertinente dichiarazione IVA: un mero riscontro *da remoto* ha dunque consentito la pronta rilevazione della condotta del contribuente e la conseguente formalizzazione dell'atto di recupero crediti.

La conclusione, a questo punto, appare univoca: quale che sia la prospettiva interpretativa, nel caso in esame il comportamento del contribuente resta inoffensivo. Lo è perché la verifica non ha lasciato emergere dubbi di sorta circa la titolarità del credito IVA, escludendo quindi qualsiasi lesione degli interessi patrimoniali dell'Erario; lo è, a maggiore ragione, perché l'immediata e *tavolare* contestazione a mezzo dell'atto di recupero crediti esclude altresì ogni possibile ostacolo all'attività istruttoria. In sintesi, non si è lontani dal vero se si afferma – con un certo tasso di ruvidezza espositiva – che il caso esaminato dai giudici milanesi rappresentava senz'altro un'ipotesi di condotta in concreto *inoffensiva* in cui – pur a fronte di una formale violazione – non erano ravvisabili gli estremi per *giustificare* l'irrogazione della sanzione dal punto di vista sistematico. Si trattava, quindi, di una ipotesi di *tipicità apparente* in cui il comportamento del contribuente – pur formalmente coerente con la fattispecie sanzionatoria – avrebbe dovuto essere ragionevolmente considerato come insuscettibile di *reazione punitiva*. La soluzione

adottata dalla Commissione Tributaria Regionale, invece, è stata di segno antitetico dando luogo ad una forma di punizione ancorata al dato meramente formale. Un vero e proprio fenomeno di *dissolvenza* in concreto dell'*offensività* (ed a maggiore ragione della *proporzionalità*) la quale, con tutta evidenza, deve essere stata avvertita come una tematica ottima per eventuali discussioni di natura teorica ma del tutto irrilevante allorquando si tratta di affrontare la *law in action*; sicché la conclusione patrocinata dai giudici di appello nella pronunzia esaminata dà corpo proprio a quel fenomeno di punizione della mera disobbedienza che è l'esito di una visione quanto mai arcaicizzante del diritto punitivo (ed in sostanziale antitesi con lo *spirito del tempo* e con quella che, almeno a livello teorico, è la linea evolutiva del diritto sanzionatorio tributario).

3. È sin troppo facile immaginare quali possano essere le linee argomentative su cui articolare una replica alle critiche appena formulate. Da una valorizzazione formale del dettato lessicale della previsione sanzionatoria, all'evocazione dell'esigenza di escludere derive interpretative metatestuali, all'enfasi circa la natura *sostanziale* della specifica condotta (intesa come condotta incidente in modo diretto sul versamento del tributo) sino alla configurazione del ruolo del giudice in una prospettiva quasi illuministica, da mera *bouche de la loi* (impossibilitato, quindi, a declinare in concreto una nozione apparentemente sfuggente come quella di offensività). Si tratta di riflessioni ben note le quali, tuttavia, non sembrano insuperabili e mirano nel complesso a ricondurre la riflessione ad un perimetro eccessivamente angusto. Non si dice nulla di innovativo, infatti, se si rammenta come l'art. 10, comma 3, della L. 212/00 (Statuto dei diritti del contribuente) preveda da tempo la non sanzionabilità delle violazioni meramente formali senza alcun debito d'imposta dando così modo di ritenere sostanzialmente *positivizzato* il principio di offensività. Purtroppo, l'interpretazione erariale (a cui la sentenza in commento presta sostanziale acquiescenza) tende a configurare questa previsione legislativa quale norma sprovvista di immediata precettività e ne sovrappone l'ambito applicativo a quello dell'art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 472/97 che costituirebbe attuazione della disposizione statutaria (*in terminis* anche Cass., Sez . trib. 11 dicembre 2013, n. 27678). È evidente, tuttavia, come siffatta ricostruzione ermeneutica sia deficitaria (almeno) sotto un duplice profilo. In prima istanza perché, da un punto di vista letterale, la formulazione dell'art. 10, comma 3, della L. 212/00 è differente da (e più ampia di) quella della disposizione contenuta nel D.Lgs. 472/97 (non potendo, pertanto, la seconda norma risultare una coerente *attuazione* del *principio programmatico* fissato dalla prima la quale poi - in quanto *porzione* dello Statuto dei diritti del contribuente – si connota per quella *vis* privilegiata in termini di orientamento interpretativo che la giurisprudenza di legittimità attribuisce ormai con costanza alle previsioni di cui alla L. 212/00). In secondo luogo, poi, la riferita interpretazione appare deficitaria in quanto – in termini logici e sistematici – risulta evidente che: *i)* mentre il menzionato comma 5-*bis* dell'art. 6 del D.Lgs. 472/97 rileva in una dimensione *strutturale* ed *ex ante* (andando a definire *in astratto* una ben tipizzata categoria di violazioni formali che non ledono né l'interesse alla corretta riscossione del tributo nè il corretto esercizio dell'attività di controllo); *ii)* il citato comma 3 dell'art. 10 della L. 212/00, invece, assume rilevanza in una prospettiva *ex post* (in tal senso l'espressione *si traduce in una mera violazione meramente formale senza alcun debito d'imposta* dà conto – oltre ogni ragionevole dubbio - di come si debba avere riguardo alle conseguenze *in concreto* di una determinata condotta, ossia agli *effetti* della stessa piuttosto che all'ipotetica *natura* della disposizione asseritamente violata). E tale constatazione pone nel nulla anche l'ulteriore osservazione che vorrebbe limitare l'operatività dell'art. 10, comma 3, della L. 212/00 (e, quindi, quella che è una vera e propria declinazione *in atto* del principio di *offensività*) alle sole violazioni *formali* intendendo le stesse come una categoria rigidamente *predefinita* (destinata a non potere accogliere, quindi, *in potenza* qualsiasi comportamento incidente sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero concernente gli obblighi di versamento).

Infatti – come posto in luce più volte dalla dottrina più attenta a questi profili –: *i)* non solo non esiste nel vigente ordinamento una definizione positiva della categoria delle violazioni formali in contrapposizione a quella degli illeciti sostanziali, risultando tale *summa divisio* una elaborazione di matrice essenzialmente interpretativa; *ii)* ma appare anche *forzato* definire le due categorie *in astratto* alla luce

dei beni giuridici tutelati dall'ordinamento punitivo. Possono infatti esservi obblighi di matrice astrattamente formale che si risolvono o meno in una lesione degli interessi patrimoniali dell'Erario *secundum eventum* (si pensi all'omessa tenuta delle scritture contabili, la quale può risultare una condotta di rilevante danno per il Fisco ove il contribuente si sottragga ai propri obblighi di versamento del tributo ma può anche risolversi in un *quid* inoffensivo dal punto di vista patrimoniale ove il contribuente determini e versi in modo corretto il tributo dovuto all'Erario); così come possono ipotizzarsi casi (e la fattispecie concreta considerata dalla sentenza in commento parrebbe concretizzare uno di questi casi) in cui il comportamento del contribuente, pur avendo ad oggetto l'obbligo di versamento (e quindi configurandosi *prima facie* quale illecito di natura sostanziale), non pregiudica né la corretta riscossione del tributo né ostacola (anche solo in potenza) l'esercizio dell'attività di controllo. Nessun dubbio, in ultima analisi, sulla circostanza per cui – a bene riflettere – il vigente ordinamento già rende disponibile uno strumento (il menzionato art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente) in grado di declinare in concreto il principio di offensività evitando l'applicazione di sanzioni a fronte di comportamenti di fatto *innocui* per gli interessi erariali.

4. Ma se lo strumento per un'applicazione ragionata (e *ragionevole*) delle sanzioni amministrative in ambito tributario esiste già (e per di più è ravvisabile in una sede normativa, in qualche modo, *privilegiata* come lo Statuto dei diritti del contribuente) è doveroso chiedersi per quale motivo si assista ad una vera e propria interpretazione *ostracizzante* di tale istituto.

Una risposta puntuale non è agevole e, tuttavia, è lecito formulare qualche spunto di riflessione. Non v'è dubbio che una valorizzazione dell'art. 10, comma 3, della L. 212/00 nel senso auspicato imporrebbe un rilevante grado di *responsabilità decisionale* tanto all'Amministrazione finanziaria (in occasione dell'irrogazione delle sanzioni) quanto al giudice tributario (in fase contenziosa). Il che è tutt'altro che scontato per (almeno) due ordini di ragioni. In prima istanza per la perdurante difficoltà a declinare in ambito tributario il principio della discrezionalità (seppure) tecnica. Non v'è nulla di irriverente se si evidenzia come, nella prassi, l'irrogazione delle sanzioni costituisca una sorta di *posterius* necessitato della *prioritaria* attività accertativa; un *quid* sostanzialmente *automatico* rispetto al quale si tendono ad escludere (o, comunque, a ridurre al minimo) i margini interpretativi in tema di *personalizzazione* della sanzione e, quindi, a maggiore ragione, in tema di *disapplicazione* delle stesse (il che è comprovato dal sostanziale fallimento applicativo della traslazione dello schema dell'art. 133 c.p. nel corpo dell'art. 7 del D.Lgs. 472/97). A fronte di un *mainstream* che configura la sanzione amministrativa in un'ottica tendenzialmente anelastica, pertanto, è evidente come l'eventuale valorizzazione del menzionato art. 10, comma 3, della L. 212/00 quale *valvola di sicurezza* per attribuire concretezza applicativa al principio di offensività significhi, sotto molti profili, chiedere troppo alla prassi punitiva erariale. Né, invero, la giurisprudenza tributaria sembra maggiormente pronta a fare proprie istanze valutative sofisticate come quelle imposte da una declinazione in concreto dell'offensività. La dinamica tipicamente *impugnatoria* del giudizio tributario, infatti, tende ad allontanare il giudice dal governo concreto della sanzione e da una possibile valutazione *secundum eventum* dell'offensività o meno di una determinata condotta. Il giudice tributario (come dimostrato dall'applicazione totalmente episodica tanto dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92 quanto dei poteri di eventuale mitigazione delle sanzioni irrogate) tende a prediligere (anche a causa dell'istruttoria limitata e delle limitazioni probatorie del relativo processo) un esito rigorosamente binario in termini di accoglimento/rigetto evitando eccessivi approfondimenti (che pure la natura di impugnazione-merito del processo tributario ben consentirebbe). L'esito di questo sovrapporsi di situazioni è, nei fatti, un *milieu* ermeneutico che limita l'operatività della *proporzionalità* e dell'*offensività* del sistema punitivo alla sola dimensione di carattere legislativo. Vi è, pertanto, il prevalente convincimento (o comunque l'orientamento a) che tali criteri siano patrimonio esclusivo del legislatore nel senso che è solo in ambito normativo che gli stessi dovrebbero essere tradotti in norme cogenti; il che, in ultima analisi, fa sì che – anche quando l'offensività sia prevista *ex lege* sebbene in termini astratti proprio come nell'ipotesi della menzionata previsione di cui all'art. 10, comma 3, della L. 212/00 – nella prassi (sia accertativa che giudiziale) si tenda (forse anche in maniera inconscia) ad escluderne l'applicazione.

Oggettivamente è giunto il tempo di scelte più coraggiose ad ogni livello interpretativo. Fare dell'*offensività* un argomento di mera dissertazione teorica è una soluzione inefficiente. Se è vero che in questi frangenti *maiora premunt* e che tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è altrettanto innegabile che non si può chiedere alla collettività di tollerare sanzioni (anche importanti sotto il profilo quantitativo) in carenza di un effettivo danno per gli interessi erariali. Ribadire impostazioni interpretative come quella desumibile dalla sentenza in commento rischia di *allontanare* il contribuente dalla condivisione degli obiettivi comuni e dall'accettazione dell'ordinamento punitivo (che rischia di essere avvertito come irragionevole ed iniquo). E ciò, quando si fa dell'equità del sistema nel complesso uno degli obiettivi fondamentali di *tax policy*, è un rischio che un sistema (pur sempre *in fieri* come quello tributario) non può permettersi di correre.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BRICOLA, sub voce Teoria generale del reato, in Noviss. Dig. it. Torino, 1973
DEL FEDERICO, Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. 472/97, in Riv. dir. trib., 1999, I, 107
DEL FEDERICO, Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali, in Rass. trib. 2003, 862
GIOVANNINI, Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in Dir. prat. trib., 1997, 1196
MANES, Il principio di offensività nel diritto penale, Torino, 2005
MANZONI, Illecito amministrativo tributario, in Enc. dir., Annali, I, Milano 2007, 713 ss.
MARONGIU, La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, in Dir. prat. trib., 1998, I, 264 ss.
MARONGIU, Lo Statuto dei diritti del contribuente, Torino, 2010, 160
MELIS, Gli interessi tutelati, in AA.VV. (diretto da Giovannini) Trattato di diritto sanzionatorio tributario, Milano, 2016, Tomo II, 1293
MICELI, Le violazioni meramente formali, in AA.VV. (a cura di Fantozzi-Fedele), Statuto dei diritti del contribuente, Milano, 2005
MONTANARI, Le violazioni di obblighi formali documentali e contabili nelle imposte dirette e nell'IVA, in AA.VV. (diretto da GIOVANNINI), Trattato di diritto sanzionatorio tributario, Milano, 2016, Tomo II
MUSCO, Bene giuridico e tutela dell'onore, Milano, 1974
NUVOLONE, Il sistema del diritto penale, Padova, 1982
SALVATI, Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, in Rass. trib., 2013, 572
STEVANATO, La non punibilità delle violazioni meramente formali nello Statuto, in AA.VV. (a cura di BODRITO-CONTRINO-MARCHESELLI), Consenso, equità e imparzialità dello statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. G. Marongiu, Torino, 2012
ZIZZO, L'offesa al bene giuridico protetto come presupposto e parametro delle sanzioni amministrative tributarie¸ Riv. della Guardia di Finanza, 2015, 1527

SANZIONI AMMINISTRATIVE

La (nebulosa) declinazione del principio di offensività nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario

The (vague) description of the harm principle in the administrative tax penalties system

Marco Di Siena

Abstract
L'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario sembra privo di un proprio forte centro concettuale. Gli interessi protetti appaiono disomogenei e tale caratteristica non favorisce l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Una tematica su cui riflettere in un prossimo futuro
Parole chiave: principio di offensività, adempimento fiscale spontaneo

Abstract
The current legal framework providing administrative tax penalties does not have a conceptual hard focus. The protected interests do not seem homogeneous and this feature jeopardizes the tax compliance of the taxpayers. An issue to be taken into account in the next future
Keywords: *harm principle, tax compliance*

Sommario: **1**. Alla ricerca di un possibile *filo rosso*. - **2.** Il bene giuridico sotteso alle fattispecie sanzionatorie amministrative: fra una visione *patrimoniale* dell'interesse erariale e la sua identificazione con l'esigenza di tutela della *trasparenza fiscale*. - **3.** Il sostanziale (dis)equilibrio del sistema e l'esigenza di un intervento di riforma calibrato.

1. Se è vero che *anche le leggi hanno un'anima* è oggettivamente difficile comprendere quale possa essere quella del vigente sistema sanzionatorio tributario di natura amministrativa. La sensazione è che nell'arco di venticinque anni si sia passati da un *pensiero forte* come quello tracciato dai D.Lgs. 471 e 472 del 1997 (non necessariamente *condivisibile* ma senz'altro *forte* per la propria visione d'insieme della figura dell'illecito amministrativo tributario) ad una ricostruzione sistematica *délabrée*, di fatto priva di una propria intima coerenza. Nel corso del tempo, infatti, si sono susseguiti in materia più interventi di *microriforma* destinati ad affrontare l'uno piuttosto che l'altro profilo in maniera emergenziale o comunque episodica senza che, ad onore del vero, si possa oggi dire con chiarezza *cosa* si intende punire o *come* lo si voglia punire. Si tratta di un *deficit* di prospettiva particolarmente significativo che rende l'attuale configurazione del diritto punitivo tributario (non penale) una sorta di *terra di nessuno* dal punto di vista interpretativo; una *terra incognita* in cui finanche un principio fondamentale come quello di offensività finisce per *diluirsi* ed *opacizzarsi*. E ciò avviene (principalmente) per una ragione: la scarsa chiarezza su quali siano gli interessi tutelati dalle norme sanzionatorie amministrative tributarie. Quella della *nebulosità* del perimetro del bene giuridico tutelato, infatti, è forse fra i principali *difetti di sistema*

del vigente ordinamento punitivo di matrice non criminale. La circostanza, infatti, che non sia palese quale sia l'interesse che deve essere effettivamente vulnerato (o comunque posto in pericolo) affinché l'ordinamento reagisca, fa sì che si ingeneri un duplice convergente effetto negativo. Per un verso si tendono a legittimare interventi novellistici eterogenei, spesso dominati dalla contingenza del momento (una sorta di legislazione *emozionale* ancora più che *emergenziale*) e finalizzati solo a contrastare l'*illecito del momento* (ossia quello che nella prassi sembra più pericoloso); per altro verso, d'altronde, risulta difficile individuare una linea di sviluppo punitivo armonico e sostanzialmente stabile in grado di fungere da criterio di orientamento affidabile per gli operatori e gli studiosi. Del resto, che vi sia scarsa chiarezza su *cosa* si voglia punire con le sanzioni amministrative tributarie (e, quindi, vi sia scarsa consapevolezza di quale sia la *sostanza* dell'illecito amministrativo tributario) è presto dimostrato.

2. Non v'è dubbio che alla base dell'attuale sistema sanzionatorio tributario (non penale) vi sia una forte connotazione di ordine (per così dire) *patrimoniale*. I tributi sono considerati (e lo sono) un'entrata di pecuniaria per l'Erario, sicché una condotta che leda ovvero ponga concretamente in pericolo tale interesse finanziario viene considerata *meritevole* di sanzione. Il *pendant* concettuale di questa visione *patrimoniale* (che, almeno sotto questo profilo, tende ad assimilare gli illeciti amministrativi tributari ai reati contro il patrimonio) è quello tale per cui, nell'ipotesi in cui la condotta dell'agente si rilevi sostanzialmente inoffensiva (perché non è tale da pregiudicare gli interessi finanziari dell'ente impositore), la *giustificazione sociale* della sanzione viene meno e, pertanto, non v'è ragione di *punire* (o, in ogni caso, la sanzione deve risultare contenuta ed in misura fissa in coerenza con l'ulteriore fondamentale principio della proporzionalità punitiva). Questa impostazione *patrimoniale* emerge in modo evidente ed in più tratti nel sistema positivo ed anche nella prassi interpretativa erariale. Ne sono prova a titolo esemplificativo – da un lato - quanto sancito in termini generali dall'art. 10, comma 3, della L. 212/00 in materia di *violazione formali senza debito d'imposta* e – dall'altro lato – le stesse previsioni punitive a fronte della condotta di omessa dichiarazione senza alcun debito d'imposta (art. 1, comma 1, e 5, comma 1, del D.Lgs. 471/97) le quali sanciscono l'irrogazione della sanzione in misura fissa. In particolare, queste ultime norme testimoniano in modo significativo la menzionata connotazione patrimoniale dell'illecito tributario di natura amministrativa. L'adempimento dichiarativo, infatti, è senz'altro a livello sistematico fra quelli più rilevanti facenti capo al contribuente ed è quello su cui, in ultima analisi, si impernia in larga parte la stessa dinamica relazionale fra le parti dell'obbligazione tributaria. *Nulla quaestio*, quindi, sulla circostanza che (in linea di principio) la violazione dell'obbligo di dichiarazione sia meritevole di una reazione particolarmente afflittiva (ed infatti così è a livello edittale) in quanto *destruttura* la relazione stessa fra il contribuente ed il Fisco preludendo (con ogni ragionevolezza) ad un grave danno pecuniario per gli interessi erariali. Ove tuttavia il *vulnus* patrimoniale non abbia luogo (perché l'imposta dovuta è corrisposta *in toto* dal soggetto passivo obbligato ovvero non vi sia imposta dovuta *telle quelle* in quanto, ad esempio, la dichiarazione del contribuente risulta – come si suole dire – *a credito*) la ragione stessa della *afflizione* viene meno: di qui, quindi, l'applicazione della sanzione in misura fissa. Una impostazione, come detto, del tutto coerente con un approccio *patrimoniale* al bene giuridico tutelato e che la stessa prassi interpretativa erariale ha avuto modo di confermare attribuendo alla nozione di *assenza di imposta dovuta* prevista *ex lege* una configurazione idonea ad includervi anche l'ipotesi in cui la dichiarazione (omessa) esponga sì un *debito* ma lo stesso sia stato ritualmente estinto dal punto di vista pecuniario (*in terminis* la circolare n. 54/E del 2002 - *sub* risposta al quesito n. 17 – secondo cui "*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 da 258 a 1032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. 471/97, 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*". Un'accezione di *imposta dovuta* di ordine *finanziario* e non (meramente) *documentale* (e *concreta* e non meramente *astratta*) che risulta sostanzialmente *speculare* a quella prevista in ambito penale tributario ove l'imposta evasa disciplinata

dall'art. 1, comma 1, lettera f) del D.Lgs. 74/2000 (…) *alla quale si commisurano alcune soglie di punibilità dei reati, è la differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata, al netto di quanto versato dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine"* – circolare n. 154/E del 2000 -). In ultima analisi, quindi, non v'è dubbio che il vigente ordinamento punitivo amministrativo sia *percorso* da una direttrice interpretativa che fa dell'*offesa patrimoniale* il proprio fulcro; una *nuance* (quella della *patrimonialità* della lesione) che fa sì che una determinata condotta sia considerata *meritevole* (o meno) di sanzione in conseguenza della sola dimensione finanziaria del pregiudizio recato all'Erario. Tuttavia, a fronte di queste chiare indicazioni che sembrano presupporre un sistema punitivo conformato ad un'offensività misurata in termini di solo danno patrimoniale, è ravvisabile (anche) una *direttrice* del tutto differente. Si tratta, in particolare, di un'impostazione a cui sembra sottesa l'individuazione di un bene giuridico totalmente *altro* rispetto al patrimonio: un interesse protetto alquanto *artificiale* che si sostanzia nella possibilità per gli organi dell'Amministrazione finanziaria di esercitare la propria attività di controllo senza ostacoli, impedimenti o sviamenti. Si tratta di una configurazione del bene giuridico protetto che – richiamando l'elaborazione della dottrina in tema di L. 516/82 – è legittimo definire come *trasparenza fiscale* (intendendo per tale la linearità del rapporto fra le parti dell'obbligazione tributaria ma che, in ambito sanzionatorio amministrativo, finisce per incidere nella sfera soggettiva di soggetti *terzi* rispetto al contribuente) e prescinde dall'esistenza di un immediato pregiudizio patrimoniale per l'Erario. Anche in tale caso non mancano le indicazioni desumibili dal vigente apparato normativo: dalla limitazione esplicita della clausola di non punibilità dell'agente alle sole violazioni senza debito d'imposta "(…) *che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo*" (cfr. art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 472/97) alla formulazione stessa di talune fattispecie sanzionatorie. Il che è dimostrato, ad esempio, dalla violazione prefigurata dall'art. 6, comma 8, lettera b) del D.Lgs. 471/97 per chi riceva fatture (cosiddette) irregolari. In tale ipotesi, infatti, la sanzionabilità del destinatario del documento che ometta la procedura di regolarizzazione appare essenzialmente una misura per sollecitare una *collaborazione coattiva* (per individuare l'altrui condotta illecita) piuttosto che la reazione a fronte di un fenomeno evasivo (invero abbastanza *evanescente* nella sfera del potenziale soggetto attivo dell'illecito). Ma analoghe perplessità circa l'effettiva *offensività patrimoniale* della condotta sanzionata sono ravvisabili anche in altre circostanze; è il caso, ad esempio, dell'omesso versamento dipendente dalla sola transitoria indisponibilità di un credito d'imposta impiegato in compensazione allorquando, invece, la *consistenza* e la *certezza* dello stesso non siano in discussione. Anche in tale eventualità, infatti, il danno patrimoniale per l'Erario appare insussistente e la sanzione consegue più alla trasgressione di dinamiche procedurali finalizzate a facilitare l'attività di controllo che a preservare *ex se* l'integrità del patrimonio del Fisco.

3. Una semplice analisi empirica mostra quindi come l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo sia di fatto sprovvisto di un *quid proprium*. Alla connotazione *patrimoniale* di buona parte delle fattispecie punitive, infatti, si contrappone una linea sanzionatoria che dà luogo ad illeciti posti a tutela di un bene giuridico artificiale (qual è la menzionata *trasparenza fiscale*) e che talvolta lascia emergere forme di repressione di atti di mera disobbedienza (se non di mera *disattenzione* tenuto conto della rilevanza della colpa, anche lieve, quale elemento psicologico dell'illecito). Il risultato ultimo è la rilevata assenza di una linea (per così dire) *conformante*. Il legislatore è così sostanzialmente libero di introdurre sanzioni molto afflittive (è il caso, ugualmente a titolo esemplificativo, della sanzione dal 10% al 25% delle operazioni non segnalate irrogabile nei confronti degli intermediari finanziari che non trasmettano tempestivamente taluni dati relativi alla clientela ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.L. 167/90) a fronte di condotte inoffensive (tanto in astratto quanto, talvolta, in concreto) per ciò che attiene agli interessi finanziari erariali. Ne deriva un apparato punitivo complessivamente *ondivago* e che nel corso del tempo (anche per effetto della parallela perdita di rilievo sistematico dell'originaria impostazione *personalistica* ascrivibile al D.Lgs. 472/97) ha finito per sovraccaricarsi di finalità repressive e preventive disomogenee e non riducibili ad unità. Se è lecito formulare un auspicio per il futuro, quindi, è quello

di fare chiarezza e di escludere *microriforme* (come in qualche maniera è stata anche quella da ultimo operata con il D.Lgs. 158/2015) che, pur asseritamente ispirate ai principi di *offensività* e *proporzionalità*, si muovano in un *contesto indefinito* in cui non sia perfettamente chiaro in *cosa* si debba sostanziare l'offesa recata dal soggetto attivo dell'illecito e, di conseguenza, in quale misura la risposta punitiva possa dirsi *proporzionale*. L'esigenza di una revisione complessiva del vigente ordinamento punitivo che faccia realmente dell'*offensività* il proprio fulcro è, quindi, quanto mai attuale; in particolare si avverte l'esigenza di configurare l'apparato sanzionatorio in ragione di una declinazione *patrimoniale* del principio di offensività così da escludere forme di reazione eccessivamente afflittive a fronte di comportamenti che con i fenomeni evasisi hanno scarse (se non nulle) correlazioni. Di certo, in questi frangenti, *maiora premunt* ed il patrimonio dell'Erario va quanto mai tutelato perché deve fare fronte a situazioni di assoluta emergenza. La tutela, tuttavia, *passa* in maniera necessaria anche per un'accettazione sociale della sanzione e per una chiara identificazione dei criteri identificativi della sfera dell'illecito e, di conseguenza, della *meritevolezza* della pena da parte dell'autore della prefigurata violazione. La carenza di un orientamento *conformante*, infatti, fa dell'apparato sanzionatorio amministrativo un ambito normativo esposto a modifiche non sempre meditate in modo adeguato. L'assenza di un'*anima forte* (e, quindi, l'incertezza su *cosa* si voglia realmente tutelare) fa sì che anche la razionalità delle modalità di *reazione* sia sovente difficile da individuare ingenerandosi nella collettività la *sensazione* che talvolta si *punisca troppo* e talaltra si *punisca troppo poco*. Tutto ciò genera distanza e poca condivisione sociale; il che è chiaramente ostativo a quell'incremento della *compliance* che è uno degli obiettivi perseguiti dagli orientamenti più recenti di *tax policy* e che presuppone che anche il sistema punitivo sia razionale ed equo (e soprattutto sia *avvertito* come tale dai consociati). Al netto delle contingenti emergenze, quindi, v'è senz'altro motivo per riflettere e lavorare in materia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV. (diretto da MOSCHETTI-TOSI), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000

GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196

MANZONI, *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.,* Annali, I, Milano 2007, 713 ss.

MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 264 ss.

MELIS, *Gli interessi tutelati*, in AA.VV. (diretto da GIOVANNINI) *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1293

ROPPO, *Il racconto della legge*, Milano, 2019

SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in Rass. trib., 2013, 572

ZIZZO, *L'offesa al bene giuridico protetto come presupposto e parametro delle sanzioni amministrative tributarie*¸ Riv. della Guardia di Finanza, 2015, 1527

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Osservazioni in merito a una certa prassi sanzionatoria in caso di contestata esenzione da ritenute su interessi intra-UE

Comments on a certain sanctioning practice in case of disputed exemption from withholding taxes on intra-EU interests

MAURO MANCA

Abstract
In occasione delle contestazioni relative al disconoscimento dell'esenzione da ritenute su interessi intra-UE, gli Uffici tendono ad applicare la sanzione per infedele dichiarazione anche nel caso in cui gli importi corrisposti siano stati integralmente e correttamente dichiarati. Tale prassi si ritiene contrasti con la stessa norma sanzionatoria applicata dagli Uffici, con evidente violazione del principio di legalità che, in realtà, dovrebbe valere ogniqualvolta si applichi una sanzione, anche di natura solo amministrativa.
Parole chiave: accertamento, sanzioni, sanzioni tributarie, sostituzione d'imposta, sostituto d'imposta, interessi intra-UE, principio di legalità tributaria

Abstract
On the occasion of disputes relating to the denial of the exemption from withholding tax on intra-EU interests, the Revenue Offices tend to apply the penalty for unfaithful declaration even in the event that the gross amounts paid have been fully and correctly declared. This practice is considered to be in contrast with the same sanctioning rule applied by the Revenue Offices themselves, with evident infringements of the rule of law which, in reality, should apply whenever a sanction is applied, even when of administrative nature only.
Key words*: assessment, tax penalties, withholding agent, intra-EU interests, principle of tax legality*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Cenni sistematici in materia di sanzioni tributarie. - **3.** *Ratio* delle sanzioni al sostituto d'imposta. - **4.** Incongruenza della prassi sanzionatoria in caso di interessi intra-UE. - **5.** Conclusioni.

1. Un tema spesso scarsamente approfondito in occasione di commenti ai rilievi contestati in sede accertamento e volti a disconoscere i benefici della Direttiva 2003/49/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003 in materia di interessi (trasfusa nell'articolo 26-quater, d.p.r. n. 600/73), attiene ai profili sanzionatori di tali contestazioni. In particolare, la prassi prevalente, se non costante, degli Uffici accertatori è quella di irrogare una sanzione sia per l'asserita infedeltà dichiarativa del sostituto d'imposta (attraverso l'articolo 2, co. 2, d. lgs. n. 471/97) che per la violazione dell'obbligo di eseguire le ritenute (attraverso l'articolo 14, d. lgs. n. 471/97). In effetti, è da ricordare come, fino all'intervento normativo di cui all'art. 15, co. 1, lett. o), d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158, la prassi degli Uffici era quella di contestare anche l'omesso versamento delle ritenute, ai sensi dell'articolo 13, d. lgs. n. 471/97.

La correttezza di una tale pratica suscita però qualche perplessità in riferimento alla corretta applicazione dei principi, anche di livello costituzionale, in tema di prestazioni patrimoniali e misure sanzio-

natorie, ai sensi degli articoli 23, Cost. (probabilmente, anche art. 25, Cost), 12, Preleggi e 3, d.lgs. n. 472/97.

Il caso "classico" da analizzare è quello per cui una società residente in Italia corrisponda interessi a un beneficiario residente in un altro Stato UE e ritenga di avere soddisfatto i diversi requisiti oggettivi e soggettivi previsti nell'articolo 26-quater, d.p.r. n. 600/73. In tal caso, la società italiana si assume che abbia correttamente compilato anche il relativo quadro del Modello 770 (quadro SF) indicando sia l'ammontare (lordo) corrisposto, sia il titolo che consente l'esenzione da ritenuta. A seguito di una eventuale contestazione, viene quindi solitamente irrogata, come detto sopra, una prima sanzione per infedele dichiarazione del sostituto d'imposta e una seconda sanzione per non aver eseguito la ritenuta. A questo riguardo, non è nemmeno fuori luogo osservare fin d'ora come i diversi incrementi che potrebbero essere applicati in ragione dei criteri per la determinazione della sanzione, di cui agli articoli 7 e 12, d. lgs. n. 472/97 (per la ritenuta gravità della violazione, per la personalità del trasgressore, per la recidiva, la ripetizione per più anni della violazione, ecc.), possano determinare un carico sanzionatorio *in concreto* estremamente afflittivo. Tale circostanza peraltro, anche per i riflessi di quanto si dirà *infra*, varrebbe ad attribuire a tale impianto sanzionatorio un contenuto senz'altro "penalistico", come ben affermato dalla costante giurisprudenza della Corte EDU, stante l'indubbio carattere afflittivo, la finalità di deterrenza e la sua generale applicabilità, secondo i cd. "Criteri Engels" da essa elaborati (cfr. Corte EDU, sentenze 8 giugno 1976, Engel e altri c. Olanda; 21 febbraio 1984, Ozturk c. Germania; 21 febbraio 1994, Ravnsborg c. Svezia; 5 ottobre 2000, Maaouia c. Francia; 9 ottobre 2003, Ezeh and Connors c. Regno Unito; 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia; e 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia, con nota di ZACCONE-ROMANO, Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: le fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter, TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo, in Riv. dir. trib., 2014, III, 147).

2. Per una compiuta valutazione di tale quadro sanzionatorio riferibile alle violazioni attribuibili al sostituto d'imposta che abbia omesso di eseguire le ritenute asseritamente dovute sul pagamento di interessi a soggetti non residenti è opportuno premettere alcune considerazioni di natura sistematica sulle sanzioni amministrative tributarie, sia in generale, sia in riferimento a quelle specificamente applicabili alla fattispecie.

In primo luogo, è, infatti, da ricordare come l'attuale sistema sanzionatorio tributario sia debitore dei principi generali in tema di sanzioni amministrative dettati prima dalla Legge n. 689 del 1981, e poi trasfusi, attraverso la delegazione legislativa di cui alla Legge 23 dicembre 1996, n. 662, nei decreti del 1997, nn. 471, 472 e 473, che hanno accentuato "*l'impronta penalistica di alcuni istituti, in modo da avvicinare il più possibile alle figure criminose illeciti di natura amministrativa*", come espressamente affermato dalla Premessa della Circolare ministeriale del 10/07/1998 n. 180, che commentava il decreto n. 472/97.

L'effetto di tale scelta sistemica è stato quindi il "*trasferimento, alla materia tributaria, delle garanzie che circondano le sanzioni penali*" (C.M. n. 180/1998), primo fra tutti, il principio di legalità contemplato all'articolo 3, co. 1, d. lgs. n. 472/97, il quale presuppone "*la necessità che la determinazione dei fatti che costituiscono violazione punibile sia riservata al legislatore*" (declinazione del principio in termini di tassatività della sanzione; per un esame delle implicazioni del principio di legalità in ambito penalistico, tra gli altri, vd. MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, Manuale di diritto penale. Parte generale, par. II, Milano, 2018).

Da questa interpretazione ne deriva, come è stato ancora di recente confermato dal Giudice di legittimità che "*quantunque la copertura di cui all'art. 25, comma 2 Cost., riguardi l'applicazione delle sole sanzioni di natura penale, deve ritenersi che le fonti normative in materia di sanzioni amministrative inducano ad un'interpretazione rigorosa del principio di tassatività, come in primo luogo desumibile dall'art. 1 della legge 24 novembre 1981, n. 689*" (Civile Sent. Sez. 5 n. 25490/2019, che richiama anche Cass. sez. 6-1, ord. n. 6695/2018 e Cass. sez. 2, n. 5245/2011).

Se tale ultima affermazione risulta, evidentemente, del tutto condivisibile e conforme all'ordinamento, qualche cautela metodologica viene però suggerita dalla successiva affermazione della stessa Circolare n. 180/98 secondo cui "*Con ciò si esclude in primo luogo l'integrazione analogica (da riferirsi a casi diversi da quelli considerati dalle norme sanzionatorie), ferma restando l'ammissibilità in linea generale dell'interpretazione estensiva (riconducibile invece al contenuto intrinseco delle norme stesse)*".

Ebbene, trattandosi di norme sanzionatorie, che per definizione sono dotate di carattere afflittivo e incidono sulla sfera economica e patrimoniale del contribuente, e non solo (si pensi alle "Sanzioni accessorie" di cui all'art. 21, d. lgs. n. 472/97, il cui carattere afflittivo si estende anche all'attività professionale o alle cariche societarie dell'individuo, che possono anche essere interdette), l'affermazione precedente circa la "*ammissibilità in linea generale dell'interpretazione estensiva*" e il riferimento a un (quanto mai indeterminato) "*contenuto intrinseco delle norme*", si ritiene debbano essere attentamente circoscritti in quanto il confine tra interpretazione estensiva e analogia è estremamente labile tanto quanto la ricerca e individuazione di un contenuto "*intrinseco*" di qualunque norma, rischiandosi così di superare anche il divieto di analogia *in malam partem*, generalmente riconosciuto in materia sanzionatoria (vd., LUZZATI, La vaghezza delle norme, Milano, 1990).

Oltre a ciò, nemmeno è fuori luogo ricordare il dettato dell'art. 12 delle Preleggi, dove si trova sancito il percorso interpretativo che deve stare alla base dell'applicazione della legge: non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la loro connessione, e dalla intenzione del legislatore, e solamente nel caso in cui una controversia non possa essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe (si ricordino, comunque le osservazioni di KELSEN, Lineamenti di dottrina pura del diritto, Torino, 2000, 121: "*Dal punto di vista del diritto positivo, non vi è invece un criterio in base al quale, nello schema della norma che deve essere applicata, una delle possibilità date possa essere preferita all'altra. Precisamente, non vi è alcun metodo che si possa designare come positivamente giuridico, secondo il quale, fra i vari significati verbali di una norma, si possa ravvisare soltanto uno di essi come esatto, nell'ipotesi naturalmente che vi siano parecchie interpretazioni possibili in rapporto con tutte le altre norme della legge o dell'ordinamento giuridico*"; e l'ancora attuale avvertimento di C. Beccaria: "*Non vi è cosa più pericolosa di quell'assioma comune che bisogna consultare lo spirito della legge. Questo è un argine rotto al torrente delle opinioni. Questa verità, che sembra un paradosso alle menti volgari, più percosse da un piccolo disordine presente, che dalle funeste ma rimote conseguenze che nascono da un falso principio radicato in una nazione, mi sembra dimostrata*" in *Dei delitti e delle pene*, Capitolo IV, Interpretazione delle leggi, p. 18, Milano, 1973).

Pertanto, se l'interpretazione "analogica" trova sempre la strada preclusa, ci si deve però interrogare sui confini che può raggiungere l'interpretazione "estensiva".

Sul punto, recente giurisprudenza di legittimità (Cass sez. II, Sentenza 29/03/2019, n. 13795), in un caso in cui il Supremo Giudice si è occupato di delimitare la portata del significato del termine "*speculazione*", prendendo le mosse dal suo significato come riportato nell'Enciclopedia Treccani e da quello adottato nella Borse Valori, ha chiarito come anche le norme penali siano suscettibili di una interpretazione estensiva, "*cioè rivolta a determinare la portata del precetto secondo il pensiero e la volontà del legislatore, anche al di là della dizione strettamente letterale, quando sia palese che lo stesso legislatore* minus dixit quam voluit*: infatti in questo caso, non vale invocare il divieto di applicazione analogica, poiché l'estensione non avviene per similitudine di rapporti o di ragioni, ma per la necessità logica di ricondurre alla previsione normativa ipotesi non completamente delineate e tuttavia configurabili in base alla stessa lettera della legge*". Secondo il Giudice di legittimità, quindi, "*l'interpretazione estensiva non amplia il contenuto effettivo della norma, ma impedisce che fattispecie ad essa soggette si sottraggano alla sua disciplina per un ingiustificato rispetto della lettera*" (Paragrafo 1.3.1 della sentenza citata).

3. Tali brevi premesse sistematiche e metodologiche risultano necessarie nel caso qui in considerazione proprio alla luce della prassi accertativa in materia, dove, adottando un'interpretazione certamente "estensiva", viene talvolta a farsi configurare la fattispecie della presentazione di "dichiarazione infedele" del sostituto d'imposta non solo quando l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme indicati nella dichiarazione validamente presentata è inferiore a quello accertato dal competente ufficio, come richiede letteralmente la norma sanzionatoria dell'art. 2, co. 2, d. lgs. n. 471/97 ("*Se l'ammontare dei compensi, interessi e altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centottanta per cento dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di euro 250*"), ma anche quando "*gli importi assoggettabili a ritenuta alla fonte sono indicati nella dichiarazione in misura inferiore a quella prevista, pur in presenza di una corretta esposizione degli ammontari lordi dei compensi, interessi ed altre somme corrisposti*" (Circolare del 25/01/1999 n. 23, par. 2.3), ovvero ancora quando è disconosciuto il titolo di non assoggettabilità a ritenuta, pur in presenza dell'esatta indicazione dell'ammontare lordo corrisposto.

Nella fattispecie che si intende analizzare, l'ammontare lordo degli interessi corrisposti si assume che sia stato correttamente dichiarato, come dichiarato sia stato anche il titolo di non imponibilità, derivante dalla ritenuta sussistenza, da parte della società italiana pagatrice, dei requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dall'articolo 26-quater, d.p.r. n. 600/73 (si ritiene che queste considerazioni possano trovare altresì applicazione pure nel caso di contestazioni in materia dividendi madre-figlia e di valore normale di canoni e interessi oggetto del comma 4-ter dell'articolo 2, d. lgs. n. 471/97, introdotto dall'art.15, co. 1, lett. b), n. 6, d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158).

Stante ciò, un'interpretazione letterale della norma sanzionatoria porterebbe *prima facie* ad escludere l'applicabilità della sanzione per infedele dichiarazione, di cui all'articolo 2, d. lgs. n. 471/97, in quanto "*l'ammontare degli interessi dichiarati*" non è affatto inferiore a quello effettivamente accertato e corrisposto.

In questo senso, la violazione che sembrerebbe poter essere effettivamente contestata sarebbe solamente quella relativa all'omessa esecuzione della ritenuta, di cui all'articolo 14, d. lgs. n. 471/97, cioè una violazione in tema di riscossione e non di natura dichiarativa.

È qui di interesse sottolineare come le due norme rilevanti appena citate siano collocate in due Titoli diversi del decreto n. 471/97, l'articolo 2 essendo collocato sotto il Titolo I – Sanzioni in materia di imposte dirette; l'articolo 14 sotto il Titolo II – Sanzioni in materia di riscossione; tale diversa collocazione indicando evidentemente come diversi siano gli interessi e valori giuridici tutelati dalle due disposizioni in ragione della loro diversa offensività. In un caso si tratterà della veridicità della dichiarazione presentata dal sostituto d'imposta; nell'altro di assicurare la corretta esecuzione della ritenuta al fine del suo versamento all'Erario.

È poi da osservare come il modello dichiarativo, di cui si mira a contestare l'infedeltà, è, in effetti, un modello che riporta un debito tributario non propriamente derivante da un'obbligazione scaturente da un reddito proprio del soggetto dichiarante, cioè il sostituto d'imposta, chiamato però a risponderne in solido con il percettore per la sua riscossione, ma, piuttosto, quello relativo al reddito del percettore dei proventi messi in pagamento. È, infatti, soltanto per renderne maggiormente efficace la riscossione, che al soggetto pagatore viene imposto l'obbligo di operare una ritenuta.

Malgrado ciò, in effetti, e stante il tenore degli articoli 64, d.p.r. n. 600/73 e 35, d.p.r. n. 602/73, sembrerebbe più corretto affermare che, ai fini dell'imputazione *formale* dell'obbligazione tributaria e della *riscossione* del tributo attraverso la ritenuta, il debitore principale sia proprio il sostituto; infatti, ai sensi della norma da ultimo citata: "*Solidarietà del sostituito - Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituito è coobbligato in solido*". Incidentalmente, ciò forse, potrebbe anche ingenerare un dubbio di incostituzionalità della normativa per violazione degli articoli 3 e 24, Cost., in relazione all'art. 53, Cost., in quanto, seppure ai soli fini della riscossione e fatto salvo il diritto/obbligo di rivalsa, si impone in capo al sostituto l'onere di esercitare un diritto di difesa in sede giurisdizionale, per imposte e sanzioni, nascenti da un debito altrui (e, soprattutto, già iscritto a ruolo

con pieni effetti esecutivi nei suoi confronti), scaturente dalla capacità contributiva esclusivamente di quest'ultimo (cfr. il riferimento alle sanzioni improprie commentate da Del Federico, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, Riv. dir. trib. 2014, I, 695: "*nell'ordinamento tributario si rinvengono numeroso situazioni in cui il contribuente che viola determinati obblighi subisce l'applicazione di conseguenza sfavorevoli, in aggiunta alle vere e proprie sanzioni amministrative, e talvolta anche penali*").

Detto altrimenti, l'immediata efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti impone al sostituto di dover azionare una difesa (in via principale) nei confronti della pretesa erariale pur non essendo titolare del reddito oggetto dell'imposta pretesa. Così, una norma di natura "strumentale", peraltro inserita nel Titolo VI relativo alle "*Disposizioni varie*", del d.p.r. n. 600/73, e un'altra norma altrettanto strumentale del d.p.r. n. 602/73, comportano che il sostituto debba "difendersi" dalla pretesa patrimoniale e dalla sanzione nei suoi confronti, relativamente a un reddito a lui certamente non imputabile.

In ogni caso, se la scelta normativa del Legislatore è stata motivata da ragioni essenzialmente "pratiche", dovute all'efficientamento della riscossione del *quantum debeatur*, attraverso l'imposizione del suddetto obbligo in capo al sostituto, si può ragionevolmente affermare che la tutela della correttezza del "dichiarato" dovrebbe attenere e parametrarsi, alla luce proprio del tenore letterale della norma sanzionatoria, solamente al *quantum* corrisposto, che costituisce il reddito imponibile, nel caso di specie, realizzato in Italia ai sensi dell'articolo 23, co. 1, lett. b), TUIR. Ciò anche in ossequio ai principi di tassatività, offensività e proporzionalità rispetto, appunto, al valore giuridico che le norme in esame mirano *in concreto* a tutelare.

Tale prospettiva darebbe, quindi, ragione della lettera della norma sanzionatoria di cui all'art. 2, co. 2, d. lgs. n. 471/97, che sanziona "solamente" l'ipotesi per cui l'ammontare degli "*interessi dichiarati è inferiore a quello accertato*" e non quella per cui la ritenuta dichiarata sia inferiore a quella accertata, ovvero quella per cui indebito sia il titolo di esenzione.

In questo senso, anche il par. 2.3 della Circolare n. 23/1999 sembra assumere tale posizione quando afferma che la sanzione per infedele dichiarazione trova applicazione anche qualora l'infedeltà attenga agli "*importi assoggettabili a ritenuta*" e non solo agli "*ammontari lordi corrisposti*". Ciò che sembra rilevare ai fini sanzionatori è quindi proprio l'indicazione del reddito imponibile prodotto in Italia da parte del percettore non residente degli interessi corrisposti.

4. Così ricostruita la lettera (e la *ratio*) della norma sanzionatoria, emerge l'incongruenza dell'applicazione di una sanzione per una condotta che, non solo non è formalmente prevista dalla norma in questione (interpretazione letterale della norma), ma nemmeno ha leso l'interesse giuridicamente tutelato della corretta indicazione del reddito imponibile in Italia, pari agli "*importi assoggettabili a ritenuta*" (interpretazione teleologica della norma).

Ritenere sanzionabile ai sensi del citato articolo 2, co. 2, l'infedele dichiarazione di una asserita "ritenuta accertata", travalicherebbe di tutta evidenza non soltanto i confini di una interpretazione teleologica "*estensiva*" dettata dalla "*necessità logica di ricondurre alla previsione normativa ipotesi non completamente delineate e tuttavia configurabili in base alla stessa lettera della legge*", confondendo, in un certo senso, base imponibile e imposta, ma anche quella dettata dalla prassi di riferimento della stessa Amministrazione finanziaria, sopra citata.

Per quanto qui rileva, ciò che effettivamente interessa all'Amministrazione fiscale italiana dovrebbe essere, da un lato, la conoscenza dell'effettivo ammontare imponibile del reddito di capitale prodotto in Italia dal non residente; e, dall'altro, la tutela della riscossione della ritenuta dovuta su tale ammontare, rispetto al cui inadempimento è prevista la specifica sanzione dell'articolo 14 dello stesso decreto in capo al sostituto (per i riflessi processuali, vd. l'articolo 35, d.p.r. n. 602/73).

È in questa prospettiva che può collocarsi anche la norma di cui al comma 2-ter dello stesso articolo 2, che pur riferendosi alla "*sanzione del comma 2*", introduce una "attenuante" qualora "*l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme accertati e dichiarati é inferiore al tre per cento delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi,*

interessi ed altre somme dichiarati e comunque inferiore a euro 30.000". Viene, cioè, qui introdotta una chiara distinzione tra l'infedeltà dichiarativa rispetto alla base imponibile e quella "da riscossione" rispetto all'imposta dovuta e (non) versata, per effetto della quale pur in presenza della prima, se il mancato versamento della ritenuta "*è inferiore al tre per cento delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati*", la sanzione dichiarativa sarà riducibile di un terzo.

Nell'intendimento del Legislatore volto a tutelare la correttezza della dichiarazione del sostituto d'imposta sembra, quindi, emergere, pur nel rispetto dovuto a quest'ultimo nella scelta delle condotte "incriminabili", una certa contraddittorietà con il principio di tassatività che dovrebbe legare l'offensività della condotta alla norma sanzionatoria avendo a riferimento la violazione del bene giuridico concretamente tutelato da quest'ultima. Infatti, a fronte di una previsione sanzionatoria a tutela della correttezza dichiarativa (al comma 2) viene introdotta (al comma 2-ter) un'attenuante relativa al versamento di imposte che con la prima nulla ha a che vedere, salvo voler intendere che tutto l'apparato normativo in tema di sostituzione d'imposta è volto alla sola riscossione delle ritenute, circostanza però non coerente con la distinzione tra i Titoli I e III del d. lgs. n. 471/97.

Invero, una tale ricostruzione potrebbe quasi configurare anche una sorta di ipotesi di *bis in idem*, dove a fronte dell'omessa esecuzione di ritenute, effettivo interesse tutelato dal sistema sanzionatorio in esame, si applica sia una sanzione per tale inadempimento (sostanziale) che una sanzione per l'inadempimento (formale) dichiarativo.

A conforto di tale considerazione può essere altresì utile anche il confronto con la previsione di cui al comma 3 del medesimo articolo 2, d. lgs. n. 471/97, secondo cui "*Se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000*". È qui evidente l'effettivo (o, quanto meno, il principale) valore giuridico tutelato dalla complessiva normativa in tema di sostituzione d'imposta, ovvero l'effettività della riscossione del *debeatur*, a prescindere da ogni infedeltà dichiarativa, sia della base imponibile che dell'imposta dovuta sul reddito prodotto in Italia A ritenere altrimenti, infatti, non si comprenderebbe come la sanzione per la conclamata infedeltà dichiarativa possa "derubricarsi" da sanzione proporzionale, all'infedeltà stessa, a una sanzione a importo fisso. Infatti, la sanzione non viene affatto parametrata all'ammontare di base imponibile (o imposta) non dichiarato, ma piuttosto viene ridotta entro una cornice edittale prefissata, subordinandola alla sola condizione che "*le ritenute… non dichiarate, sono state versate interamente*".

Detto altrimenti, mentre la norma del comma 2 tutela la corretta dichiarazione della base imponibile, quelle dei commi 2-ter e 3 tutelano, attraverso l'introduzione di specifiche attenuanti, il diverso interesse alla riscossione dell'imposta dovuta (la ritenuta), rispetto alla quale, solo se essa è stata interamente versata, esse troveranno applicazione, pur restando sempre applicabile la sanzione proporzionale in tema di riscossione dell'articolo 14 dello stesso decreto. Diversi i valori giuridici e interessi tutelati, diverse le sanzioni applicabili. Mediante tale meccanismo, nell'ambito di una comparazione di interessi diversi, viene, di fatto, sacrificato, o quanto meno, fortemente ridimensionato, con un "incentivo", costituito dalle attenuanti di cui sopra, l'interesse formale per una "fedele" dichiarazione del sostituto, rispetto all'interesse sostanziale alla riscossione dell'imposta, con ciò tutelando quest'ultimo (diverso) interesse, a presidio del quale resta comunque applicabile anche la sanzione di cui all'art. 14, d.lgs. 471/97.

Incidentalmente, da tale conclusione, risulterebbe anche implicitamente rafforzata la contraddittorietà (*rectius*, illegittimità) dell'approccio degli Uffici a voler sanzionare una (inesistente) infedele dichiarazione di base imponibile applicando anche la sanzione per la (esistente) mancata riscossione dell'imposta. In tal modo, infatti, si continuerebbe a dare continuità, di fatto, al medesimo atteggiamento (eccessivamente) "repressivo" che la riforma del 2015 aveva inteso superare, tradendosi altresì la consapevolezza che tale impianto sanzionatorio era stato originariamente concepito per fattispecie del tutto diverse da quelle qui in esame e afferenti ad un comportamento decettivo e ad un grado di offensività del tutto diverso.

5. Nel caso degli interessi di cui all'articolo 26-quater, d.p.r. n. 600/73, il loro ammontare lordo piuttosto che quello assoggettabile a ritenuta, in caso di contestata assenza dei requisiti richiesti per l'esenzione, sarebbe stato, in ipotesi, comunque esattamente dichiarato.

Invero, stante la struttura formale del quadro SF del Modello 770, nel caso di specie l'unica "infedeltà" rilevabile potrebbe essere quella del titolo di esenzione dall'applicazione della ritenuta. Ma tale "infedeltà" dovrebbe essere ritenuta più di carattere formale che sostanziale, appunto, nella misura in cui sia irrogata la specifica sanzione che tutela la corretta riscossione dell'imposta, cioè quella di cui all'articolo 14, d. lgs. n. 471/97, con l'effetto che l'applicazione della sanzione proporzionale risulterebbe palesemente eccedente il disvalore dell'infrazione commessa e palesare un rischio di doppia sanzione sostanziale.

A contrario si può osservare che il comma 3 sopra esaminato "neutralizza" l'illiceità di tale infedele dichiarazione solo a condizione che le ritenute siano comunque interamente versate, dimostrando così quale sia l'interesse (cioè l'intenzione del Legislatore) concretamente (e indirettamente) tutelato dalle sanzioni dichiarative in materia di sostituzione d'imposta.

L'estensione della sanzione di cui all'articolo 2, comma 2, d. lgs. n. 471/97, all'ipotesi della infedele dichiarazione della *ritenuta*, secondo l'approccio sanzionatorio degli Uffici sopra ricordato, sembra quindi andare oltre quella "*necessità logica*" di integrare la volontà sanzionatoria del Legislatore, già rappresentata dalla specifica previsione di cui all'articolo 14, d. lgs. n. 471/97, volta a presidiare l'interesse erariale alla riscossione dell'imposta sul reddito prodotto in Italia da un non residente, considerando altresì che il Modello 770 costituisce un modello dichiarativo compilato dal sostituto d'imposta che non è il titolare di alcuno dei redditi dichiarati in esso.

Così posta la questione, riemerge il tema ermeneutico posto all'inizio e relativo alla distinzione tra interpretazione analogica e interpretazione estensiva e ai loro rispettivi confini e limiti. Ebbene, solo ricorrendo ad una interpretazione analogica sembra possibile poter riportare la "infedeltà" relativa alla ritenuta, ovvero al titolo della sua esenzione, alla norma di cui all'articolo 2, co. 2, nella misura in cui si mirerebbe a colmare proprio una asserita "lacuna" dell'impianto sanzionatorio dichiarativo della sostituzione d'imposta. Tuttavia, ritenere che l'indicazione (erronea) di un titolo di esenzione e l'indicazione (corretta) di una base imponibile cui esso vada applicato costituiscano l'una l'estensione dell'altra pare difficilmente condivisibile.

Diverso è, invece, affermare che l'indicazione (erronea) di un titolo di esenzione può condurre al medesimo effetto "pratico" di una indicazione (erronea) di una base imponibile, cioè la dichiarazione (indirettamente) di una minor imposta dovuta. Tuttavia questo risultato "interpretativo" non viene raggiunto attraverso una estensione del tenore letterale della norma (al cui rispetto richiamano, comunque e primariamente, il principio di legalità dell'articolo 3, d.lgs. n. 472/97 e l'articolo 12 delle Preleggi) ma sul presunto presupposto (implicito) che vi sia una lacuna nella norma sanzionatoria da colmare (relativamente, cioè, all'omesso riferimento al titolo di esenzione da ritenuta ovvero della ritenuta accertata). Tale approccio, tuttavia, costituisce una manifestazione di applicazione analogica di una norma sanzionatoria che, non solo le citate norme e principi, ma anche la stessa Amministrazione (C.M. n. 180/1998, citata sopra) escludono.

In ogni caso, è solo il presidio offerto dall'adesione al tenore letterale della norma richiamato, come detto, dagli articoli 3, d.lgs. n. 472/97 e 12 delle Preleggi, a costituire la miglior garanzia perché l'applicazione di norme sanzionatorie, dal sicuro carattere afflittivo, non vengano "interpretate" così estensivamente da dar adito al sospetto che si tratti di un "mascheramento analogico" volto a recuperare non tanto un *lapsus calami* del Legislatore ma una presunta (o desiderata) lacuna rispetto, invece, alla tipicità di una ben diversa fattispecie sanzionatoria (Vd. V. Manes, *Dalla "fattispecie" al "precedente": appunti di "deontologia ermeneutica"*, in Diritto Penale Contemporaneo, 2018, "*mi pare debba convintamente accogliersi – in primo luogo – il richiamo a riscoprire il ruolo dell'interpretazione letterale (art. 12 Preleggi), ricordando la lezione di Umberto Eco e il suo incentivo ad «[…] iniziare ogni discorso sulla libertà di interpretazione da una difesa del senso letterale»; se lo si supera, è possibile che l'interpretazione sia sbagliata, è probabile che essa non sia prevedibile, ed è certo che non sia legittima*").

Da ultimo, in altra e diversa prospettiva, di fronte alla lamentata prassi sanzionatoria ricordata all'inizio, e ove si volesse salvarne il fondamento in una sua applicazione estensiva (e quindi non analogica), non sembra fuori luogo valorizzare anche l'importante indicazione offerta dalla giurisprudenza costituzionale in punto di proporzionalità della sanzione da irrogare. Se infatti, nella fattispecie in esame, al soggetto che viene chiamato *ex lege* a consentire la desiderata maggiore efficienza della riscossione, si applica un più che oneroso carico sanzionatorio nelle forme esaminate, è indubbio che ciò manifesti un certo deficit di proporzionalità nelle sanzioni irrogate, anche, ma non solo, per la difficoltà, se non impossibilità, di verificare autoritativamente da parte sua la veridicità delle dichiarazioni rilasciate dal sostituito non residente. È quindi attraverso la corretta applicazione di tale canone ermeneutico che si potrebbero, *rectius* dovrebbero, conseguire risultati ancora coerenti con il principio di legalità di cui sopra. Infatti, che il canone di proporzionalità debba orientare l'applicazione in concreto delle sanzioni anche amministrative è stato di recente ribadito proprio dalla Corte Costituzionale secondo cui "*Sanzioni amministrative manifestamente sproporzionate per eccesso rispetto alla gravità dell'illecito violano, dal canto loro, l'art. 3 Cost. in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla sanzione, nonché – nell'ambito del diritto dell'Unione europea – l'art. 49, paragrafo 3, CDFUE*" (C. Cost. sent. n. 112/2019, punto 8).

Non solo. Ma il Giudice delle Leggi ha anche ricordato come la giurisprudenza costituzionale ha avuto varie occasioni di confrontarsi con il quesito se, e in che limiti, sia possibile un sindacato di legittimità costituzionale sulle tipologie e sulla misura di sanzioni amministrative alla luce del criterio di proporzionalità della sanzione, per giungere ad affermare non solo un generale "*divieto di automatismi legislativi nell'applicazione della sanzione*" (punto 8.1) ma anche che "*il principio di proporzionalità della sanzione possiede, peraltro, potenzialità applicative che eccedono l'orizzonte degli automatismi legislativi*" (punto 8.2.3).

È, quindi, proprio in questa prospettiva costituzionalmente orientata che almeno potrebbe essere più ampiamente valorizzato anche il temperamento introdotto, nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, dall'art. 7, co, 4, d. lgs. n. 472/97, quanto meno per evitare proprio quegli illegittimi "*automatismi legislativi*" censurati dalla Corte costituzionale ma spesso testimoniati dalla prassi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di MOSCHETTI-TOSI, Padova, 2000
AA.VV. *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria*, a cura di BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI, Torino, 2014
BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, edizione Giuffrè, 1973BASILAVECCHIA, *Sostituzione d'imposta*, Digesto disc. priv., sez. comm., XV, 1998, 67
CIPOLLA, *Ritenute alla fonte*, Digesto disc. priv., sez. comm., XIII, 1996, 1
CISSELLO-NEGRO (a cura di), *Manuale delle sanzioni amministrative tributarie. Imposte dirette e indirette*, Eutekne, 2015
COCIANI, Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria, Riv. dir. trib., 2015, I, 405
CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996
DE MITA, *Sostituzione tributaria*, Noviss. Dig. It., VII, Torino, 1970, 998
DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993
DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, Riv. dir. trib. 2014, I, 693
FANELLI, *Sanzioni,* Milano, 2019
FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968
KELSEN, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, edizione Einaudi, 2000
LUZZATI, *La vaghezza delle norme*, Giuffrè, 1990
MANES, *Dalla "fattispecie" al "precedente": appunti di "deontologia ermeneutica"*, Diritto Penale Contemporaneo, 2018

MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2018
MASSIMINO, *Sostituzione tributaria e rimborso dei versamenti diretti*, Riv. dir. trib., n. 2010, I, 1079
MONTINARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, Riv. dir. trib. 2017, I, 471
MONTINARI, *Diritto giurisprudenziale, contrasto ai comportamenti abusivi e certezza nei rapporti tributari*, Riv. dir. trib., 2016, I, 211
PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, Trattato di diritto tributario diretto da Amatucci, Padova 1994, 393
PERRONE, *La nuova disciplina dei reati tributari: "luci" e "ombre" di una disciplina appena varata,* Riv. dir. trib., 2015, I, 61
RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007

SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

Sul tormentato rapporto tra sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari e concordato preventivo

The troubled relationship between seizure and confiscation for tax offenses and composition with creditors in order to avoid bankruptcy procedures

(commento a/notes to Cass., sez. III pen., 5 febbraio 2019, n. 18034)

Simone Francesco Cociani

Abstract

L'autore, muovendo dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 18034 del 2019, esamina il rapporto tra sequestro preventivo finalizzato alla obbligatoria confisca in presenza di un reato tributario e concordato preventivo. L'analisi, evidenziate le difficoltà di coordinamento ancora esistenti tra misure patrimoniali a finalità ripristinatorie e procedure concorsuali, prospetta alcuni possibili criteri di composizione da rimettere all'opera dell'interprete.

Parole chiave: *reati tributari, sequestro, confisca, concordato preventivo, finanza esterna, transazione fiscale, principio di non contraddizione*

Abstract

The author, starting from the case of the Supreme Court n. 18034 of 2019, examines the relationship between seizure and confiscation in the presence of a tax offense and a composition with creditors in order to avoid bankruptcy procedures. The analysis, highlighting the coordination difficulties still existing, presents some possible composition criteria.

Keywords*: tax offense, seizure, confiscation, composition with creditors in order to avoid bankruptcy procedures, external finance, tax agreement, non-contradiction principle*

Sommario: **1.** Premessa. - **2.** Il caso e le ragioni della decisione. - **3.** La necessità di un approccio sistematico. - **4.** Le ragioni a favore di un più attento esame della sussistenza dei presupposti per la misura patrimoniale.

1. La sentenza della Corte di Cassazione, Sezione III penale, n. 18034 del 5 febbraio 2019, depositata il 2 maggio 2019 – con cui è stata affermata l'irrevocabilità del sequestro preventivo a fini di confisca precedentemente adottato in esito alla contestazione di un reato tributario, anche in presenza di ammissione del contribuente al concordato preventivo, poi omologato, nel contesto del quale sia stato perfezionato un accordo con l'amministrazione finanziaria – costituisce l'occasione per esaminare il delicato rapporto che intercorre tra reati tributari, misure patrimoniali a finalità ripristinatorie e concordato preventivo.

Difatti – come noto – l'art. 12-*bis* del d.lgs. 10 marzo 2000, n.74, nel caso di condanna o di patteggiamento per uno dei delitti previsti dal medesimo d.lgs. n. 74/2000, dispone che sia «*sempre ordinata la confisca dei beni*» che costituiscono il profitto o il prezzo del reato. Ancora, come altrettanto noto, è piuttosto frequente che l'impresa insolvente, o anche solo in crisi, finisca per trovarsi alle prese con contestazioni in ordine a violazioni tributarie cui è attribuita rilevanza anche ai fini penali. Risultano quindi tutt'altro che infrequenti (specie in un contesto economico connotato da modesti tassi di crescita) i casi di interferenze tra i tre sistemi normativi appena evocati, ovvero: tributario, penale e concorsuale.

Ebbene, la sentenza in questa sede annotata s'inserisce nel solco di quelle pronunce che sembrano non farsi carico di ricercare una composizione dei diversi interessi perseguiti dai differenti settori dell'ordinamento in discorso. Essa, come pare, si limita a fare diligente applicazione dei consolidati principi giurisprudenziali in materia di sequestro e confisca per reati tributari, senza porsi il problema della coesistenza di tali principi con altri posti a tutela di differenti interessi, parimenti degni di considerazione.

La sentenza in commento, dunque, costituisce l'occasione per prospettare un qualche possibile criterio di composizione fra i diversi principi che, in quanto tutti egualmente meritevoli di apprezzamento, impongono la ricerca di soluzioni da rimettersi – volta per volta – alla sensibilità e al prudente apprezzamento dell'interprete.

2. Venendo brevemente alla pronuncia oggetto delle presenti note, questa si riferisce all'impugnativa dell'ordinanza del Tribunale del riesame di Varese che, per parte sua, aveva confermato un sequestro preventivo (ex art. 321 c.p.p.) finalizzato alla successiva obbligatoria confisca diretta nei confronti di una società, a seguito d'indagini a carico del relativo legale rappresentante per il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-*bis* del d. lgs. n. 74/2000.

I supremi giudici, nel rigettare il ricorso di cui dichiarano l'infondatezza, osservano partitamente quanto appresso.

A proposito del *fumus*, l'astratta integrazione della fattispecie delittuosa – emergendo inequivocamente dalla documentazione allegata dalla G.d.F. – renderebbe soddisfatto il relativo requisito. Più in particolare, l'ammissione al concordato preventivo (ancorché – si osserva – non risulti specificato se anteriore o successivo alla scadenza del termine per l'integrazione della relativa fattispecie delittuosa) non varrebbe, nella sede cautelare nella quale non si discuta dell'applicazione di misure personali, a costituire causa di oggettiva impossibilità a provvedere all'adempimento, con conseguente non imputabilità sotto il profilo soggettivo dell'agente (bastando quindi il *fumus commissi declicti*), ferma restando sul punto ogni più approfondita decisione ad opera del giudice del merito.

A proposito del *periculum in mora*, secondo il giudice di legittimità il sequestro preventivo, così come finalizzato all'obbligatoria confisca, prevarrebbe sui diritti di credito vantati sul bene oggetto di sequestro nonostante l'ammissione alla procedura di concordato preventivo. Ciò in ragione dell'obbligatorietà della confisca alla cui protezione è finalizzato il sequestro preventivo. Peraltro, osservano i giudici, la transazione fiscale, di per sé, non eliminerebbe il pericolo di dispersione della garanzia, costituendo il relativo inadempimento un'opzione (ancorché non auspicabile), certamente possibile.

In termini più generali, venendo alle questioni oggetto delle presenti note, la S.C. richiama la propria giurisprudenza che esclude che gli effetti del sequestro preventivo possano venir meno anche qualora sia stato perfezionato, nel contesto della procedura concorsuale, un accordo con l'amministrazione finanziaria, dovendosi semmai operare una rideterminazione del *quantum* sequestrato al fine di tener conto delle somme versate all'erario, evitando così – prosegue la Corte – il rischio di duplicazione delle penalità in ragione della ritenuta natura sanzionatoria della confisca e, quindi, del sequestro alla prima finalizzato.

Infine, ancorché la Corte ammetta l'esistenza di un principio secondo il quale il valore del bene oggetto di ablazione definitiva non possa mai essere superiore al vantaggio economico conseguito mediante l'illecito penale (di cui l'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 sarebbe espressione), e sebbene lo stesso giudicante affermi poi – pur nel rispetto dell'autonomia del giudice penale nell'accertamento e nella valutazione degli elementi costitutivi del reato tributario – di non potersi prescindere dagli eventuali ac-

cordi raggiunti tra contribuente e a.f. sul *quantum debeatur*, tuttavia, in tale operazione di accertamento e valutazione, la stessa ritiene debbano applicarsi i canoni elaborati dalla consolidata giurisprudenza di legittimità. A quest'ultimo riguardo, il concetto di "impegno" di cui all'art. 12-*bis* più volte richiamato, secondo la Corte, deve essere inteso non quale mera esternazione dell'intento di adempiere l'obbligo tributario, come tale dipendente da scelte unilaterali del contribuente, ma, piuttosto, quale impegno formale e, soprattutto, vincolante in grado di assicurare l'adempimento. E poiché la transazione fiscale risulta atta ad assicurare l'effettiva e concreta soddisfazione degli interessi erariali solo *ex post*, da ciò, secondo la Corte, discenderebbe la conservazione della legittimità del sequestro preventivo prodromico alla confisca, sino cioè all'integrale pagamento del debito o, almeno, per un *quantum* corrispondente ai versamenti ancora mancanti.

Conclusivamente, secondo la sentenza in commento, è da ritenersi corretto l'operato del Tribunale del riesame, specie laddove il medesimo considera che la transazione fiscale (anche a qualificarla alla stregua di un accordo con il creditore e non già un mero impegno unilaterale ad adempiere proveniente dal debitore), di per sé non vale a eliminare in radice il pericolo di dispersione dei beni , ferma restando la possibilità per l'indagato di domandare il dissequestro per la parte corrispondente alle imposte che egli dimostri essere state versate, ex art. 321, comma 3, c.p.p., ovvero di invocare l'applicazione dell'art. 85, disp. att. c.p.p.

3. Prima di procedere all'esame della pronuncia in questa sede annotata, è opportuno sottolineare che l'oggetto della controversia su cui ha provveduto il giudice di legittimità risulta costituito dall'impugnazione della decisione del tribunale del riesame che, per parte sua, aveva confermato il disposto sequestro preventivo. Si tratta quindi di una decisione resa in sede cautelare ove – come noto – il relativo giudizio si caratterizza per una certa sommarietà, essendo riservata la ricerca della sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza al giudizio di merito.

In ogni caso, seppur tale premessa risulti probabilmente spiegare le ragioni di una pronuncia alquanto rigorosa nell'applicazione del consolidato orientamento della corte di legittimità in argomento, la stessa (premessa) non pare giustificare la rinunzia al tentativo di verificare *funditus* – anche nella medesima sede cautelare – l'esistenza dei presupposti per la disposta misura in presenza del reato di omesso versamento di ritenute e, in special modo, in presenza di un accordo con il fisco concluso nel contesto di una procedura di concordato preventivo in continuità che, per giunta, avrebbe potuto essere stata dichiarata aperta anche anteriormente al *tempus commissi delicti*.

4. Volendo dunque anche solo accennare, stanti i limiti delle presenti note, a un inquadramento sistematico delle più rilevanti questioni, nonché alle possibili ragioni a favore di una più attenta verifica della sussistenza dei presupposti per la concessione (*rectius*: mantenimento) della misura patrimoniale, occorre anzitutto osservare come la Corte abbia dato atto, condivisibilmente, della natura pubblicistica della procedura – definita "conservativa" – di concordato preventivo. Difatti, specie nel concordato preventivo in continuità, risulta facilmente ravvisabile l'interesse costituzionale alla conservazione dell'impresa. La relativa procedura, ancorché avviata su impulso del debitore, non può più dirsi confinata alla sola sede privatistica, bensì attinge alla soglia pubblicistica, snodandosi in un percorso giurisdizionalmente disegnato e vigilato, per poi ricevere l'omologazione, da parte del tribunale, dell'accordo approvato dalle parti. Per non dire che, anche dopo l'omologazione, l'attuazione del piano concordatario è affidata a un "liquidatore giudiziale" e sottoposta alla vigilanza del commissario giudiziale, dal medesimo tribunale nominato.

Dunque, pur avendo posto la corretta premessa giuridica in ordine alla natura pubblicistica del concordato preventivo, la Corte sembra trascurare di apprezzarne le conseguenze ai fini penali. Difatti, a parere di chi scrive, i supremi giudici avrebbero anche potuto, anzitutto, osservare che la transazione fiscale all'interno del concordato preventivo è qualcosa di più di una mera esternazione unilaterale proveniente dal debitore ma, anzi, rappresenta un accordo (destinato ad essere omologato dal tribunale), per di più espressamente qualificato e regolato da una specifica disposizione normativa (art. 182-*ter* L.F.)

che, come tale, può anche determinare l'effetto impeditivo di cui all'art. 12-*bis*, comma 2, in discorso. Peraltro, in base alla predeterminata disposizione normativa di cui sopra, dalla transazione fiscale discendono conseguenti effetti sul piano della riscossione delle imposte.

In ogni caso, gli stessi giudici avrebbero altresì potuto, quanto meno, verificare se la società fosse stata ammessa al concordato preventivo *prima* ovvero *dopo* il verificarsi del *tempus commissi delicti* (che, nel caso di specie, coincide con il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta). Ebbene, nel caso di ammissione alla procedura (se non addirittura nel caso di presentazione della domanda di concordato) prima del termine assunto a riferimento dalla norma penale per l'integrazione della fattispecie delittuosa, sembra quanto meno illogico riguardare i diversi settori (pubblicistici) dell'ordinamento come non comunicanti tra loro. Ancora, detto in termini differenti, la sentenza in esame non si perita di verificare come una data condotta (peraltro soggetta a controlli da parte di organi giurisdizionali) possa essere considerata, allo stesso tempo, lecita e illecita per due settori (entrambi pubblicistici) dello stesso ordinamento, evidenziando così il contrasto con il principio di non contraddizione dell'ordinamento giuridico in generale. E non si dica che un tale approfondimento non possa essere svolto in sede cautelare – dovendo essere riservato al giudice del merito – giacché la verificazione del *tempus commissi delicti* successivamente alla data della ammissione al concordato preventivo è sia facilmente accertabile nella medesima sede cautelare e, in ogni caso, influisce sulla verifica della sussistenza del *fumus commissi delicti*, costituendo, se non una scriminante oggettiva (nella forma dell'esercizio del diritto ovvero nell'adempimento del dovere), quanto meno un elemento tale da incidere sotto il profilo soggettivo della responsabilità, alla stregua di una scriminante putativa (ex art. 59, comma 4, c.p.) per errore sui presupposti di fatto o sulla legge extra-penale integratrice di un elemento normativo della fattispecie giustificatrice.

Ancora, i supremi giudici non sembrano essersi peritati di verificare se tra i creditori concorsuali ve ne fossero alcuni titolari di ragioni di credito assistite da privilegio di grado poziore rispetto a quello che assiste l'erario. Difatti, in questo caso, il sequestro e la successiva obbligatoria confisca (ancorché temperati in base alla lettura "orientata" dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, nonché dell'art. 321, comma 3, c.p.p. e dell'art. 85, disp. att. c.p.p., nel senso in precedenza accennato), ben potrebbero porsi in (insanabile) conflitto con il principio della *par condicio creditorum*. Insomma, alla luce di quanto appena osservato, la Corte avrebbe anche potuto annullare l'ordinanza impugnata, seppur con rinvio al giudice del riesame avendo quest'ultimo omesso di valutare – alla luce della normativa fallimentare che, come noto, ora ammette la transazione fiscale pure per ciò che concerne il *quantum debeatur* (cfr. art. 182-*ter* L.F.) – l'incidenza, sin dall'ammissione al concordato preventivo, della rateizzazione del debito per imposte (a titolo di ritenuta) ai fini dell'integrazione del *fumus* del reato di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, anche in relazione all'elemento soggettivo del reato medesimo. Peraltro, è appena il caso di sottolineare che – a quanto si apprende dalla lettura della decisione – la proposta concordataria, nel caso in esame, non prevedeva la falcidia del credito erariale ma solo la sua dilazione secondo l'accordo con l'amministrazione, omologato nel contesto del piano concordatario. Quindi, ai fini della risoluzione della questione in esame, avrebbe dovuto più opportunamente verificarsi se, al momento della scadenza del termine fissato per l'integrazione del reato di omesso versamento (omissivo ed a consumazione istantanea), vi fosse stato o meno un reale dovere giuridico tale da impedire al debitore l'adempimento, ovvero, in alternativa, la sussistenza di una putativa causa di giustificazione del mancato adempimento. E ciò tenuto conto dell'obiettiva attitudine della transazione fiscale a rigenerare un elemento strutturale del delitto tributario (quanto alle scadenze e ai modi di adempimento), a prescindere dalla natura novativa o meno della dilazione concordataria rispetto all'obbligazione tributaria originaria.

Infine, per completezza, i supremi giudici avrebbero anche potuto peritarsi di verificare la sussistenza della causa di non punibilità qualora fosse intervenuto il successivo pagamento del debito tributario (per opera della società contribuente) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (con riferimento al legale rappresentate, penalmente responsabile), alla stregua del disposto di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000 che, così come riformato dal richiamato d.l. n. 158 del 2015, sembra esprimere nettamente il principio della prevalenza della pretesa erariale rispetto a quella ablatoria

statale. Peraltro, a quest'ultimo riguardo, una misura cautelare sul patrimonio della società, per di più ammessa a concordato preventivo (per giunta omologato), avrebbe l'effetto di rendere eccessivamente difficoltoso il ricorso alla causa di non punibilità ex art. 13 predetto. E, da ultimo, quanto appena rilevato sarebbe francamente difficile da comprendere specie nel caso in cui il piano concordatario prevedesse solamente la dilazione del debito tributario, il cui integrale pagamento sia invero destinato a essere assicurato, sebbene dopo il termine per l'integrazione della fattispecie delittuosa (art. 10-*bis*), comunque entro il termine di cui al successivo art. 13 del medesimo d.lgs. n. 74/2000 (e non anche successivamente ad esso seppur entro il termine della concessa dilazione).

Ebbene, conclusivamente, laddove il coordinamento tra misure reali e procedure concorsuali risulta rimesso alla sensibilità della giurisprudenza, questa dovrebbe consapevolmente farsi carico di cercare delle soluzioni maggiormente coerenti con il quadro sistematico, pena l'ingiustificato sacrificio di taluni diritti da altri rami dell'ordinamento tutelati.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATO, Riforma dei reati tributari: la confisca del "profitto" tra impegno del contribuente a pagare il debito tributario e aggredibilità dei beni sociali, in La responsabilità amministrativa delle società e degli enti, Torino, n. 1, 2016, 61 ss.

BELLI CONTARINI, *Transazione fiscale ed eventuali riflessi penali,* in *Riv. dir. trib.,* 2017, III, 4 ss.

BORIA, *La pronuncia europea sulla falcidia dell'IVA,* in *Riv. dir. trib.,* 2016, I, 461 ss.

D'AGOSTINO, L'operatività della confisca e le sorti del sequestro preventivo in presenza di impegno al pagamento del debito tributario: in dubio pro reo?, in Riv. trim. dir. trib., 2017, II, 367 ss.

D'AVIRRO, L'impegno al pagamento rateale non conduce alla inoperatività della confisca, in Giur. It., 2016, n. 7, 1741 ss.

DEL FEDERICO, *Articolo 182* ter. *Transazione fiscale*, in AA.VV., *Il nuovo diritto fallimentare*, II, Bologna, 2007, 2561

DELLA VOLPE, Il delicato rapporto tra concordato preventivo e sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, nell'ambito dei reati di omesso versamento, in www.giurisprudenzapenale.com

DI VIZIO, I rapporti tra la dilazione concordataria ed il reato di omesso versamento dell'Iva, in Il Fallimento, n. 3/2019, 364 ss.

FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario,* in *Riv. dir.trib.,* 2016, I, 492 ss.

GIRELLI, Sequestro, confisca e pagamento di tributi, in Riv. dir. trib., 2019, III, 47 ss.

MANES, L'ultimo imperativo della politica criminale: nullo crimen sine confiscatione, in Riv. it. dir. proc. pen., 2015, 3, 1259 ss.

MARINI, *La transazione fiscale: profili procedimentali e processuali, in AA.VV., Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di PAPARELLA, Milano, 2013

MASTROIACOVO, Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali, in Riv. dir. trib., 2015, I, 143 ss.

MAZZA, Sequestro e confisca, in Rass. Trib., 2016, 1014 ss.

MELIS, La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario, in Rass. Trib., 2016, 589 ss.

MUSCO-ARDITO, Diritto penale tributario, Torino, 2016

TASSANI, Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedimentali e processuali, in Rass. Trib., 2015, 1385 ss.

TOPPAN-TOSI, Lineamenti di diritto penale dell'impresa, Milano, 2017

VENEZIANI, La confisca obbligatoria nel settore penale tributario, in Cass. pen., 4, 2017, 1694 ss.

SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

La Cassazione scivola ancora sull'esterovestizione societaria

The Court of Cassation has another miss on corporate tax inversion

(commento a/notes to Cass., sez. III pen., 16 marzo 2020, n. 10098)

ENRICO DI FIORINO e LORENA MORRONE

Abstract
Il contributo si propone di offrire alcune riflessioni circa il fenomeno dell'esterovestizione, traendo spunto da una recente sentenza della III sezione penale della Corte di Cassazione. La pronuncia in commento rappresenta da un lato l'ennesima occasione persa – per la Suprema Corte – per fare chiarezza in merito alla differenza tra l'ipotesi dell'esterovestizione e quella della stabile organizzazione occulta (tra loro incompatibili, ma tuttavia impropriamente sovrapposte dalla giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni); dall'altro, pone ulteriori interrogativi circa il criterio dell'artificiosità della sede legale estera e delle conseguenze che possono derivare dall'esecuzione di un provvedimento di natura cautelare reale a fronte di una contestazione di omessa dichiarazione *ex* art. 5 d. lgs. 74/2000.
Parole chiave: esterovestizione, stabile organizzazione occulta, sequestro preventivo, confisca

Abstract
The article aims to offer some reflections on the issue of corporate tax inversion, drawing inspiration from a recent judgment of the Third Section of the Court of Cassation. The ruling represents, on the one hand, the umpteenth missed opportunity – for the Supreme Court – to clarify the difference between the hypothesis of corporate tax inversion and that of the hidden permanent establishment (incompatible with each other, but nevertheless improperly superimposed by the jurisprudence of recent years); on the other hand, it raises further questions about the criterion of the artificiality of the foreign registered office and the consequences that may derive from the execution of an in rem precautionary measure in relation to a disputed omitted declaration pursuant to Article 5 Legislative Decree 74/2000.
Keywords*: corporate tax inversion, hidden permanent establishment, preventative seizure, confiscation*

SOMMARIO: **1.** La sentenza della III sezione penale della Corte di Cassazione del 27 novembre 2019 (dep. 16 marzo 2020), n. 10098. - **2.** Esterovestizione o stabile organizzazione? - **3.** Artificiosità e diritto comunitario. - **4.** Sequestro preventivo e società esterovestita.

1. La sentenza in commento, che interviene nell'ambito di un procedimento cautelare reale pendente per il reato di omesso versamento *ex* art. 5 d.lgs. 74/2000, affronta alcune questioni di particolare interesse in relazione al tema dell'esterovestizione.

In particolare, il caso è relativo a una società avente sede legale a Malta, la quale – secondo la ricostruzione accusatoria – sarebbe stata costituta dall'amministratore, operante in Italia, al solo scopo di acquistare all'asta una flotta di *bulk carrier*, con successiva rivendita della stessa a soggetti terzi. A seguito

della conferma, da parte del Tribunale del Riesame, del provvedimento di sequestro preventivo del profitto del delitto contestato, pari ad oltre euro 4,5 milioni, l'indagato proponeva ricorso per Cassazione.

2. Secondo il ricorrente, il principio della libertà di stabilimento di matrice europea imporrebbe di verificare l'assoluta artificiosità della sede di residenza, al fine di accertare l'esistenza di un'ipotesi di esterovestizione (e, di conseguenza, contestare il reato di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000).

La Corte di Cassazione, nel respingere tale impostazione (e nel richiamare i criteri formali e sostanziali propriamente utilizzati per rilevare la fittizietà della residenza fiscale), fa tuttavia riferimento all'istituto della stabile organizzazione occulta.

Tale confusione di concetti viene, a ben vedere, ereditata da quella giurisprudenza di legittimità formatasi in seno alla III sezione – richiamata dalla stessa Corte – che, nell'individuare i criteri utili a determinare se nel caso concreto si verta o meno in un'ipotesi di esterovestizione, fa impropriamente riferimento al concetto della stabile organizzazione (Cass. pen., sez. III, n. 32091/13; Cass. pen., sez. III, n. 7080/12 secondo cui "*l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in Italia*").

I due fenomeni – sebbene possano condurre nel caso specifico alle medesime conclusioni – dovrebbero essere tenuti nettamente distinti.

Come noto, infatti, l'esterovestizione riguarda il fenomeno patologico della fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale di un soggetto (*ex* art. 73 Testo unico delle imposte sul reddito, art. 4 Modello OCSE e – nel caso di specie – art. 4 della Convenzione bilaterale Italia-Malta), allo scopo di godere di un regime fiscale più vantaggioso; mentre la stabile organizzazione occulta (che fa riferimento al concetto di stabile organizzazione di cui all'art. 162 TUIR, all'art. 5 Modello OCSE e – nel caso specifico – all'art. 5 della Convenzione bilaterale Italia-Malta) consiste nella "*sede fissa di affari in cui un'impresa estera esercita, in tutto o in parte, la sua attività, in forma consapevole o inconsapevole – attraverso un'organizzazione di uomini e mezzi ovvero per il tramite di un soggetto il quale agisce in qualità di agente dipendente/indipendente – senza tuttavia dichiarare, all'autorità fiscale del Paese in cui è localizzata, i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili*".

L'origine dell'equivoco potrebbe risiedere nella somiglianza terminologica tra la nozione di *sede di direzione*, utilizzata per definire una delle esemplificazioni positive della stabile organizzazione, e la nozione di *direzione effettiva*, criterio utilizzato per individuare la residenza fiscale di una società. Appare, tuttavia, evidente che, mentre una società può avere una sola direzione effettiva, vi possono essere più sedi di direzione.

Trattasi, dunque, di due concetti tra loro incompatibili ed antitetici, sotto il profilo tributario, che sul versante penale possono portare a rilevanti differenze.

In primo luogo, con riferimento al soggetto attivo del reato di natura omissiva, è chiaro che nel caso di esterovestizione ad essere sottoposto ad indagini sarà il soggetto titolare dell'impresa (fittiziamente) estera ; nel caso di stabile organizzazione occulta, invece, potrebbe essere ritenuto soggetto attivo – fatti salvi casi di concorso – il referente (di diritto o di fatto) della sede operativa. Peraltro, si aggiunga che – come rilevato da attenta dottrina – solo agli amministratori della società straniera sarebbe applicabile la norma sull'errore in materia tributaria *ex* art. 15 d. lgs. 74/2000.

Secondariamente, con riferimento al *quantum* sottratto all'imposizione domestica, si noti che, *ex* art. 75 TUIR, le imprese residenti dovranno dichiarare ed essere tassate con riferimento a tutto il reddito prodotto, ovunque generato (in virtù del *worldwide taxation principle*); mentre *ex* artt. 23 e 152 TUIR la stabile organizzazione di un'impresa straniera sarà soggetta ad obblighi fiscali (anche dichiarativi) solo per la parte di utili prodotti in Italia. Di conseguenza, l'omessa dichiarazione della società esterovestita potrebbe riguardare somme ben più rilevanti rispetto a quelle oggetto della dichiarazione di competenza della stabile organizzazione occulta, con evidenti ripercussioni in termini di superamento o meno della soglia di punibilità individuata – dall'art. 5 d. lgs. 74/2000 – in euro 50.000,00.

È stata persa un'occasione, da parte della Corte, per chiarire quello che già da tempo viene definito quale uno spiacevole *misunderstanding,* sviluppando meglio le proprie argomentazioni e non limitandosi a ripercorrere l'iter motivazionale di precedente giurisprudenza, che, come visto, utilizza impropriamente termini tra loro inconciliabili.

3. Alla luce delle nozioni sintetizzate, è chiaro l'equivoco in cui è caduta ancora una volta la Corte nel confutare l'argomentazione difensiva circa la necessità, per individuare un caso di esterovestizione, di accertare l'assoluta artificiosità della sede legale estera.

Invero, secondo la Corte, vi sarebbe esterovestizione sia nel caso in cui la società estera sia una mera casella postale, sia nel caso in cui essa abbia una sua consistenza giuridica ed economica, ma abbia in Italia una stabile organizzazione occulta (concetto, come visto, incompatibile con la definizione di esterovestizione).

In questo secondo caso, astrattamente, quale sarebbe l'omessa dichiarazione da contestare? Quella relativa ai soli redditi prodotti in Italia (secondo le norme del TUIR applicabili alle stabili organizzazioni) o, data la contestazione in termini di esterovestizione, quella relativa ai redditi ovunque prodotti (secondo le norme del TUIR applicabili a chi è residente in Italia)?

Il problema non si sarebbe posto – né in astratto né in concreto – se la Corte avesse tenuto ben distinti i due fenomeni dell'esterovestizione e della stabile organizzazione, in base ai quali, in ogni caso, il reato di omessa dichiarazione poteva venire contestato con riferimento ai redditi prodotti in Italia.

Del resto, dalla sovrapposizione dei fenomeni operata dalla Corte potrebbero derivare – non nel caso concreto, data l'unicità dell'operazione posta in essere dalla società maltese – effetti incompatibili con quella giurisprudenza penale, tributaria e eurounitaria, che, per offrire tutela alla libertà di stabilimento e non assoggettare a tassazione di uno Stato membro i redditi eventualmente prodotti da una controllata effettivamente esistente in un altro Stato membro, ha stabilito che "*solamente nel caso di società "*controllate*" il criterio per ricondurre a tassazione i redditi prodotti all'estero è dato dal non effettivo esercizio dell'attività oppure dalla artificiosa costruzione all'estero. Invece, nel caso in cui non si versa in ipotesi di società controllate, si darà corso, ai fini della verifica della sede amministrativa, al criterio univocamente indicato dalla giurisprudenza della "*direzione effettiva*": del luogo, cioè, dove vengono assunte le decisioni chiave di natura gestionale e commerciale necessarie per la conduzione dell'impresa; nel luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo assumono le loro decisioni; nel luogo di determinazione delle strategie imprenditoriali*" (recentemente, Comm. Trib. II grado Trentino Alto Adige Trento, sez. I, n. 108/17; Cass. pen., sez. III, n. 43809/14).

D'altronde, è la stessa sentenza della Corte di Giustizia citata dal ricorrente a precisare che "*i cittadini di uno Stato membro non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi abusivamente all'impero delle loro leggi nazionali, né possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*", pur riconoscendo che "*un cittadino comunitario, persona fisica o giuridica, non può, tuttavia, essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché ha inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede* (Corte Giustizia UE grande sezione, n. 196/06; nello stesso senso, Cass. pen., sez. V, n. 2869/13).

A ben vedere, dunque, ai fini dell'esterovestizione rileva il connotato della frode, richiedendosi in ogni caso la costituzione di un soggetto giuridico con natura fittizia (perché inesistente) o simulata (perché comunque non residente all'estero). Al contrario, l'esercizio dell'attività imprenditoriale all'estero, anche intrapresa al solo fine di conseguire un risparmio fiscale, rappresenta un'attività conforme al diritto di stabilimento eurounitario, pure tutelato a livello domestico dall'art. 42 della Costituzione.

Sarebbe più che mai opportuno, a prescindere dalla correttezza della conclusione raggiunta in questa sentenza, che in futuro si costruisse, per fattispecie analoghe, un percorso motivazionale più chiaro e puntuale, che affronti il caso concreto – con tutte le peculiarità che lo caratterizzano – senza limitarsi a richiamare pedissequamente la giurisprudenza precedente e trascinarsi dietro le sue imprecisioni.

4. Una volta delineati i termini per la ritenuta sussistenza dell'omesso versamento, la Corte, anche in questo caso con l'utilizzo di una terminologia non felice, delinea – per gli effetti della misura cautelare del sequestro preventivo – una differenza applicativa, fondata sulla distinzione tra l'ipotesi di esterovestizione per il tramite di uno "*schermo fittizio*" e quella invece perpetrata attraverso un ente con "*precisa e riscontrata autonomia giuridica*".

Nel primo caso, in applicazione dei principi indicati dalle Sezioni Unite nella sentenza *Gubert* (Cass. pen., Sez. Un., n. 10561/14), la misura reale potrà interessare direttamente l'amministratore che – attraverso lo schermo – agisce come effettivo titolare, dal momento che la trasmigrazione del profitto non rappresenterebbe un effettivo trasferimento di valori, ma un mero espediente fraudolento non dissimile dalla figura dell'interposizione fittizia, con la conseguenza che il provento dovrebbe ancora ritenersi pertinente all'autore del reato.

Al contrario, nella seconda ipotesi non sarà possibile procedere con il sequestro per equivalente nei confronti del rappresentante legale della società per il reato tributario contestato, quando sia possibile disporre la misura ablativa direttamente nei confronti dei beni-profitto della persona giuridica. La Corte, nel rilevare l'impossibilità del sequestro in ragione dell'incapienza dei beni risultante *ex actis* ("*sempre che sia stato impossibile reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente*"), sembra prendere le distanze da quegli arresti giurisprudenziali in cui si pretende che sia l'interessato ad indicare i beni – nella disponibilità dell'ente – su cui eseguire in via prioritaria la misura (*ex multis*, Cass. pen., sez. III, n. 40362/16 e Cass. pen., sez. III, n. 43816/17), onere che dovrebbe essere assolto chiedendo al magistrato inquirente di eseguire il sequestro in forma specifica e di disporre invece la revoca di quello – per equivalente – già effettuato.

Soluzione, quest'ultima, che non è in alcun modo condivisibile, finendo per far discendere un effetto pregiudizievole per l'indagato da una pretesa carenza difensiva, destituita in realtà di fondamento, a fronte di una corretta ricostruzione dell'onere probatorio in carico all'accusa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANDREAZZA, Imposte e reati tributari, in Codice delle confische (a cura di Epidendio-Varraso)
CERRATO, Sui confini tra esterovestizione societaria e stabile organizzazione, in Riv. dir. trib., 2013, V, 59
CONTRINO-MARCHESELLI, Sul perimetro oggettivo di applicazione della "confisca per equivalente" nei delitti penaltributari, in questa rivista, 2019
CONTRINO, Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea, in questo fascicolo
CORUCCI, Il delitto di omessa dichiarazione, in La nuova giustizia penale tributaria (a cura di GIARDA-PERINI-VARRASO), Vicenza, 2016
D'AVIRRO-GIGLIOLI-D'AVIRRO, Reati tributari e sistema normativo europeo, Vicenza, 2017
DORIGO, Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'unione europea, Padova, 2012
PUTINATI, Omessa dichiarazione, in La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs. n. 158/2015 (a cura di NOCERINO-PUTINATI), Torino, 2015
SANTORIELLO, Abuso del diritto e conseguenze penali, Torino, 2017

SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è razionale?

The recent intervention in tax criminal matters. Is everything real really rational?

Marco Di Siena

Abstract

La recente modifica del D.Lgs. 74/2000 non convince. Il rilevante incremento delle sanzioni e la conseguente *overcriminalization* della materia fiscale non sembrano coerenti con la direzione adottata dal D.Lgs. 158/2015. In aggiunta – poiché azioni simili contro i beni giuridici pubblici sono sanzionate in modo differente – l'intero apparato criminale non risulta realmente comprensibile e ragionevole. La riforma del diritto penale tributario implica una maggiore attenzione per evitare rischi superiori per l'efficienza e la razionalità dell'intero sistema fiscale.

Parole chiave: overcriminalization, legislazione penale tributaria

Abstract

The recent reform of the Legislative Decree n. 74/2000 does not convince. The relevant increase of the sanctions and the subsequent overcriminalization of the tax matter does not seem consistent with the direction adopted by Legislative Decree n. 158/2015. In addition - since similar activities against the interest of the public Authorities are punished in a different way – the entire criminal system does not really appear understandable and reasonable. The reform of the tax criminal laws implies more attention in order to avoid higher risks for the efficiency and rationality of the entire tax system.

Keywords*: overcriminalization, tax criminal laws*

Sommario: **1**. Il recente intervento in materia penale tributaria. Un nuovo esempio di *legislazione del momento*. - **2.** L'irrigidimento dell'assetto punitivo criminale delineato dal D.Lgs. 74/2000 (il *revirement* rispetto alle modifiche recate dal D.Lgs. 158/2015): ma punire di più equivale necessariamente a punire meglio? - **3.** Quando la storia (non) insegna. L'esperienza della *legge sulle manette agli evasori* e l'esigenza di fare *economia* di diritto penale in ambito economico-penale. - **4.** La monetizzazione della frode fiscale. Spinte contrapposte di politica criminale tributaria. L'opinabile approccio pecuniario all'afflittività della sanzione penale. - **5.** Una critica conclusiva.

1. Ora che il processo di conversione in legge del D.L. 124/2019 si è compiuto ed ancorché l'attenzione generale sia ormai focalizzata su altre tematiche è senz'altro opportuno formulare qualche considerazione sul quadro d'insieme che scaturisce da questa iniziativa legislativa. Non si tratta (volutamente) di riflessioni di ordine sistematico ma solo del tentativo di comprendere se sia possibile individuare una *ratio* di fondo di tale intervento normativo o se, per converso, si sia in presenza di una nuova prova (non particolarmente positiva) di un legislatore animato da una sorta di *estremismo dei fini*; un legislato-

re il quale, incurante del *delicato* contesto in cui si colloca la propria attività e con una certa *nonchalance* applicativa, sembra essenzialmente dedito a perseguire l'obiettivo di *lanciare segnali* alla collettività (il che, non necessariamente, significa perseguire quel fine di *prevenzione generale* che pure l'ordinamento attribuisce alla disciplina penale) senza prestare attenzione alla coerenza complessiva del proprio *modus agendi*. Anticipando sin da subito le conclusioni, infatti, v'è motivo di ritenere che il recente intervento sia abbastanza *délabré* (a cominciare dall'opinabile scelta di modificare la struttura del D.Lgs. 74/2000 con lo strumento del decreto legge e ciò in apparente carenza, almeno in materia, dei requisiti di necessità ed urgenza previsti dall'art. 77 Cost.) nonché sprovvisto di una propria intima razionalità, oscillando (in maniera giuridicamente pericolosa) fra una sorta di richiamo segnaletico all'impiego (avvertito come salvifico) della sanzione penale, da un lato, ed una sorta di mercificazione pecuniaria della medesima sanzione, dall'altro lato. Il perché è presto detto.

2. Pur senza entrare nei dettagli non v'è dubbio che l'iniziativa legislativa che ha preso le mosse con la presentazione del D.L. 124/2019 abbia avuto sin dall'inizio un chiaro obiettivo: garantire maggiore severità alla risposta sanzionatoria approntata dall'ordinamento rispetto ai fenomeni evasivi. Un obiettivo (con ogni probabilità) più mediatico che tecnico-giuridico ma palese. È un dato innegabile, infatti, che il *fil rouge* dello specifico intervento si risolva principalmente nell'incremento delle pene edittali di buona parte delle fattispecie incriminatrici ad eccezione di quelle aventi ad oggetto l'omesso versamento di imposte dichiarate come i reati disciplinati dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. 74/2000. Una scelta radicale che per i delitti di frode (artt. 2 – 3 – 8 del D.Lgs. 74/2000) *spinge* la sanzione edittale sino agli otto anni di reclusione superando di gran lunga il trattamento prescritto da altre ipotesi delittuose che pure si collocano a presidio (in senso lato) dell'interesse patrimoniale dello Stato quali la truffa aggravata di cui all'art. 640, comma 2, c.p. o la malversazione di cui all'art. 316-*ter* c.p.. Risulta oggettivamente difficile comprendere la ragione di una così pronunziata divergenza punitiva in relazione a delitti che *prima facie* tutelano il medesimo bene giuridico (vale a dire l'interesse patrimoniale dello Stato) ma tant'è. È sin troppo evidente come l'esigenza di manifestare inflessibilità a fronte dell'evasione (previo ricorso all'ormai usuale espressione, di matrice *bellica*, della *lotta all'evasione*) deve essere apparsa al legislatore del D.L. 124/2019 un motivo più che sufficiente per superare ogni perplessità di coerenza normativa. Ma ciò che l'irrigidimento punitivo di cui all'ultimo intervento lascia emergere in modo viepiù palese è il superamento *d'emblé* di quell'impostazione che aveva condotto (meno di un lustro fa) alle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015 e che avevano cercato di temperare le principali asperità sanzionatorie le quali tanto a livello legislativo quanto giurisprudenziale avevano ibridato nel corso del tempo l'originaria impostazione del D.Lgs. 74/2000. Ora, di questo *animus mitigandi* (che peraltro a suo tempo era stato criticato da più parti per la propria eccessiva timidezza) non v'è traccia nel D.L. 124/2019 e nella successiva legge di conversione. Sembra anzi che con questo intervento si punti tutto su di un obiettivo radicalmente antitetico: l'incremento del trattamento punitivo secondo una logica a cui non sono estranei eccessi di rigore che qualcuno non ha esitato a definire di matrice *proto-giacobina*. Ad onore del vero *nihil novi sub sole*. L'inasprimento della risposta sanzionatoria (nel presupposto che in tal modo si possa rendere più efficace il contrasto all'evasione) costituisce un *grande classico* di quella che potremmo definire *comunicazione governativa repubblicana* e, quindi, non v'è da stupirsi in modo eccessivo (anche se il *revirement* rispetto ad una modifica di segno opposto di pochi anni fa – il D.Lgs. 158/2015 - lascia oggettivamente riflettere). Il punto, tuttavia, è un altro. È, in particolare, doveroso chiedersi se vi fosse una reale esigenza di procedere in tal senso e se effettivamente un inasprimento della risposta punitiva renda più incisivo il contrasto all'evasione (concorrendo così al perseguimento dell'obiettivo di *prevenzione generale* che presiede alla disciplina penale). V'è motivo di dubitarne come, in qualche maniera, insegna tanto la storia del diritto penale tributario quanto l'esperienza maturata in ormai venti anni di applicazione del D.Lgs. 74/2000. L'idea di incrementare il livello di *criminalizzazione* e *severità*, infatti, non solo sembra dimenticare l'infelice esperienza *panpenalizzante* della L. 516/82 (la cosiddetta *legge sulle manette agli evasori*) ma trascura le ragioni che hanno ispirato la riforma attuata con il D.Lgs. 74/2000 (e più di recente la richiamata *miniriforma* attuata

dal D.Lgs. 158/2015) e, soprattutto, dimentica di apprezzare che non v'è alcuna evidenza statistica che *misure penali tributarie più aggressive* facciano effettivamente regredire la propensione alla frode dei criminali tributari (un orientamento apparentemente condiviso anche dal neonominato Direttore dell'Agenzia delle Entrate come desumibile da un suo recente intervento "*Meglio convincere che punire. Il Guardiano del Fisco concede il bis*" in Repubblica, 10 febbraio 2020, pag. 10).

3. Poiché il passato insegna è bene cercare di comprendere per quale ragione – alla luce dell'esperienza – l'idea di incrementare il livello di criminalizzazione della materia tributaria sia un moto per lo più emotivo; una sorta di riflesso condizionato a cui è sottesa l'illusione (*in terminis* si vedano le considerazioni di MUSCO, L'Illusione penalistica, Milano, 2004) che la sanzione penale rivesta effetti salvifici (in termini di prevenzione generale) ed incrementi in maniera più che proporzionale la capacità dissuasiva del sistema (una presunta misura di *efficientamento* del sistema repressivo che – ad onore del vero – non sembra trovare concorde neanche magistrati del pubblico ministero da sempre molto attenti alla materia penale tributaria come dimostrato dalle considerazioni di IELO, Aumentare le pene? Non serve a ridurre l'evasione fiscale, in Il Sole 24 Ore dell'8 dicembre 2019). In realtà, l'esperienza della L. 516/82 (con il suo ampio novero di condotte potenzialmente costituenti reato) ha dimostrato esattamente il contrario; ha cioè dimostrato quanto possano essere *pericolosi* i fenomeni della cosiddetta *overcriminalization* e della recessività dei principi di sussidiarietà e proporzionalità punitiva in ambito penale economico. Come dimostrato dall'evidenza empirica, infatti, il numero elevatissimo dei procedimenti penali tributari determinato dalla *legge sulle manette agli eavsori* ebbe a condurre: *i)* da un lato, ad un vero e proprio svilimento della sanzione penale (di cui la collettività non avvertiva più lo *stigma* sociale); e *ii)* dall'altro, ad una sostanziale paralisi delle Procure della Repubblica (destinatarie di un numero sovradimensionato di notizie di reato spesso per vicende di scarso rilievo pecuniario o comunque difficilmente *selezionabili* in termini di priorità investigativa in ragione del principio di obbligatorietà dell'azione penale) con conseguente largo verificarsi di casi di prescrizione o di abbandono in punto di fatto delle indagini (una specie di fattore implicito di decongestione del sistema ma al tempo stesso di affievolimento in punto di fatto del principio di cui all'art. 112 Cost.). Con un certo tasso di semplificazione, quindi, è lecito affermare che nel vigore della L. 516/82 ci si rese conto abbastanza celermente che: *i)* non solo *punire* troppo *in astratto* equivaleva a *punire poco in concreto*; *ii)* ma anche che l'eccessivo impiego della sanzione penale deprimeva l'effetto di prevenzione generale (ossia l'effetto dissuasivo) del sistema nel suo complesso peraltro a costi complessivamente superiori (è intuitivo, infatti, che un procedimento penale, per l'intrinseca complessità che lo contraddistingue in via comparativa, *costa* alla collettività molto di più di un analogo procedimento punitivo amministrativo in quanto ha *garanzie* e *tempistiche* incredibilmente più articolate del procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa la quale, ove opportunamente impiegata, ha tempi e modi di certo non meno afflittivi ed efficaci della sanzione criminale). È per tali ragioni che, dopo poco meno di un decennio dall'entrata in vigore della *legge sulle manette agli evasori*, si avviava una profonda rimeditazione dell'assetto penale tributario sul cui sviluppo è bene soffermarsi senza farsi travolgere dall'enfasi. Prima di addivenire a quello che è tuttora l'impianto fondamentale in materia (vale a dire il D.Lgs. 74/2000), infatti, si susseguivano i lavori di ben tre commissioni (le cosiddette commissioni Tinti, Tinti-*bis* e, da ultimo, la Tinti-*ter*). L'esito della riflessione così condotta a tale livello (e si trattava – vale evidenziarlo – di commissioni presiedute da un magistrato del pubblico ministero giudicato unanimemente fra i più attenti alla materia penale tributaria) fu semplice ed univoco: abbandono dell'opzione *panpenalizzante* (dimostratasi inefficace e dannosa per il sistema nel suo complesso), focalizzazione sulle ipotesi di frode fiscale con una risposta sanzionatoria che fosse adeguata in termini di trattamento punitivo (e, quindi, evitasse casi di generalizzata prescrizione dei reati denunziati) e fosse, al tempo stesso, *proporzionata* sia in termini generali che di comparazione relativa rispetto agli altri reati di matrice economica. È su tali basi, quindi, che è stato elaborato l'originario impianto del D.Lgs. 74/2000 incentrato sui *delitti in dichiarazione* (in contrapposizione alle *contravvenzioni prodromiche* di cui alla L. 516/82), la sostanziale irrilevanza penale del semplice inadempimento dell'obbligazione tributaria (purché non connotato da elementi decet-

tivi) e pene edittali *robuste* (sino a 6 anni di reclusione) ma non *draconiane*. Ha funzionato questa impostazione così radicalmente differente dall'esperienza delle *manette agli evasori*? Pur taluni limiti strutturali (dovuti principalmente ad una difettosa formulazione del delitto residuale di *dichiarazione infedele*) la risposta può dirsi nel complesso positiva: meno processi penali per vicende tuttavia di maggiore rilievo ed un incremento dell'efficacia deterrente e repressiva del sistema anche per effetto dell'istituto della confisca *per equivalente* di cui *medio tempore è* stata disposta l'applicazione anche di reati tributari. Quanto forse *non è andato* nell'esperienza del D.Lgs. 74/2000 è, in realtà, esattamente il contrario di ciò a cui la recente *stretta punitiva* avviata con il D.L. 124/2019 sembra completamente trascurare. Ben presto, infatti, il sistema tracciato dal D.Lgs. 74/2000 si è *opacizzato* con *micro-interventi* che hanno condotto ad un certo *smarrimento* dell'impostazione originaria così che anche comportamenti dolosi ma sprovvisti di connotazioni artificiose hanno finito per essere attratti all'ambito della repressione penale (è il caso della criminalizzazione dell'omesso versamento dell'IVA ovvero di quello concernente le ritenute certificate che, spesso sono forse di *autofinanziamento improprio* delle imprese in difficoltà). E – arrivando al (pen)ultimo episodio di questo percorso evolutivo - è proprio per fare fronte ad un *ritorno al passato* (inteso come abbandono, almeno parziale, del *focus principale* sugli episodi di criminalità fiscale con conseguente criminalizzazione anche del semplice inadempimento non connotato da fraudolenza) che il sistema penale tributario formava oggetto di un *restyling* con il D.Lgs. 158/2015. Una riforma invero a *bassa intensità* che, pur elidendo talune *incrostazioni* applicative (un'elisione avvenuta principalmente attraverso l'affermazione esplicita dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale, la riformulazione del delitto di dichiarazione infedele al fine di evitarne l'applicazione ai casi di mera *evasione interpretativa*, nonché attraverso la revisione del delitto di dichiarazione fraudolenta) serbava una struttura punitiva *ibrida* e comunque lontana dall'impostazione originaria del D.Lgs. 74/2000. Si manteneva infatti (pur con soglia di punibilità incrementata) la criminalizzazione del mero inadempimento (dell'obbligo di versamento dell'IVA e di quello delle ritenute certificate) o comunque di condotte sprovviste di una chiara qualificazione fraudolenta (come la illegittima compensazione previo impiego di crediti *non dovuti* ma pur sempre *esistenti* di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. 74/2000) finendo in tal modo per disconoscere (almeno in parte) l'obiettivo punitivo sotteso all'originaria riforma del 2000. Rispetto a questa *microriforma* del 2015 è ora intervenuto (con la richiamata volontà di *invertire* una rotta che deve essere apparsa *lassista*) il legislatore del D.L. 124/2019 e del relativo provvedimento di conversione. Non si tratta, come detto, di una *vaste réforme* ma (ancora una volta) di un intervento manutentivo di dettaglio che, tuttavia, rende – come detto - particolarmente aggressiva la risposta sanzionatoria. Il tutto allorquando un equilibrio – pure faticoso – era stato trovato e il sistema (pur sempre migliorabile) sembrava ormai funzionare. E ciò induce sin da subito a talune riflessioni. La prima è quella tale per cui, sulla base dell'esperienza, un incremento del tasso di criminalizzazione dell'ambito fiscale non incrementa il livello generale di *compliance* ma rischia di: *i)* svilire il ruolo della sanzione penale; *ii)* congestionare la macchina repressiva pregiudicando l'*effettività* della pena (che è, invece, il reale obiettivo a cui si dovrebbe tendere a livello di sistema perché non sono tanto le sanzioni edittali quelle che rilevano ma l'*enforcement* delle pene in concreto irrogate); *iii)* incrementare il costo complessivo dell'intero apparato punitivo (in ragione dei costi propri dei procedimenti penali per la collettività) perché l'*illusione* penalistica (che attribuisce alla sanzione criminale effetti quasi *taumaturgici*) spesso *costa* di più e *rende* di meno a livello sociale. Una seconda considerazione, poi, è di natura strettamente punitiva. La pena edittale per i delitti tributari è stata oggettivamente *spinta* verso orizzonti che appaiono difficili da ricondurre ad unità nel sistema del diritto penale dell'economia e sembrano, oggettivamente, sprovvisti di una effettiva correlazione con il principio di proporzionalità punitiva. In sintesi, è come si fosse dispiegato un intervento ispirato da una concezione quasi *astratta* dello strumento della sanzione penale senza tuttavia darsi carico di una qualche forma di *contestualizzazione*: più un avviso di matrice *mediatica* che un intervento di legislazione penale. Non v'è infatti apparente ragione perché – a fronte di un'astratta parità di danno economico per le pubbliche autorità - una frode in materia fiscale debba essere sanzionata in maniera molto più afflittiva di una generica *truffa aggravata* o altro delitto similare *extrafiscale*. Si tratta di una opzione legislativa di cui si intravede con estrema difficoltà l'intima

razionalità e che non risponde neanche ad una visione autoritaria ed illiberale come quella della codificazione italiana degli anni '30 – una visione da cui pure il sistema penale nazionale non si è ancora del tutto affrancato - visto che ad una lesione di beni giuridici omogenei l'ordinamento appronta risposte punitive di intensità del tutto differenti. Ma non è tutto.

4. In un provvedimento che vorrebbe apparire *draconiano* come quello perfezionatosi con il provvedimento di conversione del D.L. 124/2019 appare anche una modifica che risulta oggettivamente *inattesa*. Previa integrazione dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, infatti, si è introdotta (analogamente a quanto era già previsto per i delitti di dichiarazione infedele ed omessa di cui agli artt. 4 e 5 del medesimo provvedimento impositivo) la possibilità di escludere l'applicazione della sanzione penale per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta disciplinate dagli artt. 2 e 3 nell'ipotesi in cui il debito tributario (inteso come imposte, sanzioni e relativi interessi) sia integralmente assolto prima che il contribuente formi oggetto di una qualche iniziativa ispettiva. Questa misura lascia perplessi per almeno tre ordini di ragioni differenti. In prima istanza, da un punto di vista pragmatico, la misura appare (forse) velleitaria. È logico ritenere infatti che – tranne rarissimi casi - ben pochi criminali fiscali (quali sono quelli che realizzano i delitti di frode di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000) decidano di dare corso ad atti di resipiscenza nel senso previsto dalla novella. In un'ottica patologica, infatti, è meglio tentare la *sorte* ed esporsi al rischio (invero ormai sempre più concreto alla luce degli strumenti di controllo a disposizione degli organi investigativi) piuttosto che integrare *ex ante* il reato per poi porre nel nulla *ex post* (con un elevato costo pecuniario) i relativi effetti economici. In sintesi, è comprensibile quello che sembra un atto di *ottimismo della volontà* da parte del legislatore ma è logico ritenere che nella prassi (anche quella di natura criminale) sia destinato a prevalere una sorta di *pessimismo della ragione* quanto alla concreta efficacia dell'istituto. In secondo luogo, tuttavia, v'è un problema di coerenza interna del complessivo intervento. Se l'obiettivo (tutt'altro che occulto ed anzi palesemente propagandato come tale) dell'intervento legislativo di fine anno era quello di enfatizzare il perseguimento di un obiettivo di prevenzione generale (*id est* la propagandata *lotta all'evasione* destinata a favorire la *tax compliance*), risulta intuitivo come la possibilità di *monetizzare* la frode si muova in senso rigorosamente antitetico. Si finisce per delineare l'evasione come un fenomeno di matrice solo economica rispetto al quale qualsiasi evasore – anche quello che realizzi le condotte più lesive degli interessi erariali – può comunque conservare una opzione da *commodus discessus*. Il che oggettivamente è incoerente in quanto la *risposta criminale* finisce per perdere il proprio ruolo assoluto per divenire *recessiva* in base a dinamiche meramente pecuniarie e ciò in ossequio ad un malinteso *stick and carrot approach* molto pragmatico (e comunque dall'efficacia concreta tutta da verificare) ma estraneo alla direttrice iperafflittiva (ed intrisa di un certo estremismo sanzionatorio) che è chiaramente alla base dell'intervento legislativo in commento. E ciò porta all'ultima riflessione critica che attiene – in generale – alle modalità con cui l'intervento penale (a maggiore ragione in un ambito *ex se* sensibile come quello di natura economica) è *brandeggiato* a livello legislativo. Come è stato in modo reiterato posto in luce dagli studiosi infatti (solo da ultimo si vedano le considerazioni di NORDIO, La stagione dell'indulgenza ed i suoi frutti avvelenati. Il cittadino tra sfiducia e paura, Milano, 2019 ma anche talune riflessioni di ROPPO, Il racconto della legge, Milano, 2019) l'impiego episodico e non adeguatamente meditato della dimensione penalistica del diritto – lungi dall'ingenerare *compliance* – ingenera nella collettività disaffezione e diffidenza. Si crea, in altri termini, una cesura fra le *intenzioni* (quand'anche meritorie in astratto del legislatore) e la *sensibilità* della collettività la quale non è tanto interessata alle *astrattezze* del diritto ma alla *concretezza* dell'effettività della sanzione (la dimensione anglosassone dell'*enforcement of law*). Tutto questo per dire cosa? Una cosa invero semplice. E cioè che se l'obiettivo della *stretta punitiva* avviata con il D.L. 124/2019 (una manovra, come evidenziato, apparentemente sovradimensionata in un'ottica di comparazione rispetto ad altri reati di natura economica) era quello di lanciare un segnale di maggiore rigore, allora, la introdotta *monetizzazione* della responsabilità penale a fronte dei delitti di frode fiscale si muove in direzione assolutamente contraria e concorre ad una *sensazione sociale* di potenziale *ineffettività* della pena criminale (che è poi, al di là del regime edittale, quanto la collettività *si attende* realmente dal sistema

punitivo nel suo complesso). Né quest'ultima considerazione sembra contraddetta dalla circostanza tale per cui, a livello generale, è stato introdotto all'art. 131-*bis* c.p. – in ossequio al principio di offensività della condotta - il meccanismo della non punibilità per particolare tenuità del fatto. La *norma speciale* introdotta nel contesto del D.Lgs. 74/2000, infatti, riguarda fattispecie molto più gravi (almeno a livello di trattamento punitivo edittale) rispetto a quelle rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 131-*bis* c.p. sicché l'effetto *premiale* finisce per risultare particolarmente amplificato. Il che ingenera una possibile *sensazione collettiva* di incoerenza del microsistema punitivo di cui al *rinnovato* D.Lgs. 74/2000; un assetto tanto esplicitamente *retributivo* in astratto quanto pronto in concreto a obliterare ogni profilo di responsabilità penale nell'ipotesi in cui le conseguenze della condotta criminale siano *patrimonializzate* a beneficio dell'Erario. Come se il rapporto impositivo fosse riconducibile ad una sorta di ordinaria relazione patrimoniale fra soggetti privati allorquando invece ciò, chiaramente, non è. E non lo è, non solo per la natura stessa dell'interesse pubblico alla corretta riscossione delle imposte, ma anche perché – come evidenziato – ove mai fosse ipotizzabile una sorta di *equiparazione* ad un ordinario rapporto patrimoniale, non si comprenderebbe il rigore stesso delle sanzioni edittali previste per i delitti di cui al D.Lgs. 74/2000. Così come peraltro, sotto altro profilo, resta difficile ricondurre a sistema l'intero *corpus* dei reati in danno degli interessi patrimoniali pubblici i quali *vivono* di una costante giustapposizione asimmetrica in cui un danno di pari entità pecuniaria *tollera* differenti risposte punitive a seconda della fattispecie criminosa che viene ad assumere rilievo nel caso di specie.

5. Il recente intervento in materia penale tributaria intrapreso con il D.L. 124/2019 e concluso con la legge di conversione (al di là del merito delle singole misure) si presta, invero, a più di un'osservazione critica. La novella, infatti, sembra essenzialmente rispondere all'idea che *punendo di più* (almeno a livello teorico) il sistema funzioni meglio *in concreto* e, pertanto, l'evasione fiscale sia destinata ad arretrare in maniera automatica. È una considerazione che non ha alcuna evidenza empirica e la cui effettiva *ratio* risiede invece essenzialmente nel tentativo di *incontrare* il *sentimento contingente* dell'opinione pubblica (o di una porzione della stessa). Peraltro, nel determinare una siffatta apparente *stretta*: *i)* non solo si *inverte la rotta* (senza che – ad onore del vero – il contesto fattuale si possa dire modificato in radice) rispetto a quanto stabilito non meno di un lustro fa dal D.Lgs. 158/2015 (un decreto formalizzato in esito ad un processo di legislazione delegata derivante dalle indicazioni di cui alla Legge delega n. 23/2014 senz'altro più articolato e ponderato rispetto a quello assicurato dall'impiego di un provvedimento di urgenza ex art. 77 Cost.); *ii)* ma soprattutto si finisce per *contagiare* il diritto penale di quello che è uno fra i principali difetti dell'ordinamento tributario, vale a dire l'instabilità del sistema, la contingenza delle modifiche normative, il carattere (sovente) umorale delle singole iniziative legislative. Si tratta di aspetti patologici della materia fiscale che sono ben noti agli studiosi e dai quali, tuttavia, è auspicabile che il sistema penale resti per quanto possibile immune. La sanzione di natura criminale è la pena per eccellenza prevista dall'ordinamento giuridico sicché il suo impiego deve essere limitato e proporzionale ed ispirato ad una visione *lunga* e *di sistema* che non la faccia apparire alla collettività alla stregua di uno strumento di natura emergenziale. Il rischio di costringere la sanzione penale alla dinamica tipica (troppo spesso sperimentata nel settore tributario) degli *ordini impartiti sul tamburo* è un *quid* che va assolutamente contrastato. L'apparente irrazionalità dell'attività legislativa per quanto attiene al *coté* penale costituisce motivo di incrementale instabilità del nostro sistema tributario e ciò non è affatto un bene. Una maggiore ponderazione quando si interviene in ambito criminale (seppure tributario) è un suggerimento senz'altro opportuno. Il che non significa farsi sostenitori di una sorta di immobilismo in materia ma, data la delicatezza dei valori in gioco, *adelante cum juicio*.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMBROSETTI- MEZZETTI-ROMEO, Diritto penale dell'impresa, Bologna, 2016
MUSCO, L'Illusione penalistica, Milano, 2004

MUSCO-ARDITO, Diritto penale tributario, Bologna, 2016
NORDIO, La stagione dell'indulgenza ed i suoi frutti avvelenati. Il cittadino tra sfiducia e paura, Milano, 2019
NUVOLONE, Il sistema del diritto penale, Padova, 1982
PERINI, Brevi note sui profili penali tributari del D.l. 124/2019 (testo audizione tenutasi presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati il 5 novembre 2019)
ROPPO, Il racconto della legge, Milano, 2019

SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

Le criticità della non punibilità tributaria davanti ad un interrogativo cruciale: e se punire meno significasse tutelare meglio?

Critical issues of tax crimes non-punishability faced with a crucial question: what if "punishing less" would actually mean "safeguarding better"?

ALEX INGRASSIA

Abstract
Lo scritto analizza le cause di non punibilità tipizzate all'art. 13 d.lgs. 74/2000, mettendone in evidenza i punti critici e le potenzialità inespresse, in una prospettiva di massima valorizzazione della dimensione riscossiva del sistema penale-tributario
Parole chiave: reati tributari, non punibilità

Abstract
Critical issues of tax crimes non-punishability faced with a crucial question: what if "punishing less" would actually mean "safeguarding better"? - This paper analyses the non-punishability causes provided for by art. 13 Legislative Decree 74/2000, pointing out both the criticalities and the unexpressed potentialities of such institutions. The analysis perspective is to maximize the tax-collecting dimension of the tax offences system.
Keywords*: tax crimes, non punishability*

SOMMARIO: **1.** Ambientamento. - **2.** La relazione minaccia-rinuncia alla pena rispetto ai delitti di omesso versamento. - **3.** La conoscenza formale e il rischio di impunità - *immeritata e inefficiente* - in relazione ai delitti dichiarativi. - **3.1.** La *risposta punitiva distonica*: la non punibilità per il reo e la punibilità dell'ente *ex* d.lgs. 231/2001 in relazione alle dichiarazioni fraudolente *autodenunciate*. - **3.2.** I grandi esclusi: l'indebita compensazione con crediti non spettanti e l'emissione di f.o.i e d.o.i. - **4.** Conclusioni: *less is more?*

1. Una delle più significative novità della revisione del sistema penale-tributario compiuta dal d.lgs. 158/2015 è stata l'introduzione di due cause sopravvenute di non punibilità al novellato art. 13 d.lgs. 74/2000 (per un approfondimento AMADEO, Commento sub art. 13, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015, Torino, 2015, pp. 331 ss; COLAIANNI-MONZA, Commento agli artt. 13 e 13-bis d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2014, in CARACCIOLI (a cura di), I nuovi reati tributari, Milano, 2016, pp. 309 ss.).

In estrema sintesi, il primo comma della disposizione in parola, consente la non punibilità dei delitti di omesso pagamento (artt. 10-*bis* e 10-*ter*) e di indebita compensazione realizzata mediante crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma I) in presenza del pagamento dell'imposta dovuta, unitamente ad interessi e sanzioni, da chiunque compiuto, purché prima dell'apertura del dibattimento.

Il secondo comma dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 volgeva lo sguardo ai delitti di infedele ed omessa dichiarazione, richiedendo per la loro non punibilità che, prima della conoscenza formale dell'inizio di un accertamento tributario o penale, il contribuente o il reo (ove diversi) correggessero o presentassero *tout court* la dichiarazione – nei limiti dell'ultratardività – dei redditi, dell'iva o del sostituto e pagassero gli importi dovuti, comprensivi di interessi e sanzioni.

Con il d.l. 124/2019, conv. l. 157/2019 il legislatore ha allargato il perimetro applicativo della causa di non punibilità di cui al capoverso, includendovi anche le due declinazioni della dichiarazione fraudolenta. Si è trattato dell'unica 'misura *in bonam partem'* nel contesto di una riforma tesa ad aggravare la risposta sanzionatoria per i delitti tributari, con un inasprimento delle cornici edittali (con l'eccezione delle fattispecie di omesso versamento) e l'introduzione della confisca per sproporzione, oltre che con l'epocale inserimento nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente *ex* d.lgs. 231/2001 dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. 74/2000 (per un quadro della recente riforma, DELL'OSSO, Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale, in Dir. pen. proc., 2020, pp. 318 ss.; DI SIENA, Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è anche razionale?, in questo fascicolo; volendo, INGRASSIA, Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario, in Dir. pen. proc., 2020, pp. 307 ss.).

Il novellato art. 13 d.lgs. 74/2000 costituisce una norma chiave per comprendere il sistema penale-tributario, ridisegnato in dimensione fortemente riscossiva, più che punitiva, dal d.lgs. 158/2015 (si consenta il rinvio ad INGRASSIA, Ragione fiscale vs 'illecito penale personale': il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015, Santarcangelo di Romagna, 2016) giacché il recupero del gettito tributario vi assume centralità assoluta, tanto che, pur a fronte della commissione di un reato, l'ordinamento rinuncia al ricorso alla sanzione criminale in presenza di una contro-azione compensativa (su tale nozione, PIERGALLINI, Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva, in DOLCINI-PALIERO (a cura di), Studi in onore di Giorgio Marinucci, Milano, 2006, pp. 1653 ss).

La causa di non punibilità trova il suo più prossimo referente nella disciplina della c.d. *voluntary disclosure* (l. 186/2014) ed è presente anche in altri ordinamenti europei, come in quello spagnolo (*regularización voluntaria en el delito fiscal* di cui all'art. 305, comma IV, *código penal*) o tedesco (*Selbstanzeige* disciplinata al par. 371 dell'*Abgabenordnung*) (riferimenti nel pregevole studio comparatistico di BELLACOSA, La riforma dei reati tributari in prospettiva europea, in DEL VECCHI-SEVERINO (a cura di), Tutela degli investimenti tra integrazione dei mercati e concorrenza di ordinamenti, Bari, 2016, 319 e 330)

Tuttavia, la disciplina dell'art. 13, riguardata nella prospettiva ampia del diritto punitivo tributario, mostra una pluralità di punti critici, che rischiano di inficiarne irrimediabilmente le potenzialità teleologiche (*i.e. la reintegrazione del gettito*): proprio alle distonie funzionalistiche, dipendenti dalla tipizzazione della disposizione, si vogliono dedicare i successivi spunti di riflessione.

2. L'abbrivio può essere preso, per ragioni di topografia normativa, dalla causa sopravvenuta di non punibilità tipizzata al primo comma dell'art. 13 per i delitti di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA (artt. 10-*bis* e 10-*ter*) e di indebita compensazione con crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma I).

Ebbene, la previsione della non punibilità, per chi estingua entro l'apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, rischia di togliere (ulteriore) *credibilità* al precetto penale dei delitti di omesso pagamento.

Ciò che si vuole sottolineare è che tutto il disvalore del fatto nelle fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* risiede nel mancato adempimento dell'obbligazione tributaria entro un determinato termine, ciò che ha due fondamentali ricadute, deleterie rispetto alla possibilità di *conformazione spontanea* del cittadino al divieto contenuto nella norma penale:

(a) si tratta di un'incriminazione che rischia di apparire come un ritorno alla "*prigione per debiti*", per ciò solo difficilmente condivisibile sul piano valoriale dai destinatari del precetto, risultando al contempo lo Stato il peggiore dei debitori – essendo il contribuente sostanzialmente inerme ove attenda

l'adempimento della P.A. – e il peggiore dei creditori – posto che il mancato versamento dell'IVA e delle ritenute è presidiato, addirittura, dalla sanzione penale (TERRACINA, Omesso versamento di tributi dichiarati tra forza maggiore e carenza di dolo, in Dialoghi tributari, 2013, 90);

(b) il fatto di poter pagare anche ben oltre il termine previsto dal legislatore (tributario e penale), solo ove vi sia l'esercizio dell'azione penale, senza incorrere nella sanzione criminale, rende la minaccia di pena certamente assai meno temibile.

3. Spostando l'attenzione alla causa di non punibilità prevista per i delitti dichiarativi, questa pone criticità sia nella sua tipizzazione generale, sia rispetto alla sua relazione con le singole fattispecie cui si applica o, al contrario ma non meno significativamente, *non* si applica.

La prima questione da affrontare è allora quella che abbraccia tutti i delitti dichiarativi e attiene ad una delle condizioni cui è subordinata l'efficacia esimente della previsione in parola. Segnatamente, solo la *conoscenza formale* dell'inizio di "un accertamento amministrativo o di procedimenti penali" esclude la possibilità di lucrare la non punibilità.

Il soggetto che deve avere conoscenza è, per chiara previsione legislativa, esclusivamente "l'autore del reato": conseguentemente, l'inizio di accertamenti amministrativi nei confronti dell'ente contribuente non assume carattere ostativo all'operatività della non punibilità, salva solo l'ipotesi in cui il reo, in quanto legale rappresentante dell'ente stesso, sia personalmente destinatario dei provvedimenti tributari diretti al predetto.

La conoscenza formale da parte di uno dei concorrenti non esclude la non punibilità a seguito di contro-azione da altri compiuta: a tale conclusione deve giungersi guardando alla disciplina della *voluntary disclosure*, ove il legislatore, volendo un effetto ostativo comunicabile, lo ha esplicitamente previsto (n particolare all'art. 5 *quater*, comma II, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e all'art. 1, comma IV, lett. a), della stessa l. 186/2014).

Del resto, la mancata previsione di una preclusione che si comunichi tra concorrenti nel reato dal momento in cui uno di essi abbia avuto conoscenza formale dell'inizio di accertamenti tributari o di un procedimento penale va letta come una scelta di segno opposto del legislatore rispetto a quella compiuta in sede di collaborazione volontaria, che, secondo autorevole dottrina, si esponeva a dubbi di legittimità costituzionale (MAISTO, Procedura di collaborazione volontaria: oggetto, soggetti, riduzione delle sanzioni, in MASIELLO (a cura di), Voluntary disclosure. Guida pratica, Milano, 2015, p. 8).

Verificatesi le condizioni richieste dalla disposizione, la causa sopravvenuta di non punibilità, avendo carattere prettamente oggettivo, opererà per tutti i concorrenti nel reato. La ragione alla base di tale opzione esegetica risiede nell'uso fatto dal Legislatore nella disposizione in parola dell'intransitivo pronominale "estinguersi", avente quale soggetto "i debiti tributari": l'indifferenza rispetto a chi ripristini lo *status quo ante*, tanto che costui potrebbe non essere nemmeno un concorrente nel reato, segna la dimensione (iper)oggettiva della previsione, *ergo* la sua comunicabilità a tutti i partecipi nell'illecito penale *ex* art. 119, comma II, c.p.

Non deve sfuggire, e qui si radica la criticità che si sottopone al lettore, come nella prassi la scelta legislativa consenta al reo o al suo concorrente, di fatto a conoscenza dell'inizio di un accertamento amministrativo o di un procedimento penale, ma non attinto da un atto formale, di porre in essere la contro-azione da cui l'art. 13 fa conseguire l'impunità, in assenza di qualsiasi forma di resipiscenza, elemento altrimenti caratterizzante la non punibilità.

Sarebbe, esemplificando, sufficiente individuare un legale rappresentante diverso dal firmatario della dichiarazione per consentire a quest'ultimo, autore del reato, di ricorrere al ravvedimento o alla dichiarazione ultra-tardiva, sfruttando la conoscenza dell'accertamento amministrativo, che anticipa e fa da innesco nella quasi totalità dei casi all'inizio del procedimento penale: in questa ipotesi, la causa di non punibilità assumerebbe i tratti di una criminogena patente di impunità per chi potrebbe convincersi a realizzare il delitto dichiarativo sapendo che, in caso di controlli e di rischio di emersione dell'illecito, potrà lucrare l'esenzione semplicemente pagando il dovuto, unitamente alle sanzioni (in misura ridotta) e agli interessi, sfruttando l'assenza di conoscenza formale.

È di tutta evidenza come, qualora tali comportamenti opportunistici dovessero verificarsi con frequenza, le stesse norme incriminatrici rischierebbero di perdere capacità dissuasiva nei confronti dei contribuenti, che potrebbero individuare in un'autodenuncia tardiva e interessata un *escamotage* per scongiurare *in extremis* (dopo essere stati scoperti, ma in assenza di conoscenza formale) le conseguenze penali della propria condotta.

Chiosando sul punto: se si comprendono le ragioni della scelta legislativa di agganciare la non operatività della esenzione al dato formale, cioè ad un elemento difficilmente confutabile e di semplice prova nel processo penale, non possono sottacersi i rischi di condotte opportunistiche.

3.1. Compiuta questa premessa di ordine generale, il *focus* va posto sulla relazione tra la causa di non punibilità e i delitti di dichiarazione fraudolenta. Come già accennato (par. 1), solo con il recente d.l. 124/2019 il perimetro delle sanzioni positive conseguenti alla contro-azione compensativa di cui al capoverso dell'art. 13 è stato ampliato alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3.

L'innovazione legislativa merita sicuramente di essere condivisa ed era stata ipotizzata in prospettiva *de iure condendo* in sede di commento al d.lgs. 158/2015 (INGRASSIA, Ragione fiscale, cit., pp. 181 ss.): proprio per i delitti più complessi da scoprire e accertare – nella prospettiva legislativa, testimoniata dalla cornice edittale – deve ritenersi vantaggioso per l'ordinamento – in chiave di diritto penale riscossivo – incentivare con la rinuncia alla pena una autodenuncia del reo o del contribuente, accompagnata dal pagamento del dovuto, comprensivo di interessi e sanzioni, in una pragmatica prospettiva di *do ut des*.

Né, come è stato osservato su questa Rivista (DI SIENA, Il recente intervento, cit., par. 4), può dirsi che la tipizzazione di una causa sopravvenuta di non punibilità mini la credibilità della sanzione penale: al contrario, il ritorno spontaneo alla legalità dimostra l'adesione al precetto, seppur tardiva, del reo, che ripristina lo *status quo ante* (paga l'imposta) e subisce una sanzione pecuniaria (peraltro, riconducibile alla *matière pénale* in chiave europea).

Il ricorso alla contro-azione compensativa può risultare un *commodus discessus* (come affermato sempre da DI SIENA) solo ove, per difetti di tecnica legislativa, si presti a condotte opportunistiche (lo si è evidenziato al paragrafo precedente); invece, dove si chieda una resipiscenza reale, precedente alla conoscenza (effettiva e non necessariamente formale) dell'inizio di un accertamento amministrativo o di un procedimento penale, si tratta di un'assunzione di responsabilità in piena regola, con tutti i costi che essa comporta. Insomma, se si tratta di un *commodus discessus* ciò dipende da un problema di tecnica di redazione delle disposizioni, facilmente emendabile, e non da una criticabile opzione politico-criminale.

Ciò detto e giungendo al punto, l'ampliamento della causa di non punibilità agli artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000 non è stata coordinata con l'introduzione dei medesimi delitti tra i reati presupposto della responsabilità degli enti *ex* D.Lgs. n. 231/2001 (precisamente all'art. 25-*quinquiesdecies*) e, in particolare, non pare aver tenuto conto dell'art. 8, comma 1, lett. b), del medesimo Decreto. Come noto, la disposizione da ultimo richiamata prevede che la responsabilità dell'ente non sia esclusa in caso di estinzione del reato della persona fisica, eccezion fatta solo per l'ipotesi di amnistia.

Proprio dall'art. 8, anche in virtù delle indicazioni contenute nella Relazione al Decreto n. 231 (par. 4), la dottrina (per tutti MONGILLO, La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo, Torino, 2018, p. 390) e la giurisprudenza (per tutte Cass. Pen., Sez. III, 23 gennaio 2019, n. 11518 e Cass. Pen., Sez. III, 17 novembre 2017 (dep. 28 febbraio 2018), n. 9072, P.G. in proc. Ficule, in *Dir. Pen. Cont.*, 5 aprile 2018) hanno ricavato l'irrilevanza rispetto all'imputazione dell'ente della sussistenza per il reo di una causa di non punibilità.

Dunque, secondo questa esegesi (che si presta a critiche, che non possono, però, essere sviluppate in questa sede), la contro-azione compensativa di cui all'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 non condurrebbe ad una esenzione di responsabilità per l'ente.

In questa prospettiva è chiaro che, ove il firmatario della dichiarazione sia una persona fisica diversa dall'ente-contribuente e quest'ultimo sia destinatario dei precetti del Decreto n. 231, l'eventuale ravve-

dimento tributario, unito al pagamento del dovuto, costituirebbe, al contempo, causa di non punibilità per la persona fisica e denuncia di responsabilità per l'ente.

Eppure, esattamente in questi casi, chi ha beneficiato del profitto del reato tributario è proprio l'ente, che, specie in presenza di ipotesi di significativa evasione, è il soggetto che ha maggiori disponibilità economiche.

Il risultato appare pressoché ineluttabile: la persona fisica potrebbe avere interesse a pagare per lucrare la non punibilità, ma non avere le risorse per provvedervi; l'ente, al contrario, potrebbe avere la possibilità economica di pagare il *quantum* dovuto, ma mancare dell'interesse a procedere all'auto-denuncia, esponendosi altrimenti al rischio di una sanzione pecuniaria assai elevata e ad una misura interdittiva *ex* d.lgs. 231/2001.

È di tutta evidenza in questa prospettiva che non solo l'esenzione perde decisamente di *appeal*, non garantendo una speculare non punibilità per l'ente-contribuente e per il reo, ma, soprattutto, si espone a dubbi di legittimità costituzionale rispetto al principio di ragionevolezza e al divieto di *bis in idem* (come puntualmente esposto da BARTOLI, Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza, in Sistema Penale, 19 marzo 2020).

3.2. Qualche riflessione la meritano gli *esclusi* dal perimetro della causa di non punibilità: mi riferisco all'indebita compensazione mediante crediti inesistenti (art. 10-*quater*, comma II, d.lgs. 74/2000) e all'emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000).

Ebbene, quanto all'art. 10 *quater*, comma II, d.lgs. 74/2000 le medesime ragioni funzionalistiche alla base dell'ampliamento dell'esenzione alle dichiarazioni fraudolente sembrano potersi spendere per il delitto in parola: si tratta, infatti, di una condotta che consta di un'*immutatio veri* (indicazione nel modello F24 di crediti inesistenti) cui consegue una perdita del gettito tributario (e/o, ma l'aspetto è controverso in dottrina e giurisprudenza, delle risorse derivanti da altre tasse e tributi pagabili mediante F24), punita assai severamente (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

Alla base dell'esclusione potrebbe ipotizzarsi una valutazione del legislatore nel senso di una minore difficoltà di emersione dell'illecito penale: non sarebbe, cioè, necessario – o comunque *efficiente* – incentivare il ritorno spontaneo alla legalità del contribuente, perché gli apparati di controllo (Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza e Procura della Repubblica) sono perfettamente in grado di ridurre in misura fisiologica la cd. cifra nera.

Più realisticamente, ritengo che il legislatore del 2019, che solo in sede di conversione ha ampliato lo spettro operativo dell'art. 13, abbia *dimenticato* l'indebita compensazione mediante crediti inesistenti.

3.3. Non certamente alla smemoratezza, ma ad una precisa opzione politico-criminale del Parlamento si deve l'esclusione tra i reati coperti dall'esenzione dell'emissione di fatture o documenti per operazioni inesistenti (da qui f.o.i. o d.o.i.): a tale conclusione conducono gli eccellenti precedenti, dato che l'art. 8 non è stato richiamato nemmeno tra le incriminazioni che è stato possibile estinguere con il ricorso allo scudo fiscale o alla collaborazione volontaria.

È persino ovvio rilevare che alla base di tale scelta possa evocarsi l'inconfutabile dato di realtà per cui chi emette f.o.i. o d.o.i. non realizza alcuna evasione di imposta, ma la consente a terzi; è altrettanto lapalissiano che, per tale fisionomia della modalità di aggressione tipica dell'art. 8 non sarebbe possibile *sic et simpliciter* inserire il riferimento a tale delitto nel capoverso dell'art. 13 per ampliare lo spettro della causa di non punibilità.

Tuttavia, meriterebbe un'attenta ponderazione la possibilità di introdurre una terza tipologia di contro-azione compensativa, destinata agli emittenti di f.o.i. e d.o.i., fondata sulla collaborazione processuale precedente all'inizio di accertamenti amministrativi o di procedimenti penali di cui costoro abbiano – in qualsiasi modo – notizia.

Si tratterebbe di introdurre una sanzione positiva, sulla falsariga di quella prevista dall'art. 323-*ter* c.p. per i delitti contro la pubblica amministrazione, che rende non punibile chi entro un determinato termine denunci gli altri partecipanti al *pactum sceleris* corruttivo o all'induzione indebita, a due condi-

zioni: (a) fornisca informazioni utili per individuare gli altri responsabili e assicurare le prove del reato; (b) metta a disposizione l'utilità derivata dal reato, oppure una somma equivalente, o, consenta di determinare il beneficiario effettivo (per un'analisi di tale disposizione, per tutti, ROMANO, I delitti contro la pubblica amministrazione. I delitti dei pubblici ufficiali, IV ed., Milano, 2019, pp. 385 ss.).

Ambientato tale *paradigma non-punitivo* nel contesto d'interesse, si tratterebbe di incentivare – con l'astensione dalla punizione – la collaborazione dell'emittente f.o.i., cui sarebbe richiesto per ottenere la sanzione positiva: (a) l'indicazione di tutti coloro che hanno ricevuto dal collaborante le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti; (b) la messa a disposizione del prezzo del reato, cioè della somma illecitamente ottenuta per consentire a terzi l'evasione, in via diretta o per equivalente.

Una tale previsione, ove si intendano superati i dubbi radicali rispetto a simili forme di premio per la collaborazione processuale (per una visione critica rispetto al ricorso alla non punibilità nelle ipotesi delineate, DI MARTINO, La sequenza infranta. Profili della dissociazione tra reato e pena, Milano, 1998, pp. 243 ss.), andrebbe tipizzata con grande attenzione e imporrebbe una serie di scelte di campo di grande significato politico-criminale, quali, solo per evidenziarne alcune: (i) il termine ultimo entro cui è possibile il ritorno alla legalità (*entro l'anno d'imposta successivo all'emissione della f.o.i.? Senza limiti di tempo?*); (ii) il carattere ostativo ed entro che limiti dell'inizio di un accertamento amministrativo o di un procedimento penale (*es. la scoperta di un'annualità rende impraticabile* tout court *la collaborazione anche per le altre?*); (iii) l'effetto della collaborazione sui concorrenti nel reato di cui all'art. 8 (*estensione della non punibilità oppure indifferenza?*); (iv) i criteri di valutazione della genuinità della collaborazione rispetto al riconoscimento della non punibilità (*basta la parola del denunciante oppure è doverosa una valutazione di credibilità sulla base delle evidenze probatorie ulteriori acquisite o, addirittura, è necessaria la condanna degli eventuali utilizzatori?*); (v) l'estensione della non punibilità anche al reato associativo, spesso integrato da chi realizza frodi carosello o altre forme più strutturate e seriali di evasione, che implicano l'emissione di f.o.i.; (vi) la previsione di un'attenuante e la sua tipologia (*ad effetto speciale? Indipendente?*) per l'ipotesi in cui la collaborazione non si realizzi prima e a prescindere dalla conoscenza dell'inizio di un accertamento amministrativo o di un procedimento penale.

In ogni caso, non può dubitarsi che l'introduzione di un meccanismo premiale correlato alla denuncia *auto* ed *etero-accusatoria* dell'emittente (o, volendo, di un suo concorrente, come potrebbe essere il professionista) sia perfettamente intonata con un sistema finalisticamente orientato alla riscossione, giacché la collaborazione processuale di un solo soggetto può consentire la scoperta di una pletora (anche amplissima) di evasori e, dunque, porre le basi per un efficace recupero di gettito d'imposta.

4. All'esito di queste brevi riflessioni pare che le criticità dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 mostrino le potenzialità inespresse di una norma chiave per costruire un efficiente sistema penale-tributario riscossivo: se i delitti fiscali non mirano in via *principale ed esclusiva* ad aumentare i *ristretti nelle carceri* (già sufficientemente affollate), ma, piuttosto, a disincentivare le condotte penalmente tipiche di evasione (*ante delictum*) e a punire reintegrando il gettito tributario (*post delictum*), il ricorso alla premialità deve assumere un ruolo decisivo.

Infatti, la realizzazione da parte del reo di contro-azioni compensative, disegnate come un *dantesco contrappasso* alle modalità di offesa del bene giuridico che devono *riparare*, può soddisfare il bisogno di pena che la commissione di un delitto tributario *rivendica*, consentendo allo Stato di recuperare le imposte sottratte all'erario, senza sopportare i costi (e i rischi) di un processo penale; a ciò si aggiunga che l'estinzione del reato a seguito del pagamento dell'imposta dovuta unitamente a interessi e sanzioni scongiura il rischio di *bis in idem*.

Forse è il momento, allora, di interrogarsi *non su cosa o come punire ulteriormente* in campo penale-tributario, ma *su cosa e come non punire più* per *tutelare meglio* gli interessi dell'erario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMADEO, Commento sub art. 13, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015, Torino, 2015
BARTOLI, Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza, in Sistema Penale, 19 marzo 2020
BELLACOSA, La riforma dei reati tributari in prospettiva europea, in DEL VECCHI-SEVERINO (a cura di), Tutela degli investimenti tra integrazione dei mercati e concorrenza di ordinamenti, Bari, 2016
COLAIANNI-MONZA, Commento agli artt. 13 e 13-bis d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2014, in CARACCIOLI (a cura di), I nuovi reati tributari, Milano, 2016
DELL'OSSO, Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale, in Dir. pen. proc., 2020, 318
DI MARTINO, La sequenza infranta. Profili della dissociazione tra reato e pena, Milano, 1998
DI SIENA, Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è anche razionale?, in questa fascicolo
INGRASSIA, Ragione fiscale vs 'illecito penale personale': il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015, Santarcangelo di Romagna, 2016
MONGILLO, La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo, Torino, 2018
PIERGALLINI, Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva, in DOLCINI-PALIERO (a cura di), Studi in onore di Giorgio Marinucci, Milano, 2006
ROMANO, I delitti contro la pubblica amministrazione. I delitti dei pubblici ufficiali, Milano, 2019
TERRACINA, Omesso versamento di tributi dichiarati tra forza maggiore e carenza di dolo, in Dialoghi tributari, 2013, 89

IX - L'IRPEF

In tema di plusvalenze immobiliari: la divisione ereditaria

Notes on Capital Gains from Immovable Property and Division among Heirs

Giorgio Beretta

Abstract

Il contributo si propone di offrire qualche riflessione sul regime impositivo delle plusvalenze immobiliari realizzate da persone fisiche al di fuori della sfera imprenditoriale. In particolare, il presente scritto si sofferma sull'imponibilità o meno, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., della plusvalenza ottenuta a fronte di cessione infraquinquennale di bene immobile pervenuto al cedente a seguito di divisione ereditaria, con ciò volendosi interrogare circa l'inclusione o meno della divisione ereditaria entro la cornice del fenomeno successorio, fattispecie esclusa da prelievo reddituale.

Parole chiave: plusvalenze immobiliari, divisione ereditaria, acquisto per successione, Irpef

Abstract

In this note, the author provides some reflections on taxation of capital gains from immovable property realized by a taxpayer acting in a private capacity. In particular, the article discusses the possibility to levy a tax, pursuant to art. 67, paragraph 1, letter b), of the Personal Income Tax Code, on capital gains realized upon transfer over a five-year period of an immovable property received by the transferor following a division among heirs, thereby questioning whether a hereditary division remains within the scope of a succession mortis causa*, a case which is excluded from income tax.*

Keywords*: capital gains from immovable property, hereditary division, acquisition by succession, personal Income Tax*

Sommario: **1.** Il regime delle plusvalenze immobiliari conseguite da "privati". - **2.** Le ipotesi di esclusione da prelievo reddituale di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. - **3.** L'esclusione da imposizione reddituale delle plusvalenze relative a beni immobili "*acquisiti per successione*". - **4.** La necessità di ricondurre la divisione ereditaria entro la cornice del fenomeno successorio ai fini della sua (ir)rilevanza reddituale.

1. Con il presente contributo si intende esporre qualche riflessione sul regime impositivo delle plusvalenze immobiliari realizzate da persone fisiche al di fuori della sfera imprenditoriale. In particolare, si intende fermare l'attenzione su un'ipotesi peculiare, concernente l'imponibilità o meno ai fini delle imposte dirette della plusvalenza ottenuta a fronte di cessione infraquinquennale di immobile pervenuto al cedente a seguito di divisione ereditaria, con ciò volendosi interrogare circa la valenza ai fini Irpef del negozio con cui i contitolari di un diritto esistente su un determinato bene immobile sciolgono lo stato di comunione tra essi esistente, assegnando tale bene ad uno di essi, che successivamente lo aliena.

Come noto, l'art. 67, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR) assoggetta a prelievo reddituale "*le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni*", sia che si tratti di immobili situati in Italia o all'estero. Dal suddetto prelievo risultano nondimeno esclusi i plusvalori riferibili alla cessione, ancorché infraquinquennale, di immobili "*acquisiti per successione*", nonché, con previsione ulteriore ed alternativa, la cessione infraquinquennale di "*unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale* [in precedenza, sotto la vigenza dell'art. 76 del d.P.R. n. 597/1973, si faceva riferimento all'"*utilizzazione personale*"] *del cedente o dei suoi familiari*" [per l'individuazione dei quali occorre rifarsi al disposto dell'art. 5, comma 5, del TUIR] (per una disamina più puntuale, v. FANZINI, Le plusvalenze immobiliari, in TESAURO (a cura di), L'imposta sul reddito delle persone fisiche, II, Torino, 2004, 947 ss.; LEO, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Milano, 2010, 1106 ss.).

2. Delle due predette ipotesi di esclusione conviene da subito soffermarsi sulla prima disposizione, con la quale il legislatore fiscale viene espressamente ad escludere da prelievo reddituale le plusvalenze ottenute da persone fisiche non imprenditori, a fronte della cessione a titolo oneroso di immobili acquisiti per successione. Con siffatta previsione, si è inteso sancire, in buona sostanza, l'irrilevanza reddituale della cessione a titolo oneroso di immobili pervenuti al cedente a titolo gratuito.

Com'è di palmare evidenza, il conseguimento di un plusvalore imponibile postula quantomeno l'esecuzione di due operazioni consequenziali, ossia l'acquisto del bene plusvalente, cui succede, in un lasso temporale più o meno esteso, la sua cessione a titolo oneroso. Ebbene, se con riferimento alla seconda delle due operazioni rilevanti, ossia la cessione del bene immobile e il contestuale realizzo dell'eventuale plusvalenza, il legislatore del TUIR è intervenuto a modificare il previgente assetto normativo, recato dall'art. 76 del d.P.R. n. 597/1973, prevedendo l'imponibilità non solo nell'ipotesi di "*vendita*" del bene immobile, bensì, in conformità al disposto dell'art. 9, comma 5, del TUIR (secondo cui "*ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società*"), più latamente in ogni eventualità di "*cessione a titolo oneroso*", analoga puntualizzazione non è viceversa occorsa con riguardo alla prima delle due operazioni rilevanti, vale a dire l'acquisto del bene immobile successivamente ceduto (sul concetto di "onerosità" e per un'analisi delle varie fattispecie negoziali prospettabili al riguardo, v. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (a cura di BASILAVECCHIA-CIGNARELLA), Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte, Studio n. 45-2011/T, 2011).

Invero, più in dettaglio, il legislatore è intervenuto nel 2006 (v. art. 37, comma 38, del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248/2006), sottraendo alla previsione di esclusione in parola l'ipotesi della plusvalenza realizzata in occasione della cessione a titolo oneroso di immobile acquisito per donazione, fattispecie in precedenza appunto non imponibile. Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, con la novella normativa *de qua* si è inteso avversare comportamenti tesi ad eludere il prelievo tramite una pregiudiziale donazione "intermedia", congegnati in modo tale che il proprietario dell'immobile, che non aveva ancora maturato il quinquennio rilevante dall'acquisto o costruzione dell'immobile, donava tale bene a un terzo, il quale successivamente lo cedeva a titolo oneroso. Segnatamente, è stato normativamente previsto (all'ultimo capoverso dell'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR) che, ai fini del computo del quinquennio, si deve avere riguardo non alla data in cui è avvenuta la donazione, bensì al momento di acquisto o costruzione dell'immobile da parte del donante. Sicché, ai fini della rilevanza reddituale della plusvalenza immobiliare *de qua* si prescinde dalla provenienza donativa dell'immobile ceduto (in argomento, v. STEVANATO, Plusvalenze immobiliari: questioni attuali e aspetti problematici, in Corr. Trib., n. 44/2010, 3609 ss.; MONTESANO, La nuova disciplina delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di immobili da parte di privati, in il Fisco, n. 13/2007, 1840 ss.; CIANI, Redditi diversi: le plusvalenze immobiliari (circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate), in il Fisco, n. 7/2007, 1002 ss.). In via di prassi, si

è altresì precisato che la tassabilità della plusvalenza non ricorre ove l'immobile risulti acquisito non già a titolo derivativo bensì a titolo originario, come nel caso dell'usucapione (cfr. Ris. Ag. Entr., 31 marzo 2003, n. 78/E).

3. Orbene, ciò esposto con riguardo all'acquisizione di un bene immobile a titolo gratuito per donazione ovvero in caso di usucapione, è d'uopo interrogarsi circa la concreta portata dell'unica ipotesi di esclusione che residua, vale a dire la sottrazione ad imposizione dei proventi riferibili ad un immobile che, ancorché ceduto nel corso del quinquennio dall'acquisizione, sia pervenuto al cedente "*per successione*".

Proprio con riferimento alla delimitazione del concetto di "*successione*", viene in rilievo la risposta a interpello del 27 dicembre 2018, n. 129/E, con cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto applicabile la fattispecie impositiva dell'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, con riferimento a un accordo transattivo con cui gli eredi pretermessi avevano rinunciato a far valere i propri diritti di legittimari nonché ad ogni pretesa e/o azione connessa ovvero derivante dall'aperta successione (segnatamente, l'azione di riduzione *ex* artt. 553 e ss. c.c.), a fronte del trasferimento in proprietà di un immobile ad uso abitazione e dell'annesso locale deposito, beni che, trascorso un anno dall'acquisizione, gli eredi intendevano alienare. Ciò sul presupposto che "*la transazione estinguendo la lite, ha creato dei rapporti* inter vivos *diversi da quelli di successione*", atteso che "*[c]on l'accettazione del trasferimento in proprietà dei suddetti immobili, non si è in presenza di una divisione dei beni ereditari, ma di una dichiarazione con la quale vengono accettate le disposizioni testamentarie (...), con espressa rinuncia all'azione di riduzione in ordine all'eredità*".

Come si evince dai passaggi riportati di cui alla prefata risposta a interpello, l'Amministrazione finanziaria ha escluso, in buona sostanza, che nell'ipotesi di transazione ereditaria, anche a mente della sua definizione civilistica (art. 1965, comma 1, 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*", disciplina richiamata, in ambito ereditario, dall'art. 764, comma 2, c.c., in base a cui l'azione di rescissione "*non è ammessa contro la transazione con la quale si è posto fine alle questioni insorte a causa della divisione o dell'atto fatto in luogo della medesima, ancorché non fosse al riguardo incominciata alcuna lite*"), possa trovare applicazione, come invece prospettato dai contribuenti istanti, l'esclusione da imposizione delle plusvalenze realizzate per essere l'immobile pervenuto ai cedenti "*per successione*". Ciò in quanto, secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso di specie, l'atto di acquisizione rilevante dei beni immobili poi ceduti è l'accordo transattivo intervenuto tra le parti, e non già l'accettazione dell'eredità del *de cuius*, come tipicamente si verifica in caso di successione *mortis causa*.

Da tale ipotesi acquisitiva, astrattamente idonea a configurare una plusvalenza imponibile al momento della cessione del bene, l'Amministrazione finanziaria sembrerebbe viceversa distinguere, come si evince dal passaggio sopra riportato, il caso della "*divisione ereditaria*", al contrario rientrante appieno nel fenomeno successorio, ancorché, a ben vedere, la norma di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR sia silente sul punto, giacché menziona unicamente l'acquisizione "*per successione*" e non altresì quella "*per divisione ereditaria*".

4. Ebbene, se nel passaggio sopra riportato l'intendimento dell'Amministrazione finanziaria era effettivamente quello di includere l'ipotesi di divisione ereditaria entro la cornice del fenomeno successorio, e dunque di ritenere non imponibile l'eventuale plusvalenza dell'immobile oggetto di divisione ereditaria successivamente ceduto, si ritiene di condividere tale statuizione.

A suffragio di tale convincimento, soccorrono una serie di argomentazioni. In primo luogo, occorre richiamarsi all'effetto dichiarativo-retroattivo della divisione ereditaria. Sulla scorta di consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (benché si registri, di recente, una presa di posizione in senso contrario da parte di Cass. Civ., Sez. Un., 7 ottobre 2019, n. 25021, di cui *infra*), a mente degli artt. 713 (secondo cui "*gli eredi possono sempre domandare la divisione*") e 757 c.c. (in base al quale "*[o]gni coerede è reputato solo ed immediato successore in tutti i beni componenti la sua quota o a lui perve-*

nuti dalla successione (...) e si considera come se non avesse mai avuto la proprietà degli altri beni ereditari"), "*l'effetto dichiarativo-retroattivo della divisione (...) comporta che ciascun condividente sia considerato titolare,* ex tunc*, e cioè dall'apertura della successione, dei beni assegnatigli, saldando l'intervallo temporale che separa la delazione (e la conseguente accettazione dell'eredità) dalla divisione. Tale natura dichiarativa esclude che la divisione abbia anche efficacia traslativa, poiché l'atto che la dispone (consista in una sentenza o in un contratto) non comporta un effetto di trasferimento fra i condividenti nei rapporti reciproci, né fra la comunione che si scioglie ed i singoli condividenti, dal momento che il titolo di acquisto del singolo condividente è da farsi risalire non all'atto divisionale, ma all'originario titolo che ha costituito la situazione di comproprietà, sciolta poi con la divisione, senza che possa ritenersi che gli effetti dell'atto che ha dato origine alla comunione si incrementino a seguito della divisione, poiché essi si modificano soltanto sotto l'aspetto qualitativo (...), essendosi l'acquisto del coerede (...) già realizzato*" (così, Cass. Civ., Sez. III, 29 marzo 2006, n. 7231).

L'effetto dichiarativo-retroattivo della divisione ereditaria è stato invero ribadito *per tabulas* anche in ambito tributario, in specie con riguardo all'imposta di registro e segnatamente alla norma di cui all'art. 34 del d.P.R. n. 131/1986 (TUR), sia a livello giurisprudenziale (in proposito, v. Comm. Trib. Centr., 8 novembre 1988, n. 7498, ove si afferma che "*[l]a divisione infatti segna la fine dello stato di comunione, dato che con essa si procede alla ripartizione della massa ereditaria, assegnando a ciascun condividente beni singoli ed individuali*"), sia in via di prassi amministrativa (cfr. Ris. Ag. Entr., 12 giugno 2007, n. 136/E, ove si afferma che "*l'atto di divisione si configura quale strumento giuridico attraverso il quale si porta a cessazione lo stato di comunione esistente tra più soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune corrispondente per valore alla quota spettante nello stato di indivisione*").

Inoltre, l'assimilazione dell'ipotesi di divisione ereditaria alla successione, quale episodio eventuale e successivo, eppur sempre racchiuso entro la vicenda successoria, trova altresì conferma in taluni pronunciamenti giurisprudenziali, laddove segnatamente si è affermato, con riferimento alla fattispecie di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, che "*l'intento speculativo non può aprioristicamente escludersi nel caso di vendita di beni pervenuti al contribuente per successione o per divisione ereditaria, potendo viceversa ricorrere qualora tra il momento dell'acquisto e quello dell'alienazione siano compiute operazioni intese ad aumentare il valore dei beni acquistati a titolo gratuito*" (cfr., *ex plurimis*, Cass. Civ., Sez. I, 13 maggio 1998, n. 4806).

Ancora, in via analogica, è possibile argomentare che, così come nel caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà di un immobile, al fine di verificare se la cessione di un immobile determini l'emersione di una plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, occorre riferirsi non già al momento del consolidamento, bensì al momento dell'acquisto della nuda proprietà, posto che "*quando interviene la consolidazione, il nudo proprietario dell'immobile non acquista un nuovo diritto reale sull'immobile, ma vede riespandarsi il diritto di proprietà già presente nel suo patrimonio*" (cfr. Ris. Ag. Entr., 30 maggio 2008, n. 218/E), *mutatis mutandis*, nel caso di divisione ereditaria, con riguardo al titolo di acquisto, sarebbe opportuno fare riferimento al momento della successione, piuttosto che al successivo atto di divisione con cui viene assegnato a un erede il bene immobile plusvalente, atteso che il bene *de quo* è attribuito in proprietà, seppur *pro-indiviso*, al cedente *iure successionis*.

Con le argomentazioni sopra proposte, si intende sostenere, in buona sostanza, che, con riguardo ad immobile pervenuto al contribuente a seguito di divisione ereditaria, non si è in presenza di un acquisto a titolo oneroso, dunque rilevante ai fini disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, bensì di un acquisto a titolo gratuito, perciò escluso dalla fattispecie impositiva testé richiamata, non diversamente che se il bene fosse stato assegnato immediatamente al contribuente dal *de cuius* in forza di disposizione testamentaria *ex* artt. 587 e ss. c.c. ovvero a seguito di divisione fatta dal testatore *ex* art. 734 c.c.

Al contrario, è possibile ritenere che qualora, in sede divisionale, intervengano conguagli tra le parti, all'esito di cui a uno o più condividenti risultino assegnati beni per un valore complessivo eccedente la quota ideale a lui/loro spettante sulla massa comune, l'atto di divisione *de quo* perda la propria natura dichiarativa, configurandosi piuttosto come acquisto a titolo oneroso. In particolare, è possibile ipotiz-

zare che, analogamente a quanto disposto dall'art. 34, comma 1, del TUR ai fini delle imposte indirette, anche ai fini delle imposte dirette "*la divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente*" (in argomento, v.la recentissima Risposta ad interpello, 6 febbraio 2020, n. 30; Circ. Ag. Entr., 29 maggio 2013, n. 18/E, par. 2.2.). Ne consegue che, per ragioni di coerenza sistematica, la plusvalenza imponibile dovrebbe essere computata esclusivamente con riferimento alla parte attribuita all'erede in eccedenza alla propria quota ereditaria.

Ciò ad affermare che, laddove la parte eccedente la quota ereditaria risulti attribuita al condividente a mezzo di assegnazione di bene immobile, la cessione infraquinquennale di tale bene da parte dell'erede assegnatario risulterebbe idonea a generare una plusvalenza imponibile con riferimento alla sola parte eccedente la quota ereditaria. In definitiva, si verrebbe a realizzare un'imponibilità *pro quota* della plusvalenza ottenuta a seguito di cessione infraquinquennale del bene immobile.

Siffatta prospettazione non appare, invero, eccessivamente ardita. In proposito, merita osservare che la Corte di Cassazione ha già avuto occasione di sancire l'imponibilità *pro quota* della plusvalenza realizzata a seguito di cessione infraquinquennale di bene immobile, laddove tale immobile risulti destinato solo parzialmente ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare. In specie, nel caso di un immobile che era stato utilizzato parzialmente, seppur per la maggior parte del periodo compreso tra l'acquisto e la vendita, come abitazione di un familiare del proprietario, mentre per un'altra frazione era stato concesso in locazione a terzi, i Supremi Giudici hanno ritenuto necessario distinguere, al fine di determinare la plusvalenza imponibile, la porzione che rientra nella previsione agevolativa da quella che invece ne è esclusa, distinzione che la Corte di Cassazione sembrerebbe suggerire di effettuare mediante il ricorso al computo dei metri quadrati occupati dalle due porzioni del suddetto immobile (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 9 giugno 2016, n. 37169, in *Riv. Giur. Edil.*, III, 2017, 778 ss., con nota di SAPONARO, Brevi riflessioni sull'imponibilità pro quota della plusvalenza realizzata a seguito di cessione infraquinquennale di un immobile destinato solo parzialmente ad abitazione propria o di un familiare; v. anche BORGOGLIO, Plusvalenza parzialmente imponibile per la cessione dell'immobile in parte locato, in il Fisco, n. 37/2016, 3585 ss.).

In senso affermativo circa la rilevanza reddituale dei conguagli corrisposti ai condividenti in sede di divisione ereditaria, si è peraltro espressa anche la Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna dell'Agenzia delle entrate (cfr. DRE Emila-Romagna, *Legge 15 dicembre 2014, n. 186, concernente "Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio". Risposte a quesiti*, 2015, 17). Invero, qualche riflessione al riguardo è stata formulata anche in dottrina (v. CONSIGLIO DEL NOTARIATO, *op. cit.*, 38 alla nota 12).

In senso difforme a quanto sopra esposto, corre l'obbligo di segnalare, invero, Cass. Civ., Sez. Un., 7 ottobre 2019, n. 25021, la quale, pur negando l'effetto dichiarativo-retroattivo dell'atto divisorio ed al contrario assimilando tale negozio a un contratto plurilaterale ad effetti reali e funzione distributiva, in grado perciò di immutare la realtà giuridica (giacché la quota ideale spettante a ciascun condividente, la cd. *pars quota*, viene convertita in una porzione concreta, la cd. *pars quanta*), non ha però enunciato alcun principio di diritto sul punto. Inoltre, a prescindere dai riflessi civilistici di tale pronuncia, si è dell'avviso che negare l'effetto dichiarativo-retroattivo dell'atto divisionale anche i fini fiscali comporterebbe un trattamento diverso ai fini Irpef – evidentemente passibile di censura *ex* art. 3 Cost., stante l'*eadem ratio* che le connota – dell'ipotesi in cui l'immobile pervenga al cedente in forza di divisione operata dal testatore *ex* art. 734 c.c. dal caso in cui il bene plusvalente invece sia attribuito al cedente all'esito di un negozio divisionale tra gli eredi. Ancora, muovendo da una argomentazione analogica, affermare l'efficacia traslativa all'atto di divisione si porrebbe in contrasto – se non altro sul piano logico – con quanto disposto, ai fini delle imposte indirette, dall'art. 34, comma 1, del TUR, che considera produttiva di effetti traslativi la sola divisione con cui a un condividente siano assegnati beni per un valore eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, e ciò limitatamente alla parte eccedente e sempreché i conguagli siano superiori al 5% del valore della quota di diritto. Infine, l'argomento letterale, che si

rifà all'antico brocardo secondo cui "*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*", circa l'assenza di un espresso riferimento testuale nell'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR alla divisione non pare il precipitato di una logica stringente e, dunque, condivisibile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BORGOGLIO, Plusvalenza parzialmente imponibile per la cessione dell'immobile in parte locato, in il Fisco, n. 37/2016, 3585 ss.
CIANI, Redditi diversi: le plusvalenze immobiliari (circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate), in il Fisco, n. 7/2007, 1002 ss.
CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (a cura di BASILAVECCHIA-CIGNARELLA), Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte, Studio n. 45-2011/T, 2011
FANZINI, Le plusvalenze immobiliari, in TESAURO (a cura di), L'imposta sul reddito delle persone fisiche, II, Torino, 2004, 947 ss.
LEO, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Milano, 2010, 1106 ss.
MONTESANO A., La nuova disciplina delle plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di immobili da parte di privati, in il Fisco, n. 13/2007, 1840 ss.
SAPONARO, Brevi riflessioni sull'imponibilità pro quota della plusvalenza realizzata a seguito di cessione infraquinquennale di un immobile destinato solo parzialmente ad abitazione propria o di un familiare, in Riv. Giur. Edil., III, 2017, 778 ss.
STEVANATO, Plusvalenze immobiliari: questioni attuali e aspetti problematici, in Corr. Trib., n. 44/2010, 3609 ss.

Detrazione delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione di norme contrastanti con il diritto europeo

Deduction of school fees payed abroad. Duties of tax administration when interpreting a rule contrary to European law

Andrea Branca

Abstract

L'Agenzia delle Entrate (interpello 158/2018) esclude che siano detraibili dall'IRPEF le spese sostenute per l'iscrizione a scuole straniere. Tuttavia, la norma agevolativa contenuta nel TUIR, limitando la detrazione alle scuole italiane, contrasta con le libertà fondamentali dell'Unione europea. In questo breve commento si riflette sull'applicabilità del principio di "primato del diritto europeo" in sede di interpello.
Parole chiave: interpello, primato del diritto europeo, agevolazioni fiscali, detrazione per spese scolastiche

Abstract

The Italian Tax Authority rejects the deduction of school fees payed abroad (rescript 158/2018). However, the Italian law, by limiting the tax relief to national schools, is in contrast with the four freedoms of the European Union. In this brief article, the "precedence of European law" principle is examined, in order to understand if tax and customs administrations are obliged to comply with it, even when giving opinions.
Keywords*: rescript, precedence of European law, tax relief, deduction of school fees*

Sommario: Da inserire

1. Con la risposta ad interpello n. 158 del 28 dicembre 2018 (pubblicata nella sezione "Normativa e prassi" del sito www.agenziaentrate.gov.it), l'Amministrazione finanziaria si pronuncia sulla detraibilità dall'IRPEF delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il parere origina dall'istanza di un contribuente che ha chiesto se siano agevolate le spese pagate per la frequenza di uno o più anni scolastici di un liceo ubicato in un Paese dell'Unione europea o extraeuropeo.

L'agevolazione in esame è disciplinata dall'art. 15, 1° comma, lettera *e-bis)* del D.P.R. 917/1986 (TUIR - Testo unico delle imposte sui redditi), che permette di detrarre dall'IRPEF il 19% «*dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:* […] *spese per la frequenza di scuole dell'infanzia, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione*». La norma, dunque, limita espressamente l'agevolazione alle sole spese sostenute presso scuole appartenenti al "sistema nazionale di istruzione", che – in base all'art. 1, 1° comma della L. 62/2000 (Norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione) – «è costituito dalle scuole statali e dalle scuole paritarie private e degli enti locali».

Nella sua risposta, l'Agenzia delle Entrate mette in risalto la differenza tra la norma in esame e quella, autonoma e ben diversa, che agevola le spese di istruzione universitaria (contenuta nella lettera *e)* dell'art. 15, 1° comma del TUIR). Solo quest'ultima, infatti, facendo riferimento alle «*università statali e non statali*», permette di detrarre anche le spese sostenute all'estero. Di conseguenza – prosegue l'Agenzia – «*considerato che le norme che disciplinano agevolazioni fiscali costituiscono un'eccezione rispetto alla regola generale e quindi "non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati" (art. 14 delle Disposizioni sulla legge in generale, allegate al Codice civile), il trattamento fiscale di favore previsto per la detrazione di spese universitarie non può essere esteso al di fuori dei casi espressamente previsti dalla norma*».

In ragione dell'inequivocabile dettato normativo, l'Amministrazione giunge alla conclusione che la detrazione per le spese di istruzione non spetti in caso di frequenza di scuole aventi sede al di fuori dell'Italia, «*poiché la normativa qui in esame non soltanto non cita le scuole straniere, ma anzi esplicitamente circoscrive il beneficio fiscale alle sole scuole del "sistema nazionale di istruzione"*». L'esclusione, pertanto, riguarda sia le scuole extraeuropee che quelle aventi sede in uno Stato membro dell'Unione europea.

2. Il parere desta notevoli perplessità. Sebbene, infatti, l'interpretazione amministrativa sia pienamente conforme a quanto prescritto dalla normativa tributaria italiana, quest'ultima risulta in palese contrasto con i principî dettati dal diritto europeo, compromettendo la libera circolazione delle persone e dei servizi garantita all'interno dell'Unione.

Com'è noto, l'art. 21 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) prevede che «*ogni cittadino dell'Unione ha il diritto di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri*», mentre l'art. 56 vieta «*le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione*». Inoltre, l'art. 19, lettera *b)* della direttiva 2006/123/CE (c.d. Direttiva Servizi) prevede che «*gli Stati membri non possono imporre al destinatario requisiti che limitano l'utilizzazione di un servizio fornito da un prestatore stabilito in un altro Stato membro, in particolare i requisiti seguenti:* [...] *limiti discriminatori alla concessione di aiuti finanziari a causa del fatto che il prestatore è stabilito in un altro Stato membro o in ragione del luogo in cui il servizio è prestato*». Alla luce di tali disposizioni, in casistiche estremamente simili a quella oggetto dell'interpello n. 158/2018 la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) ha stabilito che non sono legittime normative nazionali che prevedono detrazioni o deduzioni per oneri sostenuti nello Stato, se non concedono a condizioni equivalenti anche la detrazione o deduzione del medesimo onere sostenuto in un altro Stato membro.

Al riguardo, viene in rilievo in particolare la sentenza del 20 maggio 2010, causa C-56/09, *Zanotti*, in cui la CGUE si è occupata proprio della detraibilità, dall'imposta sul reddito dovuta nello Stato di residenza, delle spese sostenute per l'iscrizione ad un'università avente sede in un altro Stato membro (per un commento, v. GUSMEROLI, I limiti alla detrazione di spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria, in Corr. trib. n. 26/2010, pagg. 2119 ss.; GUILD-MINDERHOUD, The First Decade of EU Migration and Asylum Law, Leiden-Boston 2012, pag. 38). In tale occasione, la Corte ha stabilito che è illegittima «*una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria tenuti da istituti universitari situati nel territorio di tale Stato membro, ma che escluda in termini generali tale possibilità con riguardo alle spese di istruzione universitaria sostenute in un istituto universitario situato in un altro Stato membro*», in quanto contrastante con le norme contenute nel TFUE agli articoli 21 (sulla libertà di circolazione delle persone) e 56 (sulla libertà di circolazione dei servizi).

Nella citata sentenza, dunque, la disposizione nazionale è stata doppiamente censurata. Da un primo punto di vista, infatti, la Corte ha osservato che una essa sarebbe di ostacolo alla libera circolazione delle persone tra Stati membri, in quanto «*comporterebbe, per i contribuenti che frequentino istituti universitari all'estero, un onere fiscale più gravoso*» e «*produrrebbe l'effetto di dissuadere i contribuenti residenti in Italia dal frequentare corsi d'istruzione universitaria negli istituti stabiliti in un altro Stato membro*». Ma, in contemporanea, tale normativa provocherebbe rilevanti problematiche di lesione della

concorrenza, poiché «*osterebbe anche all'offerta di formazione proveniente da istituti di insegnamento privati stabiliti in altri Stati membri e destinata ai contribuenti residenti in Italia*».

In effetti, ai fini dell'applicabilità degli artt. 56 e ss. del TFUE, la Corte di Giustizia ha più volte riconosciuto la natura di servizio ai corsi offerti da istituti formativi privati: «*se è vero che la maggior parte degli istituti di insegnamento superiore sono finanziati* [pubblicamente]*, ne esistono non di meno altri, finanziati essenzialmente mediante fondi privati, segnatamente dagli studenti o dai loro genitori, il cui scopo è il perseguimento di un utile economico. Quando sia impartito in tali istituti, l'insegnamento assume le caratteristiche di una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 60 del Trattato. Lo scopo che tali istituti perseguono consiste infatti nell'offrire una prestazione in cambio di un corrispettivo*» (sentenza del 7 dicembre 1993, causa C-109/92, *Wirth*; cfr. KELLERBAUER-KLAMERT-TOMKIN, The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights, Oxford 2019, pag. 731).

Pertanto, in presenza di una normativa tributaria restrittiva come quella in commento, alla (già di per sé rilevante) lesione della libertà di movimento del cittadino si aggiungerebbe un'ingiustificata discriminazione tra gli istituti universitari privati italiani e quelli stranieri e, per l'effetto, una lesione della libertà di circolazione dei servizi offerti da questi ultimi.

I principî affermati nella sent. CGUE C-56/09 risultano senza dubbio applicabili anche nel caso oggetto dell'interpello n. 158/2018. Infatti, se è vero – come fa notare l'Agenzia delle Entrate nella sua risposta – che nel TUIR le spese scolastiche e quelle universitarie sono agevolate in base a due norme ben distinte, nulla differenzia le due fattispecie per ciò che concerne l'analisi della loro (in)compatibilità col diritto europeo. Anche nella situazione qui in esame, infatti, l'esclusione del beneficio fiscale per le spese di frequenza di una scuola situata all'estero (laddove, a parità di condizioni, il beneficio sia invece riconosciuto quando la scuola ha sede in Italia) comporta un ostacolo ai contribuenti italiani che vogliano studiare in un altro Stato membro. Con ciò limitandosi in primo luogo la loro libertà di circolazione e poi – laddove l'istituto estero sia privato – anche la libertà di prestazione di servizi.

Sulla base di quanto sopra osservato, risulta inevitabile concludere che la normativa nazionale contrasta col diritto europeo, laddove concede un'agevolazione fiscale per la frequenza di scuole ubicate in Italia e la esclude per la frequenza di analoghe scuole ubicate in altri Stati membri.

3. Appurata, dunque, l'illegittimità comunitaria dell'art. 15, 1° comma, lettera *e-bis)* del TUIR, non sembra si possa considerare corretta l'interpretazione fornitane dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpello. È ben noto, infatti, che il principio di "primato del diritto europeo" impone agli Stati membri di disapplicare qualsiasi disposizione nazionale contrastante con una norma dei trattati recante un obbligo di risultato preciso e incondizionato, qual è appunto quella relativa al divieto di limitazione delle libertà di circolazione (cfr. CALAMIA-VIGIAK, Manuale breve di diritto dell'Unione europea, Milano, 2018, 152 ss.; ADAM-TIZZANO, Manuale di diritto dell'Unione europea, Torino, 2017, 142 ss.). Inoltre, tanto la Corte di Giustizia dell'UE quanto la Corte costituzionale italiana hanno precisato che l'obbligo di disapplicazione delle norme interne incompatibili con disposizioni europee sussiste per tutti gli organi dello Stato: non soltanto per quelli giurisdizionali, ma anche per quelli amministrativi, giacché «*sarebbe* […] *contraddittorio statuire che i singoli possano invocare dinanzi ai giudici nazionali le disposizioni di una direttiva* […]*, allo scopo di far censurare l'operato dell'amministrazione, e al contempo ritenere che l'amministrazione non sia tenuta ad applicare le disposizioni della direttiva disapplicando le norme nazionali ad esse non conformi*» (CGUE, sent. 22/06/1989, causa C-103/88, *Fratelli Costanzo*; v. anche Corte Cost., sent. 11/07/1989, n. 389).

E – si può aggiungere – sarebbe altrettanto contraddittorio ipotizzare che la Pubblica Amministrazione sia tenuta alla disapplicazione del diritto nazionale contrastante con quello europeo solo nell'àmbito di atti aventi contenuto provvedimentale (quali, in campo tributario, gli avvisi di accertamento) e non anche nell'àmbito di atti aventi natura di parere (quali, per l'appunto, gli interpelli). Tanto più se si considera l'intimo legame che unisce interpello e accertamento, giacché il primo vincola ogni organo dell'Amministrazione finanziaria a seguire i criteri interpretativi ivi enunciati anche nella successiva ed

eventuale fase del controllo, a pena di nullità dell'accertamento (art. 11, 3° comma della L. 212/2000 - Statuto dei diritti del contribuente).

4. In conclusione, le considerazioni fin qui esposte portano a ritenere non pienamente condivisibile la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 158/2018, nella parte che discrimina le scuole non italiane. Infatti – in virtù dei principî europei di libertà di circolazione delle persone e dei servizi e di primato del diritto comunitario – l'art. 15, 1° comma, lettera *e-bis)* del TUIR avrebbe dovuto essere disapplicato o, meglio, avrebbe dovuto essere interpretato conformemente agli articoli 21 e 56 del TFUE, ammettendo all'agevolazione le spese sostenute per la frequenza di istituti scolastici aventi sede in altri Stati membri dell'Unione, a parità di condizioni con quanto previsto per le analoghe scuole appartenenti al "sistema nazionale di istruzione" italiano.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ADAM-TIZZANO, Manuale di diritto dell'Unione europea, Torino, 2017
CALAMIA-VIGIAK, Manuale breve di diritto dell'Unione europea, Milano, 2018
GUILD-MINDERHOUD, The First Decade of EU Migration and Asylum Law, Leiden-Boston 2012
GUSMEROLI, I limiti alla detrazione di spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria, in Corr. trib. n. 26/2010, pagg. 2119 ss.
KELLERBAUER-KLAMERT-TOMKIN, The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights, Oxford 2019

I piani di carried interest "multi-livello": osservazioni critiche a margine di una recente Risposta a Interpello dell'Agenzia delle entrate

"Multi-level" carried interest schemes: note to the Ruling no. 55/2020 of the Revenue Agency

(commento a/notes to: Risposta a Interpello n. 55 del 12 febbraio 2020)

Valentina Buzzi e Alban Zaimaj

Abstract

Nel contributo si commenta in modo critico una recente posizione dell'Agenzia delle entrate in materia di *carried interest* resa nel contesto di piani di incentivazione strutturati su più livelli societari. Ai fini del calcolo della percentuale dell'investimento minimo, l'Agenzia delle entrate considera irrilevanti gli investimenti effettuati dai manager direttamente nei veicoli partecipati dall'entità (in questo caso un fondo) che emette i titoli con diritti patrimoniali rafforzati. Questa soluzione, ancorché non contrastante con il dato letterale della disposizione, non sembra conforme alla *ratio* dell'art. 60 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50.

Parole chiave: *carried interest*, *private equity*, redditi di natura finanziaria

Abstract

The article discusses a recent Ruling of the Italian Revenue Agency concerning the tax treatment of a multi-level carried interest scheme. According to the Revenue Agency, investments made by managers directly in the vehicles participated by the entity (in the present case, a fund) which had issued the carried interest could not be taken into account for the achievement of the 1% threshold. This position, even though not in contrast with the wording of the provision, seems not to be consistent with the purpose of art. 60 of Law Decree 24 April 2017, n. 50.

Keywords*: carried-interest, private equity, financial income*

Sommario: 1. Premessa. - **2.** La fattispecie oggetto di interpello. - **3.** Quadro normativo: il regime fiscale del *carried interest*. - **4.** Il requisito dell'investimento minimo nelle ipotesi di co-investimento a più livelli. - **5.** I requisiti della postergazione nella maturazione dei proventi e dell'*holding period*. - **6.** Qualificazione del *carried interest* in assenza di requisiti.

1. Con la Risposta a Interpello n. 55 del 12 febbraio 2020, l'Agenzia delle entrate fornisce alcuni chiarimenti sull'applicazione dell'art. 60, D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (il "Decreto"), che disciplina il trattamento fiscale dei proventi derivanti da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati (*carried interest*) sottoscritti da dipendenti (o figure assimilate) e amministratori di società e fondi di investimento.

I quesiti sottoposti riguardano un piano di co-investimento articolato su più livelli, che prevede la contemporanea sottoscrizione da parte dei manager di una SGR di quote con diritti privilegiati emesse

da un fondo gestito dalla stessa e di strumenti finanziari ordinari emessi da veicoli societari partecipati dal fondo.

Dopo aver negato l'applicazione dell'art. 60 del Decreto, l'Agenzia qualifica comunque come redditi finanziari i proventi attribuibili ai manager, sulla base di una valutazione fattuale delle caratteristiche del piano di co-investimento oggetto di interpello.

2. Nel caso di specie si tratta di un fondo di investimento mobiliare di tipo chiuso (il "Fondo") gestito da una SGR di diritto italiano che ha come oggetto l'investimento in società non quotate in Italia, Spagna e Regno Unito.

Il Fondo ha emesso due categorie di quote, A e B. Mentre le quote A sono destinate alla generalità degli investitori, le quote B incorporano, al verificarsi di determinate condizioni, il diritto a percepire proventi più che proporzionali all'investimento effettuato (il cd. *carried interest*) e possono essere sottoscritte esclusivamente da dipendenti e amministratori della SGR del Fondo. Il regolamento del Fondo prevede la possibilità di distribuzioni a titolo di *carried interest* anche prima della liquidazione. Tuttavia, per effetto di specifiche clausole di *clawback*, queste somme sono depositate presso un apposito conto vincolato fino a quando i quotisti ordinari non hanno raggiunto un determinato rendimento composto annuo (*hurdle rate*).

In taluni casi in cui i sottoscrittori perdano lo status di manager, la SGR ha la facoltà (ma non l'obbligo) di riacquistare tutte o parte delle quote B ad un prezzo pari a quello di sottoscrizione (l'opzione *call*). L'opzione *call* non è più esercitabile trascorsi 5 anni dal primo *closing*, a prescindere dal mantenimento da parte del manager della propria posizione nell'ambito della SGR. I manager, invece, non sono titolari di alcuna opzione di tipo "*put*" che consenta la dismissione delle quote B, anche qualora cessi il rapporto di dipendente o di amministratore.

Oltre alla sottoscrizione delle quote B del Fondo, i manager si sono obbligati con l'SGR a co-investire nelle singole operazioni effettuate dal Fondo. In particolare, il piano di co-investimento prevede che i manager siano titolari anche di strumenti finanziari emessi dalle società partecipate dal Fondo. Gli strumenti finanziari emessi dalle società partecipate sono sottoscritti *pari passu* con gli investitori ordinari e non incorporano diritti patrimoniali rafforzati. Il mantenimento della titolarità di tali strumenti non è collegata in alcun modo al permanere dello status di manager.

In questo contesto è stato chiesto all'Agenzia delle entrate di esprimersi circa la possibilità di qualificare i proventi derivanti dal co-investimento dei manager quali redditi di natura finanziaria in base alla presunzione legale di cui all'articolo 60 del Decreto, avendo specifico riguardo alla circostanza che il requisito dell'investimento minimo, nel caso di specie, verrebbe integrato attraverso la sottoscrizione sia di strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati emessi dal Fondo, sia di strumenti finanziari ordinari emessi dalle società partecipate dal Fondo.

3. L'art. 60 del Decreto contiene una presunzione legale in base alla quale i proventi derivanti dalla partecipazione diretta o indiretta a società, enti o organismi collettivi del risparmio percepiti da dipendenti (o figure assimilate) e amministratori tramite strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati sono qualificati, in ogni caso, come redditi di capitale o redditi diversi quando sono integrati congiuntamente i seguenti requisiti:

- l'impegno complessivo di investimento assunto dai manager comporta un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'OICR o del patrimonio netto della società partecipata (il "Requisito dell'Investimento Minimo");
- i proventi in questione maturano solo dopo che tutti i soci o i quotisti "ordinari" hanno percepito un importo pari al capitale investito e un rendimento minimo previsto dallo statuto della società o dal regolamento del fondo (*hurdle rate*), ovvero, in caso di cambio di controllo, quando gli altri soci o quotisti hanno realizzato attraverso la cessione un prezzo di vendita almeno pari al capitale investito e a tale rendimento minimo (il "Requisito della Postergazione");

- gli strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati sono detenuti per un periodo minimo di 5 anni o, se trasferiti anteriormente al termine quinquennale, in caso di cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione del fondo (il "Requisito dell'*Holding Period*") (cfr. *inter alia*, PIAZZA-RESNATI, Quando i carried interest costituiscono redditi di natura finanziaria, in Il fisco, n. 32-33/2017, 3124; ANTONELLI, Con la disciplina sul carried interest migliora la competitività del Paese, in Corr. Trib., n. 22/2017, 1719; MARCHESE-ZANARDI, La disciplina del carried interest, in La gestione straordinaria delle imprese, n. 6/2017, 77; FORTUNATO, Il nuovo regime dei cd. carried interest, in Fiscalità & Comm.Int., n. 3/2018, 5).

La norma in esame ha eliminato alcuni dubbi che in passato avevano portato a ritenere che il *carried interest* fosse una sorta di *performance fee* ricevuta dal management, con la conseguenza di riqualificare come reddito di lavoro del manager non solo l'eventuale *fringe benefit* ricevuto in sede di sottoscrizione degli strumenti finanziari, ove tale sottoscrizione fosse avvenuta a titolo gratuito o al di sotto del valore normale, ma anche ogni successiva remunerazione derivante dal possesso dello strumento finanziario (cfr. CIRCOLARE ASSONIME n. 18 del 25 luglio 2018, par. 3; in dottrina, *inter alia*, GALLIZIOLI-SCARIONI, Il tema della qualificazione fiscale del carried interest nelle operazioni di private equity, il Il fisco, n. 24/2014, 2386; COMMITTERI-ALONZO, Tassazione degli strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati, in Il fisco, n. 23/2017, 2229).

La mancata integrazione di uno dei sopraelencati requisiti non preclude la qualificazione dei proventi derivanti da strumenti con diritti patrimoniali rafforzati come redditi aventi natura finanziaria e non comporta come conseguenza l'automatica riqualificazione come reddito da lavoro.

In tale circostanza, è necessario svolgere un'analisi caso per caso sulla base di alcuni parametri individuati espressamente nella Circolare n. 25/E del 16 ottobre 2017, volti ad accertare che i piani di co-investimento perseguano l'obiettivo di allineare gli interessi tra manager e investitori ordinari e, in pratica, espongano i manager, alla stessa stregua degli investitori ordinari, al rischio di perdita del capitale investito (cfr. Principio di Diritto Agenzia delle entrate n. 3/2019, commentato da DI CESARE-VANNINI, Il carried interest alla luce dei nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate: quali novità?, in La gestione straordinaria delle imprese, n. 2/2019, 49).

4. Nella Risposta n. 55 in commento l'Agenzia ritiene non integrato il Requisito dell'Investimento Minimo da parte dei manager in quanto la base di commisurazione della percentuale dell'1% deve essere rappresentata unicamente dall'investimento complessivo effettuato dal, e a livello del, Fondo. Adottando un'interpretazione fortemente ancorata al dato letterale, la risposta dell'Agenzia considera irrilevanti gli investimenti diretti effettuati dai manager nei veicoli partecipati dal Fondo.

Sebbene tale interpretazione non sia contrastante con il tenore letterale, è discutibile la sua conformità alla *ratio* della norma, ossia qualificare il *carried interest* come reddito finanziario in tutte quelle circostanze, e condizionatamente al verificarsi di determinati requisiti, in cui vi è un allineamento di interessi e di rischi tra manager e investitori.

Sarebbe stato preferibile, in tale più ampia prospettiva, accedere a una lettura estensiva dell'art. 60, considerando verificato il Requisito dell'Investimento Minimo anche nelle ipotesi di co-investimento dei manager a più livelli della catena partecipativa (*i.e.* sia nel Fondo sia nelle società partecipate).

Tale conclusione non sarebbe preclusa dall'art. 60, comma 3 del Decreto, secondo cui ai fini della determinazione del Requisito Minimo dell'Investimento "*si considera anche l'ammontare sottoscritto in azioni, quote o altri strumenti finanziari senza diritti patrimoniali rafforzati*": l'art. 60, comma 3, citato, non prevede infatti alcuna limitazione specifica con riguardo alle modalità di commisurazione del Requisito dell'Investimento Minimo.

A ciò si aggiunga che la stessa Agenzia delle entrate, nella Circolare 25/E, ha autorizzato a conteggiare ai fini del Requisito dell'Investimento Minimo gli strumenti finanziari ordinari detenuti dai manager in via indiretta, ossia attraverso società situate "a monte" della catena partecipativa, nonostante il terzo comma dell'art. 60 non preveda espressamente tale facoltà: per ragioni di coerenza e simmetria, l'Agenzia avrebbe dovuto considerare ammissibili anche gli investimenti dei manager effettuati "a

valle" della catena partecipativa, ossia direttamente nelle società partecipate dal soggetto emittente gli strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati.

A supporto della soluzione esegetica sostenuta si evidenzia, ulteriormente, che il caso esaminato nella Risposta n. 55 in commento non è, nella sostanza, dissimile da quello in cui gli investimenti dei manager siano concentrati unicamente a livello del Fondo: infatti, tanto nell'ipotesi di co-investimento su più livelli quanto nell'ipotesi di co-investimento concentrato a livello del Fondo, tutti i requisiti previsti dal regime del *carried interest* potrebbero comunque essere verificati.

In particolare, in ipotesi di co-investimento su più livelli, il Requisito dell'Investimento Minimo potrebbe essere determinato in base al rapporto tra (i) gli investimenti diretti e indiretti dei manager nelle società partecipate e (ii) la sommatoria degli investimenti complessivi effettuati dal fondo e dai manager nelle società partecipate (al netto dell'eventuale indebitamento). L'investimento dei manager in strumenti finanziari ordinari emessi direttamente dalle partecipate sarebbe compatibile inoltre sia con il Requisito della Postergazione, considerando che quest'ultimo è volto a differire la distribuzione degli extra-rendimenti e non riguarda anche il rimborso o il pagamento dei proventi derivanti da categorie di strumenti privi di diritti patrimoniali rafforzati, sia con il Requisito dell'Holding Period, che si determina avendo riguardo alla data di sottoscrizione del singolo investimento (cfr. anche STANCATI, Remunerazioni delle stock option: momento impositivo, valore e qualificazione del reddito, in Il Fisco, n. 12/2020, pag. 1119).

Risulta, pertanto, incoerente che situazioni equivalenti sotto il profilo sostanziale conducano a qualificazioni reddituali differenziate.

5. Nella risposta in commento, l'Agenzia non fornisce alcuna indicazione sugli altri due requisiti normativi, ossia il Requisito della Postergazione e quello dell'*Holding Period*, posto che l'impossibilità di integrare il primo requisito preclude la qualificazione *ex lege* del *carried interest* quale reddito finanziario.

Quanto al c.d. Requisito della Postergazione, l'art. 60, comma 1, lett. b) impone che:

- "*i proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari che danno i … diritti patrimoniali rafforzati maturano solo dopo che tutti i soci o partecipanti all'organismo di investimento collettivo del risparmio abbiano percepito un ammontare pari al capitale investito e ad un rendimento minimo previsto nello statuto o nel regolamento*"; oppure
- in caso di cambio di controllo, che "*gli* altri soci *o partecipanti dell'investimento abbiano realizzato con la cessione un prezzo di vendita almeno pari al capitale investito e al predetto rendimento minimo*" [sottolineatura aggiunta].

La norma richiede che il diritto al *carried interest* sia postergato rispetto al concreto ottenimento, da parte dei soci "ordinari", di quanto investito, incrementato di un certo rendimento. Secondo quando chiarito dal Principio di diritto n. 5/2019 dell'Agenzia, è necessario che il *carried interest* sia percepito dal manager/dipendente dopo che gli altri investitori hanno effettivamente percepito il rimborso dell'investimento e il rendimento minimo.

Un dubbio che potrebbe sorgere sul punto è se in caso di cessione di una partecipazione di controllo da parte di alcuni soci, ma non di tutti, il Requisito della Postergazione sia comunque integrato. Se si volesse ritenere che quest'ultima condizione presupponga una cessione totalitaria della partecipazione, sembrerebbe poco logico il riferimento al "cambio di controllo" contenuto nella disposizione in commento, che evidentemente può verificarsi anche senza la cessione dell'intera partecipazione.

Un'interpretazione restrittiva di tale requisito non sarebbe conforme nemmeno alle finalità della norma che, come precisato nella Relazione illustrativa, è volta, tra l'altro, ad agevolare e promuovere il mercato del *private equity*. Poiché in tale ambito alcuni i soci cedenti possono liberamente decidere di co-investire ovvero di mantenere una partecipazione minoritaria nella *target*, si dovrebbe ragionevolmente ritenere che sia conforme allo spirito della norma considerare integrato il Requisito della Postergazione anche nelle ipotesi di cessioni di partecipazioni di controllo, ancorché non totalitarie.

La predetta interpretazione è coerente anche con il Requisito dell'Holding Period previsto dall'art. 60, comma 1 lett. c) del Decreto, il quale si ritiene comunque integrato, anche prima del compimento del quinquennio, quando le partecipazioni sono cedute in sede di "cambio di controllo".

Un'ulteriore tema che si pone è se i Requisiti della Postergazione e dell'Holding Period possano ritenersi integrati anche nel caso in cui le partecipazioni siano cedute, prima del compimento del quinquennio, in sede di quotazione della società (cfr. anche ROSSI-AMPOLILLA, La nuova disposizione sul carried interest, in Boll.Trib., n. 14/2017, 1083) operazione che può non comportare un cambio di controllo (cfr. MARIANETTI- D'AMBROSIO, Carried interest: regime fiscale da verificare caso per caso se non sono rispettate le condizioni, in Corr.Trib., n. 45/2017, 3499): in assenza di un'interpretazione da parte dell'Agenzia delle entrate sul caso specifico, sembra prudenziale accedere alla una soluzione negativa laddove in sede di quotazione non si verifichi un cambio di controllo.

Diverso è il caso in cui la partecipazione nella quotanda è posseduta da una società holding che a sua volta emette gli strumenti finanziari aventi diritti rafforzati. In tal caso, la holding percepirà i proventi della quotazione e potrà distribuire i medesimi ai propri azionisti, compresi i manager, a titolo di dividendi. Un piano di co-investimento così strutturato dovrebbe prevedere clausole di *clawback* (GAGLIARDI, La nuova normativa sul trattamento fiscale del carried interest, in Boll.Trib., n. 7/2018, 508) in modo che quanto ricevuto *medio tempore* a titolo di *carried interest* possa essere restituito dai manager qualora al termine della liquidazione della holding gli azionisti ordinari non ricevano la restituzione del capitale incrementata dell'*hurdle rate.*

6. Il mancato rispetto di uno dei requisiti previsti dall'art. 60 del Decreto non esclude che i proventi derivanti dai titoli possano ugualmente essere qualificati come redditi di capitale o diversi, e non come redditi di lavoro.

Al riguardo, nella Circolare n. 25/E è stato rilevato che "*[s]e l'integrazione dei requisiti previsti attribuisce infatti all'emolumento natura finanziaria per presunzione di legge…, al contrario l'assenza di una delle condizioni richieste non comporta quale conseguenza l'automatica riqualificazione del provento come reddito da lavoro… In altri termini la carenza di uno o più presupposti stabiliti dalla novella richiede una analisi volta a verificare caso per caso la natura del provento*"[sottolineatura aggiunta].

Nello stesso documento viene tra l'altro osservato che i seguenti elementi possono essere sufficienti a escludere la riqualificazione dei proventi come redditi da lavoro:

a) l'idoneità dell'investimento, anche in termini di ammontare, a garantire l'allineamento di interessi tra soci e manager e l'esposizione al rischio di perdita del capitale investito dell'investimento di questi ultimi;
b) il fatto che le medesime azioni siano sottoscritte anche da soggetti diversi da manager/dipendenti;
c) l'assenza di clausole di *leavership* (che assicurino, ad esempio, al datore di lavoro un diritto di riscatto al venir meno del rapporto lavorativo) e la possibilità per i manager di mantenere il possesso delle azioni anche dopo che si sia interrotto il loro rapporto con la società o il fondo;
d) la presenza di una congrua remunerazione del manager per l'attività svolta.

Nel caso oggetto della Risposta n. 55 in esame, l'atipicità del piano non ha precluso la qualificazione come redditi di natura finanziaria del *carried interest*.

E infatti, l'Agenziaha adottato un approccio sostanziale e ha, tra l'altro, valorizzato (i) l'effettiva partecipazione al rischio di perdita del capitale investito da parte dei manager e (ii) la postergazione del *carried interest*, al fine di qualificare i rendimenti previsti dalle quote B del Fondo come redditi di natura finanziaria.

Non ha influito sulle conclusioni dell'Agenzia il fatto che in ipotesi del tutto eccezionali, ovvero di comportamento fraudolento o doloso da parte del manager, l'intero pacchetto delle quote B detenute dal manager (c.d. *bad leaver*) possa essere riacquistato dal socio di maggioranza della SGR che gestisce il Fondo.

Una peculiarità del caso di specie sembra essere la circostanza che in ipotesi di *bad leaver* il Fondo possa riacquistare le quote per un corrispettivo pari a quello di sottoscrizione. Tale previsione, tuttavia,

non è idonea a garantire al manager una copertura dal rischio di investimento. Infatti, laddove il valore di mercato delle quote fosse inferiore al loro costo di sottoscrizione, il Fondo verosimilmente non eserciterebbe l'opzione *call*.

Nella prospettiva adottata dall'Agenzia, quindi, il manager uscente sopporta comunque il rischio dell'investimento, non disponendo di alcuno strumento volto a garantirgli la restituzione del capitale.

L'Agenzia ha correttamente valorizzato anche la circostanza che i manager siano titolari di una congrua remunerazione e, inoltre, il fatto che il mancato o ritardato versamento dei conferimenti da parte dei manager comporti il pagamento di sanzioni o interessi e, in ultima istanza, l'annullamento delle quote B possedute dall'investitore inadempiente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONELLI, Con la disciplina sul carried interest migliora la competitività del Paese, in Corr. Trib., n. 22/2017, 1719

ASSONIME, circolare n. 18 del 25 luglio 2018COMMITTERI-ALONZO, Tassazione degli strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati, in Il fisco, n. 23/2017, 2229

DI CESARE – A. VANNINI, Il carried interest alla luce dei nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate: quali novità?, in La gestione straordinaria delle imprese, n. 2/2019, pag. 49, commento a Principio di Diritto emanato dall'Agenzia delle entrate n. 3/2019

FORTUNATO, Il nuovo regime dei cd. carried interest, in Fiscalità & Comm.Int., n. 3/2018, 5

GALLIZIOLI-SCARIONI, Il tema della qualificazione fiscale del carried interest nelle operazioni di private equity, il Il fisco, n. 24/2014, 2386

MARIANETTI-D'AMBROSIO, Carried interest: regime fiscale da verificare caso per caso se non sono rispettate le condizioni, in Corr.Trib., n. 45/2017, 3499

MARCHESE-ZANARDI, La disciplina del carried interest, in La gestione straordinaria delle imprese, n. 6/2017, 77

PIAZZA-RESNATI, Quando i carried interest costituiscono redditi di natura finanziaria, in Il fisco, n. 32-33/2017, 3124

ROSSI-AMPOLILLA, La nuova disposizione sul carried interest, in Boll.Trib., n. 14/2017, 1083

STANCATI, Remunerazioni delle stock option: momento impositivo, valore e qualificazione del reddito, in Il Fisco, n. 12/2020, 1119

Sulla restituzione dei redditi di lavoro dipendente già sottoposti a tassazione ovvero: l'ufficio complicazioni cose semplici è rimasto aperto anche nel lockdown

On the refund of employee incomes already taxed, i.e.: the office for complications of simple matters remained open even during the lockdown

Loredana Carpentieri

Abstract
L'art. 150 del decreto-legge n. 34 del 2020 è intervenuto a modificare la disciplina della restituzione di somme indebitamente erogate, prevedendo che tale restituzione debba avvenire al netto della ritenuta operata all'atto dell'erogazione. Il contributo in oggetto esamina l'evoluzione della disciplina dal 1997 ad oggi, evidenziandone limiti e irrazionalità.
Parole chiave: redditi di lavoro dipendente, ritenute, rimborso

Abstract
Article 150 of the law decree n. 34 of 2020 intervened to modify the discipline of the refund of amounts unduly paid, providing that this refund must take place net of the withholding tax made at the time of disbursement. The contribution in question examines the evolution of the discipline from 1997 to today, highlighting its limits and irrationality.
Keywords*: employee incomes, withholding tax, refund*

Sommario: **1.** La restituzione di redditi già sottoposti a tassazione: nascita ed evoluzione normativa di un onere deducibile *sui generis*. - **2.** Il decreto ministeriale 5 aprile 2016: errare è umano … - **3.** Quando le norme non "girano". - **4.** Un corto circuito sistematico. - **5.** … ma perseverare è diabolico?

1. Il tema della restituzione dei redditi che abbiano già concorso a formare l'imponibile è stato oggetto di disciplina specifica con decreto legislativo n. 314 del 1997: tale decreto, nel ridisegnare la disciplina impositiva dei redditi di lavoro dipendente, ha previsto la possibilità di considerare quale onere deducibile, ai fini delle imposte sui redditi, la somma eventualmente restituita al soggetto erogante dopo il relativo assoggettamento a tassazione. In particolare, l'art. 5, comma 1, lett. b) del citato decreto n. 314 ha inserito, nel comma 1 dell'art. 10 del TUIR, la lett. d-*bis*), con la finalità di ricomprendere tra gli oneri deducibili dal reddito complessivo *"… le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti"* (cfr.: circ. n. 326/E del 1997)

L'inserimento nell'art. 10 del TUIR di una locuzione contenente un generico riferimento alle "*somme restituite al soggetto erogatore*" ha peraltro esteso la portata della disposizione in questione, renden-

dola applicabile anche oltre i limiti della categoria del lavoro dipendente, a tutte le ipotesi di somme restituite dal contribuente dopo essere già state tassate (è appena il caso di segnalare che, nel reddito d'impresa, il tema del "recupero" di eventuali somme indebitamente erogate e già assoggettate a tassazione è fortemente sdrammatizzato dalla circostanza che, per questo reddito di categoria, la componente rappresentata dalla sopravvenienza già consente di operare una sorta di osmosi tra gli accadimenti dei diversi periodi di imposta, superando così le eventuali complicazioni legate alla rettifica della dichiarazione originaria per sopravvenuto diritto al rimborso a causa della restituzione di redditi già dichiarati; sul tema v. CROVATO, La restituzione di redditi già sottoposti a tassazione, in Rass. trib., 1998, pp. 41 ss..).

La scelta di ricondurre tra gli oneri deducibili ex art. 10 del TUIR qualsiasi somma che, pur se già assoggettata a tassazione, si riveli a posteriori non dovuta e dunque diventi oggetto di restituzione ha rappresentato peraltro una soluzione *sui generis*. Non a caso, mentre la generalità degli oneri deducibili è costituito da "eccezioni" previste dal legislatore per attribuire rilevanza reddituale a spese non inerenti alla produzione di redditi, l'onere di cui alla lett. d-*bis*) ha la particolarità di essere deducibile senza particolari limitazioni; e, del resto, è logico che se il reddito oggetto di restituzione è stato in passato assoggettato a imposizione per il suo intero ammontre, allo stesso modo anche l'onere deducibile – nato e giustificato proprio dal venir meno di quel reddito – debba essere riconosciuto per l'intero.

Nel 2013, con la legge n. 147 la lett. *d-bis)* dell'art. 10 del TUIR è stata modificata e integrata per precisare che il contribuente che si veda obbligato a restituire somme a lui indebitamente erogate e già assoggettate ad IRPEF, può – laddove di tali somme non sia possibile la deduzione dal reddito nel periodo di imposta della restituzione – chiederne la deduzione dal reddito dei successivi periodi d'imposta o, in alternativa, chiedere a rimborso l'imposta corrispondente all'importo non dedotto ("*L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi: in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite dal Ministro dell'economia e delle finanze*"). Sulla base di questa nuova formulazione, l'art. 10, comma 1, lett. d-*bis*) del TUIR ha consentito dunque il recupero delle somme restituite al soggetto erogante anche nei casi di contestuale inesistenza di un reddito imponibile da assoggettare a tassazione o di incapienza dello stesso. Al contribuente è stata così offerta la scelta tra due alternative: portare la quota di importo restituito eventualmente incapiente in deduzione dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi fino a capienza dei relativi redditi, senza alcuna limitazione temporale, oppure chiederla direttamente a rimborso all'Amministrazione finanziaria.

2. In attuazione della nuova formulazione della lett. d-*bis*) dell'art. 10 del TUIR, "*considerate le esigenze di semplificazione degli adempimenti posti a carico dell'Amministrazione finanziaria e dei contribuenti*" e "*sentita l'Agenzia delle entrate*" il Ministero delle finanze ha emanato il decreto 5 aprile 2016, nel cui art. 1 si ribadiva che:

"1. *Le somme restituite al soggetto erogatore assoggettate a tassazione in anni precedenti, di cui all'art. 10, comma 1, lettera d-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), che non sono state dedotte, in tutto o in parte, nel periodo d'imposta di restituzione sono deducibili negli anni successivi fino a capienza dei relativi redditi.*

2. A decorrere dal periodo d'imposta 2016, i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riconoscono la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente delle somme di cui al citato art. 10, comma 1, lettera d-bis), non dedotte nel periodo d'imposta in cui sono state restituite, previa comunicazione resa dai sostituiti in ordine all'ammontare delle predette somme non dedotte. Nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta sia diverso da quello al quale sono state restituite le somme assoggettate a tassazione in anni precedenti, la comunicazione deve essere corredata della certificazione unica o delle certificazioni uniche nelle

quali sono evidenziati i dati relativi all'ammontare delle somme restituite e di quelle eventualmente già dedotte.

3. Nella certificazione unica (CU) di cui all'art. 4, comma 6-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e nella dichiarazione dei redditi di cui all'art. 1 del medesimo decreto n. 322 del 1998 sono evidenziati i dati utili al monitoraggio del corretto utilizzo della predetta deduzione.

4. In alternativa alla deducibilità dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, il contribuente può chiedere, entro il termine di cui all'art. 2, comma 1, il rimborso dell'importo determinato applicando all'intero ammontare delle somme non dedotte l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'art. 11 del citato TUIR. La richiesta di rimborso è irrevocabile."

Per effetto di tali previsioni, a decorrere dal periodo di imposta 2016, i sostituti d'imposta hanno dunque dovuto riconoscere il mancato concorso alla formazione del reddito di lavoro dipendente delle somme di cui al citato art. 10, comma 1, lett. d-*bis*) del TUIR, non dedotte nel periodo di imposta di restituzione, previa comunicazione resa dai sostituiti in ordine all'ammontare delle predette somme non dedotte.

Per ottenere il recupero delle somme restituite al soggetto erogante anche nei casi di inesistenza di un reddito imponibile da assoggettare a tassazione o di incapienza dello stesso, il contribuente continuava ad avere due alternative, così specificate: a) portare la quota di importo restituito eventualmente incapiente in deduzione dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi fino a capienza dei relativi redditi, senza alcuna limitazione temporale; b) chiedere direttamente a rimborso all'Amministrazione finanziaria un importo determinato applicando, all'intero ammontare delle somme non dedotte "*l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'art. 11 del TUIR*", cioè il 23 per cento.

Proprio quest'ultima previsione del decreto ministeriale appariva però non solo priva di fondamento nella norma primaria (e, in quanto tale, in contrasto con il principio di riserva di legge in materia tributaria fissato dall'art. 23 della Costituzione) ma anche priva di giustificazione sistematica in punto di rispetto della capacità contributiva del soggetto interessato. Nel prevedere l'applicazione di un'aliquota unica e predeterminata sulla quota di reddito del quale ottenere la restituzione da parte dell'Amministrazione finanziaria, la soluzione assunta dal decreto si rivelava infatti suscettibile di violare i principi di capacità contributiva e di progressività dell'IRPEF perché, pur non potendosi escludere che il reddito oggetto di restituzione fosse stato effettivamente assoggettato all'aliquota del 23 per cento, era realistico ipotizzare che l'aliquota applicata dal sostituto fosse stata più elevata, con l'effetto che – in tali ipotesi - la misura del rimborso poteva non essere sufficiente a compensare la decurtazione effettivamente subita dal lavoratore.

3. Oltre a dar luogo a oneri applicativi per i sostituti d'imposta (tenuti a esporre l'accaduto in modo analitico nella certificazione del lavoratore che avesse restituito la somma indebitamente percepita), la disciplina complessivamente delineata dall'art. 10, comma 1, lett. d-*bis*) del TUIR, come completata dalle disposizioni del citato decreto ministeriale del 2016, si è rivelata soprattutto dissonante rispetto all'orientamento della prevalente giurisprudenza, lavoristica e non.

Nella generalità dei casi, infatti, le sentenze che ordinano al dipendente la restituzione delle somme indebitamente percepite impongono allo stesso soggetto la restituzione al netto delle ritenute subite. In altri termini, secondo l'indirizzo giurisprudenziale assolutamente prevalente, il datore di lavoro che abbia corrisposto al dipendente somme rivelatesi non dovute non può pretenderne la restituzione al lordo delle ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali operate: questo perché le suddette ritenute sono state versate all'Amministrazione finanziaria e non sono mai entrate nella disponibilità del dipendente stesso.

In questo contesto, qualificare come onere deducibile le somme restituite dal contribuente al soggetto erogatore e individuare il lavoratore stesso quale soggetto legittimato a formulare domanda di rimborso (nei limiti, naturalmente, di quanto non recuperato con la deduzione) lasciava aperto il problema di verificare se anche il sostituto, al quale il sostituito avesse restituito solo il netto, potesse presentare domanda di rimborso all'Agenzia delle entrate per l'ammontare della ritenuta versata.

Sulla questione l'Agenzia delle entrate si era più volte espressa negativamente (cfr. risoluzione 29 luglio 2005, n. 110/E; nello stesso senso cfr.: anche risoluzione n. 71/E del 2008 e, da ultimo, le risposte n. 206 e 291 del 2019), osservando come l'introduzione della lettera *d-bis*) nell'art. 10 del TUIR si fosse resa necessaria proprio in quanto "*il sistema dei rapporti tra Erario, sostituto e sostituito comporta che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo tempo a lui erogate avvenga* al lordo *delle imposte versate dall'ente erogatore all'Erario in qualità di sostituto*."

In quelle stesse sedi, l'Agenzia confermava peraltro che l'onere deducibile previsto dal ricordato art. 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR, "*potrà essere riconosciuto direttamente dal sostituto di imposta, fino alla capienza del reddito di lavoro dipendente o di pensione, evitando così che il contribuente debba presentare la dichiarazione dei redditi per ottenere il riconoscimento di tale onere. Tuttavia, in tal caso, qualora il reddito di lavoro dipendente o di pensione non permetta di recuperare l'intero onere deducibile, il contribuente potrà eventualmente operare una ulteriore deduzione in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la somma è restituita (principio di cassa) fino alla capienza del suo reddito complessivo*."

Nella prospettiva dell'Agenzia, il sostituto non sarebbe dunque legittimato a chiedere alcun rimborso all'Amministrazione finanziaria; anzi, proprio la qualificazione quale onere deducibile delle somme restituite dal percettore all'erogatore e assoggettate a tassazione rappresenterebbe un'ulteriore conferma del fatto che, per poter beneficiare della deduzione o del rimborso previsto dall'art. 10, comma 1, lett. d-*bis*), del TUIR, il contribuente deve aver effettuato la restituzione al lordo, e non al netto, delle ritenute operate dal sostituto d'imposta. Al momento della sua erogazione, la retribuzione è stata infatti sottoposta a tassazione in capo al percettore nel suo importo lordo e il relativo onere economico ha rappresentato un costo integralmente deducibile dal datore di lavoro/sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 95 del TUIR, essendo questo costo rappresentato non solo da quanto materialmente corrisposto al sostituito, ma anche dalle somme versate all'erario in nome e per conto di questi.

Ad avviso dell'Agenzia solo in questo modo, e in considerazione del fatto che le somme restituite al lordo costituiscono una sopravvenienza attiva tassabile in capo al c.d. sostituto d'imposta ai sensi e per gli effetti dell'art. 88 del TUIR, sarebbe stato possibile riequilibrare i rapporti patrimoniali privatistici tra sostituto e sostituito senza dar luogo a evasioni d'imposta o pregiudizi per l'Amministrazione finanziaria. Al di fuori di questo meccanismo, nessuna pretesa restitutoria (nelle forme della deduzione dal reddito imponibile ovvero della formulazione della domanda di rimborso) avrebbe potuto essere legittimamente formulata nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

4. La ricostruzione proposta dall'Agenzia faceva però emergere un corto circuito sistematico, dovuto alla circostanza che mentre tutto l'impianto dell'art. 10, comma 1, lett. d-*bis*) TUIR e della prassi ricordata si fondava sul presupposto che la restituzione delle somme dovesse avvenire al lordo delle ritenute (in tal senso CARINCI, Il recupero delle ritenute versate da parte del datore di lavoro su somme restituite al dipendente, in Corr. trib., n. 18/2013, pag. 1431), consolidata giurisprudenza, sia lavoristica che di legittimità (cfr. per tutte: Cass. n. 1464 del 2012 e, più di recente, ord. n. 517 del 2019) da tempo sostiene che il datore di lavoro non possa pretendere di ripetere dal lavoratore somme al lordo delle ritenute fiscali, in ragione del fatto che queste ultime non sono mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente.

Questa discrasia tra previsioni normative e prassi dell'Agenzia da un lato, e giurisprudenza dall'altro, poneva dunque i sostituti di imposta di fronte ad alternative entrambe difficili da gestire: a) seguire l'impianto normativo e le indicazioni dell'Agenzia delle entrate e, coerentemente, richiedere al dipendente la restituzione del lordo, andando però verosimilmente incontro a un contenzioso nel quale gli stessi sostituti sarebbero risultati perdenti; b) conformarsi alla prevalente giurisprudenza, richiedere al dipendente la sola restituzione del netto e tentare di recuperare l'importo della ritenuta direttamente dall'Amminstrazione finanziaria, rischiando però inevitabili contestazioni da parte di quest'ultima.

Si apriva inoltre, in questa ipotesi, il difficile tema della ripetizione del pagamento indebito; come noto, secondo la Cassazione (cfr.: Cass., nn.. 15840 del 2006 e 28558 del 2008; nello stesso senso anche

ord. n. 27773 del 2013) "*nell'ordinamento tributario vige, per la ripetizione del pagamento indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentare, a pena di decadenza, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta (in specie, per i rimborsi di versamenti diretti attinenti alle imposte sui redditi, dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38) o, comunque, in difetto, dalle norme sul contenzioso tributario (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 16, comma 6, e, ora, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, lett. g, e art. 21, comma 2), regime che impedisce, in linea di principio, l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune*".

Inoltre, occorre considerare che in merito al rapporto tra l'art. 10, comma 1, lett. d-*bis*), del TUIR e l'istanza di rimborso dei versamenti diretti ex art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'Agenzia delle entrate (cfr.: risoluzione n. 71/E del 2008) sottolineava come quest'ultima istanza fosse ammessa esclusivamente per le ipotesi di errore materiale, duplicazione totale o parziale dell'obbligo di versamento, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento; in questa prospettiva, il rimborso ex art. 38 del d.P.R. n. 602 avrebbe potuto ipotizzarsi solo nel caso in cui la ritenuta alla fonte fosse risultata viziata per vizi inerenti alla debenza delle imposte e non anche in conseguenza delle particolari vicende del reddito cui la ritenuta accedeva. Il tema del recupero della ritenuta era così destinato a complicarsi ulteriormente.

5. Per "semplificare" la gestione delle situazioni che si sono descritte, l'art. 150 del decreto-legge rilancio (decreto-legge n. 34 del 2020) ha introdotto nell'art. 10 del TUIR il comma 2-*bis*; disposizione con la quale si precisa che, nel caso di restituzione di somme rivelatesi indebite, gli importi da restituire, laddove le somme indebitamente percepite siano state assoggettate a ritenuta alla fonte all'atto della loro erogazione, devono essere considerati al netto della ritenuta. La ritenuta dovrà essere recuperata dal sostituto e, in questa prospettiva, si prevede che ai sostituti d'imposta, siano essi privati (art. 23 d.P.R. n. 600) o pubblici (art. 29 del d.P.R. n. 600), che erogano redditi di lavoro dipendente, oltre alla restituzione dei suddetti importi netti, spetta un credito d'imposta pari al 30 per cento degli importi, da utilizzare in compensazione in F24 senza limiti di ammontare (dunque anche oltre il limite annuale previsto). Nella relazione illustrativa al decreto si sottolinea che tale misura del credito - pari al 30 per cento degli importi - è calcolata considerando che su un importo lordo di 100 si sia applicata la ritenuta del 23 per cento relativa al primo scaglione di reddito, analogamente a quanto previsto dal decreto ministeriale 5 aprile 2016 per la determinazione dell'importo rimborsabile in capo al contribuente.

In un apprezzabile impeto semplificatorio, la norma del decreto rilancio afferma dunque chiaramente che la restituzione deve avvenire al netto (con una chiara inversione di tendenza rispetto al tradizionale orientamento, espresso dal legislatore e dall'Amministrazione finanziaria e favorevole alla tesi di una restituzione al lordo); sarà poi il sostituto a recuperare direttamente dall'Amministrazione finanziaria l'importo della ritenuta. E, in effetti, la tesi di una restituzione delle somme al netto della ritenuta era balenata già nella Risposta n. 9 del 19 settembre 2018, nella quale l'Agenzia delle entrate sembrava invertire la rotta rispetto al passato poiché, trattando di una complessa ipotesi di restituzione del netto (sulla base, peraltro, di una transazione), pareva ammettere indirettamente il recupero del solo netto, con conseguente possibilità per il sostituto di presentare istanza di rimborso.

A prima vista, la soluzione prospettata dal decreto rilancio sembrerebbe, oltre che più semplice, anche più garantista per il sostituto: prendendo atto, in un certo senso, della costante giurisprudenza secondo la quale il sostituito deve restituire solo il netto, tale soluzione evita infatti ai sostituti di intraprendere e portare avanti defatiganti contenziosi per ottenere dai lavoratori la restituzione del lordo. Peccato però che il legislatore del decreto rilancio si sia fermato a metà del guado: al sostituto infatti non è stata riconosciuta la possibilità di recuperare l'intero ammontare della ritenuta e il credito d'imposta determinato in misura forfettaria finisce per penalizzarlo ogni qualvolta l'aliquota della ritenuta dal sostituto operata sia stata superiore al 23 per cento. In tali casi, infatti, il sostituto non riesce a recuperare l'intero ammontare versato e la conseguenza resta ancora una volta quella dell'ingiustificato arricchimento dell'erario per la differenza tra aliquota del primo scaglione di reddito e aliquota effettivamente applicata al dipendente.

In conclusione, una volta superata la tradizionale impostazione alla base dell'art. 10, lett. d-bis) del TUIR e accettata la tesi di una restituzione al netto sarebbe stato forse più logico compiere l'ulteriore passo di riconoscere al sostituto la possibilità di un recupero integrale della ritenuta versata, senza replicare l'errore già fatto col decreto ministeriale del 2016: la soluzione adottata dal decreto rilancio lascia ancora aperto il tema (e il problema) della ripetizione dell'indebito (oltre a porre delicati problemi, sui rapporti pendenti, nella fase di transizione dalla nuova all'attuale impostazione).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Sul tema specifico, in passato, CARINCI, Il recupero delle ritenute versate da parte del datore di lavoro su somme restituite al dipendente, in Corr. trib., n. 18/2013, 1431 e CROVATO, La restituzione di redditi già sottoposti a tassazione, in Rass. trib., 1998, 41 ss.. Sugli oneri deducibili, MENCARELLI, Commento all'art. 10, in AA.VV., Commentario al testo unico delle imposte sui redditi, a cura di TINELLI, 97 ss. e, nella manualistica, per tutti, CONTRINO, Le imposte dirette, in AA.VV., Fondamenti di diritto tributario, Padova, 2020, 139 ss.. Per un inquadramento e un approfondimento dell'indebito tributario e delle tematiche del rimborso cfr: TESAURO, Il rimborso dell'imposta, Torino, 1975; ID., Rimborso delle imposte, in Nov.mo Dig. It., App., vol. VI, Torino, 1986, 824 ss.; TABET, Contributo allo studio del rimborso d'imposta, Roma, 1985; ID., Appunti sul rimborso dei versamenti diretti, in Rass. trib., 1988, I, 441 ss.; ID., Rimborso di tributi, in Enc. giur. Treccani, vol. XXVII, Roma, 1991, 1; FREGNI, Il rimborso dei tributi, in Dig. VI, sez. comm., vol. XII, Torino, 1996, 499; BASILAVECCHIA, Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso, Pescara, 2000; ID., Rimborso d'imposta, in Treccani – Diritto online, 2014; MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario interno, Milano, 2009; LA ROSA, Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione, ora in Scritti scelti, II, Torino, 2011, 559; INGROSSO, Recupero delle situazioni attive creditorie derivanti da errore dichiarativo ed errata imputazione a periodo, in Rass. trib., 2012, 1439.

La cessione di fabbricati destinati alla demolizione nel quadro delle imposte sul reddito, fra prassi, giurisprudenza e coerenza di sistema

The sale of buildings for demolition in the income tax framework, between the applicative praxis, jurisprudence and onsistency of the tax system

(commento a/*notes to* Cass., sez. trib., 12 febbraio 2020, n. 3380)

Filippo Passagnoli

Abstract

Le cessioni ultraquinquennali di fabbricati non danno luogo a plusvalenza imponibile. Tuttavia, in caso di riqualificazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'atto in termini di cessione di terreno edificabile, la plusvalenza medesima diviene tassabile. La Suprema Corte, con la sentenza n. 3380/2020, è tornata a ribadire che la cessione di un fabbricato non può essere trattata alla stregua di una cessione di "terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria". Eppure, le azioni accertative degli uffici, nonostante l'orientamento consolidato del giudice di legittimità, restano ancorate a tale prassi, così pregiudicando gravemente la certezza del diritto ed il legittimo affidamento dei contribuenti. La peculiare fattispecie prevista dalla lettera b) dell'art 67 del TUIR ha, invece, più che mai bisogno di essere interpretata rigorosamente, alla luce tanto della volontà del Legislatore che l'ha introdotta quanto della sua singolarità all'interno del sistema delle plusvalenze immobiliari.

Parole chiave: imposta sul reddito, redditi diversi, plusvalenze immobiliari, terreno edificabile

Abstract

The transfer of ultra-five-year constructions do not rise a taxable capital gain. However, in the event of re-classification, by the Revenue Agency, of such transfer in terms of transfer of buildable area, the capital gain itself becomes taxable. The Supreme Court, with decision n. 3380/2020, has reaffirmed that the transfer of a construction cannot be reclassified as a transfer of plot of land that could be used for construction purposes. The investigative actions of the offices, despite the above-mentioned orientation of the judge of legitimacy, remain anchored to this practice, seriously jeopardizing the certainty of the law and the legitimate reliability of the tax payers. Instead, the case provided for in letter b) of Article 67 of the TUIR has to be rigorously interpreted, in the light of both the will of the legislator, who introduced it, and (in the light) of its singularity in the system of real estate capital gains.

Keywords*: income tax, different incomes, real estate capital gains, buildable area*

Sommario: **1.** Il caso risolto dalla Cassazione. - **2.** La prassi amministrativa della riqualificazione immobiliare. - **3.** La *ratio* della norma e la recente giurisprudenza di legittimità. - **4.** I principi derivanti dalla pronuncia della Corte. - **5.** Considerazioni conclusive: la frantumazione della logica delle scelte impositive.

1. Con la sentenza in commento la Cassazione è tornata a riflettere su una fattispecie che ricorre non di rado nella pratica degli affari di natura immobiliare e che trae il proprio spunto dalla cessione a titolo oneroso, da parte di un soggetto agente al di fuori dell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, di un immobile da cui ha conseguito una plusvalenza. Plusvalenza che il Giudice di legittimità ritiene non tassabile, secondo una rigorosa interpretazione dell'art. 67 del TUIR.

Nel caso quivi risolto il contenzioso verteva sulla contestazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'omessa dichiarazione da parte del contribuente di una plusvalenza in relazione alla vendita di un *"appezzamento di edificato in agro faentino, soggetto a strumento urbanistico attuativo di iniziativa privata, comportante la demolizione con ricostruzione ed ampliamento al fine di realizzare un supermercato"*. L'ufficio sosteneva che il reale oggetto dell'atto di compravendita non fosse pertanto l'edificio sovrastante il terreno, bensì *"...il terreno con relativa capacità edificatoria connessa, da unire al contiguo inedificato per realizzare un nuovo e maggior corpo di fabbrica da vocare a grande struttura di vendita"*.

Il contribuente, esperiti senza successo entrambi i gradi di merito, decideva quindi di ricorrere in Cassazione; quest'ultima dichiarava con sentenza l'illegittimità del recupero operato dall'ufficio.

Ciò posto, nel momento in cui il campo di osservazione non venga però limitato alla cessione del fabbricato, costituente l'oggetto formale dell'atto di trasferimento, ma sia esteso all'intento delle parti contraenti (emergente dall'atto medesimo) di sfruttare le ulteriori potenzialità edificatorie del terreno rispetto alle volumetrie già esistenti, è possibile, in linea teorica, comprendere le ragioni per cui l'Agenzia delle Entrate abbia accertato la tassabilità, quale reddito diverso, della plusvalenza conseguita dal contribuente, in applicazione dell'art. 67, lett. b), ultima parte, del TUIR.

2. La prassi della riqualificazione immobiliare trova la sua consacrazione a far data dalla Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008, in cui l'Agenzia, rispondendo all'interpello di un contribuente, ha sostenuto che l'inserimento dei fabbricati all'interno di un'area oggetto di un Piano di Recupero, da cui discenda la possibilità di ampliare le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere considerati i fabbricati, "*oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alle potenzialità edificatorie in corso di definizione*".

Da quel momento in poi, gli uffici si sono sentiti legittimati a riqualificare quelle cessioni che, per i più vari motivi, potessero lasciare trapelare l'intenzione dei contraenti di considerare quale reale oggetto della cessione non il fabbricato, magari oggetto di futura demolizione, ma la potenzialità edificatoria sottostante ad esso (e, quindi, l'area edificabile). Costante il riferimento, negli atti accertativi, anche all'art. 1362 c.c. relativo all'interpretazione dei contratti ed alla intenzione delle parti. Ad esempio, è stato ritenuto che rappresentino elementi espressivi di una diversa volontà: la presenza di un permesso di demolizione e ricostruzione già rilasciato, ovvero l'esistenza di un piano urbanistico di recupero; ancora, il prezzo di cessione del fabbricato se superiore al valore normale dello stesso; e così via.

3. Si capisce, allora, la necessità di una puntuale esegesi della norma di riferimento. L'art. 67 è di per sé chiaro nel prevedere la tassazione, "in ogni caso", delle sole cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Tuttavia, per individuare correttamente il presupposto d'imposta che, con siffatta previsione, il Legislatore è voluto andare a colpire, occorre procedere alla disamina delle intenzioni dello stesso. Quest'ultime si evincono in particolare, oltre che da una interpretazione sistematica della norma (come meglio si vedrà), dalla relazione di accompagnamento alla legge n. 413 del 1991, che ha introdotto nel nostro ordinamento la fattispecie in esame. La *ratio* ispiratrice dell'art. 81 (attuale art. 67) del TUIR è, infatti, quella di tassare la "*manifestazione di forza economica*" conseguente al "*fatto oggettivo*" della "*avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni*", e non derivante da un'attività produttiva (o speculativa) del proprietario o, addirittura, del futuro proprietario dei beni oggetto della cessione.

Sul contrasto fra prassi amministrativa e *ratio legis* è così intervenuto nel 2014 il Giudice di legittimità, il quale, con due *leading cases* (sentenze nn. 4150 e 15629), delineò i confini della vicenda precisando che la cessione di un fabbricato, pur se poi demolito, non può essere riqualificata come cessione di area edificabile, dal momento che l'art. 67, comma 1, lett. b) è chiaro nel fare riferimento alla sole cessioni di terreni edificabili, quindi non ancora edificati (cfr. GAVELLI-TARGHINI-LUPI, La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito, in Dialoghi tributari, 3/2014, 294 ss.; DAMIANI, La tassazione delle plusvalenze da cessione di immobili da demolire o con ulteriori potenzialità costruttive, in GT – Riv. giur. trib., 7/2014, 618 ss.). La Corte giunse alla conclusione secondo cui le norme di natura tributaria di riferimento sono inequivocabilmente finalizzate a sottoporre a tassazione la manifestazione di forza economica derivante dalla *"destinazione edificatoria originariamente conferita, ad area non edificata, in sede di pianificazione urbanistica e non a quella ripristinata, conseguentemente ad intervento su area già edificata operata dal cedente o cessionario"*.

Con questi interventi chiarificatori pareva si potesse mettere un punto fermo sulla questione; invece sono seguite, per quanto sporadiche, alcune pronunce di segno contrario (cfr. Cass., n. 7613/2014; Cass., n. 16983/2015). A queste pronunce ne sono però seguite molte altre favorevoli alla tesi del contribuente, in cui venivano ribaditi i principi affermati nel 2014 (cfr. Cass., n. 7599/2016; Cass., n. 7853/2016; Cass., n. 4361/2017; Cass., n. 15920/2017; Cass., n. 23409/2018; Cass., n. 5088/2019; Cass., n. 5090/2019; Cass., n. 22409/2019).

Da ultimo, le condivisibili riflessioni della Corte sono state quindi confermate nella recente sentenza n. 3380 del 2020. La pronuncia non si limita a ribadire i propri precedenti, ma compie un ulteriore e significativo passo nel momento in cui giunge ad affermare che si tratta di norma impositiva di *"natura speciale che si occupa di attrarre a tassazione le altre forme di ricchezza, diverse dal reddito derivante dalla propria attività di industria, commercio o professione, ovvero da lavoro dipendente"*. Nella sentenza riaffiora quindi l'antico dialogo fra le due principali nozioni reddituali contemplate dal nostro ordinamento, ossia quella di reddito prodotto (sul tema cfr. VANONI, Osservazioni sul concetto di reddito in finanza, in Opere giuridiche, II, Milano, 1962, p. 361) e quella di reddito entrata (sul tema cfr. FEDELE, Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano, in AA.VV., L'imposizione dei plusvalori patrimoniali, Milano, 1970, p. 154), propendendo la Corte per l'assoluta eccezionalità di questo secondo paradigma normativo.

Per cui, prosegue il Giudice, *"nel caso di specie non è possibile accedere all'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, poiché intende equiparare al terreno da edificare il terreno già edificato che venga edificato nuovamente, previa demolizione e ricostruzione, pur se anche con aumento di volumetria. Ciò che infatti intende colpire la norma è la plusvalenza connessa all'aumento di valore di un terreno dichiarato edificabile, mentre resta escluso l'aumento di carico edilizio (aumento di volumetria) che se ne vorrà eventualmente ricavare"*. Del resto, l'ulteriore capacità edificatoria non ancora sviluppata non è, a sua volta, esente da oneri fiscali: essa sarà assoggettata agli oneri di urbanizzazione, oltre alla percentuale sul costo di costruzione già al momento di rilascio del titolo edilizio o in sede di liquidazione SCIA; inoltre, il bene ricavato dall'ampliamento costituirà ricchezza prodotta dall'acquirente e seguirà le ordinarie regole in materia di imposte sul reddito, ossia le conseguenze previste dalla lett. a) dello stesso art. 67, comma 1.

L'epilogo del ragionamento della S.C. è chiaro: addossare al cedente la plusvalenza, peraltro commisurata all'ulteriore capacità edificatoria non ancora sviluppata, finirebbe per violare la *ratio* della norma, gravando lo stesso di una tassazione che il Legislatore ha già fissato in capo all'acquirente.

4. La soluzione del caso è stata quindi ricercata non solo nella *ratio* normativa, ma anche ad un più profondo livello sistematico. Del resto, lo stesso Legislatore lascia chiaramente intravedere la propria propensione per la nozione di reddito prodotto a discapito di quella di reddito entrata: lo si evince, oltre che dalle categorie reddituali elencate dall'art. 6 del TUIR, anche dal dato della totale assenza, a differenza del previgente sistema impositivo, di una disposizione "in bianco" diretta a tassare qualunque altra entrata non espressamente prevista (mi riferisco all'art. 80 del D.P.R. n. 597/1973, antecedente storico

dell'art. 81 del TUIR, oggi art. 67, secondo cui al reddito complessivo concorreva *"ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati"*). La conseguenza è quella di relegare le (sporadiche) ipotesi riconducibili al paradigma del reddito entrata fra le norme di carattere "eccezionale".

La Corte si pone in linea con il descritto quadro giuridico e per questo impone, una volta statuita la "natura speciale" della norma, una sua interpretazione rigorosa, aderente alla volontà del Legislatore che l'ha introdotta.

Ne discendono tutta una serie di corollari che l'Amministrazione finanziaria, nell'espletamento della propria attività accertativa, non può certo ignorare. Il primo, consiste nella regola per cui la distinzione fra "edificato" e "non ancora edificato" è alternativa e non ammette terze soluzioni.

In secondo luogo, si ricava il principio per cui la cessione di un edificio non può essere riqualificata quale cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la volumetria del lotto su cui insiste.

Ne deriva, ulteriormente, il principio per cui la pattuizione fra le parti di demolire e ricostruire, anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile.

Infine, si ricava che il potere generale dell'Amministrazione di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova in ogni caso un limite nell'indicazione di carattere tassativo del Legislatore, che, nella specie, ha previsto due regimi fiscali differenti per la cessione di edifici e di terreni edificabili.

5. Questa netta presa di posizione della giurisprudenza di legittimità reca un indiscusso pregio, dal momento che delimita in modo chiaro la controversa fattispecie della cessione dei "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria". Diversamente opinando, infatti, sarebbero da considerare soggette a plusvalenza da cessione di terreno edificabile tutte le alienazioni a titolo oneroso di edifici che non abbiano sviluppato integralmente la potenzialità edificatoria del lotto su cui insistono, poiché potrebbero sempre essere abbattutti e ricostruiti o semplicemente ampliati, a prescindere dall'intenzione delle parti, finendo in questo modo per stravolgere la *ratio* della norma.

Scolpita la portata della disposizione, residua tuttavia qualche perplessità a livello sistematico. La ricostruzione dei tratti essenziali delle plusvalenze immobiliari (cfr. TINELLI- MENCARELLI, Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, Torino, 2007, 193 ss.) evidenzia alcune incoerenze: dal punto di vista della capacità contributiva (che deve sempre sottendere al prelievo) ciascuna fattispecie prevista dalle prime due lettere dell'art. 67 manifesta idoneità alla contribuzione, derivante da incrementi di ricchezza realizzati tramite la cessione di un cespite immobiliare; tuttavia, assai diverso è il modo di atteggiarsi del presupposto. Nell'ipotesi di cui alla lett. a) il plusvalore rileva in quanto connesso ad un'attività del soggetto (appunto lottizzazione, costruzione, vendita); nelle ipotesi riconducibili alla lett. b) prima parte, il plusvalore rileva solo se realizzato entro un preciso lasso temporale, con esclusione dei beni pervenuti in successione; infine, nell'ipotesi di cui alla lett. b) ultima parte, il plusvalore rileva sempre, quali che siano la provenienza del cespite, il periodo temporale di riferimento e l'attività del soggetto.

Il problema si pone quindi a priori, sul piano delle scelte di politica fiscale: la radicalità della norma introdotta nel '91 con riguardo ai terreni edificabili, sicuramente ispirata da esigenze di gettito e non da coerenza sistematica, ha finito per "frantumare la logica delle scelte impositive" (cfr. CORDEIRO GUERRA, L'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), in RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2002, 8). Si ottiene infatti l'irrazionale quadro per cui un edificio acquistato e rivenduto appena trascorsi cinque anni non genera alcun plusvalore, mentre un terreno edificabile ricevuto, ad esempio, per successione, produce sempre un plusvalore, anche dopo trent'anni dalla sua acquisizione.

In conclusione, la sentenza qui in rassegna rafforza ulteriormente il (già) consolidato orientamento del Giudice di legittimità, per cui è necessario, per esigenze di certezza del diritto e di legittimo affidamento del contribuente, una definitiva presa di consapevolezza da parte dell'Agenzia delle Entrate circa la corretta portata della norma. Sotto un diverso angolo visuale, il multiforme fenomeno della riqualifi-

cazione immobiliare dovrebbe poi suggerire al Legislatore una maggiore attenzione verso la coerenza del sistema impositivo.

BIBILIOGRAFIA ESSENZIALE

CORDEIRO GUERRA, L'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), in RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2002
DAMIANI, La tassazione delle plusvalenze da cessione di immobili da demolire o con ulteriori potenzialità costruttive, in GT – Riv. giur. trib., 7/2014
DE VITI DE MARCO, Principi di economia finanziaria, Torino, 1953
FANZINI, Lottizzazione e plusvalenze speculative, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1987, I
FEDELE, Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano, in AA.VV., L'imposizione dei plusvalori patrimoniali, Milano, 1970
GAFFURI, I redditi diversi, in Dir. prat. trib., 1979, I
GAVELLI-TARGHINI-LUPI, La Cassazione conferma che, ai fini della plusvalenza, il fabbricato resta tale, benché poi demolito, in Dialoghi tributari, 3/2014
GRIZIOTTI, I concetti giuridici dogmatici di reddito di ricchezza mobile e di capacità contributiva, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1940, I
LOVISOLO, La cessione di partecipazioni e l'intento speculativo, in Dir. prat. trib., 1986, I
PASSAGNOLI, La Corte di Cassazione conferma l'impossibilità di riqualificare la cessione di "fabbricato" in vendita di "terreno edificabile", in Riv. trim. dir. trib., 2019, I
TINELLI-MENCARELLI, Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, Torino, 2007
TOSI, La nozione di reddito, in TESAURO (a cura di), Imposta sul reddito delle persone fisiche, Torino, 1994
VANONI, Osservazioni sul concetto di reddito in finanza, in Opere giuridiche, II, Milano, 1962

X - L'IRES

La cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole: ovvero quando le norme fiscali rispondono a finalità extrafiscali

The free transfer of medicines for compassionate use: when the tax rules meet extra-tax purposes

Loredana Carpentieri

Abstract
Nell'ordinamento fiscale italiano è stata recentemente introdotta (con l'art. 27 del decreto-legge n. 23 del 2020) una disposizione in base alla quale i farmaci gratuitamente ceduti nell'ambito dei "programmi ad uso terapeutico compassionevole" "non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa" ai sensi dell'articolo 85, comma 2, Tuir; ciò significa che dalle cessioni gratuite in questione non emergerà alcun ricavo tassabile a valore normale per le imprese cedenti. Inoltre, ai fini dell'Iva, le stesse cessioni gratuite sono state equiparate alla distruzione dei beni, consentendo così che nulla sia dovuto anche ai fini di tale imposta e che resti detraibile l'Iva a monte.
Parole chiave: redditi di impresa, imposta sul valore aggiunto, cessioni gratuite, cessioni di farmaci ad uso compassionevole

Abstract
In the Italian tax system, a provision has been recently introduced (by Art. 27 of the decree-law no. 23/2020) according to which the medicines freely transferred within the framework of the "programs for compassionate therapeutic use" "are not considered intended for purposes "outside the business' pursuant to Article 85, paragraph 2, of the Tuir; this means that no taxable income at normal value for the transferring companies will arise from the free transfers in question. In addition, for VAT purposes, the same free supplies have been treated as the destruction of goods, thus allowing nothing to be due for the purposes of this tax and that the input VAT remains deductible.
Keywords*: corporate income, value added tax, free supplies, supplies of medicines for compassionate use*

Sommario: **1.** L'emergenza Coronavirus, la cessione gratuita dei farmaci e le sue "controindicazioni" fiscali. - **2.** L'introduzione di una disciplina fiscale di favore (a regime?) per le cessioni gratuite di farmaci ad uso compassionevole. - **3.** Il settore farmaceutico: ancora una volta il ricorso alle norme fiscali per finalità extrafiscali.

1. L'emergenza Coronavirus, la cessione gratuita dei farmaci e le sue "controindicazioni" fiscali
L'emergenza Coronavirus ha recentemente portato in primo piano l'esigenza di incentivare fiscalmente le cessioni gratuite di farmaci destinate al Servizio Sanitario Nazionale da parte delle imprese farmaceutiche.

Alla ricerca di terapie in grado di contrastare la diffusione dell'epidemia, ai pazienti ricoverati con COVID-19 negli ospedali italiani si è deciso di somministrare farmaci autorizzati per altre indicazioni

terapeutiche o farmaci ancora in fase di sperimentazione, rientranti nei c.d. "programmi ad uso terapeutico compassionevole" previsti dal decreto del Ministero della Salute del 7 settembre 2017: si tratta di programmi che prevedono la cessione gratuita al Servizio Sanitario Nazionale di medicinali ancora inseriti in programmi di sperimentazione clinica nel tentativo di curare pazienti che si trovino in pericolo di vita, quando a giudizio del medico non vi siano alternative terapeutiche valide.

La cessione gratuita di questi farmaci sperimentali da parte delle case farmaceutiche ha posto però, sotto il profilo fiscale, un problema tutt'altro che trascurabile. In base alla disciplina fiscale vigente, le cessioni gratuite dei farmaci, anche se effettuate nell'ambito dei "programmi ad uso terapeutico compassionevole" avrebbero procurato alle imprese farmaceutiche notevoli oneri fiscali: in particolare, tali cessioni avrebbero comportato, ai fini delle imposte sui redditi, l'emersione di corrispondenti ricavi da computare a valore normale, e, a fini Iva, l'indetraibilità dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per la produzione dei farmaci in questione.

Questi effetti fiscali si ricollegano alla disciplina delle cessioni gratuite dei beni d'impresa; cessioni gratuite che, in linea di principio, quando effettuate da un soggetto imprenditore, sono "sospettate", proprio a causa della gratuità che le contraddistingue, di non essere inerenti all'attività di impresa (strutturalmente concepita come attività, se non a fini di lucro, almeno condotta secondo criteri di economicità) e, come tali, fiscalmente "penalizzate" con l'emersione di componenti reddituali positive valutate a valore normale e, ai fini Iva, con l'emersione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta (o almeno con l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti).

L'ordinaria rilevanza, ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi, delle cessioni gratuite dei beni d'impresa (nella forma dell'autoconsumo, dell'assegnazione ai soci e della destinazione a finalità estranee all'impresa) nasce, come noto, da un'esigenza sistematica comprensibile: quella di evitare che beni, per i quali è stata fiscalmente consentita la deduzione dei costi e la detrazione dell'Iva sugli acquisti, possano poi fuoriuscire dal regime dei beni d'impresa senza far emergere corrispondenti componenti reddituali positive e, ai fini Iva, senza tassazione al consumo. È questa la ragione per la quale, nell'attuale sistema fiscale, le cessioni gratuite di beni – con l'eccezione degli omaggi riconducibili a un'attività promozionale o pubblicitaria posta in essere dall'impresa – configurano generalmente, ai fini delle imposte sui redditi, ipotesi di destinazione a finalità estranee all'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del TUIR e dunque conducono all'emersione di ricavi (o plusvalenze, qualora ad essere ceduti gratuitamente siano beni plusvalenti) da valutare a valore normale; ed è sempre questa la ragione per la quale, ai fini Iva, le medesime cessioni gratuite conducono a una cessione fiscalmente rilevante, in deroga al principio generale per cui, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le cessioni rilevano ordinariamente solo quando effettuate a titolo oneroso. Per la verità, il sistema Iva è un poco più raffinato di quello delle imposte sui redditi, perché prevede che le cessioni gratuite di beni, se effettuate nei confronti di enti pubblici (ad esempio agli ospedali), sono esenti dal tributo, a norma dell'art. 10, comma 1, n. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972. Dunque si tratta di cessioni cui non viene, per espressa previsione normativa, ricollegato l'addebito dell'imposta; tuttavia, trattandosi di operazioni esenti esse recano con sè l'indetraibilità dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi relativi ai beni ceduti, a norma dell'art. 19, comma 2, dello stesso decreto.

2. L'introduzione di una disciplina fiscale di favore per le cessioni gratuite di farmaci ad uso compassionevole

Nel caso della cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole, è evidente che i riflessi fiscali ordinariamente ricollegati alla cessione gratuita di beni d'impresa sarebbero stati tali da disincentivare le imprese farmaceutiche dalla fornitura gratuita dei farmaci in questione, con gravi ripercussioni sull'intero Sistema Sanitario Nazionale.

Per questa ragione, l'art. 27 del decreto-legge n. 23 del 2020 (c.d. decreto Liquidità) ha inteso neutralizzare i suddetti effetti fiscali disincentivanti. In questa prospettiva, si è disposto che i farmaci gratuitamente ceduti nell'ambito dei "programmi ad uso terapeutico compassionevole" "*non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa*" ai sensi dell'articolo 85, comma 2,

Tuir; ciò significa che dalle cessioni gratuite in questione non emergerà alcun ricavo tassabile a valore normale per le imprese cedenti. Inoltre, ai fini dell'Iva, le stesse cessioni gratuite sono state equiparate alla distruzione dei beni, consentendo così che nulla sia dovuto anche ai fini di tale imposta e che resti detraibile l'Iva a monte.

Questa disciplina di favore, pur se introdotta nel quadro dell'emergenza Coronavirus, sembra peraltro applicabile a regime – in base alla lettera della norma che non ne vincola temporalmente l'ambito applicativo – a tutte le cessioni di farmaci ad uso compassionevole, anche nel quadro di eventuali sperimentazioni cliniche diverse dall'emergenza Covid 19 (del resto, quando il legislatore ha voluto circoscrivere le agevolazioni fiscali all'emergenza epidemiologica in corso, lo ha fatto espressamente, come è accaduto per la disciplina di favore che l'art. 66 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 ha riferito alle sole erogazioni liberali, in denaro o in natura, effettuate nel 2020 a sostegno, appunto, delle misure di contrasto all'emergenza Covid 19).

3. Il settore farmaceutico: ancora una volta il ricorso alle norme fiscali per finalità extrafiscali.

Può essere interessante osservare che non è la prima volta che, con riferimento al settore farmaceutico, la norma fiscale viene utilizzata per orientare – in un senso o in un altro – i comportamenti degli operatori economici.

Secondo le indagini dell'OCSE, il nostro Paese si caratterizza, a livello internazionale, per il grande (e forse eccessivo) consumo di specialità medicinali, stimolato anche dall'attività pubblicitaria delle imprese farmaceutiche finalizzata a portare a conoscenza della generalità dei potenziali clienti l'offerta dei propri prodotti nel tentativo di indurne l'aumento della domanda sul mercato.

In questa prospettiva, in passato più volte le norme fiscali hanno guardato alle operazioni e alle spese sostenute dalle aziende del settore farmaceutico; e non per salvaguardarle da effetti fiscali "avversi" ma più spesso, all'opposto, per contenere, con la prospettazione di effetti fiscali negativi, fenomeni di possibile "abuso" in un settore di evidente interesse pubblico.

In particolare, mentre la disposizione del recente decreto liquidità è stata pensata per eliminare, nei confronti dei prodotti farmaceutici, le "controindicazioni fiscali" ordinariamente ricollegate – ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva – alla gratuità delle cessioni dei beni d'impresa, in passato in altre occasioni norme fiscali aventi ad oggetto il settore farmaceutico sono state utilizzate, *a contrariis*, per scoraggiare le suddette cessioni e/o le relative spese, al fine ultimo di contenere la spesa pubblica in materia sanitaria e, in particolare, la spesa sanitaria determinata da prescrizioni mediche di dubbia razionalità.

Più di 30 anni fa, l'art. 19, comma 14, della legge n. 67 del 1988 prevedeva che "*Le spese sostenute da imprese produttrici di medicinali ... per promuovere e organizzare congressi, convegni e viaggi ad essi collegati, sono deducibili ... ai fini della determinazione del reddito di impresa, quando hanno finalità di rilevante interesse scientifico con esclusione di scopi pubblicitari in conformità ai criteri stabiliti dal Ministro della sanità con proprio decreto*". Tale norma delineava, per le spese congressuali sostenute dalle imprese farmaceutiche, un regime di deducibilità piena, ma subordinata all'ottenimento delle autorizzazioni prescritte dal Ministero della sanità e rilasciate all'esito di una procedura volta a controllare la regolarità del congresso, sotto il profilo dell'assenza di intenti pubblicitari.

Ferma restando la condizione delle prescritte autorizzazioni ministeriali, la percentuale di deducibilità delle spese pubblicitarie sostenute dalle imprese farmaceutiche per la promozione e l'organizzazione di convegni e congressi è stata via via successivamente ridotta dapprima all'80 per cento delle spese sostenute (cfr.: art. 36, comma 13, della legge n. 449 del 1997), poi al 40 per cento (art. 85, comma 11, della legge n. 388 del 2000), poi ancora al 20 per cento (cfr.: art. 2, comma 5, della legge 28 dicembre 2001, n. 448). È invece rimasta assoggettata alla disciplina generale del TUIR in termini di inerenza e competenza, la deducibilità dei costi sostenuti dalle imprese farmaceutiche nell'ambito delle restanti attività pubblicitarie, ovvero di informazione scientifica, disciplinate dalle restanti disposizioni del D.Lgs. n. 541/1992.

Con l'art. 2, comma 9, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 è stata poi espressamente prevista l'indeducibilità, ai fini delle imposte sul reddito, di tutti i costi sostenuti per l'acquisto di beni o servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico. Anche quella dell'art. 2, comma 9, della legge n. 289 del 2002 è stata una previsione in un certo senso "fuori sistema", perchè ispirata non tanto a criteri di inerenza e corretta determinazione del reddito d'impresa, quanto piuttosto a criteri di contenimento della spesa pubblica in materia sanitaria. Come rilevato (cfr.: R. LUPI, *Finalità extrafiscali delle disposizioni tributarie e formalismi a senso unico*, in Dial. Trib, n. 5/2010, p. 51), la previsione in questione è verosimilmente nata dalla considerazione che la deduzione fiscale dei suddetti costi "*veicolerebbe ... sul medico un flusso oggettivamente reddituale in termini di consumo del bene o di fruizione del servizio. Questo flusso, non tassato per il medico, sarebbe dedotto dalla casa farmaceutica, il che ne azzererebbe la natura sostanziale di erogazione al consumo finale del medico, in chiave di captatio benevolentiae*".

Il significato della disposizione introdotta dall'art. 2, comma 9, è stato molto dibattuto. Nell'attività d'impresa, la deduzione di spese per omaggi a clienti e fornitori, a fini di promozione delle vendite, è – entro limiti di ragionevolezza qualitativa e quantitativa – considerata fisiologica e ordinariamente ammessa; non diversamente l'inerenza di tali spese dovrebbe essere valutata anche per le imprese del settore farmaceutico. Invece per questo settore il legislatore fiscale ha fatto nel tempo scelte diverse; probabilmente perché, pressato dall'esigenza di tenere sotto controllo la spesa sanitaria, ha tentato, con le norme fiscali, di tracciare un discrimine tra cessioni gratuite di farmaci effettuate dalle imprese farmaceutiche ai medici per fisiologiche finalità promozionali e ipotesi patologiche di abuso, spinte a configurare il reato di "comparaggio" previsto dagli artt. 170 e ss. del testo unico delle leggi sanitarie, R.D. n. 1265 del 1934; reato che si concretizza quando un medico (o un veterinario) accettano "*denaro o altra utilità*", o anche solo la loro promessa, al fine "*di agevolare ... la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto a uso farmaceutico ...*", promuovendone evidentemente la prescrizione anche al di là dei casi per i quali vi sarebbero le relative indicazioni terapeutiche.

In più di un caso, la promozione dei prodotti farmaceutici da parte delle imprese del settore era avvenuta con modalità *border line*. Le cronache del tempo testimoniavano di abusi, compiuti da alcune case farmaceutiche, sia sotto forma di omaggi di rilevante valore ai medici perché "agevolassero" i loro prodotti nella prescrizione ai pazienti, sia sotto forma di convegni e conferenze, a partecipazione gratuita dei medici, organizzate in note località turistiche e magari con coniuge al seguito.

In questa prospettiva, l'intervento legislativo del 2002 non declinava il tema delle spese di pubblicità o promozionali delle imprese farmaceutiche in termini di inerenza, ma utilizzava la norma fiscale con finalità extrafiscali per fromteggiare ipotesi "patologiche" di attribuzione alla classe medica di beni e servizi di valore non trascurabile o non collegabili all'attività del medico.

Se nel 2020 ci si è accorti che al Servizio Sanitario Nazionale "servono" le cessioni gratuite di farmaci ad uso compassionevole da parte delle aziende farmaceutiche – e dunque queste cessioni vanno "fiscalmente promosse" – nel 2002 i farmaci preoccupavano lo stesso Servizio Sanitario nazionale sotto un profilo diverso e in un certo senso opposto: occorreva contenerne il consumo e non tanto per quelli a libera vendita (per il quali il consiglio medico è spesso assente o comunque non sempre determinante), ma per quelli soggetti a prescrizione medica e rimborsabili (o a totale o parziale addebito al SSN), perché una prescrizione eccessiva, indotta da medici opportunamente "sensibilizzati" dalle aziende farmaceutiche, avrebbe inciso negativamente sui volumi della spesa pubblica.

Il fine della norma del 2002 era dunque opposto a quello odierno: vietare alle case farmaceutiche la deduzione di costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati, anche indirettamente, a medici al fine di contenere i consumi di farmaci, a rischio di essere prescritti in misura eccessiva per soli scopi commerciali, con effetti negativi sulla finanza pubblica.

Oggi come allora, le disposizioni speciali per il settore farmaceutico tornano ad essere – stavolta in senso inverso – la cartina di tornasole del ricorso a norme fiscali per ragioni extrafiscali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Sull'economicità dell'attività di impresa, intesa come orientamento della produzione in maniera tale da alimentare l'attività con i suoi stessi ricavi, per tutti cfr. LOFFREDO, Economicità e impresa, Torino, 1999, passim. Sul fine di lucro cfr.: GENOVESE, La nozione giuridica dell'imprenditore, Padova, 1990, 27 ss.; GLIOZZI, L'imprenditore commerciale, Bologna, 1998, 129 ss.; BUONOCORE, L'impresa, in Trattato di diritto commerciale diretto da Buonocore, Torino, 2002, 67 ss; MARASA', Impresa, scopo di lucro ed economicità, in Analisi giur. econ. n. 1/2014, 33 ss.. Sulla lucratività come connotazione legata alla destinazione del risultato e, in particolare, sulla distinzione fra produzione e destinazione del risultato dell'attività associata, cfr.: PREITE, La destinazione dei risultati nei contratti associativi, Milano, 1988. In ambito fiscale, cfr. GIOVANNINI, Lucro e impresa commerciale nel sistema impositivo, in AA.VV., Corrispettività, onerosità e gratuità (a cura di Ficari- Mastroiacovo, Torino, 2014 , 219 ss..
Sulle norme fiscali in tema di cessioni gratuite di beni d'impresa v. CARPENTIERI Autoconsumo, in Enc. Giur. Treccani, Agg. Vol. Iv, Roma, 1996; VERSIGLIONI, Profili tributari della cessione gratuita dei beni relativi all'impresa, in Riv. dir. fin., 1992, I, 481 ss.
Sulla finanza extrafiscale corrispondente a quella "*forma di azione pubblica, la quale attraverso l'obbligo del pagamento di talune somme nelle casse pubbliche tende ad influire sulle determinazione dei singoli nella vita economica o nella vita sociale*" v. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente, Vol. V, Finanza, I, Relazione, Roma, 1946, p. 11. Sulla funzione extrafiscale delle imposte v. GIANNINI A.D., Il rapporto giuridico d'imposta, Milano, 1937, 6 ss., in cui si evidenzia che il motivo dell'imposizione non è unicamente quello di procurare un'entrata allo Stato, ma anche di raggiungere scopi non fiscali e "*accade che si cerchi di limitare, col mezzo di una elevata tassazione, alcune manifestazioni della vita economica o sociale ritenute dannose alla collettività*". Sulla extrafiscalità v. FICHERA, Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale, Napoli, 1973; ID., Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1997, 486 ss.

Visione sociale della sharing economy e ruolo della leva fiscale: il caso delle donazioni di beni "invenduti" a favore di enti non profit

The social concept of the sharing economy and the role of tax leverage: the case of donations of «unsold» goods in favor of non-profit organizations

Maria Rosaria Viviano

Abstract
La leva fiscale può svolgere un ruolo interessante all'interno del nuovo modello di *business*, qual è la *sharing economy*. Qui si tratta di un ruolo che può attribuire un carattere meramente sociale alla norma tributaria se collocata all'interno della stessa *sharing economy*, dopo aver riscontrato elementi e caratteristiche comuni. Tale carattere è rinvenibile nella legge n. 166 del 2016 che introduce delle agevolazioni fiscali a favore degli operatori economici che "donano" il proprio invenduto ai meno abbienti per il tramite delle organizzazione *non profit*. La collaborazione e la condivisione proprie della *sharing economy* acquistano rilievo nell'ottica tributaria della solidarietà rinvenibile proprio nella legge n.166 del 2016 con conseguenti effetti sul *quantum* delle obbligazioni tributarie degli operatori coinvolti.
Parole chiave: sharing economy, collaborazione e solidarietà, leva fiscale, legge 166/2016, beni invenduti, agevolazioni fiscali

Abstract
The Italian Law 166 of 19 August 2016 introduces tax breaks for economic operators if they donate their unsold assets to non profit entities. These tax breaks can be considered as an expression of the sharing economy when tax leverage plays a role within the sharing of the economy itself. This role of the tax lever has a social character because it includes collaboration, sharing that lead to seeing tax solidarity.
Keywords*: sharing economy, collaboration, solidarity, tax breaks*

Sommario: **1.** Inquadramento normativo. - **2.** Premessa concettuale. - **3.** Legge n. 166 del 2016. - **4.** Conclusioni

1. La legge 19 agosto 2016, n. 166 ha introdotto nel panorama giuridico tributario alcune agevolazioni fiscali per gli operatori economici che "donano" il proprio non venduto alle associazioni di volontariato e ad altri enti *non profit*.

Partendo da tali premesse si vuole trovare un senso sociale alla *sharing economy* (*s.e.*) all'interno dell'ordinamento giuridico tributario che può essere rinvenuto proprio nella l. n.166/2016 (Sui profili fiscali della *sharing economy* si veda URICCHIO-SPINAPOLICE, La corsa ad ostacoli della web taxation, in Rass. Trib., n. 3/2018, 451 ss. Sul tema della *sharing economy* con rifeirmento alla legge n. 166/2016 si veda URICCHIO, I tributi ambientali e la fiscalità circolare, in Dir. Prat. Trib. n. 5/2017, 1849 ss.).

2. Il punto di partenza dello studio è rappresentato dal cardine della *s.e.*, ossia la condivisione ovvero la collaborazione (DI SABATO, Progredire tornado all'antico: gli scambi nella sharing economy, in AA.VV. Sharing economy- Profili giuridici, a cura Sabato-Lepore, Napoli 2018, 1 ss.).

Come noto, la *s.e*. è un modello di *business* che si caratterizza per la collaborazione fra la domanda e l'offerta e la messa a profitto dei beni consentendo una riduzione dell'uso delle risorse disponibili ed un minor impatto ambientale. Ed è proprio nella sua "accezione" che si osserva il perseguimento del consumo consapevole che si raggiunge con la razionalizzazione delle risorse, con il contrasto agli sprechi e con la riduzione dei costi. A sua volta, il carattere consapevole del consumo consente alla stessa *s.e.* di essere inclusa tra le forme di *business* che sono rivolte allo sviluppo sostenibile. In tale *mõdus* può vedersi l'aspetto sociale della *s.e.* che può essere rappresentata dalla cessione gratuita di merci a dati soggetti beneficiari tra i quali si annoverano le organizzazioni di volontariato.

La condivisione e la collaborazione, elementi distintivi della *s.e.,* costituiscono perciò il *trait d'union* con la l. n.166/2016, donde una visione *socio-culturale* della *s.e*. che assumerebbe rilievo anche tributario (CERINI-LAMARQUE, Cibo e farmaci non consumati diventino doni, quando possibile, non rifiuti. Commento a prima lettura della L. 19 agosto 2016, n. 166, in Corr. giur., 2016, 1376 ss.).

Il legislatore tributario, dal canto suo, può svolgere un ruolo quando la sua disciplina è orientata a fini politico-sociali tutelati dalla Carta Fondamentale che travalicano non solo la supremazia dello Stato in materia tributaria, oramai invero superata dalla dottrina, ma a certe condizioni anche il mero riparto delle spese pubbliche. Per essere più precisi, il mero riparto delle spese pubbliche in base al principio di capacità contributiva può farsi carico di tutelare altri diritti fondamentali che trovano salvaguardia nella nostra Carta, fermo l'imprescindibile tratto della ragionevolezza dell'imposizione. La leva fiscale può, pertanto, svolgere un ruolo all'interno della *s.e.*, che fa in effetti emergere legami sociali ed obblighi reciproci che costituiscono il "materiale della socialità" in un'ottica non più individualistica, ma solidaristica.

3. La legge 166/2016 fissa le disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale, limitando gli sprechi a vantaggio dei soggetti che operano nella società civile senza scopo di lucro, perseguendo obbiettivi di solidarietà sociale e riduzione dell'impatto negativo sull'ambiente. La nozione di "donazione" rilevante nel caso di specie non ricade, per espressa previsione del legislatore, nella disciplina civilistica del Titolo V del libro secondo del Codice Civile e tali "donazioni" non richiedono la forma scritta per la loro validità.

La norma definisce gli elementi che caratterizzano la cessione, stabilendo che gli operatori del settore possono cedere gratuitamente le eccedenze alimentari a soggetti donatari, i quali possono ritirarle direttamente o incaricandone altro soggetto donatario (art. 3, I comma). Particolare interesse viene data alla figura dei donatari, ossia a quegli enti pubblici o privati senza scopo di lucro che promuovono o realizzano attività di interesse generale. Questi enti hanno l'obbligo di destinare, sempre gratuitamente, le eccedenze alimentari destinate al consumo umano ricevute dagli operatori del settore alimentare e quelle non idonee al consumo umano possono sempre essere cedute, gratuitamente ovvero dietro corrispettivo, come alimento per gli animali o per l'utilizzo ai fini dell'auto-compostaggio.

La norma dispone anche della cessione a titolo gratuito delle eccedenze di prodotti agricoli in campo o di prodotti di allevamento idonei al consumo umano o animale. In questi casi le operazioni di raccolta o di ritiro dei prodotti saranno effettuate direttamente dai donatari o da loro incaricati sotto la responsabilità di chi effettua le stesse attività nel rispetto delle norme di igiene e di sicurezza alimentare. Gli alimenti che presentano delle irregolarità nella etichettatura, estranee alla data di scadenza, possono essere ceduti gratuitamente ai soggetti donatari. Ancora sia coloro che donano sia le organizzazioni che distribuiscono gli alimenti devono rispettare il corretto stato di conservazione, trasporto e deposito delle derrate alimentari.

Il legislatore tributario, agli artt. 16 e 17 della l. n.166/2016, fissa delle misure agevolative di matrice tributaria alla donazione gratuita di beni a favore di soggetti donanti.

Le cessioni gratuite o le vendite sono disciplinate dal d. lgs. n.460/1997, parzialmente modificato dalla l. n.166/2016.

L'art. 13, II comma, sancisce che le derrate alimentari, i prodotti farmaceutici alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle *Onlus*, agli enti pubblici ed agli altri enti privati senza scopo di lucro non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85, II comma, Tuir., pertanto non concorrono alla formazione del reddito d'impresa ai fini dell'IRPEF o dell'IRES, e sono esenti ai fini IVA ai sensi del num. 12 dell'art. 10 del D.P.R. n.633/1972 in quanto esse rientrano nella fattispecie di cui al numero 4 dell'art. 2 dello stesso decreto.

La seconda disposizione prevista all'art. 13, III comma, d.lgs n.460/97 sancisce, poi, che i beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi da quelli di cui al II comma, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi – che, pur non modificandone l'idoneità di utilizzo, non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione – sono considerati distrutti agli effetti dell'IVA se ceduti gratuitamente alle *Onlus*, nei limiti dell'importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato.

La l. n.166/2016 è intervenuta modificando *in melius* il d.lgs. n.460/1997 (art. 13) in merito a due aspetti: sulla gamma delle cessioni agevolabili e sulle condizioni richieste per fruire del regime ivi previsto.

A proposito della tipologia di prodotti cedibili a condizioni di favore, alle derrate alimentari e ai prodotti farmaceutici destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro si aggiungeranno poi altri prodotti individuati con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Sul versante degli adempimenti, la legge prevede che il regime di cessione gratuita si applichi a condizione che per ogni singola operazione sia predisposto un documento di trasporto progressivamente numerato ovvero un documento equipollente, contenente l'indicazione della data, degli estremi identificativi del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché i dati identificativi dei beni ceduti.

Inoltre, le cessioni non sono produttive di ricavi ai fini del Tuir in presenza di due condizioni. La prima è che il soggetto beneficiario effettui un'apposita dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni ceduti, da conservare agli atti dell'impresa cedente, con l'indicazione degli estremi dei documenti di trasporto o di documenti equipollenti corrispondenti ad ogni cessione, con l'impegno di utilizzare i beni ricevuti a finalità istituzionali. La seconda condizione è che il beneficiario realizzi, a pena di decadenza dai benefici fiscali previsti, l'effettivo utilizzo diretto a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro. In materia IVA la cessione di beni ad enti *Onlus* è esente dall'imposta perché, come visto, si considerano distrutti ai fini dell'IVA, ai sensi del comma 15 dell'art. 6 della l. n.133/1999 (modificata dall'art. 6 della l. n.166/2016).

Anche i prodotti alimentari confiscati dal giudice penale possono essere ceduti gratuitamente alle *Onlus* ed agli altri enti indicati nella legge nel rispetto dell'art. 15 del D.P.R. n.571/1982 (ult. comma) e dell'art. 6 della l. n.166/2016.

Infine, la l. n.166/2016 all'art. 17 prevede una riduzione della tariffa sui rifiuti per le utenze non domestiche per incentivare le cessioni da parte degli operatori del settore alimentare (imprese e altri soggetti senza scopo di lucro) a favore degli indigenti.

In particolare, i Comuni possono applicare una riduzione della TARI proporzionata alla quantità, debitamente certificata, dei beni e dei prodotti ritirati dalla vendita ed oggetto della donazione, ossia di cessione gratuita. Lo "sconto" sulla TARI, in misura proporzionale al cibo o al materiale che si è donato, sarà possibile solo a condizione che la donazione sia tracciata e sia possibile fornirne prova; le Regioni potranno varare delle linee guida e dei regolamenti per promuovere quei comportamenti responsabili tesi alla riduzione degli sprechi alimentari.

4. Il legislatore italiano ha, dunque, disciplinato il problema della lotta allo spreco alimentare in funzione solidaristica, ricorrendo a incentivi fiscali ed alla semplificazione burocratica, a differenza di

quanto previsto in altri Paesi dell'UE dove sono fissati specifici obblighi e sanzioni contro i soggetti che non cedono gratuitamente le eccedenze alimentari agli indigenti.

E ciò in attuazione del dovere di ripartizione delle spese pubbliche come espressione del dovere inderogabile di solidarietà politica, economica e sociale. Ponendo l'accento sul dovere generale di solidarietà sociale è logico riconoscere il dovere di aiuto reciproco fra gli individui al fine di realizzare obiettivi comuni di interesse collettivo, di soddisfazione dei bisogni essenziali del singolo riducendo ovvero eliminando le disuguaglianze fattuali fra i singoli.

La solidarietà sociale rileva anche in materia tributaria, essendo il dovere di concorrere alle spese pubbliche (art.53 Cost.) e il principio di solidarietà (nonché di uguaglianza formale e sostanziale) collegati da un rapporto di specie a genere: il primo è una specificazione del più generale concetto giuridico di solidarietà sociale e uguaglianza formale. Davanti all'esigenza di assistere situazioni sociali di disagio e di salvaguardare la coesione di un gruppo sociale emerge la solidarietà. La solidarietà tributaria tende a ripartire il carico pubblico in funzione della giustizia tributaria così da soddisfare le esigenze non individualistiche ma sociali della collettività organizzata e costruita intorno ai diritti e doveri dei singoli e delle formazioni sociali. Ecco la condivisione e la collaborazione.

La legge 166/2016 rappresenta la visione sociale della *s.e.,* nella sua accezione di economia collaborativa (e di condivisione) capace di promuovere lo scambio di beni e servizi, finalizzato al raggiungimento del consumo cd. consapevole attraverso la razionalizzazione delle risorse.

Al centro di questo nuovo modello economico troviamo il benessere sociale, il risparmio, il calo degli sprechi e il consumo informato, che rispondono alle esigenze di solidarietà sociale a tutela delle persone indigenti o bisognose. La legge n.166/2016 mira all'utilizzo delle eccedenze alimentari (e non solo) che, se non utilizzate, finirebbero per diventare rifiuti. Di conseguenza, essa può essere inclusa nella *s.e.* in una prospettiva sociale innovativa in cui la condivisione e la collaborazione restano fermi nell'alveo della solidarietà non solo tributaria.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUCCICO, I modelli fiscali per la sharing economy, in AA.VV. Sharing economy- Profili giuridici, a cura DI SABATO- LEPORE, Napoli 2018

CERINI-LAMARQUE, Cibo e farmaci non consumati diventino doni, quando possibile, non rifiuti. Commento a prima lettura della L. 19 agosto 2016, n. 166, in Corr. giur., 2016, 1376 ss.

CERMIGNANI, Il dovere tributario come dovere di solidarietà sociale, Innovazione e diritto, 2017, 231 ss.

DI SABATO, Progredire tornado all'antico: gli scambi nella sharing economy, in AA.VV. Sharing economy- Profili giuridici, a cura DI SABATO-LEPORE, Napoli 2018

FIORENTINO, Lezioni di Diritto tributario, Napoli, 2017

LUNGHI, La ricchezza della sharing economy, Studi sociologia, 2018, 141 ss.

LUPI, Concentrazione della ricchezza, progressività, redistribuzione – Posizioni relative nella divisione del reddito e progressività, in Dialoghi Trib. 6/2014, 565

URICCHIO, I tributi ambientali e la fiscalità circolare, in Dir. Prat. Trib. n. 5/2017, 1849 ss.

URICCHIO-SPINAPOLICE, La corsa ad ostacoli della web taxation, in Rass. Trib., n. 3/2018, 451 ss.

XI - IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Il rifinanziamento del core business ed il riporto delle perdite di periodo

Core business refinancing and losses' carrying forward

(commento a/notes to Risposta a Interpello n. 367 del 6 settembre 2019)

Pier Luca Cardella

Abstract

Nella Risposta all'interpello n. 367 del 6 settembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha affrontato il tema del riporto delle perdite di periodo in ipotesi di ricapitalizzazione, a settore merceologico immutato, del *core business*. Ritiene, in particolare, l'Agenzia che l'apporto di nuovi mezzi finanziari comporti l'avvio di una nuova attività e la conseguente preclusione del riporto delle perdite laddove ciò si accompagni al rinnovo della compagine sociale. Il percorso argomentativo utilizzato non convince e conduce ad esiti che, anche sul piano operativo, non sono affatto trascurabili.

Parole chiave: *riporto delle perdite, attività d'impresa, ricapitalizzazione, bilancio di esercizio*

Abstract

In the ruling answer no. 367 of September 6, 2019, the Revenue Agency dealt with losses' carrying forward subject in case of recapitalization of the core business, market sector unaltered. In particular the Agency holds that the contribution of new financial resources entails the starting of a new activity and the resulting prohibition of carrying forward the losses when this comes with the shareholders replacement. The supporting arguments are not convincing and they lead to results which, also from an operating perspective, are not at all negligible.

Keywords*: losses' carrying forward, business activity, recapitalization, financial statements*

Sommario: 1. Il caso oggetto d'interpello. - **2.** La finalità dei limiti al riporto delle perdite stabiliti dall'art. 84 del TUIR. - **3.** La modifica dell'attività principale nell'art. 84 del TUIR. - **4.** L'erronea interpretazione fornita al concetto dall'Agenzia delle Entrate. - **5.** Conclusioni.

1. L'apporto di nuove risorse finanziarie da parte di una diversa compagine sociale impedisce il riporto delle perdite di periodo e ciò anche nell'ipotesi in cui non si registrino, sul piano strettamente merceologico, cambiamenti di attività rispetto a quella esercitata nei periodi d'imposta in cui le stesse perdite risultano essere state realizzate.

A queste conclusioni approda l'Agenzia delle entrate rispondendo ad un'istanza di interpello (cfr., in particolare, la risposta n. 367 pubblicata sul sito istituzionale il 6 settembre 2019) presentata da una società che, avendo sofferto considerevoli perdite di periodo ed avendo dismesso l'unico suo *asset* produttivo di reddito ossia un complesso immobiliare destinato alla locazione, chiedeva di conoscere se la ricapitalizzazione del *core business* determinasse, in una all'integrale rinnovo della compagine sociale, la sterilizzazione del "diritto al riporto delle perdite (nonché delle eccedenze ACE e degli interessi passivi riportabili)".

Trattasi di conclusioni di non trascurabile rilievo che, a tacer d'altro, appaiono foriere di importanti ricadute (anche) sul piano operativo: è noto, infatti, che in molte operazioni di "salvataggio" di imprese in stato di crisi il mutamento della compagine sociale e la coeva iniezione di nuova finanza costituiscono sviluppi imprescindibili per il buon esito del programma di risanamento.

2. Come noto, in ambito IRES, il terzo comma dell'art. 84 del testo unico preclude il riporto delle perdite pregresse allorquando, per un verso, viene trasferita, o comunque acquisita da terzi, la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società che riporta le perdite e, per altro verso, viene modificata, nel periodo d'imposta del trasferimento o nei due successivi o anteriori, l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite di periodo sono state sofferte (a commento di tale disciplina v., tra gli altri, ANDRIOLA, Limiti al "commercio delle perdite" nel passaggio dall'Irpeg all'Ires: stabilità e mutamento delle strategie di pianificazione fiscale, in Rass. trib., 2005, 801 ss.; MICHELUTTI, Riflessioni a margine della nuova disciplina in tema di riporto delle perdite, in Riv. dir. trib., 1998, I, 641 ss., e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 320/E del 1997).

La finalità del divieto introdotto dall'art. 8, co. 1, lett. b), del d.lgs. n. 358 del 1997 va ricercata nel tentativo di porre un (ulteriore) freno al c.d. commercio delle bare fiscali ovvero all'acquisizione di partecipazioni in società decotte motivato dal solo fine di utilizzare le perdite riportabili per abbattere utili derivanti da iniziative imprenditoriali diverse da quelle che le hanno, per l'appunto, generate [in tal senso anche la relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 358 del 1997 che, tra l'altro, individua l'archetipo di riferimento proprio nell'ipotesi in cui "si spostano sulla società in perdita attività redditizie (conferendovi un profittevole ramo d'azienda, una sofisticata tecnologia o più semplicemente facendo ad essa acquisire vantaggiosi contratti) e *si* utilizzano le perdite fiscali della ex 'bara' per compensare gli utili realizzati dalla società con profitti" (corsivo nostro)].

Chiara è, dunque, la *ratio* sottesa alla scelta compiuta dal legislatore sul finire degli anni novanta e comprensibili sono le ragioni che, nell'indicata prospettiva, inducono a valorizzare il mutamento della compagine sociale ed il cambiamento di attività: il primo è, infatti, indicativo della circolazione del veicolo societario, il secondo invece può essere considerato sintomatico di un travaso di perdite funzionale all'abbattimento della redditività di un'attività profittevole.

3. Che cosa s'intenda, tuttavia, per modificazione dell'attività è tutt'altro che chiaro e, in questa specifica prospettiva, la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate all'inizio dello scorso mese di settembre non sembra essere di grande ausilio.

Quali, in particolare, i termini del ragionamento seguito nel documento in commento?

Il dato di partenza è la cessione di un complesso immobiliare la cui gestione aveva in passato determinato l'insorgenza delle perdite che oggi si intendono riportare. Da tale evento deriverebbe, stando almeno alla risposta fornita dall'Agenzia, un sostanziale "disimpegno dal settore immobiliare", disimpegno reso manifesto dalla dinamica gestionale riflessa nei bilanci di esercizio: dal loro esame risulta, infatti, evidente che la composizione qualitativa e quantitativa degli elementi patrimoniali e di quelli reddituali è "notevolmente mutata rispetto a quella degli esercizi precedenti, tendendo a un sostanziale azzeramento dell'attività d'impresa svolta oltreché dei relativi *asset* produttivi".

La società sarebbe, in sostanza, stata ridotta ad una "scatola vuota" e la volontà dei nuovi soci di procedere, previo apporto di finanza fresca, ad un nuovo investimento immobiliare determinerebbe, sempre nella prospettiva dell'Agenzia, l'avvio di una nuova attività non potendosi sotto questo profilo registrare "alcuna continuità nella pregressa attività immobiliare".

Di qui lo sbarramento alla possibilità di riportare le perdite pregresse, le eccedenze di ACE e gli interessi passivi non dedotti per incapienza di ROL.

4. La risposta dell'Agenzia non sembra convincente e ciò per diverse ragioni.

In primo luogo, non persuade il percorso seguito per arrivare ad affermare che, nel caso di specie, ci si troverebbe al cospetto di una modificazione dell'attività d'impresa, circostanza questa resa palese dall'accertato mutamento, rispetto agli esercizi precedenti, della composizione qualitativa e quantitativa degli elementi patrimoniali e di quelli reddituali indicati nel bilancio di esercizio.

In buona sostanza, le risultanze del bilancio di esercizio fornirebbero una rappresentazione tanto esaustiva delle dinamiche gestionali ed organizzative da consentire, addirittura, la formulazione di un giudizio sull'intervenuta modificazione dell'attività d'impresa in fatto svolta.

Ora se è vero, come è vero, che il bilancio rappresenta un sistema di valori che, nel rispetto delle prescrizioni di legge, ha la funzione di informare tutti gli interessati circa il risultato economico dell'esercizio e la situazione patrimoniale e finanziaria che deriva dall'accertamento dell'esito reddituale, è anche vero che la dinamica gestionale di un'impresa non sempre si riflette nelle risultanze contabili ben potendosi registrare eventi che, pur essendo espressione di un chiaro programma imprenditoriale, non manifestano evidenza alcuna sul piano quantitativo (si pensi, solo per citare un esempio, allo sviluppo di complesse trattative contrattuali).

E si arriva così al cuore del problema: se si assume, in linea con la più autorevole dottrina, che il concetto di attività viene a sostanziarsi in un insieme di atti "coordinati o unificati sul piano funzionale dalla unicità dello scopo" [AULETTA, Attività (dir. priv.), in Enc. dir., III, 1958, 982; FANTOZZI, Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva, Milano, 1982, 47, nota 5, e POLANO, Attività commerciali e impresa nel diritto tributario, Padova, 1984, 13], deve quantomeno stimarsi frettoloso affermare che l'eventuale modificazione dell'attività possa essere apprezzata considerando solo e soltanto gli atti o, se si preferisce, gli eventi gestionali che trovano spazio in bilancio.

Di qui lo spunto per un secondo ordine di considerazioni.

Nell'ottica ricostruttiva dell'Agenzia il disimpegno determinato dalla cessione del complesso immobiliare la cui gestione è risultata deficitaria ed il successivo re-impegno con l'acquisto di un nuovo complesso immobiliare generano una sorta di frattura nella continuità gestionale dando vita all'avvio di una "nuova attività".

Anche questo sviluppo logico-fattuale non convince.

Se, infatti, si muove dall'assunto secondo cui l'attività rilevante ai fini impositivi deve essere intesa, non solo come insieme di atti coordinati o unificati funzionalmente dall'unicità dello scopo, ma anche come ripetizione sistematica degli stessi atti o sequenze, considerabili unitariamente sia in relazione alla loro tipologia che in rapporto alla personalità del soggetto agente (sul punto v. nuovamente POLANO, Attività commerciali e impresa nel diritto tributario, cit., 14), appare assai difficile sostenere che la sequenza scrutinata dall'Agenzia (dapprima cessione/disimpegno e, quindi, investimento/re-impegno) non sia da considerarsi unitariamente nella prospettiva dell'unicità dello scopo ossia la gestione produttiva di complessi immobiliari.

Da ultimo, ed in termini più generali, il percorso logico-deduttivo seguito nella risposta all'istanza di interpello sembra impropriamente rovesciare il rapporto che lega i beni relativi all'impresa all'attività effettivamente esercitata e che porta, tra le altre cose, anche all'accertamento del predicato della "strumentalità": sembra in sostanza assumere l'Agenzia che l'impiego e la qualificazione funzionale dei primi possa avere luogo a prescindere dall'effettivo esercizio di un'attività economica. In altre parole, l'acquisto di un bene relativo all'impresa (nella specie un immobile destinato ad essere locato e poi rivenduto) costituirebbe il fattore di avvio dell'attività d'impresa e non, come invece sembra dover essere, la mera acquisizione al suo patrimonio di un bene merce o, ed a seconda dei casi, di un bene strumentale attraverso il quale quell'attività viene ad essere svolta.

5. A sostegno della linea interpretativa fatta propria dall'Agenzia si potrebbe, peraltro, ritenere decisivo il riferimento letterale alla modificazione dell'attività in fatto esercitata, modificazione da intendersi non solo come mutamento *sic et simpliciter* del settore merceologico di appartenenza, ma anche come diversa capacità produttiva palesata, ad esempio, da un riposizionamento strategico con diversi

mercati di sbocco e/o di approvvigionamento ovvero da diverse politiche di organizzazione del lavoro e della produzione.

In buona sostanza, pur risultando immutato il settore merceologico di appartenenza, le concrete condizioni di esercizio dell'attività potrebbero essere tali da determinare una sostanziale modificazione dell'attività svolta (in questo senso si orienta, ad esempio, ANDRIOLA, Limiti al "commercio delle perdite" nel passaggio dall'Irpeg all'Ires: stabilità e mutamento delle strategie di pianificazione fiscale, cit., 805).

Nel caso di specie, tuttavia e per quanto è dato comprendere scorrendo la risposta fornita dall'Agenzia, il modello e/o la struttura organizzativa e produttiva dell'impresa sembrano restare di fatto inalterati; ciò che viene ad essere modificata è soltanto la composizione e la consistenza delle fonti di finanziamento della stessa.

Orbene, e per chiudere il discorso, il timore di trovarsi al cospetto di una classica "scatola vuota" (contenente, cioè, esclusivamente *asset* di natura fiscale) determina una posizione di chiusura che svilisce anche quella che, volendo privilegiare un'opzione interpretativa strettamente aderente al dato letterale, può essere considerata una delle possibili declinazioni del secondo presupposto di applicabilità della disposizione recata dal terzo comma dell'art. 84 del testo unico ossia l'accertamento "sulla base di riscontri fattuali" di un cambiamento, a settore merceologico immutato, delle concrete modalità di esercizio dell'attività d'impresa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANDRIOLA, Limiti al "commercio delle perdite" nel passaggio dall'Irpeg all'Ires: stabilità e mutamento delle strategie di pianificazione fiscale, in Rass. trib., 2005, 792 ss.
AULETTA, Attività (dir. priv.), in Enc. dir., III, 1958, 981 ss.
BEGHIN, Le operazioni di riorganizzazione delle attività produttive, in AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria, a cura di MICCINESI, Padova, 1999, 331 ss.
CARDELLA, La perdita di periodo nel sistema di imposizione sul reddito, Torino, 2012
Crovato, Riporto delle perdite ed operazioni straordinarie, in AA.VV., La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa, a cura di Lupi-Stevanato, Milano, 2002, 607 ss.
FANTOZZI, Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva, Milano, 1982
FICARI, Reddito di impresa e programma imprenditoriale, Padova, 2004
FRANSONI, Finanziaria 2008 e modifiche alla disciplina delle perdite, in Riv. dir. trib., 2008, I, 651 ss.
Garbarino, Riporto delle perdite ed elusione, in Riv. dir. trib., 2001, I, 85 ss.
Giovanardi, Il riporto delle perdite, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi, nella collana Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da TESAURO, Torino, 1996, 185 ss.
LAROMA JEZZI, Il riporto delle perdite pregresse tra norme antielusive "speciali" e "generali", in Rass. trib., 2002, 200 ss.
MICHELUTTI, Riflessioni a margine della nuova disciplina in tema di riporto delle perdite, in Riv. dir. trib., 1998, I, 621 ss.
POLANO, Attività commerciali e impresa nel diritto tributario, Padova, 1984
Stevanato, Riporto delle perdite ed elusione tributaria, in Riv. dir. trib., 2000, I, 1133 ss.
STIZZA, La rilevanza delle perdite nel diritto tributario, Padova, 2011
ZIZZO, Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali, in Rass. trib., 2008, 929 ss.

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?

Definitive removal of assets from the production cycle with mainteinance among the business assets: what tax consequences?

ANGELO CONTRINO

Abstract
Il saggio analizza le conseguenze fiscali del caso della estromissione definitiva di un cespite dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal novero dei beni d'impresa, che è pressoché inesplorato in dottrina ed è stato oggetto di una sentenza di legittimità, passata sotto silenzio, che ha rassegnato una conclusione corretta attraverso un percorso motivazionale che, per la sua erroneità, non può costituire la base giuridica della negata possibilità di continuare in tale ipotesi il ciclo fiscale degli ammortamenti.
Parole chiave: beni strumentali, interruzione nell'uso, ammortamenti civilistico-contabili, ammortamenti fiscali, strumentalità, previa imputazione a conto economico

Abstract
The article discusses a recent judgment of the Italian Supreme Court that has dealt with a matter almost ignored by the case law: the tax discipline applicable to operating assets that are excluded from the production cycle, but, nevertheless, still maintained as corporate assets.
Keywords*: operating assets, exclusion from the production cycle, statutory and tax amortization*

SOMMARIO: **1.** Non è possibile estendere alla fattispecie in esame, pressoché inesplorata in dottrina, le soluzioni interpretative – che trovano concordi dottrina e giurisprudenza di legittimità – valevoli per il caso finitimo di estromissione temporanea di un bene strumentale dal ciclo produttivo. - **2.** L'ipotesi in esame è stata vagliata in una sentenza di legittimità di qualche anno fa, passata sotto silenzio, che se è irreprensibile nella conclusione di negare la deducibilità dell'ammortamento fiscale, non può dirsi altrettanto per il percorso motivazionale seguito per raggiungerla. - **3.** Le ragioni del dissenso con riguardo alla motivazione: il requisito della "entrata in funzione del bene" previsto dall'art. 102, comma 1, t.u.i.r., non permette di ricavare una "presunta regola generale" che lega deducibilità fiscale dell'ammortamento all'effettivo utilizzo del bene nel periodo di imposta di riferimento; e l'art. 43, comma 2, t.u.i.r., non pone un'esplicita "eccezione" a tale inesistente "regola generale", con riguardo agli immobili "strumentali per natura". - **4.** Le ragioni che stanno effettivamente alla base della correttezza della conclusione rassegnata: la normativa civilistico-contabile, che va propedeuticamente analizzata, subordina la continuazione o meno del processo di ammortamento in bilancio all'esito di una valutazione circa il carattere "definitivo" dell'inutilizzabilità del bene e, dunque, dell'impossibilità di trarre utilità economiche future nel contesto dell'azienda in funzionamento… - **5.** …in ragione di ciò, se tale valutazione è positiva, l'imprenditore ha facoltà di scegliere tra la sterilizzazione del costo in attesa della distruzione l'eliminazione dal complesso produttivo ai sensi dell'art. 102,

comma 4, t.u.i.r., ma non può procedere nella continuazione del ciclo fiscale dell'ammortamento, incontrando tale possibilità una duplice barriera nell'art. 102, comma 1, con riferimento al requisito della "strumentalità", e nell'art. 109, comma 4, t.u.i.r., per difetto di previa imputazione e, se eccezionalmente esistente, per difetto di nuovo del requisito della "strumentalità".

1. In materia di reddito d'impresa, è poco esplorato nella dottrina di settore il tema delle conseguenze fiscali derivanti dalla estromissione finale di un cespite dal ciclo produttivo (ad esempio, per irreversibile obsolescenza o superamento tecnico-economico) senza immediata applicazione dell'eliminazione prevista dall'art. 102, comma 4, t.u.i.r., con permanenza senza soluzione di continuità nella sfera dei beni d'impresa.

Si tratta di una fattispecie finitima a quella vagliata dalla Suprema Corte in due ordinanze "gemelle" dello scorso anno (Cass., sez. trib., 3 aprile 2019, n. 9253 e Cass., sez. tributaria, ord. 18 maggio 2019, n. 10902), che sono state commentate adesivamente dalla dottrina tributaria (cfr. NOCERINO, La deducibilità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali "temporaneamente" non utilizzate, in questa Rivista 7 giugno 2019, TUNDO, L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzabili tra inerenza e derivazione, in GT – Riv. giur. Trib., n. 11/2019, 886 ss. e CONTRINO, Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, in Rass. trib., n. 2/2020), riguardante la possibilità di continuare il ciclo fiscale degli ammortamenti, mediante recepimento delle quote civilistico-contabili imputate a conto economico, in caso di estromissione temporanea di un bene strumentale dovuto a circostanze indipendenti alla volontà dell'imprenditore (sul tema, in passato, CROVATO, Gli elementi reddituali derivanti da valutazioni del patrimonio aziendale (ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni e simili), in CROVATO-LUPI, Il reddito d'impresa, Milano, 2002, 262 ss. e, con riguardo al caso dei beni d'impresa in comodato d'uso restituiti al comodante ma non immediatamente reimpiegati, CONTRINO, Osservazioni in tema di comodato d'uso e beni d'impresa, in Riv. dir.trib., 2009, II, 176 ss.), in relazione alla quale la giurisprudenza di legittimità ha rassegnato conclusioni non soltanto ineccepibili per il caso esaminato, ma con valenza anche generale per ogni ipotesi di interruzione di carattere temporaneo – e, dunque, con prospettive di reimmissione del bene nel ciclo produttivo – a prescindere dalle ragioni del fermo (ad esempio, la ristrutturazione di un immobile strumentale, il cambio contingente della linea di produzione che comporta l'esclusione di un cespite, il verificarsi di picchi negativi di domanda che inducono a limitare il processo produttivo, la restituzione all'impresa-comodante di un bene d'impresa concesso in comodato a un fornitore o un cliente, e non concesso nuovamente in prestito d'uso subito dopo la predetta restituzione).

In ispecie, la Suprema Corte ha affermato – con una motivazione inappuntabile – il principio di diritto secondo cui "la determinazione della base imponibile delle società di capitali, ai fini della dichiarazione fiscale, di regola, è ispirata al criterio della «dipendenza», ovverosia della «derivazione» dal risultato del conto economico, redatto in conformità ai canoni del codice civile e dei principi contabili nazionali, sicché, nella stessa dichiarazione, la quota di ammortamento di un bene strumentale è senz'altro deducibile, anche per le annualità durante le quali, a causa di un *factum principis*, non ne sia stato possibile l'utilizzo".

Tale conclusione non può tuttavia valere – e in effetti, come si va a dimostrare, non vale – per la fattispecie confinante, ma ontologicamente diversa, oggetto di disamina in questa sede.

2. Quest'ultima fattispecie è stata invero vagliata dalla Corte di Cassazione attraverso una sentenza di qualche anno fa (cfr. Cass., sez. trib., 13 settembre 2017, n. 21239) che è passata pressoché sotto silenzio.

Il caso riguardava il recupero a tassazione, da parte dell'Ufficio, dell'importo relativo alla quota di ammortamento fiscale dedotta per talune immobilizzazioni materiali, denominate "stampi", che servivano per la produzione di elementi prototipali la cui costruzione era cessata nel 2002 e che erano rimasti inutilizzati fino al 2005, quando erano stati eliminati.

La Suprema Corte ha avallato il disconoscimento della deducibilità delle quote di ammortamento fiscale effettuate nei periodi di imposta, 2003 e 2004, successivi a quello di estromissione del bene dal ciclo produttivo avvenuta nel 2002 (periodi d'imposta durante i quali il bene era rimasto inutilizzato all'interno dell'impresa, con eliminazione e deduzione del costo residuo solo nel 2005), argomentando che l'art. 102, comma 1, del t.u.i.r. – col requisito dell'entrata in funzione del bene per l'avvio del ciclo di ammortamento fiscale – sancirebbe la "regola generale" secondo cui l'ammortamento è deducibile ai fini fiscali solo in presenza di un effettivo funzionamento del bene nel periodo di imposta (circostanza, questa, che difettava nel caso esaminato), e che l'art. 43, comma 2, porrebbe un'esplicita "eccezione" alla predetta regola generale là dove sancisce che gli immobili "strumentali per natura" si considerano strumentali anche se non utilizzati.

La conclusione raggiunta dalla Suprema Corte è corretta, ma non altrettanto può dirsi per le argomentazioni su cui è assisa, donde la necessità di esaminare la relativa fattispecie.

A tale fine occorre giustificare innanzitutto il dissenso espresso in relazione alla motivazione, per poi passare alle ragioni che stanno effettivamente alla base della corretta conclusione.

3. Quanto al primo argomento, che costituisce il perno della motivazione, il requisito della "entrata in funzione del bene" è previsto dall'art. 102, comma 1, solo per segnare il momento di inizio del ciclo fiscale di ammortamento, così come la "acquisizione della disponibilità del bene" segna l'avvio del processo di ammortamento ai fini civilistico-contabili (cfr. OIC 16, par. 61 e IAS 16, par. 55).

Tale requisito non permette né letteralmente né sistematicamente di estrarre la pretesa "regola generale" applicata dalla Suprema Corte, secondo cui la deducibilità fiscale dell'ammortamento richiederebbe sempre l'effettivo utilizzo del bene nel periodo di imposta di riferimento, esprimendo soltanto la necessità che per iniziare fiscalmente l'ammortamento vi si sia un effettivo "innesto funzionale" del cespite nel circuito d'impresa (cfr., da ultima, Cass., sez. trib., 5 febbraio 2020, n. 2742, nonché Cass., sez. trib., 28 giugno 2017, n. 16160); circostanza, questa, che, pur verificandosi normalmente con il materiale utilizzo del bene strumentale, può sussistere anche al momento di acquisizione della disponibilità di impiego del bene, come tipicamente accade per i beni "a uso ricambio" (cfr. Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8733). Nella sentenza citata all'inizio, relativa all'ipotesi di interruzione temporanea dell'uso del bene (nella specie durata due periodi di imposta), la Suprema Corte ha correttamente escluso l'esistenza di un collegamento tra ammortamento fiscale e impiego effettivo del bene nel ciclo produttivo, che era stata valorizzata dal giudice di appello, dichiarando legittima la deducibilità fiscale della quota di ammortamento civilistico-contabile di un bene temporamente inutilizzato in piana applicazione del "principio di derivazione" di cui all'art. 83, mancando nella disciplina del reddito d'iimpresa una norma che imponga in tale ipotesi la rettifica della quota di ammortamento consentita dalla disciplina civilistico-contabile (art. 2426, comma 1, n. 2, c.c.; OIC 16, par. 57 e IAS 16, par. 55) e traghettata, attraverso il risultato d'esercizio, in dichiarazione per la misurazione del reddito imponibile.

Quanto al secondo argomento, l'affermazione secondo cui l'art. 43, comma 2, t.u.i.r., porrebbe un'esplicita "eccezione" alla presunta "regola generale" – là dove sancisce che gli immobili strumentali "per natura" si considerano tali anche se non sono utilizzati – costituisce una lettura palesemente distorta dall'errore commesso a monte circa la possibilità, affermata in modo apodittico, di enucleare dall'art. 102, comma 1, la predetta regola generale.

Vale, infatti, l'esatto contrario. L'esplicito riconoscimento della permanenza della strumentalità degli immobili strumentali per natura in caso di interruzione nell'uso è meramente ricognitiva del principio generale, enucleabile a livello di sistema, secondo cui l'interruzione nell'uso di un cespite strumentale (a prescindere che lo sia per destinazione o per natura) non fa venire meno il requisito della "strumentalità", e la conseguente possibilità di continuare il processo fiscale di ammortamento, quando l'inutilizzo è di carattere temporaneo, e non definitivo al momento dell'estromissione dal ciclo produttivo o successivamente a causa di sopravvenuti elementi di valutazione: in altre parole, una volta innestato il cespiste nel circuito imprenditoriale, l'attributo della strumentalità è insensibile a eventuali interruzioni temporanee, più o meno prolungate, dell'uso del bene. Nel caso di fermo temporaneo il cespite continua, infatti, a essere funzionalmente parte integrante del

complesso aziendale, onde non viene meno né l'asservimento durevole all'esercizio dell'attività economica, né la possibilità di contribuire alla formazione del reddito dell'impresa, che per i beni strumentali rileva in un orizzonte multiperiodale e che diverrà concreta immediatamente dopo il fermo, e in ispecie nel corso dello stesso esercizio, se infrannuale, o negli esercizi successivi, se multiperiodale.

4. Nonostante la motivazione sia discutibile, nel caso vagliato – sopra sinteticamente illustrato – la Suprema Corte è giunta alla conclusione corretta che la società, dopo avere estromesso il bene strumentale nel 2002, avrebbe dovuto sospendere l'ammortamento nel 2003 e nel 2004, portando in diminuzione del reddito d'impresa l'eventuale differenziale negativo, pari all'eventuale costo residuo da ammortizzare, al momento dell'eliminazione dei predetti beni, avvenuta nel 2005, secondo quanto previsto dall'art. 102, comma 4, t.u.i.r.

Astraendo da tale caso, e generalizzando, la valutazione delle conseguenze tributarie in ipotesi di estromissione di un bene strumentale dal processo produttivo, senza prospettive di "reimmissione" in futuro e senza immediata eliminazione o cessione a terzi (ragion per cui il cespite rimane a "ciclo fiscale" aperto) passa per il previo vaglio della normativa civilistico-contabile, al fine di accertare se essa preveda, in tale ipotesi, la possibilità di continuare ad appostare in bilancio le quote di ammortamento, risultanti dal relativo piano, fino all'esercizio di materiale eliminazione o cessione del bene già estromesso dal complesso produttivo.

Quanto ai principi contabili nazionali, non è applicabile il paragrafo 57 dell'OIC 16, la cui statuizione circa la continuazione dell'ammortamento in caso di inutilizzo del bene è limitata al solo caso di "temporaneità" dell'inutilizzo, a prescindere dalla durata, essendo nell'ultima versione stato eliminato l'inciso che prevedeva la sospensione del ciclo di ammortamento per i cespiti non utilizzati per lungo tempo. Rilevano, invece, i successivi paragrafi 79 e 80, specificamente dedicati ai cespiti destinati alla vendita e a quelli non più utilizzabili: nel primo è sancito che "*i beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento*" e che – dopo la riclassificazione nell'attivo circolante – vanno svalutati al valore netto di realizzo; nel secondo si prevede che "*la disciplina in tema di cespiti destinati alla vendita si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo in modo permanente. Tali beni sono valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, oltre a non essere più oggetto di ammortamento*".

Quanto ai principi contabili internazionali, il paragrafo 67 dello IAS 16 sancisce che "*il valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato: a) alla dismissione; o b) quando nessun beneficio economico futuro è atteso dal suo utilizzo o dismissione*": in via generale, dunque, l'eliminazione è obbligatoria quando non sia ravvisabile alcuna possibilità di trarre dal bene strumentale un'utilità economica futura. Ciò va letto in combinazione con quanto statuito dallo IAS 36, che, in via altrettanto generale, impone l'adeguamento del valore contabile al valore di recupero anche per le immobilizzazioni materiali, tra le altre attività, in presenza di elementi indicativi di una riduzione di valore (non necessariamente "durevole", anche se la traduzione italiana riporta tale aggettivo, a differenza di quanto previsto dall''art. 2426 c.c.), come, tra le fonti interne all'impresa, l'obsolescenza dei cespiti (tecnologica e operativa o riferita ai prodotti fabbricati col suo utilizzo, come può avvenire per impianti, ecc.) o il loro significativo deterioramento fisico.

Da tale quadro emerge che, sotto il profilo contabile, nel caso di beni estromessi dal ciclo produttivo, in quanto divenuti inadeguati o inutilizzabili sotto il profilo tecnico-economico, ma non espulsi immediatamente dalla sfera dei beni d'impresa, la possibilità di continuare il processo di ammortamento civilistico è subordinata, con convergenza tra regole contabili nazionali e internazionali, a una valutazione del carattere "definitivo" dell'inutilizzabilità del bene e, dunque, della sostanziale impossibilità di trarre dal medesimo bene utilità economiche future nel contesto dell'azienda in funzionamento.

5. Alla luce di tale ricostruzione, se l'obsolescenza o le deficienze tecnico-economiche sono tali da rendere plausibile l'irreversibilità dell'estromissione del bene dal complesso produttivo, la permanenza del cespite all'interno dell'impresa si deve accompagnare alla interruzione del ciclo di ammortamento

civilistico-contabile; in caso contrario, ma l'ipotesi è poco verosimile in presenza di un deterioramento di carattere economico legato al progresso tecnologico e/o al superamento tecnico, a meno che non sussista una possibilità di un intervento straordinario di adeguamento del bene, il processo di ammortamento civilistico-contabile potrà continuare, rientrandosi nella diversa ipotesi della "temporaneità", pur se prolungata.

Tale conclusione diventa il punto di riferimento per l'individuazione delle conseguenze fiscali.

Premesso che nell'ipotesi di interruzione "definitiva" dell'uso del bene, così come in quella interruzione "temporanea", non vi è alcuna norma tributaria che regoli la sorte degli ammortamenti, il ventaglio di alternative fiscali a disposizione dell'imprenditore è molto limitato.

Egli ha sicuramente la facoltà di scegliere tra la sterilizzazione del costo in attesa della distruzione e, dall'altro lato, l'eliminazione dal complesso produttivo ai sensi dell'art. 102, comma 4, t.u.i.r.

E infatti, ancorché per i beni non più utilizzati o utilizzabili in modo definitivo i principi contabili nazionali e internazionali concordino sull'interruzione del ciclo di ammortamento in bilancio e la svalutazione al valore netto di realizzo (a differenza dell'OIC 16, ove è indicata, nel caso dei principi contabili internazionale essa si ricava dalla lettura congiunta dello IAS 16 con lo IAS 39), il cespite non deve essere necessariamente eliminato ai sensi dell'art. 102, comma 4, con conseguente deduzione del residuo valore fiscale risultante dal bilancio per effetto della svalutazione al valore netto di realizzo, ben potendo avvenire in un periodo di imposta successivo a quello dell'estromissione definitiva del bene dal ciclo produttivo, con permanenza all'interno dell'impresa.

Ciò perché l'art. 102, comma 4, si qualifica come norma sulle valutazioni delle attività aziendali, che, in quanto tale, prevede solo la facoltà, e non l'obbligo, di deduzione immediata del residuo costo non ammortizzato, come peraltro conferma anche il testo normativo (v., in senso conforme, CROVATO, Gli elementi reddituali, op. ult cit., in relazione all'art. 67, comma 5, vecchio t.u.i.r., che recava la medesima disposizione ora contenuta nel citato art. 102, comma 4, t.u.i.r, e, dopo l'avvento del principio di derivazione "rafforzata", ID. L'ammortamento dei beni materiali, in CROVATO, a cura di, La fiscalità degli Ias, Milano, 2009, 84); e, nel nuovo contesto del principio di derivazione "rafforzata", tale qualificazione – in conseguenza della quale la norma rientra nella sottocategoria della c.d. competenza interna – la colloca al di fuori delle tre aree di riserva previste dall'art. 83 del t.u.i.r., che sterilizzano le "variazioni" del risultato di esercizio derivanti dalle norme tributarie e determinano l'innesto della posta di bilancio sul ceppo del reddito d'impresa secondo le regole di stampo civilistico-contabile, senza alcuna espansione dell'ambito delle regole tributarie per effetto delle regole contabili applicate (per quest'ultima soluzione, invece, FRANSONI La categoria dei redditi d'impresa, in RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2008, 202-203, cui aderisce DEL FEDERICO, Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale, in Riv. dir. trib., 2017, I, 160-162;; nel senso di cui sopra, v., ZIZZO, La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali, in FALSITTA, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2018, 349, e ivi anche nota 33, e FANTOZZI-PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019, 130).

Altrettanto sicuramente, l'imprenditore non può procedere – e, perciò, non rientra tra le possibili opzioni a disposizione – nella continuazione del processo di ammortamento fiscale (ma in senso contrario, con riguardo ai prinicipi contabili internazionali, v. BARBAGELATA-PIAZZA, Le immobilizzazioni tecniche e gli immobili non strumentali, in ZIZZO, La fiscalità delle società IAS/IFRS, Milano, 2018, 543-544, i quali non distinguono tra i due tipi interruzione, definitiva e temporanea, e ritengono in via generale che il processo di ammortamento fiscale debba continuare fino a quando il bene non viene eliminato ai sensi dell'art. 102, comma 4).

Tale possibilità incontra, infatti, una duplice barriera nella normativa in materia di reddito d'impresa.

Se, pur valutata la definitività dell'inutilizzo, l'imprenditore dovesse continuare il processo di ammortamento civilistico in violazione delle regole contabili, nazionali o internazionali, la deducibilità fiscale delle relative quote di ammortamento incontra un ostacolo nell'art. 102, comma 1, in ispecie nel requisito della "strumentalità": infatti, ancorché permanga tra i beni d'impresa, il cespite definitivamente inutilizzabile non può dirsi più asservito all'esercizio dell'attività economica e, dunque, suscettibile di

future utilizzazioni plurime e idoneo a fornire il proprio contributo alla formazione del reddito d'impresa in un arco temporale superiore all'esercizio.

Ciò non vale per i beni che – ai sensi dell'art. 43, comma 2, t.u.i.r. – sono strumentali "per natura", ossia gli immobili con caratteristiche tali da non poter essere utilizzati diversamente senza radicali trasformazioni, la cui "strumentalità" non viene meno neanche in caso di inutilizzo (per la specificazione dei beni che rientrano in questa categoria, v. Ris. Min. 3 febbraio 1989, n. 3/3030), in quanto presunta *iuris et de iure*, come peraltro riconosciuto dalla stessa Agenzia secondo cui "con riferimento a tali immobili esiste una presunzione assoluta di strumentalità che giustifica la deducibilità delle relative quote di ammortamento, in capo al possessore, indipendentemente dall'effettivo utlizzo e dalle modalità con cui i beni in parola partecipano al processo produttivo" (così, Ris. Ag. Entr., 9 aprile 2004, n. 56/E).

Se invece, valutata la definitività dell'inutilizzo, in applicazione delle regole civilistico-contabili l'imprenditore non prosegue l'ammortamento in bilancio, è l'art. 109, comma 4, t.u.i.r., a impedire la continuazione dell'ammortamento fiscale, mancando la "copertura" dell'imputazione a conto economico della quota di ammortamento da dedurre in sede di determinazione del reddito d'impresa.

Nel caso, in astratto possibile, in cui l'imprenditore avesse effettuato in passato quote di ammortamento civilistico-contabili superiori a quelli consentiti dalla norma fiscale, magari con chiusura del relativo ciclo, la conclusione circa l'indeducibilità fiscale degli ammortamenti dovrebbe rimanere ferma, in quanto – pur entrando in gioco una delle deroghe previste dal citato art. 109, comma 4 – la continuazione del ciclo fiscale di ammortamento incontrerebbe l'insuperabile ostacolo del sopravvenuto difetto della "strumentalità" del cespite non più utilizzabile in maniera definitiva. Con ovvia esclusione anche in questo caso, per le ragioni sopra illustrate, dei beni immobili che sono qualificati ai fini fiscali come strumentali "per natura".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BARBAGELATA-PIAZZA, Le immobilizzazioni tecniche e gli immobili non strumentali, in ZIZZO, La fiscalità delle società IAS/IFRS, Milano, 2018
BASILAVECCHIA, Corso di diritto tributario, Torino, 2017
BEGHIN, Diritto tributario, Padova, 2017
CONTRINO, Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, in Rass. trib., n. 2/2020
CONTRINO, Osservazioni in tema di comodato d'uso e beni d'impresa, in Riv. dir.trib., 2009, II, 176 ss.
CROVATO, Gli elementi reddituali derivanti da valutazioni del patrimonio aziendale (ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni e simili), in CROVATO-LUPI, Il reddito d'impresa, Milano, 2002, 262 ss.
CROVATO, L'ammortamento dei beni materiali, in CROVATO (a cura di), La fiscalità degli Ias, Milano, 2009
DEL FEDERICO, Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale, in Riv. dir. trib., 2017, I, 160 ss.
DELLA VALLE, La fiscalità dell'impresa e delle operazioni straordinarie, in AA.VV., Fondamenti di diritto tributario, Padova, 2020
FANTOZZI-PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019
FRANSONI La categoria dei redditi d'impresa, in RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2008
NOCERINO, La deducibilità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali "temporaneamente" non utilizzate, in questa Rivista, 2019
SALVINI, Diritto societario e diritto tributario: dieci anni dalle riforme, in Giur. Comm., 2014, 698 ss.
STEVANATO, L'ammortamento dei beni ceduti tra determinazione del reddito e valutazione del patrimonio, in Riv. dir. trib., 1994, I, 138 ss.
TESAURO, Istituzioni di diritto tributario. Parte Speciale, Milano-Torino, 2019
TUNDO, L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzabili tra inerenza e derivazione, in GT – Riv. giur. Trib., n. 11/2019, 886 ss.
ZIZZO, La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali, in FALSITTA, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2018

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Una cornice di riferimento per l'ammortamento dei terreni d'impresa

Setting for amortization of Company land in specific instances

FRANCESCO CROVATO

Abstract

Nel procedimento di ammortamento si rinvengono due anime: da un lato la considerazione del contributo economico-tecnico fornito dal bene al processo produttivo, e dall'altro la considerazione della perdita di valore. I due aspetti sono strettamente intrecciati e sembra che, in assenza di una perdita di valore connessa all'uso, la mera presenza di un contributo pluriennale all'attività d'impresa non sia sufficiente a giustificare la deduzione degli ammortamenti. Il tema riguarda in particolare i terreni che non sono suscettibili di vero e proprio deperimento fisico. Nel caso dei terreni possiamo avere infatti la partecipazione alla produzione, ma non l'usura, né tanto meno l'obsolescenza. Eppure, in alcuni casi anche questi beni, oltre a contribuire alla produzione di ricavi, sono soggetti a deperimento. Una prima chiave di lettura per dare rilevanza fiscale al decremento di valore, al di là dei rarissimi casi in cui la normativa secondaria prevede specifiche aliquote di ammortamento, è quella di considerare il loro deperimento nel quadro dei beni strumentali di cui fanno eventualmente parte. Una seconda strada passa dal sistema dei costi pluriennali che può diventare in alcune ipotesi il metodo di ammortamento più adeguato.

Parole chiave: ammortamento, costi pluriennali, terreni, cave, discariche, vigneti

Abstract

In the amortization process two spirits are showing up: one side the account of economic and technical contribution of the asset to the production process, the other side the account of loss of value. These two aspects are closely intertwined and it looks that, in case of no loss in value related to usage, at least hypothetically, the pure multiannual contribution to the activity of the Company is not sufficient to justify the amortization deduction (relief).

The issue concerns in particular those lands that are not subject to a real physical deterioration. Regarding lands, actually we can see part taking into production but no deterioration and even less obsolescence (fixed capital consumption. Yet in some instances, these assets, besides contribution to income generation are subject to deterioration. A first interpretation under tax relevant aspect for value decrease is to account land deterioration as a part of capital asset (except the rare cases where the secondary legislation indicates specific depreciation tax indexes). A second option is accounting through multiannual costs, which in some instances may be the most appropriate depreciation method.

Keywords: *amortization, deferred costs, lands, quarry, landfill sites, vineyards*

SOMMARIO: **1.** L'obiezione di fondo all'ammortizzabilità dei terreni come beni non suscettibili di deperimento. - **2**. Una cornice di riferimento per alcuni casi particolari. - **3.** La perdita di valore del terreno all'interno di beni strumentali complessi: il caso delle stazioni di servizio. - **4.** La perdita di valore del terreno in funzione della produzione (onere pluriennale): le cave e le discariche. - **5.** Due casi da riconsiderare alla luce delle categorie di analisi proposte: i terreni adibiti a deposito materiali e i terreni agricoli con colture di pregio.

1. Nell'imposizione reddituale, l'ammortamento ha la funzione di distribuire il costo dei beni ad utilità pluriennale tra i periodi d'imposta interessati alla loro utilizzazione. A rigore questa ripartizione potrebbe essere effettuata attraverso stime relative al singolo bene, ma ai fini tributari è necessario tener conto anche delle esigenze di certezza e di semplicità applicativa per cui le scelte del diritto tributario positivo, anche con riferimento alle modalità di effettuazione degli ammortamenti, sono indirizzate verso metodi semplificati, rispetto al calcolo caso per caso di un ammortamento proporzionale alla "residua possibilità di utilizzazione".

Anche dopo queste semplificazioni, nel procedimento di ammortamento si rinvengono due anime: da un lato la ripartizione negli anni dell'utilità di un bene durevole, e dall'altro la considerazione del relativo deperimento per il contributo fornito al processo produttivo (questa pluralità di funzioni dell'ammortamento è sottolineata, in via generale, dai principi contabili sia nazionali che internazionali: si vedano il principio OIC 16, par. 56 e ss, e lo IAS 16, par. 43 e ss.; nella dottrina tributaria per tutti MONTI, Pluralità di funzioni dell'ammortamento nella disciplina del diritto civile e tributario con particolare riferimento all'ammortamento delle immobilizzazioni materiali, in Rass. Trib., 1988, 209 ss.).

I due aspetti sono strettamente intrecciati e sembra che, in assenza di una perdita di valore, almeno ipotetica, connessa all'uso, la mera presenza di un contributo pluriennale all'attività d'impresa non sia sufficiente a giustificare la deduzione degli ammortamenti. Il tema riguarda in particolare i terreni che in alcuni casi forniscono un essenziale contributo economico alla produzione di ricavi, ma dall'altro non sono suscettibili di vero e proprio deperimento. La perdita di valore dei beni utilizzati nella produzione dipende infatti sostanzialmente da due fattori: deperimento fisico e obsolescenza. Nel caso dei terreni possiamo avere la partecipazione alla produzione, ma (spesso) non l'usura. Né si potrebbe tentare di sostenere l'ammortizzabilità dei terreni basandosi su una loro possibile "obsolescenza tecnica", ravvisando una diminuzione del valore intrinseco del terreno in una sua presunta e progressiva perdita di utilità come fattore produttivo. Quest'ultima caratteristica è riferita infatti alla perdita di efficienza del bene strumentale nella produzione, ad esempio dovuta all'immissione sul mercato di un nuovo bene strumentale più efficiente.

Queste considerazioni spiegano dunque l'esistenza di un quadro dottrinale abbastanza compatto (per cui si rinvia alla bibliografia riportata in fondo al presente saggio) nell'escludere la possibilità di ammortamento dei terreni. A questo orientamento consolidato si aggiunge peraltro anche un ostacolo di ordine formale consistente nella pressoché totale mancanza di specifiche aliquote di ammortamento per i terreni, insieme alla disposizione sulla "non ammortizzabilità dei terreni" introdotta nel 2006 con la gestione separata dell'ammortamento degli impianti e dei fabbricati "al netto" del valore del terreno su cui insistono.

2. La considerazione di senso comune ed economicistica che tutti i terreni, compresi quelli su cui insistono fabbricati, non perdono di valore è dunque diffusa e ha fatto breccia anche nella legislazione tributaria. Tuttavia le questioni sono un po' più complesse di come appaiono e quella che può essere una considerazione di comune buon senso va coniugata con altri aspetti, come la precisione nella determinazione degli imponibili. Altrimenti si rischia di metter in ombra, trascurandole, situazioni in cui anche i terreni, in ragione del particolare utilizzo, sono soggetti a deperimento oltre a contribuire in modo significativo ai ricavi di un'impresa. In questa direzione occorre allora ricercare chiavi di lettura diverse per mettere un po' d'ordine, stabilendo dei punti fermi per così dire "specialistici", in cui tutti gli aspetti vengono considerati simultaneamente per trovare un punto di equilibrio tra precisione nella determinazione della capacità contributiva ai fini tributari, semplicità di rilevazione, cautela fiscale, indicazioni normative, etc.

Si può partire dal considerare che per alcuni terreni, in particolari settori di attività (industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni), è la stessa normativa secondaria in tema di coefficienti fiscali di ammortamento (D.M. 31 dicembre 1988) a prevedere specifiche voci, tutte con aliquota dell'1%. Sono i terreni adibiti a piste di atterraggio, moli, linee e servizi ferroviari, autostrade. Si tratta di un evidente

riconoscimento che qualche volta il bene terreno perde valore con l'utilizzo oltre ad essere essenziale per l'attività d'impresa.

Sarebbe un errore leggere queste ipotesi in modo restrittivo, ritenendo che laddove una aliquota non sia prevista il terreno sia sempre per ciò stesso non ammortizzabile. Sembra invece utile chiedersi perché la legislazione abbia previsto in queste situazioni un coefficiente specifico, e come comportarsi in altre ipotesi in cui si riscontrasse in concreto la perdita di valore di un terreno, connessa all'utilizzo nell'impresa, insieme ad una (talvolta solo apparente) lacuna nella normativa di secondo grado.

Ebbene, si può osservare che nei casi regolamentati sono necessarie disposizioni specifiche perché manca un bene ammortizzabile propriamente detto, cui il costo del terreno possa "accedere". Né l'asfalto dell'autostrada o della pista di atterraggio, né le traversine ferroviarie, né il molo di un porto turistico possono dirsi "fabbricati" o impianti. La destinazione di questi terreni è specifica, e l'aliquota dell'1% è collegata a questa destinazione implicando una "durata" del terreno di 100 anni, come è logico sia nelle concessioni aeronavali, ferroviarie ed autostradali.

In altri casi, una disposizione specifica non serve perché può scattare il principio di accessorietà del terreno a un bene strumentale che lo comprende. Se il terreno, all'interno di un bene complesso, perde valore con l'uso, ai fini dell'ammortamento può "prendere" l'aliquota "speciale" del bene cui è asservito. È un aspetto di un tema più generale, quello dell'aggregazione ai fini dell'ammortamento fiscale di beni che siano in un rapporto tra genere e specie e siano legati tra loro da un evidente nesso funzionale. Ne vedremo un esempio significativo in un prossimo paragrafo. La questione resta concettualmente immutata anche considerando la disposizione con cui nel 2006 si è stabilita la separazione della quota «terreno» in una misura forfetaria rispetto al valore fiscale dei fabbricati. Questa disposizione presuppone che il terreno e il fabbricato si fondano in un unico bene complesso, ma la separazione serve a tener conto della presenza, all'interno del bene complesso, di una quota ideale di terreno non deperibile di cui non si giustifica dunque l'ammortamento.

In altri casi, i terreni non accedono ad alcun altro bene. Ciononostante potrebbero avere un'utilità e un valore destinati ad esaurirsi nel tempo; e le argomentazioni sulla non deperibilità dei terreni apparirebbero comunque fuori luogo: negare in queste ipotesi la deduzione di quote di costo, senza contrapporle ai ricavi imponibili, sarebbe distorsivo tanto più quando i terreni rappresentassero magari il principale bene strumentale di determinate imprese. In questi casi, per dare rilevanza fiscale al decremento di valore, può venire in aiuto - in assenza di coefficienti specifici di ammortamento - il metodo di deduzione dei costi pluriennali, che può rappresentare talvolta la soluzione più adatta alla natura del terreno ed al processo produttivo cui il medesimo partecipa.

Possiamo riflettere sul fatto che la stessa l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile la disposizione dell'art. 108 Tuir (più precisamente l'analoga disposizione vigente ai tempi della risoluzione, ovvero l'art. 71 D.P.R. n. 597/1973), e il criterio di ammortamento ivi contenuto, al costo di una cava (ris. min. 2 maggio 1977, n. 9/082). La natura della cava è senza dubbio quella di "bene ammortizzabile", nonostante tutte le particolarità che caratterizzano l'estrazione del materiale (il costo del terreno esprime il prezzo di acquisto di una quantità indeterminata di materiale estraibile). La ragione della scelta è evidentemente pragmatica, nell'impossibilità di applicare ai terreni le aliquote regolamentari per l'ammortamento dei beni materiali. E visto che "l'utilizzo di una cava varia, difatti, a seconda della potenzialità di sfruttamento dell'impresa e della durata dello sfruttamento stesso" (in questi termini la risoluzione appena richiamata).

Si può allora congetturare la distinzione formale tra terreno come bene strumentale soggetto ad ammortamento e terreno come bene strumentale, deducibile quale onere pluriennale. Il particolare criterio di deduzione non modifica peraltro la natura del bene (il terreno rimane bene immobile strumentale) ma consente di attribuire rilevanza fiscale alla perdita di valore rispetto al costo di acquisto, che giustifica un processo di ammortamento. Questa distinzione può tornare utile anche in altri casi come quello dei terreni adibiti a discarica.

3. Una prima chiave di lettura per ammortizzare i terreni, al di là dei casi in cui la normativa secondaria prevede aliquote specifiche, è dunque quella di considerare la perdita di valore dei terreni nel quadro degli impianti su di essi costruiti, utilizzando l'aliquota per gli stessi prevista. È quanto accade, ad esempio, per i terreni compresi nelle stazioni di servizio, un "unico bene complesso" di cui il terreno entra a far parte, diventandone componente, e perdendo la propria identità.

Come è noto, infatti, i terreni ricompresi nelle stazioni di servizio sono assoggettati a specifici e incisivi interventi per poter assolvere alla specifica funzione cui sono destinati: l'installazione dei serbatoi del carburante, la predisposizione delle canaline e delle condutture necessarie per garantire la funzionalità nel processo produttivo, e via enumerando. Per di più, durante il loro utilizzo, i terreni sono contaminati da idrocarburi per la fuoriuscita del carburante dovuta all'usura delle tubazioni. Sia al momento della apertura delle stazioni di servizio, sia alla loro chiusura, sui terreni devono dunque essere effettuati radicali interventi, tali da farne perdere le caratteristiche tipiche e determinarne il deterioramento. Anche in questo caso appare dunque irragionevole sostenere che i terreni non perdano di valore con l'uso.

Se nel caso delle autostrade, delle ferrovie, etc., il terreno rimane bene autonomo anche se sopra ci sono pali e traversine ferroviarie (che infatti hanno un regime di ammortamento proprio), nel caso delle stazioni di servizio può scattare il principio di accessorietà del terreno a un bene complesso, l'impianto stradale di distribuzione (chioschi, stazioni di servizio, colonnine, etc.): facendo parte di un insieme unitario di beni, il terreno può così usufruire della stessa aliquota (una recente conferma si può trovare nella sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, 26 aprile 2017, n. 10225).

Del resto, vale la pena di ricordare che, in linea generale, fanno parte del costo fiscale dei beni ammortizzabili, come di ogni altro "bene complesso", tutti gli elementi necessari a formare il bene, ivi compresi gli oneri accessori di diretta imputazione (art. 110 Tuir). Si tratta di un argomento in più per sostenere il concetto di accessorietà tra terreni e beni strumentali, e la loro ammortizzabilità all'interno degli stessi, quando - per svolgere la funzione assegnata - perdono le loro caratteristiche tipiche e conseguentemente si deteriorano.

4. Non sempre però i terreni accedono ad un altro bene ammortizzabile. È quanto accade ad esempio per le cave. In questo caso, per dare rilevanza fiscale alla eventuale perdita di valore dei terreni nel processo produttivo, una diversa chiave di lettura passa - in presenza di una lacuna nella normativa di secondo grado sui coefficienti di ammortamento - dal considerarli fattori produttivi deducibili "*nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio"* (articolo 108, comma 3, Tuir).

In effetti la cava è assimilabile ai beni ammortizzabili sotto il profilo della sua "consumazione" in funzione dell'attività estrattiva dell'esercizio, a fronte della quale si ottengono i ricavi tipici dell'impresa. La cava però è un bene ammortizzabile molto particolare perché non ha certo un ammortamento costante nel tempo e predeterminabile con facilità, dipendendo strettamente dalla quantità di materiale estratta anno per anno. Di questo deve aver tenuto conto la legislazione secondaria che non potendo indicare coefficienti standardizzati e generali per tutti i tipi di cava, ha preferito non individuarli. Fanno eccezione le cave dei cementifici con aliquota dell'8%, mentre per il resto i riferimenti alle "cave" (volendo si veda il Gruppo IV "Industrie estrattive di minerali metalliferi e non metalliferi") non sono accompagnati da alcuna percentuale di ammortamento riferibile alla cava in sé considerata, ma solo alle strade e piazzali, acquedotti, gallerie e pozzi, manufatti che insistono sul terreno e che si consumano in funzione del tempo e dell'attività esercitata.

La distinzione del bene "cava" rispetto ai beni soggetti alla procedura di ammortamento ordinaria non deve, quindi, essere riferita alla perdita di utilità (e di valore) in funzione della produzione, che si riscontra in entrambe le ipotesi. La distinzione consiste nel fatto che altri beni strumentali cedono la loro utilità in funzione dell'usura e della obsolescenza, mentre la cava cede la sua utilità a mano a mano che si consuma a seguito della più o meno intensa attività estrattiva durante l'esercizio dell'attività. Sicché, sotto il profilo dell'inquadramento nelle ordinarie disposizioni sul reddito d'impresa, appare in effetti coerente dedurre i costi di utilizzo della cava nell'ambito degli oneri pluriennali, che permettono di

correlare la procedura di ammortamento all'estrazione del materiale da cui consegue la perdita di valore del terreno.

Anche il terreno adibito a discarica cede la sua utilità (e il suo valore) durante l'esercizio dell'attività in ragione della più o meno intensa attività (in questo caso) di riempimento. Come la collina con la cava anche la cavità con la discarica resta fiscalmente un "terreno", ma un terreno che durante il periodo di funzionamento dell'attività d'impresa cambia la sua destinazione anche naturale, diventa un bene strumentale e per poter assolvere alla funzione cui è destinato perde valore; perde insomma le caratteristiche tipiche di un terreno, si deteriora, il che giustifica un processo di ammortamento. La soluzione più semplice e coerente – in mancanza di coefficienti di ammortamento - sembra dunque anche qui quella di procedere alla deduzione dei costi di acquisizione del terreno adibito a discarica, insieme a tutte le spese accessorie di approntamento (impermeabilizzazione, etc.), tramite quote di costo pluriennale, tendenzialmente in proporzione ai rifiuti conferiti annualmente rapportati al quantitativo previsto nell'autorizzazione.

Non solo il terreno adibito a discarica perde valore ma comporterà il sostenimento di ulteriori costi, una volta riempita la discarica. I gestori delle imprese di stoccaggio rifiuti devono infatti procedere alla copertura e al recupero ambientale delle relative aree, nonché alla gestione, monitoraggio e manutenzione delle discariche per periodi di tempo variabili a seconda di quanto disposto dalle autorizzazioni e dai contratti. Qui si aggiunge un problema, perché questi costi sono in gran parte sostenuti successivamente alla chiusura delle discariche, quando le medesime hanno cessato di generare ricavi, derivanti dal conferimento dei rifiuti. Secondo una risoluzione ministeriale (ris. min. 2 giugno 1998, n. 52) "non potendosi parlare di produzione di reddito nel caso in cui manchino i ricavi, sono i costi che devono seguire i ricavi e non viceversa. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi ad esso correlati". L'aspetto decisivo che giustifica questa soluzione sta nella presenza di un preciso obbligo giuridico, verso il comune concedente, i cui presupposti economici si creano man mano che la discarica viene riempita (non ci si trova perciò a ben vedere di fronte ad una ipotesi di accantonamento, ma di fronte alla difficile quantificazione di un obbligo giuridico in essere). È una soluzione che si può generalizzare estendendola a tutte le altre fattispecie eterogenee (si pensi all'impegno di bonificare aree industriali dopo un intenso periodo di sfruttamento, all'apprestamento di servizi comuni - parchi, impianti sportivi, circoli ricreativi - da parte di imprese edilizie realizzatrici di vasti comprensori con appartamenti già ceduti) in cui l'impresa nell'ambito di rapporti contrattuali particolarmente articolati, assume – nei confronti di controparti pubbliche o private – l'obbligo di effettuare prestazioni future a fronte di un vantaggio economico anticipato.

5. La cornice di riferimento che abbiamo cercato di tracciare permette ora qualche riflessione su due casi, apparentemente chiusi, che possono essere riaperti alla luce delle categorie concettuali delineate.

Da un lato sembra un luogo comune da sfatare l'ammortizzabilità dei terreni adibiti a deposito materiale, quasi per forza d'inerzia affermata da vari commentatori richiamandosi a una risoluzione degli anni 80' (ris. min. 16 febbraio 1982, n. 7/1579). Da notare che la risoluzione non affrontava direttamente il caso, ma lo indicava come un'ipotesi di possibile ammortizzabilità dei terreni (si tratta quindi di un classico *obiter dictum*).

In effetti, il terreno su cui insiste il deposito di materiale dell'impresa edile non è soggetto ad alcun deperimento, e dunque non avrebbe senso ammortizzarlo. Saranno deducibili invece i costi per renderlo adatto all'uso come i costi di asfaltatura, eventuali serbatoi per la raccolta dell'acqua, illuminazione, recinzioni, etc. Il contrasto anche nelle stesse posizioni ministeriali (già la successiva circ. min. 10 aprile 1991, n. 11 propendeva per la generale non ammortizzabilità dei terreni) può essere sciolto, dando la prevalenza alla seconda interpretazione, rispetto all'affermazione ipotetica e incidentale contenuta nella prima. La prima pronuncia, relativa al terreno utilizzato come deposito, sembrava del resto far discendere la non ammortizzabilità dei terreni dalla determinazione catastale del reddito dei medesimi (ritenendo

dunque l'ammortamento possibile per i casi di terreni non soggetti a determinazione catastale); la seconda circolare fa invece più esattamente riferimento alla loro "non deperibilità".

Dall'altro, in senso opposto, sembra affrettato - e poco convincente - ritenere che i terreni usati per la coltivazione agricola dalle imprese a tassazione analitica (al momento le sole società per azioni, mentre le altre società commerciali possono optare per la tassazione catastale) non possano essere mai ammortizzati. Questi ultimi, da un lato, forniscono un contributo economico significativo alla produzione dei ricavi, e anzi ne costituiscono una condizione pressoché essenziale (pur tenendo conto del fatto che la terra non è più un elemento indispensabile per l'attività agricola, e che lo sviluppo di nuove tecniche rende possibili metodi di coltivazione che non utilizzano il terreno); d'altro lato, non consistono in un manufatto creato dall'uomo, suscettibile di deperimento fisico. Su tali profili si è soffermata la prassi amministrativa ribadendo in più occasioni che i terreni agricoli, pur assolvendo ad una funzione strumentale all'esercizio dell'attività agricola, non possono, ciononostante, ritenersi ammortizzabili (v. la circolare del 1991, al punto 3, i cui estremi abbiamo già indicato, e la circ. min. 17 maggio 2000, n. 98 per rimanere alle più rilevanti).

Nella circolare ministeriale del 1991 viene però precisato che, se il terreno è adibito a coltivazione di piante destinate alla silvicoltura e alla produzione della frutta, i costi di acquisizione e di mantenimento delle piante non sono ammortizzabili secondo i criteri ordinari, ma rientrano tra le spese relative a più esercizi. Ecco ancora una volta richiamato il sistema di deduzione dei costi pluriennali.

Questa impostazione tuttavia non risolve tutti problemi e può comunque presentare inconvenienti nel caso di acquisto congiunto di terreno e piante annesse. Valgono infatti in questo caso i principi civilistici in tema di modalità di acquisto della proprietà, ed in particolare di accessione: posto che la proprietà del suolo si estende verticalmente allo spazio sovrastante, l'acquisto del suolo attrae nella sua orbita anche quello delle piante, alberi, e costruzioni.

Ciò rende difficile scindere idealmente il valore del bene «pianta» da quello del «terreno». Tale suddivisione è però un evento necessitato, come quella necessaria quando, al momento di acquistare un'azienda, il prezzo globale pattuito viene suddiviso tra i vari elementi che compongono l'azienda stessa.

A ben vedere, del resto, quando si tratta di coltivazioni di pregio l'impianto, necessariamente incorporato al suolo, richiede una lunga attività di progettazione, programmazione e preparazione tecnico - agronomica, dispendiosa sia in termini di tempo sia in termini di investimenti: si pensi a pali, filari, impianto irriguo, protezioni contro eventi atmosferici, e via enumerando, opere destinate ad essere smantellate alla fine della vita economica dell'impianto medesimo. Il tema dell'ammortamento si può dunque porre quanto meno per determinati terreni adibiti a frutticoltura (come agrumeti e vigneti) anche in considerazione del fatto che, dopo un certo numero di anni, essi perdono progressivamente la loro capacità produttiva fino a richiedere l'eliminazione delle piantagioni e, dopo una pausa di riposo, la ripiantumazione. L'oggetto di ammortamento - fiscalmente tramite costi pluriennali - potrebbe dunque essere rappresentato dalla differenza tra il valore del terreno "piantumato" e quello del terreno "nudo".

Un elemento nuovo rispetto al passato può in questa prospettiva provenire dalla rilevanza assunta in ambito fiscale dai principi contabili nella qualificazione, classificazione e imputazione temporale delle operazioni d'impresa. In particolare, questi principi - sia nazionali che internazionali - tendono a privilegiare la sostanza economica degli eventi aziendali, il che potrebbe rafforzare la conclusione raggiunta per i terreni adibiti a coltivazione di particolare pregio (quando si acquista il terreno agricolo si acquista anche l'impianto, spesso oggetto del vero interesse dell'acquirente, tanto da essere quasi il bene "principale" oggetto del contratto di compravendita).

Un'impostazione di questo tipo, peraltro, sembra già essere nitidamente espressa dallo IAS 41 ("Attività biologiche") e dallo IAS 16. In base ai principi internazionali, le attività biologiche costituite da piante fruttifere sono considerate immobilizzazioni materiali, alla stessa stregua di immobili, impianti e macchinari costruiti in economia, e di conseguenza ammortizzabili a norma dello IAS 16. Il loro "funzionamento" è simile a quello di un bene strumentale nella produzione manifatturiera, solo che si caratterizzano per essere fisicamente incorporati al terreno su cui sono realizzati. Gli "impianti" fruttiferi devono dunque essere valutati in base ai costi sostenuti e sono soggetti ad ammortamento. Manca

un'analoga previsione nei principi contabili nazionali che al momento non si occupano specificamente dell'attività agraria. Tuttavia, il tema si pone anche qui in modo analogo. L'impianto fruttifero, in determinati casi, qualifica l'oggetto del contratto di acquisto e dovrebbe caratterizzare anche il trattamento fiscale dell'intera operazione, permettendo la deduzione - tramite il sistema degli oneri pluriennali - dei costi ad esso riferibili, in mancanza di coefficienti fiscali nella normativa secondaria (ricordiamo del resto che negli anni in cui fu elaborato il decreto sui coefficienti di ammortamento gli interrogativi sull'ammortamento dei terreni agricoli erano rimasti nell'ombra perché i relativi redditi erano tassati su base catastale, e quindi la previsione di un'aliquota di ammortamento sarebbe risultata comunque priva di una effettiva rilevanza pratica).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

In linea generale, sul tema degli ammortamenti, compreso il riferimento al tema dei terreni, FALSITTA, Ammortamenti (dir. trib.), in Enc. Giur. Treccani, II, Roma, 1988; DE DOMINICIS, Commento all'art. 102, in Tinelli, Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi, Padova, 2009, 903; FANTOZZI-PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019, 232; CROVATO-LUPI, I l reddito d'impresa, capitolo VI. In particolare, sul tema dei terreni, SALVATI, Spunti di riflessione in tema di ammortamenti dei terreni, in Riv. Dir. Trib., 2007, I, 215. Sul caso specifico dell'ammortamento delle stazioni di servizio, LUPI-VIGNOLI-PALESTINI, Ammortamento dei distributori di carburanti: la stazione è servita "a pezzettini", in Dialoghi tributari, 2013, 3, 295 ss. e ancora VIGNOLI-LUPI, Sulla pretesa "scomposizione" delle stazioni di servizio ai ni dell'ammortamento, in Dialoghi tributari, 2008, 5, 86 ss. Per un commento alla sentenza delle Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 26 aprile 2017, n. 10025, CARBONE, La deperibilità dei terreni parte delle stazioni di servizio: una chiave di lettura alla luce degli orientamenti più recenti, in CROVATO (a cura di), La fiscalità delle imprese Oil and Gas, Rimini, 2018, 359; la sentenza si può leggere in Corr. Trib., 2017, 2858, con nota di DEL VAGLIO. Sul tema delle cave, sia pur sotto il profilo delle cave come beni rivalutabili, BIANCHI-BETTIOL, Dall'Agenzia delle entrate la parola fine sulle cave, in Dialoghi tributari, 2009, 410 ss. Sull'ammortamento dei terreni agricoli e la sorte dei canoni di leasing, CROVATO, Conferme sistematiche alla deducibilità dei canoni di leasing su tutti gli immobili, compresi i terreni, in Dialoghi tributari, 107 e ss. e LUNELLI, Sulla deducibilità dei costi dei terreni acquisiti in leasing, in Dialoghi tributari, 111 e ss.

ELEMENTI POSITIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Note in merito alla determinazione delle plusvalenze su partecipazioni in caso di separato acquisto di nuda proprietà e usufrutto

Notes on the determination of the capital gain deriving upon the sale of shareholdings in case of separate purchases of bare ownership and usufruct

GIOVANNI BARBAGELATA e MARIA CAMPAGNOLI

Abstract
Il contributo affronta il tema, poco esplorato, delle modalità di determinazione del differenziale positivo o negativo derivante dalla cessione, da parte di un soggetto IRES residente in Italia, della piena proprietà di partecipazioni i cui diritti reali parziari furono acquisiti a titolo oneroso in momenti diversi e la possibile incidenza sul calcolo della plusvalenza imponibile dell'art. 109, comma 8 del TUIR.
Parole chiave: plusvalenza, usufrutto, nuda proprietà

Abstract
The aim of the article is analyzing the determination of the capital gain deriving upon the sale of shareholdings by an entity falling within the scope of the Italian corporate income tax - in the event the latter has purchased bare ownership (nuda proprietà) and usufruct of the shareholdings at different times - and possible impact on the calculation of the taxable income of Art. 109, paragraph 8 of the Consolidated Income Tax Act.
Keywords*: capital gain, usufruct, bare ownership*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La portata e la *ratio* dell'art. 109, comma 8 del TUIR. - **3.** Implicazioni contabili e fiscali dell'acquisto di separati diritti parziari. - **4.** La conseguente inapplicabilità dell'art. 109, comma 8, del TUIR in caso di acquisto dell'usufrutto da parte del nudo proprietario. - **5.** La determinazione della plus/minusvalenza. - **6.** Conclusioni.

1. Un tema particolare, fino ad oggi poco esplorato, riguarda la determinazione del differenziale positivo o negativo – derivante dalla cessione della piena proprietà di partecipazioni detenute da un soggetto IRES residente in Italia – nell'ipotesi in cui tale soggetto abbia acquisito a titolo oneroso, dapprima, il diritto di nuda proprietà sulla partecipazione e, poi, il diritto di usufrutto vitalizio, che così si consolida con la nuda proprietà già posseduta.

La questione, nel caso descritto, è se e come l'art. 109, comma 8 del TUIR – che, come noto, prevede l'indeducibilità del costo sostenuto per l'acquisto dell'usufrutto su partecipazioni da cui derivino utili esclusi da imposizione – possa o meno influenzare la determinazione della plusvalenza o minusvalenza, incidendo sull'entità del costo fiscalmente riconosciuto della piena proprietà della partecipazione.

2. Premesso che le Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E e n. 36/E del 2004 – le uniche che se ne occuppano – hanno affrontato solo marginalmente la questione, è possibile sostenere che il citato art. 109, comma 8, si ponga in rapporto di specialità rispetto all'art. 109, comma 5 del TUIR, che reca la disciplina generale dei costi connessi alla gestione delle partecipazioni, pienamente deducibili in quanto correlati a proventi "esclusi", sancendo che "*in deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'art. 89*" del medesimo TUIR.

Per l'Agenzia delle entrate la disposizione ha finalità antielusiva e il costo d'acquisizione dell'usufrutto, non essendo riconducibile *ex lege* alle spese ordinarie di gestione della partecipazione, sarebbe indeducibile se, e in quanto, correlato a cespiti che generano frutti (dividendi) esclusi da imposizione.

Di contro, è stato osservato che l'indeducibilità del costo sostenuto dall'acquirente del diritto di usufrutto non si dovrebbe riconnettere alla percezione di dividendi "esclusi" da imposta, quanto alla circostanza che il soggetto cedente l'usufrutto realizzi un componente positivo reddito "detassato" in applicazione del regime di *participation exemption*. E in effetti – com'è stato evidenziato anche da Assonime nelle Circolari n. 32 del 14 luglio 2004, e n. 13 del 21 aprile 2006 – la norma antielusiva in parola si coordina, sul piano sistematico, con il realizzo da parte del socio trasferente il diritto di usufrutto (del soggetto, cioè, che mantiene la nuda proprietà) di una plusvalenza esente ai sensi dell'art. 87 del TUIR.

Da quanto sommariamente ricostruito si può desumere la *ratio* della disposizione: garantire un trattamento fiscale "simmetrico" in capo a cedente e cessionario, evitando possibili arbitraggi fiscali che si verificherebbero qualora i costi sostenuti per l'acquisto dell'usufrutto su azioni si rendessero deducibili in correlazione con utili da partecipazione (parzialmente) esclusi da imposizione, a fronte di un corrispondente provento esente (in applicazione dell'art. 87 del TUIR) conseguito dall'alienante l'usufrutto.

Questo aspetto assume particolare rilievo se si considera che, in caso di cessione a titolo oneroso del diritto di usufrutto, l'eventuale plusvalenza potrebbe beneficiare della *participation exemption* soltanto a condizione che il diritto sia ceduto dal pieno proprietario della partecipazione. Diversamente, il regime di esenzione è precluso se il cedente è il "mero usufruttuario" o un terzo al quale tali diritti siano pervenuti separatamente dalle partecipazioni cui afferiscono (la questione può ritenersi pacifica: cfr. Circ. Ag. Entrate n. 36/E del 4 agosto 2004).

In ogni caso, se è vero – come sostiene la stessa Agenzia che l'art. 109, comma 8 del TUIR è disposizione a carattere antielusivo, al contribuente dovrebbe essere riconosciuta la facoltà di avanzare apposita istanza di interpello cd. "disapplicativo" per dimostrare come alla deduzione del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di usufrutto corrisponda l'imponibilità (e non l'esenzione) del componente positivo ritratto dal dante causa.

3. D'altra parte, il soggetto che a seguito dell'acquisto diviene "mero usufruttuario" della partecipazione iscrive in bilancio (almeno per i soggetti OIC-*adopter*) un bene immateriale ammortizzabile, e ciò si riverbera ai fini fiscali, in forza del principio di derivazione di cui all'art. 83 del TUIR (l'OIC 24 è chiaro nel classificare il "mero" usufrutto su azioni tra le immobilizzazioni immateriali ammortizzabili).

I "costi" indeducibili ai sensi dell'art. 109, comma 8, dovrebbero, dunque, essere le quote di ammortamento relative all'immobilizzazione immateriale e, altresì, le commissioni in caso di operazione di brevissima durata (v., sul punto, Cass., Sez. V, 8 marzo 2017, n. 11872).

Da quanto precede emerge immediatamente come il caso oggetto d'indagine – vale a dire quello del nudo proprietario soggetto passivo dell'IRES che, in epoca successiva all'acquisto della nuda proprietà, acquisti l'usufrutto dal "mero usufruttuario" – esuli dall'ambito d'applicazione dell'art. 109, comma 8, giacché in questa ipotesi l'avente causa, già nudo proprietario, per effetto dell'acquisto del diritto di usufrutto non iscrive nel bilancio d'esercizio alcuna attività immateriale ammortizzabile (e, quindi, non deduce alcun costo), bensì incrementa il valore patrimoniale della voce "partecipazioni".

Per inciso, è il caso di osservare che anche nel (diverso) caso in cui l'acquirente "mero usufruttuario" iscrivesse una immobilizzazione immateriale, e ai sensi dell'art. 109, comma 8, non potesse dedurre le relative quote di ammortamento, il corrispettivo derivante dalla successiva cessione dell'attività

immateriale non potrebbe costituire plusvalenza imponibile per l'intero ammontare, pena il verificarsi un'inaccettabile doppia imposizione.

In mancanza di una disposizione che preveda l'assegnazione di un valore fiscalmente riconosciuto pari a zero al costo sostenuto per l'attività immateriale, nel caso in questione si dovrebbe rideterminare la plusvalenza "fiscale" tenendo conto del costo sostenuto originariamente per l'acquisto dell'immobilizzazione immateriale in modo da evitare l'effetto, anomalo e asistematico, di sottoporre ad imposizione l'intero corrispettivo di vendita, senza poter scomputare il costo di acquisto originario. Questa soluzione permetterebbe di ricreare una simmetria impositiva tra la rilevanza fiscale della plus/minusvalenza conseguita all'atto del realizzo del cespite e l'(in)deducibilità fiscale dei costi allo stesso relativi.

Non a caso, per gli autoveicoli a deducibilità limitata il legislatore ha previsto, nell'art. 164 del TUIR, che le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato in bilancio (e comunque maggiore di zero, anche nel caso in cui operasse l'ottavo comma dell'art. 109).

In altre parole, il sistema volto a evitare le doppie imposizioni postula, in sede di realizzo, un costo fiscalmente riconosciuto pari alla differenza tra il costo di acquisto e il fondo ammortamento non ammesso in deduzione.

Valga, per massima chiarezza, il seguente, semplice esempio:

Costo d'acquisto	100
Corrispettivo di cessione	110
Fondo ammortamento in bilancio	100
di cui dedotto	0
Plusvalenza imponibile (corrispettivo - fondo ammortamento non ammesso in deduzione)	**10**

Nel diverso caso qui in esame – ossia acquisto dell'usufrutto da parte del nudo proprietario – il predetto correttivo non si rende ovviamente necessario, non essendo riscontrabili componenti negativi di reddito in capo all'*ex* nudo proprietario, che, al momento dell'acquisto dell'usufrutto, incrementa unicamente il valore di bilancio della propria partecipazione.

4. Alla luce della ricostruzione effettuata, il diritto di usufrutto acquistato dal nudo proprietario non dovrebbe ricadere nella sfera dell'art. 109, comma 8, TUIR: l'acquisto di tale diritto reale dovrà essere considerato, ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile, come un distinto e autonomo investimento in immobilizzazioni finanziarie.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 12 marzo 2010, che attribuisce un valore fiscalmente riconosciuto pari a zero al diritto di usufrutto, presuppone l'estinzione dell'usufrutto per decesso dell'usufruttuario e la conseguente consolidazione del diritto di proprietà, con impossibilità per il nudo proprietario di "ereditare" il costo fiscalmente riconosciuto dell'usufrutto in capo all'ex usufruttuario.

Ma l'ipotesi dell'acquisto a titolo oneroso del diritto di usufrutto è ben diversa: in quest'ultimo caso, il costo fiscalmente riconosciuto va infatti individuato, sul piano soggettivo, in capo all'avente causa del negozio oneroso in giustapposizione con il dante causa ("mero usufruttuario") che a seguito della cessione assoggetterà a tassazione la cessione senza fruire di regimi di esenzione o di esclusione da IRES.

5. Ai fini della determinazione della plus/minusvalenza, l'individuazione del costo fiscale dei singoli diritti reali parziari da contrapporre al corrispettivo di cessione non può prescindere dalle posizioni assunte dalla prassi con riferimento alla normativa che, periodicamente, consente la rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.

Nella Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002 (che rinvia alla Circolare Ministeriale n. 16 del 10 maggio 1985), l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il valore dei diritti reali parziari deve essere individuato riparametrando proporzionalmente il valore della piena proprietà ai valori della nuda pro-

prietà o dell'usufrutto determinati secondo i criteri indicati dagli artt. 46 e 48 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico sull'Imposta di registro): occorre, dunque, avere riguardo all'età del dante causa, in caso di usufrutto vitalizio, o al saggio legale, se si tratta invece di usufrutto a tempo determinato. Inoltre, occorre tener conto del fatto che il consolidamento dell'usufrutto in capo al nudo proprietario non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà (Circolare n. 27/E del 9 maggio 2003, par. 2.2).

Invero, nel caso in esame può applicarsi quanto affermato dall'Agenzia delle entrate in una fattispecie che presenta forti elementi di similarità, sul piano sistematico, a quella di cui trattasi (e che conferma, peraltro, quanto già detto in merito all'impossibilità di far retroagire l'*holding period* al momento dell'acquisto della nuda proprietà).

La fattispecie vagliata riguardava la cessione di un bene immobile di cui la nuda proprietà era stata acquistata oltre il quinquennio rilevante ai fini della "esclusione" (non è, infatti, una esenzione, delimitando il campo di applicazione della categoria dei redditi diversi) di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, mentre l'usufrutto solo successivamente, nel periodo infraquinquennale in cui la cessione poteva dar luogo a plusvalenze imponibili. In tale occasione, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che il caso esaminato non riguardasse un ordinario consolidamento della nuda proprietà con l'usufrutto a seguito del decesso dell'usufruttuario (questione, questa, affrontata nella precedente Risoluzione n. 218/E del 30 maggio 2008), bensì si riferisse a due acquisti distinti, con conseguente necessità di mantenere due binari separati, e ciò tanto al fine della determinazione della plusvalenza quanto al fine del computo del *dies a quo* del quinquennio decorrente tra l'acquisto del diritto e la successiva vendita.

Più in particolare, l'Agenzia ha affermato che "nel calcolo della plusvalenza, per determinare il valore della nuda proprietà e dell'usufrutto si applicheranno al prezzo di vendita i coefficienti per la determinazione del diritto di usufrutto di cui al prospetto dei coefficienti allegati al TUR n. 131 del 1986 mentre ai fini del computo del dies a quo del quinquennio decorrente tra l'acquisto del bene e la vendita si deve tener conto, rispettivamente, della data di acquisto della nuda proprietà e della data di acquisto dell'usufrutto" (cfr. Risoluzione n. 188/E del 20 luglio 2009).

6. In conclusione, l'art. 109, comma 8 del TUIR non può influenzare la determinazione della plusvalenza imponibile nel caso di separato e autonomo acquisto dell'usufrutto da parte del nudo proprietario.

In questa ipotesi, non sono riscontrabili componenti negativi di reddito in capo all'avente causa del diritto di usufrutto, e già nudo proprietario, che al momento dell'acquisto incrementa unicamente il valore della propria partecipazione iscritto in bilancio. Pertanto, in caso di successiva vendita della partecipazione i cui diritti reali parziari (nuda proprietà e usufrutto) sono stati acquisiti in momenti diversi, il dante causa dovrebbe:

a) assumere come costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione la somma dei due distinti corrispettivi pagati (alla stregua di due distinte operazioni di investimento);
b) mantenere inalterata la loro "stratificazione" ai fini del computo dell'*holding period* (stante il divieto di fare retroagire l'acquisto dell'usufrutto al momento dell'acquisto della nuda proprietà); e
c) ripartire il corrispettivo di vendita per la percentuale corrispondente alla quota ideale del diritto di usufrutto alla data di cessione della piena proprietà e, per il resto, con la quota ideale riferibile alla nuda proprietà.

La plusvalenza così "disaggregata" dovrebbe beneficiare – come suggerito dalla citata prassi (ma v. anche Circolare n. 36/E del 4 agosto 2004) – del regime di parziale esenzione di cui all'art. 87 del TUIR, a seconda dell'integrazione o meno del requisito dell'*holding period*, che – come detto – dovrà essere verificato distintamente per le quote riferibili al diritto di nuda proprietà e dell'usufrutto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, Circolare n. 32 del 14 luglio 2004 e Circolare n. 13 del 21 aprile 2006
BRUNELLI, *La participation exemption*, Milano, 2016

FANTOZZI-PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa,* Padova, 2019
GIUSTI, *Le operazioni di stock lending tra evasione, elusione e legittimo risparmio di imposta*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2018, 59 ss.
IASCONE, *Le principali norme di contrasto alle operazioni cd. di "dividend washing"*, in MAISTO (a cura di), *La tassazione dei dividendi intersocietari*, Milano, 2011
INGRAO, *La cessione delle partecipazioni nella disciplina di participation exemption: spunti per una modifica normativa,* in *Riv. dir. trib.,* 2016, I, 755 ss.
LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2018
TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale,* Torino, 2019, 115 ss.
TRABUCCHI, *La rilevanza fiscale del c.d. "manufactured dividend"– brevi riflessioni de iure condito e de iure condendo*, in *Dialoghi Tributari*, 2007, 1004 ss.
VIOTTO, *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazione,* Torino, 2013, 220 ss.

ELEMENTI POSITIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Rinuncia ai crediti da parte dei soci: la Corte di Cassazione conferma ancora la tesi dell'"incasso giuridico"

Shareholders' credits waiver: the Italian Supreme Court confirms again the "legal income" thesis

(commento a/notes to Cass., sez, VI, 30 gennaio 2020, n. 2057).

MARCO CARROZZINO

Abstract
La Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi sul trattamento fiscale della rinuncia da parte dei soci a crediti che se percepiti avrebbero prodotto redditi tassati "per cassa", ha recentemente confermato l'orientamento che riconosce rilevanza alla tesi dell'"incasso giuridico" elaborata dall'Amministrazione finanziaria alcuni decenni or sono. Il contributo mira ad eseguire una rassegna della giurisprudenza sul tema e, in ragione dell'elaborazione della tesi citata per chiare finalità antielusive, offre spunti critici circa l'effettiva applicabilità al caso in esame dell'art. 10-*bis* della Legge 212/2000.
Parole chiave: rinuncia ai crediti, salti d'imposta, incasso giuridico, elusione fiscale

Abstract
The Supreme Court, which has been called upon to rule on the tax treatment of the waiver by members to credits that, if received, would have produced taxed income "on a cash basis", recently confirmed the orientation that recognizes validity to the "legal income" thesis proposed few decades ago by the tax administration. This article examines the jurisprudence on the subject and offers critical insights about the applicability to the case of the Italian anti-tax avoidance rule (article 10-bis of Law 212/2000).
Keywords*: waiver to credits, tax abatement, legal income, tax avoidance*

SOMMARIO: **1.** L'ordinanza commentata e la prima elaborazione (ministeriale) della tesi dell'"incasso giuridico". - **2.** La qualificazione civilistica della rinuncia ai crediti da parte dei soci: *remissione del debito* o *rinuncia al credito*? - **3.** Disciplina fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci: dalla mancata qualificazione quale sopravvenienza attiva al "limite" del valore fiscale. - **4.** Operazioni di arbitraggio fiscale nei rapporti *intercompany* e possibili "salti d'imposta" all'esito della rinuncia a crediti che se percepiti avrebbero prodotto redditi tassati "per cassa": la giurisprudenza di legittimità e la (non conforme) posizione delle Corti di merito. - **5.** Rinuncia da parte del socio agli interessi maturati su un finanziamento concesso alla partecipata: la Corte di Cassazione conferma ancora la tesi dell'"incasso giuridico". - **6.** Conclusioni. La tesi dell'"incasso giuridico": la volontà del socio di patrimonializzare la società, la mancata disponibilità fisico-materiale del reddito e la difficile applicazione dell'art. 10-*bis* della Legge 212/2000.

1. Con l'ordinanza n. 2057 dello scorso 30 gennaio la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul trattamento fiscale della rinuncia ai crediti da parte dei soci, consolidando la tesi dell'"incasso giuridico" elaborata dall'Amministrazione finanziaria alcuni decenni or sono.

Il riferimento è, in ispecie, alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 73/E del 27 maggio 1994 (per un commento, DEL FEDERICO, Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci, in il Fisco, n. 38/1994 e STEVANATO, Le rinunce dei soci a crediti per somme dedotte dalla società: se il reddito del socio è imponibile "per cassa" si può evitare un salto d'imposta, in Rassegna Tributaria, n. 10/1994) che per prima ha qualificato "*naturale"* l'argomentazione secondo cui "la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare", ancora di recente confermata dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 124/E del 13 ottobre 2017 (su cui, v. GAIANI, La rinuncia ai crediti dei soci–amministratori non genera sopravvenienze attive, in il Fisco, n. 43/2017).

2. La qualificazione civilistica della rinuncia ai crediti da parte dei soci è stata oggetto di confronto fra la dottrina, che l'ha ricondotta all'istituto della *remissione del debito*, e la giurisprudenza di legittimità, che l'ha qualificata genericamente come *rinunzia*.

La *remissione del debito* è negozio unilaterale recettizio previsto dall'art. 1236 c.c. col quale il creditore rinuncia al credito di cui è titolare: l'effetto estintivo dell'obbligazione si perfeziona, fatti salvi i casi in cui il debitore dichiari di non volerne profittare, al momento della comunicazione a quest'ultimo della dichiarazione del creditore. La *rinunzia al credito* – che è, invece, un istituto non tipizzato, onde la necessità di ricorrere ai fini della definizione alle singole ipotesi di rinuncia (*ex multis* art. 1238 c.c. – *rinunzia alle garanzie*, art. 1311 c.c. – *rinunzia alla solidarietà* ed art. 2937 c.c. – *rinunzia alla prescrizione*) – si configura quale negozio non recettizio, puramente abdicativo, che non estingue l'obbligazione.

La soluzione sposata dalla Suprema Corte appare maggiormente condivisibile, se si considerano i principi contabili (*OIC 28 – Patrimonio Netto,* paragrafo 36) e il fatto che nel caso in esame la natura della transazione è "il rafforzamento patrimoniale della società".

3. La disciplina fiscale applicabile alla rinuncia ai crediti da parte dei soci è recata dall'art. 88 del T.U.I.R. (art. 55 nel testo *ante*–riforma ad opera del d.lgs. 44/2003), il quale, fino al 1993, non qualificava la fattispecie in esame quale sopravvenienza attiva solo nel caso in cui i crediti rinunziati derivavano da precedenti finanziamenti concessi dai soci alla partecipata.

In seguito alle modifiche apportate all'art. 88, comma 4, dal D.L. 557/93, il legislatore ha escluso dal novero delle sopravvenienze attive le rinunce da parte dei soci di crediti di qualsiasi natura. La *ratio* del nuovo assetto risiedeva nella volontà di salvaguardare l'integrità patrimoniale della società derivante dalla rinuncia al credito, evitando di tassare la sopravvenienza da quest'ultima riveniente. Tali norme erano completate dagli artt. 94, comma 6 e 101, comma 7 del T.U.I.R. secondo cui l'ammontare della rinuncia doveva essere aggiunto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e non era ammesso in deduzione.

La disciplina è stata da ultimo riformata dall'art. 13 del d.lgs. 147/2015 (c.d. "Decreto internazionalizzazione"), il quale ha sostituito il comma 4 e introdotto i commi 4–*bis* e *4–ter* dell'art. 88, nonché novellato l'art. 9, comma 6 e l'art. 101, comma 7 (per una compiuta disamina del tema, TRIVELLIN, Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa, Torino, 2017; con particolare riferimento ai soggetti IAS/IFRS–*adopter*, si rinvia a CONTRINO, Aspetti tributari dei crediti d'impresa contabilizzati secondo gli IAS/IFRS: prime riflessioni sistematiche, in Dir. prat. trib., 2011, I, 778 ss. e, più di recente, CONTRINO-TRIVELLIN, La valutazione dei crediti, in ZIZZO, a cura di, La fiscalità delle società IAS/IFRS, Milano, 2018, 684 ss.).

La normativa in vigore qualifica, adesso, come sopravvenienza attiva la rinuncia ai crediti da parte dei soci soltanto per la parte eccedente il relativo valore fiscale, il quale, se non comunicato dal socio alla partecipata, si presume pari a zero. È stato inoltre confermato che l'ammontare della rinuncia *de qua* si

aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, e non è ammesso in deduzione, ma nel limite del valore fiscale dei crediti.

4. Invero, l'impianto normativo *ante*–riforma del 2015 si prestava alla realizzazione di operazioni di arbitraggio fiscale nei rapporti *intercompany* (v., anche per una casistica, RIZZARDI, Bilancio e imposte sui redditi: il movimento dei crediti tra soci e società, in Corriere Tributario, n. 7/2019) e determinava "salti d'imposta" nelle ipotesi di rinunzia a crediti che all'atto della percezione avrebbero generato redditi tassati "per cassa": in tali ultimi casi, la società avrebbe prodotto una sopravvenienza attiva non tassabile correlata a un costo dedotto "per competenza", mentre il socio–remittente il relativo credito non avrebbe realizzato un provento imponibile in ragione della mancata percezione delle somme corrispondenti.

Nonostante le resistente manifestate ancora di recente da taluni commentatori (cfr. CAGNONI-D'UGO-GERMANI, L'insostenibile tesi dell'incasso giuridico senza concreto vantaggio economico, in il Fisco, n. 12/2018), la giurisprudenza di legittimità ha ormai consolidato il proprio orientamento favorevole alla tesi dell'"incasso giuridico", argomentando che "la rinuncia presuppone il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque utilizzato" e va pertanto tassato in capo al socio (cfr. Cass., sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26842). In tale senso si segnalano le sentenze della Suprema Corte in tema di rinuncia da parte del socio al credito per *royalties* (cfr. Cass., sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26842), di Trattamento di fine mandato (cfr. Cass., sez. VI, ord. 26 gennaio 2016, n. 1335) e di interessi relativi a un finanziamento concesso alla controllata (cfr. Cass., sez. V, 24 marzo 2017, n. 7636), ove l'incasso meramente "virtuale" è stato ritenuto presupposto sufficiente per la tassazione in capo al socio–rinunciante.

Per completezza vanno segnalate anche alcune sentenze delle Corti di merito (cfr., fra le altre, CTR Veneto, 29 gennaio 2009, n, 26, CTR Lazio, sez. XXVIII, 20 giugno 2012, n. 120, CTP Reggio Emilia, sez. II, 15 ottobre 2018, n. 197; ma *contra* CTP Vicenza, 14 marzo 2016, n. 280 e CTP Milano, sez. III, 12 giugno 2017, n. 4091) che hanno negato la legittimità della tesi dell'Ufficio sul presupposto che, in quanto non previsto da alcuna disposizione di legge, l'attribuzione di rilevanza all'"incasso giuridico" si porrebbe in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario e con le norme che, in relazione ad alcune categorie di reddito, ne statuiscono la tassazione "per cassa".

5. Con l'ordinanza in commento la Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi sul trattamento fiscale (*ante*–"Decreto internazionalizzazione") della rinuncia agli interessi maturati su un finanziamento concesso da una fondazione a una società partecipata.

Nel caso di specie, al momento della rinuncia la fondazione aveva qualificato come imponibili gli interessi alla base del credito–rinunziato, per poi chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente sostenendo l'inapplicabilità della tesi dell'"incasso giuridico". L'istanza di rimborso è stata rigettata e il relativo diniego è stato impugnato dalla fondazione innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che ha accolto il ricorso (CTP Milano, sez. XLII, 22 aprile 2015, n. 1698). La sentenza di primo grado è stata confermata dal giudice di appello (CTR Lombardia, sez. XIV, 29 gennaio 2018, n. 354), argomentando sulle *"conseguenze distorsive che l'applicazione del principio dell'incasso giuridico comporterebbe [...] prima di tutto in relazione al principio della capacità contributiva come previsto dall'art. 53 Cost.",* ma anche sul fatto che presupposto per l'imposizione fosse l'incasso "reale", ossia materiale, e non invece quello meramente "giuridico".

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione – adita dalla parte pubblica – ha confermato il proprio orientamento sul tema e, citando la "posizione ministeriale", ha motivato la piena adesione alla tesi dell'"incasso giuridico" sulla base delle argomentazioni della pregressa giurisprudenza di legittimità sul tema.

Per la Suprema Corte, se è evidente che la rinuncia al credito da parte dei soci sia espressione della volontà di patrimonializzare la società partecipata, è innegabile che essa presupponga il conseguimento del credito, il cui importo, ancorché non materialmente "incassato", è comunque "utilizzato". Argo-

mentando attraverso una lettura combinata dell'art. 88 del T.U.I.R. con i successivi artt. 95, comma 6 e 101, comma 7, la Cassazione evidenzia che la mancata adesione alla tesi dell'"incasso giuridico" "permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito".

6. Il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di trattamento fiscale delle rinunce ai crediti da parte dei soci, in applicazione della tesi dell'"incasso giuridico", non è pienamente condivisibile.

In merito, va innanzitutto evidenziato che il sistema impositivo delle categorie di reddito cui sono correlati i crediti oggetto di rinuncia (redditi di capitale, per gli interessi da finanziamento; redditi diversi, per le *royalties* e redditi assimilati a quello di lavoro dipendente, per il T.F.M.) è incentrato sul principio di tassazione all'atto della *percezione* ("per cassa"), segno evidente che il legislatore ha voluto specificamente agganciare la tassazione al momento in cui il soggetto titolare abbia la piena disponibilità in senso fisico–materiale del reddito, circostanza, questa, che obiettivamente e irrefutabilmente non si realizza in alcuno dei casi di rinuncia ai crediti da parte dei soci, espressiva della loro volontà di patrimonializzare la società.

Va poi osservato che la tesi è stata chiaramente introdotta per finalità antielusive, onde bloccare arbitraggi fiscale e "salti d'imposta", ma a ben vedere la mancanza di un'effettiva imposizione conseguente alla rinuncia *de qua* si configura esclusivamente quale frutto del "coordinamento" tra i sistemi di tassazione in base ai principi "di cassa" e "di competenza".

Infine, la qualificazione dell'atto di rinuncia quale fiscalmente elusivo potrebbe, oggi, essere valutato facendo ricorso all'art. 10–*bis* della Legge 212/2000, ma nel caso in esame sarebbe difficile sostenere che l'operazione sia priva di sostanza economica e di valide ragioni extrafiscali non marginali (su tali elementi costitutivi dell'abuso, v. CONTRINO, I confini dell'abuso, in DELLA VALLE-FICARI-MARINI, a cura di, Abuso del diritto ed elusione fiscale, Torino, 2016, 21 ss.; e CONTRINO-MARCHESELLI, Art. 10–bis, L. n. 212/2000 – Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, in GLENDI-CONSOLO-CONTRINO, a cura di, Abuso del diritto e novità sul processo tributario, Milano, 2016, 3–58, nonché BUCCICO, L'abuso del diritto o elusione fiscale: clausola generale nel diritto tributario, in Rivista di diritto dell'impresa, n. 1/2016, 27-58), posta la riconosciuta volontà del socio rinunziante di patrimonializzare la società controllata.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CAGNONI-D'UGO-GERMANI, L'insostenibile tesi dell'incasso giuridico senza concreto vantaggio economico, in il Fisco, n. 12/2018

CONTRINO, Aspetti tributari dei crediti d'impresa contabilizzati secondo gli IAS/IFRS: prime riflessioni sistematiche, in Dir. prat. trib , 2011, I, 778 ss.

CONTRINO, I confini dell'abuso, in DELLA VALLE-FICARI-MARINI (a cura di), Abuso del diritto ed elusione fiscale, Torino, 2016

CONTRINO-MARCHESELLI, Art. 10–bis, L. n. 212/2000 – Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, in GLENDI-CONSOLO-CONTRINO (a cura di), Abuso del diritto e novità sul processo tributario, Milano, 2016

CONTRINO-TRIVELLIN, La valutazione dei crediti, in Zizzo (a cura di), La fiscalità delle società IAS/IFRS, Milano, 2018

DEL FEDERICO, Profili fiscali della rinuncia dei crediti da parte dei soci, in il Fisco, n. 38/1994

GAIANI, La rinuncia ai crediti dei soci–amministratori non genera sopravvenienze attive, in il Fisco, n. 43/2017

RIZZARDI, Bilancio e imposte sui redditi: il movimento dei crediti tra soci e società, in Corriere Tributario, n. 7/2019

STEVANATO, Le rinunce dei soci a crediti per somme dedotte dalla società: se il reddito del socio è imponibile "per cassa" si può evitare un salto d'imposta, in Rassegna Tributaria, n. 10/1994
TRIVELLIN, Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa, Torino, 2017

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

La deduzione dei costi di impianto a partire dai primi ricavi: spunti di riflessione generale a partire da una disposizione particolare

Tax deduction of start up cost starting from first revenues: highlights for a general discussion starting from a specific case

FRANCESCO CROVATO

Abstract
Nei settori d'impresa dove la fase preparatoria, rispetto a quella strettamente commerciale, è temporalmente molto lunga, si generano nei primi anni prevalentemente costi, senza contropartita di ricavi, in particolare derivanti dall'attività tipica. I costi sostenuti in fase di *start up* rischiano perciò di acquisire indiscriminatamente rilevanza fiscale solo quando saranno conseguiti i primi ricavi (art. 108, comma 4, TUIR). L'articolo cerca di fornire qualche spunto utile per contestualizzare questa disposizione poco studiata.
Parole chiave: nuove iniziative produttive, costi di impianto, correlazione costi ricavi

Abstract
In those business areas where the preparing set up requires longer timing if compared to the marketing timing, this mainly generates costs without any compensating revenues, in particular those resulting from the business itself. Therefore the costs faced at start up stage risk to become tax relevant indiscriminately, till first revenues are accounted (art. 108, c. 4, Tuir). The article is offering some useful ideas to contextualize this provision, which is not much taken into consideration.
Keywords*: new business initiatives, start up cost, matching principle*

SOMMARIO: **1.** Quando la fase di *start up* si prolunga per molti anni. - **2.** Breve inquadramento dei temi fiscali relativi agli atti preparatori. - **3.** Conferme alla rilevanza fiscale delle attività in *start up* dalla prassi amministrativa sulla participation exemption. - **4.** La deduzione dei costi preparatori a partire dai primi ricavi: la reale portata di una disposizione poco studiata. - **5.** segue Una regola fiscale sull'imputazione temporale ormai derogata dopo la riforma dei soggetti IAS e OIC?

1. In alcuni settori d'impresa la fase iniziale di *start up* può prolungarsi per lungo tempo e generare ricavi solo a distanza di anni. La fase preparatoria è temporalmente molto lunga perché richiede una serie di attività e di investimenti di fatto essenziali per arrivare alla fase strettamente commerciale. Per esempio, nel settore della produzione di energia, prima di avviare l'attività tipica, è necessaria una rilevante attività di ricerca e di studio, che nelle rinnovabili consiste nel ricercare i siti più adatti per la presenza del vento o l'incidenza della radiazione solare, nella scelta degli impianti idonei e nella loro installazione, oltre che nel completamento dei relativi procedimenti autorizzativi. Si tratta di attività preliminari simili a quelle del settore Oil and Gas, dove sono altrettanto usuali e anzi si estendono su un arco temporale ancor più ampio. Le società nel settore, prima di avviare l'attività tipica, devono infatti

svolgere tutta una serie di attività preliminari come la ricerca di siti con potenziale minerario, l'ottenimento di permessi e autorizzazioni, la progettazione e la costruzione degli impianti di produzione. Insomma, le classiche fasi di un'attività in *start up* durano in questo caso qualche anno prima di arrivare alla fase di produzione vera e propria. Si pensi ancora al settore immobiliare con l'acquisto delle aree edificabili, l'attività volta all'ottenimento delle concessioni a costruire, dei permessi urbanistico-edilizi e commerciali e l'avvio dei lavori di costruzione. Anche nell'ambito delle concessioni di opere pubbliche si verifica una situazione paragonabile a quelle in precedenza descritte, perché le fasi iniziali di progettazione e di realizzazione dell'investimento precedono la fase di gestione dell'opera pubblica e i ricavi ordinari arrivano a distanza di anni dalla costituzione della società.

2. Un primo interrogativo è se gli "atti preparatori" appartengano all'area di rilevanza fiscale dell'impresa; ed è un interrogativo che si riflette non solo sul piano del trattamento dei costi preparatori all'esercizio dell'attività, ma anche su altri piani come l'imponibilità o meno di determinati redditi che altrimenti non lo sarebbero (plusvalenze isolate, risarcimenti, etc.), la deducibilità di taluni costi, l'assoggettabilità o meno a IVA. In anni più recenti il tema si è posto anche ai fini della valutazione della commercialità nel triennio per ottenere la *participation exemption*, o per stabilire la mancanza di operatività ai fini della disciplina delle società di comodo.

La fase di *start up* è un momento di transizione, tra i più difficili da analizzare e naturalmente la valutazione va fatta caso per caso, senza pensare che esista una linea di confine precisa, come del resto non esiste tra abitualità e occasionalità, organizzazione e non organizzazione, e simili concetti. La soluzione sul piano tributario è stata inizialmente condizionata dalla distinzione civilistica tra atti "di organizzazione" e "dell'organizzazione", ovvero tra atti prodromici, con funzione preparatoria, e veri e propri "atti di gestione" dell'impresa. All'origine, questa distinzione mirava a sottrarre al fallimento soggetti che, avendo soltanto allestito il compendio aziendale, non avevano ancora iniziato a "produrre per il mercato", non potendo perciò dirsi ancora imprenditori. Insomma, la preoccupazione dei civilisti era quella di ritardare l'inizio dell'impresa per sottrarre al fallimento chi stesse svolgendo atti preparatori all'esercizio d'impresa (per un'analisi di queste posizioni, FANTOZZI, Imprenditore e impresa, Milano, 1982, 199 ss.). Questa impostazione è stata comunque via via sottoposta a critiche, e appare, alla luce delle più moderne concezioni del fenomeno, superata. Per di più, il diritto civile è ispirato da preoccupazioni ben diverse e circoscritte rispetto a quelle tributarie. Dunque, occorre mantenere distinte le problematiche tributarie sull'inizio dell'impresa da quelle del diritto civile, e sul punto è oramai acquisita l'autonomia del diritto tributario. In linea di principio, ai fini fiscali, l'impresa e il relativo "ciclo fiscale" non iniziano col compimento degli "atti di gestione", ma devono essere fatti retroagire agli "atti di organizzazione", cioè all'allestimento di quel substrato organizzativo che costituirà il "complesso dei mezzi organizzato" per l'esercizio dell'attività imprenditoriale, ancorché quest'ultima non si sia ancora tradotta in "atti di gestione", produttivi di ricavi (STEVANATO, Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994).

L'appartenenza all'impresa fiscale anche degli atti preparatori è prima di tutto una naturale conseguenza della tassazione del reddito netto, nella cui determinazione devono essere inseriti anche i costi sostenuti per gli atti preparatori dell'impresa. Tutti gli acquisti inerenti l'attività d'impresa, anche se effettuati prima dell'inizio dell'ordinaria attività, appartengono infatti all'area di rilevanza fiscale, conformemente al principio della capacità contributiva, da cui discende anche il principio di tassazione del reddito al netto dei costi di produzione (sul punto MOSCHETTI, Il principio della capacità contributiva, Padova, 1973, 373-375). Il punto cruciale è verificare l'effettivo carattere preparatorio dell'atto; e quindi il collegamento tra l'operazione di organizzazione e il programma imprenditoriale avviato, dunque in buona sostanza la sua "inerenza" (sul punto TURCHET, La detrazione IVA e la nozione di inerenza nelle attività preparatorie, in Dir. Prat. Trib., 2007, 525; BEGHIN, L'esercizio di impresa ai fini Iva, in Riv. Dir. Trib., 2009, 803).

Del resto, la stessa disciplina del reddito d'impresa riferisce esplicitamente una sua disposizione (l'art. 108 TUIR) ai costi di impianto. Questa disposizione è la conferma che già con l'allestimento

della struttura aziendale, ossia con il compimento degli atti preparatori all'impresa, quest'ultima deve considerarsi iniziata.

Anche il principio di inerenza consente di riferire i primi atti di organizzazione, preparatori all'impresa, all'area di rilevanza fiscale. Perfino quando ancora il principio era inteso in senso molto restrittivo - quasi di fisico legame tra costi e ricavi- "risultavano tuttavia deducibili le spese di costituzione della società ancorché sostenute in data anteriore all'inizio dell'attività e quindi meramente preparatorie; esse non venivano dunque considerate estranee alla produzione del reddito" (si veda sul punto VIGNOLI, La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari, Roma, 2012, paragrafo 1.7, che richiama a tal fine la circ. 22 dicembre 1926, n. 12877).

Nell'imposta sul valore aggiunto, dove manca una precisa disposizione sui costi di impianto, si ritrovano altre conferme. L'art. 19 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 si limita a una generica indicazione sulla detrazione dell'imposta assolta in relazione ai beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio d'impresa. Detta previsione include però pacificamente sia i beni e i servizi oggetto dell'attività caratteristica, sia quelli strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, compresi dunque gli atti con cui viene predisposta la struttura aziendale nella fase preparatoria alla ordinaria attività di gestione. Del resto, se non si ritenesse detraibile l'IVA, si violerebbe il principio di neutralità, cardine di questa imposta, che impone la detassazione degli impianti attraverso il meccanismo della detrazione.

3. Una riprova più settoriale si può ritrovare nella prassi amministrativa sulla *participation exemption* con una presa di posizione importante dell'Agenzia delle Entrate che finalmente prende atto della realtà operativa di alcuni settori di attività (nella circolare 29 marzo 2013, n. 7/E, in particolare, si veda il paragrafo 3 in merito al noto requisito della commercialità nel triennio e la sua applicazione alle attività in *start up*). Certo, occorre tener conto che si sta valutando un parametro particolare ai fini *pex*, dove si tratta di stabilire se le attività preliminari assumano una connotazione commerciale nel triennio, e non se esse siano idonee autonomamente – si preoccupa di precisare la stessa circolare – a configurare l'esercizio di un'attività commerciale. Tuttavia, l'inciso sembra messo lì per prudenza, per circoscrivere la presa di posizione al caso affrontato e per non fare affermazioni su altri fronti, più che per negare che le attività di *start up* possano essere esse stesse svolgimento di attività d'impresa e segnare l'inizio dell'attività. Tanto è vero che la circolare subito dopo dà atto che "in alcuni settori, determinate attività – che potrebbero essere ritenute in linea di principio meramente preparatorie – possono considerarsi, al contrario, esplicative dell'esercizio di attività d'impresa. E in particolare una serie di usuali attività preliminari delle società operanti nel settore della produzione di energia, che prima di avviare l'attività tipica devono necessariamente farla precedere da una rilevante attività di ricerca e studio oltre che dai relativi procedimenti autorizzativi".

Anche nell'ambito delle concessioni di opere pubbliche la stessa circolare l'Agenzia qualifica l'impresa come "commerciale" pure nell'ipotesi in cui non risulta ancora avviata la fase di gestione, ma già si dispone "di una struttura adeguata a soddisfare la domanda del mercato in tempi ragionevoli, in quanto si trova nella condizione di dare inizio alla realizzazione dell'opera infrastrutturale che, nel caso specifico, comprende anche la fase progettuale iniziale".

Nel settore immobiliare, la prassi amministrativa aveva invece escluso la commercialità nella risoluzione 9 novembre 2007, n. 323/E, con cui l'Amministrazione aveva considerato irrilevanti gli interventi di ristrutturazione su un immobile per renderlo idoneo allo svolgimento di una attività alberghiera con riferimento ad attività essenziali per l'avvio dell'attività d'impresa. Ma questa posizione dovrebbe ritenersi superata alla luce della circolare n. 7/E/2013 sopra richiamata. L'acquisto delle aree edificabili, l'attività volta all'ottenimento delle concessioni a costruire, dei permessi urbanistico-edilizi e commerciali, e l'avvio dei lavori di costruzione vanno apprezzati quali atti di "destinazione funzionale", preparatori all'esercizio dell'impresa e necessari allo sviluppo dell'iniziativa immobiliare, commerciale, etc. Il suolo edificabile o l'edificio costituiscono, in questi casi, proprio l'oggetto di una attività d'impresa, in funzione della quale, peraltro, la società sostiene costi di progettazione, commissiona lavori e li realizza. Dunque, in linea con quanto sostenuto per il settore energetico e quello delle concessioni di opere pub-

bliche, queste attività possono essere apprezzate alla stregua di un insieme univoco di "atti preparatori all'impresa": insomma substrato organizzativo funzionale alla produzione dei ricavi e all'allestimento dei mezzi necessari per il conseguimento dell'oggetto sociale.

Da questi passaggi emerge dunque che una società che si sta preparando per diventare operativa a pieno regime già da quel momento esercita un'attività commerciale. E da quello che la società sta organizzando in molti casi è decifrabile quel che farà dopo, con sufficienti elementi per decidere se l'attività commerciale è già presente.

4. Dobbiamo però interrogarci anche sul momento di deduzione dei costi di *start up*, e in particolar sulla reale portata della disposizione secondo cui le spese sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto e – almeno in passato – quelle di ricerca, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui saranno conseguiti i primi ricavi. I costi sostenuti in fase di *start up*, richiamati dall'art. 108, comma 4, TUIR, rischiano infatti di acquisire indiscriminatamente rilevanza fiscale solo nella successiva fase di produzione. Se per una società che si sta preparando alla produzione di beni durevoli non è un problema perché di lì a poco cederà i primi prodotti finiti, così come per chi acquista beni per rivenderli e sta per aprire un ipermercato, il tema appare di estremo interesse nei settori indicati in premessa. In questo caso la natura propria dell'attività è tale da generare nei primi anni prevalentemente costi, senza avere in contropartita anche dei ricavi, in particolare quelli derivanti dalla produzione. Considerato che si tratta di costi di rilevante entità, la questione dell'immediato riconoscimento degli stessi, ancorché sotto forma di perdita fiscale, appare in tutta la sua importanza. Questa tematica, a differenza delle altre relative agli atti "preparatori", è rimasta in ombra.

Proviamo quindi a fornire qualche spunto utile, più in generale per qualsiasi impresa al suo avvio, per contestualizzare questa disposizione poco studiata ma sistematicamente molto interessante.

La prima considerazione da fare riguarda il perimetro soggettivo di applicazione della disposizione. A quali imprese si rivolge la sospensione dei costi in attesa dei ricavi? Si riferisce a tutte le imprese che avviano nuove iniziative imprenditoriali, ad esempio attraverso una stabile organizzazione, o solo alle imprese al loro avvio?

Per rispondere all'interrogativo è utile considerare che la sospensione dei costi d'impianto è dettata dall'esigenza di fornire un correttivo alla suddivisione in periodi d'imposta della vita del contribuente perché poteva rivelarsi insufficiente il meccanismo di riporto delle perdite, con un orizzonte temporale limitato – all'epoca - a cinque anni, in mancanza di ricavi. Insomma, la stessa logica perequativa che ispira ora il riporto delle perdite senza limiti di tempo, allo scopo di non attribuire eccessivi costi a periodi d'imposta privi di ricavi (art. 102 TUIR, laddove permette di compensare le perdite dei primi tre periodi d'imposta con i redditi di qualsiasi successivo periodo d'imposta).

Se si riflette dunque sulla logica per cui la norma è stata introdotta, si capisce che la disposizione si riferisce alle imprese di nuova costituzione (del resto questo è il riferimento testuale), in modo da non gravare ulteriormente su esercizi già in passivo. Non evidentemente a nuove iniziative imprenditoriali di società in funzionamento avviate da anni, e neppure a stabili organizzazioni di società costituite da decenni che potranno quindi compensare i costi (anche quelli di una stabile in perdita) con ricavi derivanti da attività già profittevoli perché in fase di produzione, e comunque con altri ricavi della casa madre. Si pensi ad aziende già avviate che impiantano stabilimenti nuovi ma hanno già stabilimenti a pieno regime e profittevoli.

Per queste situazioni non c'era evidentemente affatto bisogno di un simile correttivo. Una norma nata per ragioni perequative si tramuterebbe altrimenti nel suo contrario, ovvero in un'indiscriminata e irragionevole penalizzazione. Oltretutto la sua formulazione ("Le spese sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi") sembra far propendere per una facoltà di cui l'impresa si avvale quando incide sulla perdita che verosimilmente può caratterizzare i primi esercizi di vita di un'impresa, non quando possa assorbirle altrimenti (sul punto sia consentito il rinvio a CROVATO, L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi, Padova, 1996, capitolo VI).

Oltre alle nuove iniziative imprenditoriali di soggetti già esistenti, una rigida interpretazione della disposizione (che differisce la deducibilità delle spese pluriennali al momento di conseguimento dei primi ricavi) penalizzerebbe anche le società di nuova costituzione che fanno parte di un gruppo. La deduzione immediata della spesa pluriennale (pro quota) sostenuta dalla società in fase di start up fa infatti emergere una perdita fiscale che può essere utilizzata nell'ambito della tassazione su base consolidata per abbattere i redditi della capogruppo.

Un secondo spunto di riflessione riguarda più specificamente i ricavi. Di quali ricavi si tratta? La norma in esame si riferisce ai ricavi in senso fiscale e non necessariamente ai ricavi derivanti dalla normale commercializzazione di beni o servizi. Dunque, sembrano comprese anche le eventualità che imprese di nuova costituzione conseguano ricavi "atipici", non derivanti cioè dall'ordinaria attività dell'impresa, come la vendita di titoli azionari o obbligazionari, o la vendita di materie prime o prototipi ottenuti da lavorazioni di prova. Una risoluzione sembra considerare tali, ad esempio, anche se non ricorrenti, i proventi dalle vendite di quote dei permessi di perforazione originariamente rilasciati a un soggetto del settore Oil and Gas, che sostiene ingenti costi esplorativi: si tratta della risoluzione 13 novembre 1981, n. 9/2000.

5. Occorre chiedersi infine a quali costi si riferisca la disposizione in esame. Essa non riguarda più da molto tempo gli ordinari ammortamenti dei beni materiali e immateriali, come avveniva invece nel D.P.R. n. 597/1973. L'art. 68 del decreto citato prevedeva infatti la facoltà (oltretutto non l'obbligo) di differire gli ammortamenti per le imprese di nuova costituzione al conseguimento dei primi ricavi. Questa disposizione ritenuta non conforme alla disciplina civilistica non è stata riprodotta nel Testo unico. Gli ammortamenti sono dunque deducibili secondo quanto disposto dagli artt. 102 e 103 TUIR, mentre i costi di natura ricorrente sono naturalmente fiscalmente deducibili nell'esercizio di imputazione ai sensi dell'art. 109, comma 4, TUIR.

La sospensione dei costi in attesa dei ricavi riguarda invece i cosiddetti "costi pluriennali", ovvero costi dietro i quali l'elemento patrimoniale esiste solo da un punto di vista contabile, ma manca da un punto di vista sostanziale. Dietro tali costi non esiste, infatti, alcuna attività patrimoniale con una sua consistenza intrinseca. I "costi pluriennali" costituiscono un'attività solo nel senso contabile del termine. In questa categoria sono sempre state inserite le spese di impianto, e anche le spese di ricerca. Dopo la riforma del bilancio e degli OIC si può però sostenere che le spese di ricerca non rientrano più fra quelle deducibili in più esercizi, tanto che sono state esplicitamente espunte dall'art. 108 perché non più capitalizzabili, potendo essere dedotte solo nell'esercizio di sostenimento qualunque sia il set di principi contabili adottato dall'impresa, come pure le spese di pubblicità.

Ma v'è di più. In ogni caso si tratta, a ben vedere, di una questione di imputazione temporale che non è stata richiamata dai decreti attuativi fra quelle ancora fiscalmente rilevanti come, ad esempio, le norme sul momento di cassa o sulla ripartizione di plusvalenze o contributi e liberalità. È infatti tipicamente espressione del principio di "correlazione costi ricavi", corollario del principio di competenza. E da quando si è iniziato a dare una maggiore rilevanza ai principi contabili, a partire dalle grandi aziende che utilizzano i principi contabili internazionali (cd. "IAS adopter") e poi dal 2017 anche nei confronti dei soggetti che adottano i principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di Contabilità ("OIC adopter"), la "competenza esterna", cioè l'"imputazione temporale", così come la qualificazione e la "classificazione in bilancio", non sono più disciplinate (salvo eccezioni previste da decreti attuativi che non si sono occupati di questa disposizione) da regole fiscali specifiche.

A ben vedere, con questa disposizione il legislatore fiscale ha inteso dare applicazione al principio dell'abbinamento tra la deduzione dei costi e quella dei ricavi (il cd. *matching* tra costi e ricavi). La disposizione sui costi di primo impianto è insomma una tipica disposizione sulla competenza e in quanto tale dovrebbe essere derogata dall'imputazione a bilancio. Sarebbe del resto paradossale che, in un regime di derivazione rafforzata per i soggetti IAS e OIC, ci si trovasse a gestire invece nuovi disallineamenti che proprio la riforma vuole evitare, e che già il Testo unico aveva eliminato per gli ammortamenti ritenendola non conforme alla disciplina civilistica e contabile in un contesto ben diverso dall'attuale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Sull'avvio dell'attività d'impresa e la rilevanza fiscale dei costi sostenuti nelle prime fasi, STEVANATO, Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994; FANTOZZI, Imprenditore e impresa, Milano, 1982, 199 ss. Per i profili di inerenza VIGNOLI, La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari, Roma, 2012, e per quelli di capacità contributiva, MOSCHETTI, Il principio della capacità contributiva, Padova, 1973. Sulla rilevanza degli atti preparatori a fini IVA, TURCHET, La detrazione IVA e la nozione di inerenza nelle attività preparatorie, in Dir. prat. trib., 2007, 525; GIARETTA, La detrazione dell'Iva da parte della società a fronte di atti preparatori compiuti dal socio e a quest'ultimo fatturati: l'impatto del principio di neutralità sulla soggettività passiva nell'ambito dei rapporti partecipativi tra forma giuridica e sostanza economica, in Riv. dir. trib., 2012, 203 ss.; MELIS, Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione iva, in Riv. dir. trib., 1996, II, 893 (nota a Corte giustizia CE, 29 febbraio 1996, n. C-110/94); BEGHIN, L'esercizio di impresa ai fini Iva, in Riv. dir. trib., 2009, pag. 795 ss. Sulla pex e le società in start up, PACIERI - SILVETTI, Spetta la "participation exemption sulle società in "start up"?, in Dialoghi tributari, 2010, 626 ss. Sulla disposizione dei costi di impianto, CROVATO, L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi, Padova 1996; CROVATO (a cura di), La fiscalità delle imprese OIL and Gas, Rimini, 2018.

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

L'ospitalità di giornalisti e personalità come costo d'impresa in settori a forte visibilità mediatica

Hosting journalists and celebrities as business cost in areas of predominant media visibility

(commento a/notes to: Cass., sez. trib., 23 gennaio 2019, n. 1795)

FRANCESCO CROVATO

Abstract
In alcuni settori, segnatamente in quello della moda, la visibilità dei prodotti (dei servizi e del marchio) sono fondamentali nelle decisioni di acquisto rispetto a prodotti concorrenti. La sentenza considera pienamente deducibili, e con IVA detraibile, i costi per eventi di particolare richiamo mediatico anche attraverso l'ospitalità di giornalisti e personalità.
Parole chiave: inerenza, spese di rappresentanza, spese di pubblicità

Abstract
In several areas of business, specifically in Fashion Business, the product visibility (and related services as well as Brand visibility) is a basic requirement when taking buying decision comparing competitors' products. The verdict states that costs are fully tax deductible, with deductible VAT, in case of promoted media events, also through hosting journalists and celebrities
Keywords*: inherence to business principle, entertainment expenses, advertising expense*

SOMMARIO: **1.** Il tema della sentenza: eventi promozionali e spese per l'ospitalità di giornalisti e personalità da parte di società fieristiche. - **2.** La chiave di lettura corretta di una sentenza convincente. - **3.** Spunti anche per il nuovo quadro normativo: dove mancano le relazioni commerciali.... ma c'è l'effetto mediatico. - **4.** IVA e spese di rappresentanza: quando per semplificare si complica.

1. La sentenza si occupa di spese per l'ospitalità di stampa specializzata e personalità di richiamo a eventi fieristici organizzati dalla contribuente nel settore dell'abbigliamento nel periodo 2004/2005, dunque prima della nuova disciplina sulle spese di rappresentanza.

In particolare, la Corte di Cassazione ha ritenuto corretta la qualificazione come costi di pubblicità delle spese sostenute da una società di immagine "per i viaggi e l'alloggio nei vari alberghi della città e di ristorazione dei giornalisti chiamati a presenziare alla mostra e delle personalità invitate a parteciparvi al fine di darle lustro o, comunque, per focalizzare su di essa la attenzione generale".

Le argomentazioni utilizzate nella sentenza possono essere utili anche nel quadro normativo odierno e stimolano a riferirsi a principi guida, centrati sulla "funzione della spesa", per risolvere i problemi interpretativi e trovare le soluzioni più equilibrate e convincenti su molte fattispecie frequenti nel settore e non solo.

2. La sentenza sottolinea che le spese in questione sono a ben vedere un costo di prodotto per chi organizza l'evento fieristico (il prodotto "fiera dell'abbigliamento" a Firenze in questo caso, ma lo stesso varrebbe per il salone del mobile a Milano o analoghe manifestazioni). L'organizzatore invita infatti giornalisti e personalità per far affluire più visitatori paganti e più espositori (a loro volta paganti per lo spazio espositivo), aumentando la visibilità e l'attrattività dell'evento. La presenza massiccia di giornalisti, e poche altre personalità di richiamo, è indispensabile in un mondo fatto di immagine (e di apparenza) per concentrare l'attenzione sulle manifestazioni. In questo senso, sottolinea la Corte, "il successo delle iniziative realizzate … – e quindi fiscalmente parlando la vendibilità del bene offerto ovvero l'utilità del servizio prestato – dipendono in larga misura, oltre che dall'indubbio richiamo che tradizionalmente esercita la moda italiana, dalla risonanza che gli eventi da essa organizzati sono in grado di conquistarsi nella vasta platea degli interessati, risultando intuitivo che maggiore è la capacità dell'evento di catalizzare l'attenzione del pubblico, maggiore sarà l'interesse degli operatori del settore a prendervi parte". E ancora "in tutto questo, nella creazione, segnatamente, intorno alla singola manifestazione di un clima di diffusa sensibilizzazione mediatica un ruolo certo non secondario giocano la stampa e l'editoria specializzata, giacché è per mezzo dell'attenzione che esse riservano all'evento che si realizza profittevolmente la missione aziendale della contribuente, e dunque, se il bene o il servizio si vendono è perché gli operatori del settore lo considerano utile al proprio business e se a suscitare l'interesse di costoro sono i resoconti che la stampa specializzata vi dedica".

L'invito a giornalisti rientra dunque in una questione strutturalmente differente da quella delle spese di rappresentanza: "non diversamente, del resto, dalle comuni spese di pubblicità che sono dirette a promuovere la conoscenza tra i consumatori dei beni prodotti o dei servizi prestati dall'azienda in tal modo perseguendo finalità direttamente incrementative delle vendite, anche le spese per l'ospitalità della stampa specializzata che è chiamata a presenziare agli eventi fieristici organizzati dalla contribuente contribuiscono alla vendibilità del bene o del sevizio che essa produce e vanno conseguentemente inquadrate tra le spese pubblicitarie, onde del tutto legittima ne è la loro detrazione".

3. Vediamo in quale misura le condivisibili conclusioni della Corte di Cassazione possono essere estese anche al nuovo quadro normativo.

Il decreto attuativo del 19 novembre 2008 (al comma 5) dispone che non costituiscono spese di rappresentanza, con conseguente integrale deducibilità, le spese di viaggio, vitto ed alloggio sostenute per ospitare i clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa stessa.

Per la clientela, anche potenziale, la dizione del regolamento non lascia dunque spazio ad alcun dubbio, e i relativi costi di ospitalità sono deducibili senza limitazioni quando collegati alla presentazione dei prodotti e alle fiere. Il decreto li inserisce, infatti, fra le categorie di costi la cui intera deducibilità è fuori discussione, non considerandoli spese di rappresentanza ma ordinari costi commerciali. Una disposizione di simile tenore è prevista anche per gli organizzatori di fiere che hanno peraltro evidentemente come loro clienti gli espositori e i visitatori.

Il decreto invece nulla dispone per le spese dirette ad altri soggetti non legati da un rapporto di relazione commerciale con l'impresa (come giornalisti e personalità di richiamo) normalmente ospitati dagli organizzatori di eventi, in quanto garanzia di riuscita mediatica. Sarebbe facile, ma precipitoso e fuorviante, concludere che l'estensore del decreto abbia inteso escludere da una libera deducibilità le spese di cui non parla esplicitamente. Spesso le risposte normative sono parziali e incomplete e vanno quindi lette e interpretate inquadrando il tema da un punto di vista di più ampio respiro, partendo dalle questioni strutturali. In particolare, occorre leggere il decreto attuativo alla luce del principio-guida che sottintende: monitorare le spese sostenute senza aspettative dirette di incremento delle vendite, per la possibilità che nascondano consumi personali dell'imprenditore, assegnazioni di beni ai soci e altri fenomeni di autoconsumo (in questi termini, COVINO, Il decreto attuativo del nuovo regime delle spe-

se di rappresentanza (art. 108, del Tuir): inerenza, antieconomicità e sospetti di "consumo privato" o "compenso in natura", in Dialoghi tributari, 2009, 283 ss.; sia consentito, inoltre, il rinvio a CROVATO, Pubblicità, marketing e rappresentanza: la fiscalità dell'immagine nel mondo della moda, in CROVATO, a cura di, La fiscalità della moda, Rimini, 2016, 21-79).

Il nodo concettuale della disciplina delle spese di rappresentanza è tutto qui; evitare che vengano dedotte dall'impresa spese con una utilità personale per il destinatario, che finiscono per essere sotto alcuni aspetti di consumo finale e quindi non inerenti. Il caso più immediato sono le spese di vitto e alloggio, sostenute dallo stesso contribuente nell'interesse proprio. Fenomeno analogo può però verificarsi anche per destinatari terzi della spesa, quali clienti, fornitori, collaboratori o varie autorità. Questo rischio manca strutturalmente nelle spese di pubblicità che raramente si concretano in un'erogazione a uno specifico destinatario e sono rivolte più a un "pubblico" indistinto che a "un fruitore" specifico. Per esse non è ipotizzabile quindi un utilizzo privato, e distorto rispetto alle finalità d'impresa, perché la loro fruizione non comporta alcuna utilità per il destinatario. L'intento di sistema della disciplina tributaria non è tuttavia quello di colpire le genuine spese di rappresentanza, quanto le "false" rappresentanze, cioè quelle erogazioni destinate alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, degli amministratori, dei soci: è questo il fenomeno patologico che si cerca di contrastare.

In questo spirito occorre allora affrontare quello che il decreto non individua con precisione o non regolamenta affatto. Valorizzando il principio guida sotteso alla disciplina delle spese di rappresentanza, prima di tutto anche per i soggetti "commerciali" diversi dai clienti (fornitori e agenti) le conclusioni non dovrebbero mutare. Non si vede perché le manifestazioni che, invece di coinvolgere clienti, coinvolgono agenti o fornitori debbano essere trattate diversamente da quelle rivolte ai clienti. Forse si pensa davvero che il legame con i ricavi sia meno stretto per queste spese? In realtà, non sembra esistere una sostanziale differenza sul piano degli effetti economici fra queste iniziative, con un minore effetto delle une sui potenziali ricavi futuri rispetto alle altre. Tra l'altro, i soggetti potenzialmente partecipanti ad alcuni di questi eventi sono proprio gli agenti o i fornitori piuttosto che i clienti. Soprattutto dovrebbe esser evidente che neppure in questo caso si pone il vero problema delle spese di rappresentanza, perché si è ben distanti dalla "zona grigia" cui è sotteso il rischio di un consumo finale.

In secondo luogo, anche l'ospitalità ai giornalisti in molti casi concreti non dovrebbe essere assimilata alla rappresentanza. Qui indubbiamente difettano le relazioni commerciali intrattenute anche con fornitori e agenti, oltre che con i clienti. Tuttavia, un evento senza ingresso di pubblico (quando previsto) e senza risonanza su giornali e televisioni, sarebbe un insuccesso mediatico e di riflesso un insuccesso anche rispetto alla produzione di ricavi, tanto più quando ci si trovi di fronte, come nel caso all'esame della Corte nella sentenza in rassegna, ad un'impresa fieristica o della moda. Il buon esito di una manifestazione è in effetti misurabile anche in termini di visibilità sui giornali o in televisione (COVINO, La visibilità mediatica come costo di impresa per chi vende immagine, in Dialoghi tributari, 2011, 632 ss.). E per una fiera si può affermare che la visibilità fa proprio parte del "pacchetto" offerto dall'ente fieristico agli espositori.

Stessa conclusione si può estendere anche alle personalità di richiamo. Anche in questo caso i costi sostenuti nulla hanno a che vedere con le spese in cui ricorre una potenzialità di utilizzazione personale da parte dell'impresa o di soggetti connessi. Quando Bode Miller o Alberto Tomba vengono invitati al salone dell'abbigliamento sportivo invernale, accettano per tenere un buon rapporto con il mondo dello sport e le connesse possibilità future di pubblicità e di lavoro, non certo per l'ospitalità in albergo e una cena, mentre per chi organizza l'evento la spesa è un costo di prodotto (il prodotto "salone dello sci"). Appare chiaro che le spese di ospitalità sostenute per la presenza di personalità alle attività promozionali e agli eventi organizzati da enti fieristici, ma anche direttamente dalle società della moda (e divulgati dai *media*), costituiscono veri e propri costi commerciali per prestigiosi marchi dell'abbigliamento, dei mobili, dell'illuminazione, e via enumerando. Probabilmente la confusione sul tema dipende dall'esasperata importanza data al parametro della gratuità, quando si trascura la controprestazione implicita che la pretesa erogazione "gratuita" a ben guardare talvolta sottende. Con questi inviti l'azienda di moda, o l'ente fieristico, presentano nella giusta luce i nuovi prodotti e creano attenzione intorno all'evento come

accade per i programmi televisivi dove si invitano ospiti di rilievo, fornendo loro vitto e alloggio, per far aumentare l'audience e di conseguenza le entrate pubblicitarie.

C'è quindi da sperare che, anche alla luce di questa sentenza, vengano rimeditate le conclusioni che l'Agenzia delle entrate raggiunge nella circolare sulle spese di rappresentanza (Circ. Ag. Entr., 13 luglio 2009, n. 34/E). Nel documento di prassi appena richiamato si arriva addirittura ad affermare che "Nel caso in cui le spese per viaggio, vitto o alloggio siano sostenute in maniera indistinta sia per i clienti che per altri destinatari (si pensi alle spese per un buffet offerto in occasione di una fiera o di una mostra, al quale partecipano sia i clienti, attuali o potenziali, sia dipendenti, giornalisti o autorità invitate all'evento) tali spese vengono attratte dal regime delle spese di rappresentanza per cui possono essere dedotte nei limiti delle percentuali di ricavi e proventi stabiliti dal comma 2" (con la conseguenza ulteriore dell'integrale indetraibilità dell'IVA). Qui, l'Amministrazione si fa trascinare fino in fondo dall'interpretazione *a contrario*: il decreto parla solo di clienti per la deducibilità integrale, per soggetti diversi come i giornalisti si tratta di spese di rappresentanza. Come se un pranzo all'interno di una fiera potesse occasionare fenomeni che la disciplina fiscale intendeva colpire! Si può rilevare come il servizio di ristorazione in casi del genere è indiscutibilmente e inscindibilmente collegato all'evento promozionale, e non può far sorgere dubbi di utilizzazione personale dell'imprenditore, dei soci, o dei dipendenti (come una hostess o un addetto commerciale che sono lì per lavorare). Qui l'inerenza è evidente, il rischio della deduzione dal reddito d'impresa di spese di consumo in luogo di costi di produzione è assente, vista la connessione spaziale e temporale rispetto all'evento e al suo contenitore (fiera, mostra, esposizione, etc.); la posizione dell'Amministrazione è davvero recessiva e incomprensibile (per le ragioni, sia consentito ancora il rinvio a CROVATO, Pubblicità, marketing e rappresentanza: la fiscalità dell'immagine nel mondo della moda, op.ult.cit.).

4. La definizione di spesa di rappresentanza delle imposte sul reddito si applica come noto anche all'IVA, dove è abbinata al divieto di detrazione. L'equiparazione è verosimilmente ascrivibile a esigenze di semplicità, tese ad evitare differenze nell'individuazione dei costi all'interno dell'azienda fra un settore impositivo ed un altro. Ma la semplificazione non ha ottenuto l'effetto voluto, anzi. Fino al 2008, l'assimilazione ha riversato anche nell'IVA tutte le incertezze sulla distinzione rispetto alle spese di pubblicità; dopo il 2008, ha agevolato il lavoro di interpretazione ma ha reso evidente la ingiustificata disparità di trattamento nell'ambito dei due settori impositivi (DEIANA, Spese di rappresentanza e IVA, in CROVATO, a cura di, La fiscalità della moda, cit., pag. 55). È inspiegabile come spese "effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa" (art. 1 del decreto attuativo 19 novembre 2008) possano essere inerenti e integralmente deducibili, una volta rispettati i parametri di congruità, nelle imposte dirette, e non "inerenti" all'attività d'impresa e integralmente indetraibili ai fini dell'IVA.

Pensiamo alle spese sostenute per i giornalisti (oggetto della sentenza in commento) o, per fare un altro esempio, ai costi per l'organizzazione di eventi di grande richiamo a margine di fiere del settore o delle sfilate per la presentazione delle collezioni della moda: detti costi, se classificati fra le spese di rappresentanza e in ipotesi pienamente deducibili per il rispetto delle condizioni di inerenza e congruità nell'ambito delle imposte dirette, genererebbero un'IVA indetraibile, con un conseguente costo addizionale per la società che le sostiene; questo nonostante si tratti di attività che senza dubbio contribuiscono a generare operazioni rilevanti ai fini IVA.

La differenza di trattamento non sembra trovare fondamento nei pur differenti presupposti dei due tributi. Anzi vi sono grandi affinità tra il concetto di inerenza all'attività d'impresa ai fini delle imposte dirette ed ai fini IVA. Aspetto che anche la Corte di Cassazione nella sentenza in rassegna non ha mancato di sottolineare ricordando che "il principio di inerenza … governa tanto nella disciplina dell'IVA che in quella delle imposte dirette il meccanismo della detraibilità/deducibilità", e "che entrambe le tipologie di costi debbono trovare giustificazione in iniziative coerenti con gli scopi dell'impresa". Nell'IVA, infatti, la detrazione ha una funzione simile a quella della deduzione dei costi nelle imposte

sui redditi, per quanto riguarda la necessità di non addossare all'impresa spese estranee all'attività. Da altro punto di vista, l'istituto della detrazione garantisce al tempo stesso la "neutralità del tributo" rispetto agli scambi tra operatori economici in modo da tassare solo "i consumi finali" attraverso il "valore aggiunto". Da questo deriva che negando *ex lege* la detraibilità di queste spese si viola palesemente la natura economica dell'IVA come imposta sul consumo. In questi casi, infatti, manca il presupposto del consumo finale sia come "utilizzazione di reddito" per finalità personali (nelle imposte dirette) sia come manifestazione economica rilevante ai fini IVA.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

In linea generale, per il principio di inerenza vedasi, innanzitutto, i saggi contenuti nell'opera FALSITTA-MOSCHETTI (a cura di), Il costi di ricerca scientifica, Milano, 1988, 51 ss. (Graziani, Prandolini, Miozzo, Zizzo, Lentini), che hanno contribuito a segnare un cambio interpretativo, collegando l'inerenza all'attività potenzialmente produttiva di ricavi, e il più recente volume di VIGNOLI, La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari, Roma, 2012; si vedano anche PROCOPIO, L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi, Milano, 2009 e più recentemente VICINI RONCHETTI, La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi, Padova, 2016. Per le spese di rappresentanza prima della riforma del 2008, UCKMAR, Disegno di legge sulla c.d. elusione fiscale – osservazioni critiche e proposte di modifica, Documento elaborato dal Comitato tecnico fiscale in Dir. prat. trib., 1988, I, 1404 ss. Dopo la riforma, in particolare sulle linee guida e i principi, COVINO-LUPI-DONATI, Le spese di rappresentanza tra casistica e principi, Dialoghi tributari, 2009, 3, 283 ss. Sul decreto attuativo, COVINO, Il decreto attuativo del nuovo regime delle spese di rappresentanza (art. 108, del Tuir): inerenza, antieconomicità e sospetti di "consumo privato" o "compenso in natura", in Dialoghi tributari, 2009, 3, 283 ss. Sull'IVA e le spese di rappresentanza, anche per i punti di contrasto con il diritto comunitario, DEIANA, Spese di rappresentanza e IVA, in CROVATO (a cura di), La fiscalità della moda, Rimini, 2016, 55 ss. Per una casistica nel settore della moda, COVINO, La visibilità mediatica come costo di impresa per chi vende immagine, in Dialoghi tributari, 2011, 6, 632 ss. e CROVATO, Pubblicità, marketing e rappresentanza: la fiscalità dell'immagine nel mondo della moda, in CROVATO (a cura di), La fiscalità della moda, Rimini, 2016, pp. 21-79.

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Per la deducibilità degli interessi passivi l'inerenza è irrilevante, ma i limiti posti dal TUIR suscitano dubbi di costituzionalità

Inherency is irrelevant for the deductibility of passive interests, but the limits set by the TUIR raise doubts about constitutionality

(commento a/notes to Cass., sez. trib, 27 febbraio 2020, n. 5332)

LORENZO DEL FEDERICO

Abstract
Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR 22.12.1986 n. 917, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui all'art. 96 TUIR, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza.
Parole chiave: imposte sui redditi, reddito d'impresa, interessi passivi, art. 109 TUIR, art. 96 TUIR, principio di inerenza

Abstract
Under art. 109, paragraph 5, of the TUIR 22.12.1986 n. 917, passive interests are always deductible for the purpose of determining business income, though within the limits of art. 96 of the TUIR, which indicates the extent and method of calculating the generally deductible interest expense, with no need to make any inherency judgment.
Keywords: *income tax, business income, passive interest, art. 109 of the TUIR, art. 96 of the TUIR, inherency principle*

SOMMARIO: 1. Premessa. - **2.** L'inerenza è irrilevante per la deducibilità degli interessi passivi nell'IRES. - **3.** L'inerenza è rilevante per la deducibilità degli interessi passivi nell' IRPEF. - **4.** Altri limiti alla deducibilità degli interessi passivi nell'IRES. - **5.** (Segue). L'art. 96 del TUIR alla mercé dell'Amministrazione. - **6.** Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione è chiamata ancora una volta a pronunciarsi sull'applicabilità del principio di inerenza ai fini della deducibilità degli interessi passivi nella determinazione del reddito d'impresa.

La Corte ribadisce la propria ferma linea interpretativa, chiarendo che costituisce orientamento consolidato quello secondo cui "ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, comma 5 (ora art. 109), ed a differenza della precedente normativa contenuta nel D.P.R. 20 settembre 1973, n. 597, art. 74, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui al detto D.P.R. n. 917 del 1986, art. 63 (ora art. 96) che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza" (l'ordinanza in rassegna richiama in merito. Cass., sez. trib., 14 maggio 2014, n. 10501

4182; Cass., sez. trib., 21 aprile 2009, n. 9380; Cass., sez. trib., 13 ottobre 2006, n. 22034; Cass. sez. trib., 2 febbraio 2005, n. 2114; Cass., sez. trib., 21 novembre 2001, n. 14702).

Come è noto il quadro normativo era differente in passato, allorché il D.P.R. n. 597/1973, nell'art. 74, comma 2, stabiliva, con previsione generale sull'inerenza, che "*i costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa*", senza alcuna distinzione tra interessi passivi ed altri costi ed oneri. Ma ormai da tempo l'art. 75 T.U.I.R., comma 5, ora art. 109, ha eliminato tale vincolo, ponendo una disciplina diversa, secondo cui "*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito*" (su tale pregressa disciplina, DEL FEDERICO, Interessi passivi, in TESAURO, diretta da, L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, tomo II, Torino, 1994, 701 ss.)

Da tale norma la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, nel cui solco si pone l'ordinanza, desume la chiara volontà legislativa di riconoscere un trattamento differenziato per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito d'impresa, nel senso che il diritto alla deducibilità è riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sulla inerenza, anche se nei limiti della disciplina contenuta nell'art. 63 T.U.I.R., ora art. 96, contenente la misura e le modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili (conf. Cass., sez. trib., 20 luglio 2018, n. 19430).

Tuttavia desta attenzione la peculiarità della concreta fattispecie, in cui la contestazione in merito alla non inerenza degli interessi passivi era basata sul fatto che la società contribuente aveva acceso un mutuo bancario, e sostenuto interessi, dedotti ai fini IRES, per soccorrere finanziariamente un'altra società, facente capo agli stessi soci; l'Agenzia evidenziava altresì che la Società che aveva chiesto il mutuo per fronteggiare la crisi di liquidità dell'altra società, lo aveva fatto in violazione dei limiti posti dall'oggetto sociale ed al di fuori della normale attività di gestione aziendale. La questione sfuma, in quanto la Corte ritenendo irrilevante l'inerenza ai fini della deducibilità degli interessi passivi, non entra nel merito, pur fondando il concetto di inerenza sull'art. 75 T.U.I.R. (ora art. 109, v. infra). Ciononostante si staglia sullo sfondo della vicenda (risalente al 2007) il possibile utilizzo di strumenti alternativi all'indeducibilità per difetto di inerenza, quali l'indeducibilità per liberalità, l'inefficacia da comportamento elusivo/abusivo ecc.

Comunque, a prescindere da questi profili, l'ordinanza offre l'occasione per riflettere sul tema dei limiti alla deducibilità degli interessi passivi.

2. La Cassazione ribadisce – come detto – che nella determinazione del reddito d'impresa gli interessi passivi sono deducibili con alcune limitazioni quantitative, ora poste dall'art. 96, a nulla rilevando il principio dell'inerenza, per il quale le spese e gli altri componenti negativi (tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.

A tale conclusione la Corte giunge valorizzando la formulazione letterale delle norme, la *ratio* semplificatrice della deducibilità limitata e forfettaria (ora riconducibile all'art.96), ma soprattutto l'evoluzione legislativa della specifica disciplina.

Ormai da tempo si riscontra univocità di orientamento nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, per cui si può ritenere che il principio ribadito nell'ordinanza debba ritenersi consolidato (cfr. i precedenti già citati *retro* e quelli che lo saranno *infra*, cui, nell'ultimo ventennio si contrappone esclusivamente Cass., sez. VI, ord 20 febbraio 2014, n. 4115, ma relativa alla vecchia e diversa disciplina del D. P.R. n. 597/1973)

Tuttavia, per comprendere la pervicacia dell'Agenzia delle Entrate, si deve ricordare che in passato, la giurisprudenza aveva ritenuto gli interessi passivi deducibili soltanto se sostenuti nell'esercizio dell'impresa e se riferibili ad attività da cui derivavano ricavi confluenti nel reddito tassabile; era quindi di per se irrilevante che gli interessi derivassero da acquisizioni di capitali da parte dell'impresa, essendo necessario dimostrare le ragioni giustificatrici delle operazioni di finanziamento ed il concreto utilizzo

delle somme in attività produttive di ricavi imponibili (in tal senso v.: Cass., sez. I, 8.11.1986, n. 6548; Cass., sez. I, 8.11.1998, n. 1650; Comm. Trib. Centr., 14.7.1989, n. 5035, in Comm. Trib. Centr., 1989, I, 576; Comm. Trib. Centr., 4.4.1991, n. 2618, ibidem, 1991, I, 329; Comm. Trib. Centr. 7.4.1994, n. 961).

Parte della dottrina riteneva infatti che nell'interpretazione dell'art. 63 (cui oggi corrisponde l'art. 96) si dovesse tener conto del principio posto dall'art. 75, 5 co. (cui oggi corrisponde l'art. 109), per il quale l'imponibile deve derivare dalla contrapposizione di costi e ricavi o meglio dal necessario bilanciamento tra ricavi e proventi tassabili e costi ed oneri deducibili (cfr. TINELLI, Considerazioni sulla determinazione del coefficiente di deducibilità di interessi passivi e spese generali ai fini dell'ILOR, in Rass. trib., 1987, I, 310-311 e ID., Il reddito d'impresa nel diritto tributario, Milano, 1991, 269-273, nonché D'AMATI, Ricavi, oneri ed accantonamenti nella disciplina del reddito d'impresa, in Dir. prat. trib., 1989, I, 33).

In proposito si rendono necessarie alcune precisazioni.

Come si è visto secondo l'art 75, comma 5., vigente *ratione temporis* (ora art. 109) «*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formale il reddito*», restano quindi estranei a tale principio gli interessi passivi per i quali opera sempre il criterio del *pro rata*. Tuttavia, secondo la dottrina richiamata, ciò non escluderebbe che del principio in questione si debba tener conto ai fini dell'interpretazione dell'art. 63 (ora 109). In sostanza il principio del necessario bilanciamento tra ricavi e proventi tassabili e costi ed oneri deducibili non opererebbe direttamente ai fini degli interessi passivi, deducibili proporzionalmente e non in virtù dello specifico collegamento con il corrispondente componente positivo (tassabile), ma opererebbe comunque ai fini della composizione del rapporto di cui all'art. 63 (ora 109), rilevando per l'interpretazione di questa norma così come di tutte le altre norme in materia di reddito d'impresa.

In una fase ormai risalente del dibattito il tema della deducibilità degli interessi passivi è stato affrontato anche sotto il diverso profilo della natura delle norme attinenti alla deducibilità forfettaria degli interessi, discutendosi in termini di presunzione *iuris tantum* o *iuris et de iure* (quest'ultima era l'orientamento prevalente: cfr. ASSONIME, circ. 20-12-1975, n. 243; ABI, circ. 14-4-1976, n. 19; LA ROSA, Interessi passivi, interessi del debito pubblico e disciplina fiscale del reddito d'impresa, in Rass. trib., 1985, 9; SAMMARTINO, La deducibilità delle spese e la nozione di «costo dei beni», in UCKMAR-MAGNANI-MARONGIU, a cura di, Il reddito di impresa nel nuovo testo unico, Padova, 1988, 598 e BOSELLO, I componenti negativi del reddito d'impresa, in AA. VV., Studi in onore di E. Allorio, Milano, 1989, 1851).

Ma si tratta di questioni del tutto superate. È ormai chiaro che in tema di interessi passivi il principio di inerenza è del tutto irrilevante.

Suscita tuttavia profonde perplessità la disparità di trattamento fra soggetti IRES e soggetti IRPEF.

3. Per le imprese individuali e le società di persone, in applicazione della regola del pro-rata generale (art. 61 TUIR), gli interessi passivi "inerenti l'esercizio dell'impresa" sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Il requisito dell'inerenza trova dunque applicazione per quanto riguarda la deducibilità degli interessi passivi in relazione agli imprenditori individuali e alle società di persone: per questi ultimi, infatti, a differenza di quanto previsto per le società di capitali (cui fa riferimento l'ordinanza in rassegna), gli interessi passivi sono deducibili solo se inerenti all'attività di impresa e nei limiti del pro rata ex art. 61.

La *ratio* di questo pro-rata è individuabile nella difficoltà di discriminare gli interessi inerenti ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa da quelli relativi ad attività che non rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile.

Detta limitazione alla deducibilità degli interessi passivi è finalizzata ad evitare che un'impresa, fruente di proventi in parte esenti da imposta, possa amplificare e strumentalizzare l'esenzione con effetti sulla parte di reddito ordinariamente imponibile, deducendo interessi passivi riferibili alle attività o

ai beni produttivi di proventi esenti. In altre parole, il pro-rata generale impone di applicare agli interessi passivi la stessa regola di deduzione proporzionale stabilita per i costi promiscui (art. 109, co. 5, TUIR).

Tuttavia tale differenza di trattamento fra soggetti IRES e soggetti IRPEF risulta irrazionale e discriminatoria sotto diversi profili, dando corpo a seri dubbi di costituzionalità per violazione degli artt. 2, 3 e 53 Cost.

Invero a fronte di una identica capacità contributiva le norme attribuiscono rilievo alla qualificazione formale del soggetto passivo, a scapito della sostanza giuridica oggettivamente immanente agli interessi passivi.

Non sembra opportuno indugiare oltre, in quanto il tema risulta estraneo all'ordinanza annotata, tuttavia trattasi di grave disparità di trattamento sulla quale è necessario iniziare a riflettere.

4. È stato già chiarito che per i soggetti passivi IRES vige un regime di deducibilità degli interessi passivi, che prescinde dalla disciplina delineata dall'art. 109, co. 5, TUIR (come evidenziato dall'ordinanza in rassegna).

A differenza di quanto previsto per gli imprenditori individuali e le società di persone, infatti, per le società di capitali, l'art. 96 non subordina la deducibilità degli interessi passivi all'inerenza all'attività d'impresa (la *ratio* è bene evidenziata da Cass., sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12246, in Riv. dir. fin. sc. fin., n. 3, 2011, II, 57, con nota adesiva di BALDACCI, La deducibilità egli interessi passivi e il principio di inerenza). Ed invero l'art. 109, co. 5, esclude esplicitamente gli interessi passivi dalla riferibilità ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi (cfr. STEVANATO, Inerenza «forfetaria» degli interessi passivi, in Corr. trib., 2010, 1678).

Ne consegue che la deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES è sottratta a qualsiasi giudizio di inerenza ma segue la disciplina di cui all'art. 96 secondo cui gli stessi sono interamente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi (e proventi assimilati) percepiti nell'esercizio.

Pertanto, qualora gli interessi attivi ed i proventi assimilati eccedano l'ammontare degli interessi passivi e degli oneri assimilati, questi ultimi sono integralmente deducibili. In caso contrario, l'eventuale eccedenza è deducibile fino a concorrenza del 30% del Risultato Operativo Lordo della gestione caratteristica (ROL), dato dalla differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione, di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425, co. 1, c.c., con esclusione degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali (i limiti in questione non trovano applicazione per taluni soggetti indicati ai commi 8-13 dell'art. 96)

Tali limiti oggettivi suscitano profonde perplessità.

Si tratta di limiti chiaramente ispirati da una *ratio* antielusiva essendo nota l'asimmetria di regime fiscale tra capitale di rischio e capitale di debito, ed essendo state in passato sviluppate svariate pratiche elusive, centrate sul sovraindebitamento (cfr. LA ROSA, La capitalizzazione sottile, in Riv. dir. trib., 2004, 1283 e seg.; PISTONE, La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati, Padova 1994; SECIT, delibera 3.5.1999, n. 40/99, in tema di elusione fiscale e sottocapitalizzazione delle società, con particolare riferimento alla norma antiabuso introdotta dall'art. 7, D. L. 20.6.1996, n. 323; LUPI, Il prelievo del 20% sui frutti dei valori in garanzia: pregi e difetti di un intervento ambizioso, in Rass. trib., 1996, 1301; STEVANATO-RINALDI-BEGHIN-BRESSAN, La thin capitalization: reazione agli arbitraggi fiscali o dirigismo extratributario?, in Dialoghi dir. trib., 2003, 205; BEGHIN, La Thin capitalization nella "Riforma Tremonti": prime considerazioni sui profili funzionali, sulla struttura della disciplina e sulle connesse problematiche applicative, in Riv. dir. trib., 2004, 45-46; CONTRINO, La normativa fiscale di contratto della "thin capitalization", in Dir.prat. trib., 2005, I, 1235; L. DEL FEDERICO, La thin capitalization in TESAURO, Imposta sul reddito delle società (IRES), Bologna, 2007, 489 ss.).

Tuttavia questo tipo di norme è incostituzionale per violazione dell'art. 53 e soprattutto oggi anacronistico.

Con l'introduzione della clausola generale antielusiva nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente non ha più senso limitare la deducibilità degli interessi passivi per tutti i contribuenti, tassando redditi fiscali che non corrispondono all'effettivo utile di esercizio e frustrando l'effettiva capacità contributiva. L'art. 96 va abrogato e la strumentalizzazione elusiva del sovraindebitamento, che potrà riguardare l'esigua parte dei contribuenti più spregiudicati, va contrastata con il mezzo più proporzionato, adeguato e mirato, quindi mediante l'art. 10-bis, salvaguardando l'effettiva capacità contributiva della gran massa dei contribuenti, gravati da sovraidebitamento genuino, causato da ragioni economiche ben note a tutti, nella fase di crisi economico-finanziaria apertasi nel 2008, mai chiusasi (almeno in Italia) ed ora acuita dalla recrudescenza di crisi economica scatenata dalla pandemia del covid 19.

5. Le suindicate critiche mosse nei confronti dell'art. 96, in termini di costituzionalità ed anacronismo, risultano ora ancor più ampie e profonde, ove si consideri l'entità degli interventi normativi, manovrati esclusivamente dell'Amministrazione, senza un significativo ruolo di bilanciamento da parte del Parlamento.

Negli ultimi anni la norma è stata ripetutamente modificata in chiave sempre più marcatamente antielusiva, dando corpo ad una disciplina farraginosa, casistica ed ingestibile, di chiara matrice burocratica (v. FANTOZZI-PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019, 217-223).

La definizione di ROL è stata modificata, con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, facendo riferimento non più al c.d. ROL "contabile" ma al c.d. ROL "fiscale".

Infatti, in base al nuovo testo dell'art. 96, come modificato dal D. Lgs. 29 novembre 2018, n. 142, emanato in attuazione della legge 25 ottobre 2017, n. 163, al fine di recepire la Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 (c.d. Atad 1), l'attuale definizione di ROL, che fa riferimento alla struttura del conto economico è stata modificata assumendo le singole voci "nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito d'impresa" (v. FERRANTI, L'attuazione della direttiva Atad 1: il meccanismo di calcolo degli interessi deducibili, in Corr. Trib., 2018, 37, 2803).

Il comma 2 dell'art. 96 è stato altresì modificato dall'art. 13 *bis* del d.l. n. 244/2016 che ha stabilito, a partire dal 2016, la rilevanza – ai fini del calcolo del ROL – anche delle componenti "straordinarie" che in precedenza erano escluse, facendo, però, eccezione per quelle derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Inoltre, a partire dal periodo d'imposta 2019, per effetto delle modifiche apportate all'art. 96 dal D. Lgs. n. 142/2018, il limite alla deducibilità degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati viene esteso a quelli inclusi nel costo dei beni ai sensi dell'art. 110, co. 1, lett. B), TUIR.

L'eccedenza che risulta indeducibile nell'esercizio potrà essere riportata negli esercizi successivi, sempre entro i limiti del 30% del ROL, è però previsto che si utilizzi prioritariamente il 30% del ROL dello stesso anno e poi il 30% di quello riportato dai periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente. È stata, in pratica, sancita normativamente l'applicazione di un "criterio FIFO".

Al contrario, se l'ammontare degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, al netto degli interessi attivi e dei proventi assimilati, sostenuti nell'esercizio non eccede il valore limite fissato (30% del ROL) è possibile portare in aumento la quota del Risultato Operativo Lordo non utilizzato ai successivi periodi d'imposta; tuttavia, con il D. Lgs. n. 142/2018, è stato introdotto, a partire dal 2019, un limite alla riportabilità del ROL nei successivi peridi d'imposta, che non può eccedere il quinquennio.

La possibilità del riporto in avanti del ROL, oltre alla consueta logica antielusiva, esprime anche la finalità dirigistica di favorire la capitalizzazione delle imprese, in ottica premiale verso i soggetti che in un determinato periodo d'imposta conseguono un'elevata redditività a fronte di un basso indebitamento.

Ai fini dell'applicazione di tale regime, assumono rilevanza gli interessi passivi e attivi, gli oneri e proventi assimilati derivanti da contratti di mutuo, di locazione finanziaria, emissioni di obbligazioni e titoli similari, nonché da ogni altro rapporto avente natura finanziaria, con esclusione degli interessi

impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura.

Ulteriori modifiche sono state introdotte dal D. L. 26 ottobre 2019, n.124 (conv. con L. 19 dicembre 2019, n. 157).

L'art. 96 è diventato un dettato normativo guazzabuglio alla mercé dell'Amministrazione, che in ossequio ad una anacronistica *ratio* antielusiva, finisce con il penalizzare tutti i contribuenti genuinamente indebitati, tassando un reddito d'impresa gonfiato a fronte del reale risultato di esercizio.

6. L'ordinanza in rassegna è pienamente condivisibile per quanto riguarda il ribadito principio dell'irrilevanza dell'inerenza ai fini della deducibilità degli interessi passivi nell'IRES.

Suscita invece perplessità laddove indugia su un concetto di inerenza fondato sull'art. 109 del TUIR, disattendendo le recenti pronunce della stessa Corte di Cassazione.

Invero ormai da qualche anno si va delineando un orientamento per il quale il fondamento normativo dell'inerenza non è riscontrabile nell'art. 109, 5 comma, del TUIR, che si riferisce invece al diverso principio della indeducibilità pro quota dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Piuttosto l'inerenza è concepita come requisito di tipo qualitativo, che attiene alla coerenza dell'atto posto in essere rispetto al programma imprenditoriale, inteso in termini sostanziali e non formali (v. FRANSONI, Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza, in questa Rivista, 2018, PROCOPIO, Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva, in Dir. prat. trib., 2018, 1667 ss.; BORIA, L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione, in GT - Riv. Giur. trib., 2018, 767 ss; VICINI RONCHETTI, La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza 'quantitativa' applicabile nella determinazione del reddito d'impresa: luci ed ombre, in Giur. comm., 2019, 333 ss.; ID. Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, in Riv. Dir. Trib., 2019, 553 ss.).

Comunque in questa sede la questione non assume rilievo in quanto, nella motivazione dell'ordinanza, assorbita dall'affermazione dell'irrilevanza dell'inerenza ai fini della deducibilità degli interessi passivi.

Piuttosto è l'intera disciplina degli interessi passivi nel reddito d'impresa a mostrare profili di irrazionalità e di dubbia legittimità costituzionale.

In primo luogo spicca la differenza di trattamento fra soggetti IRES e soggetti IRPEF, alquanto discriminatoria giacché: l'inerenza non rileva nell'IRES, ma opera ai fini della deducibilità degli interessi passivi nell'IRPEF; pertanto, a fronte di una identica capacità contributiva le norme attribuiscono rilievo alla mera qualificazione formale del soggetto passivo.

Emerge poi l'anacronismo dell'art. 96 TUIR, con i suoi stringenti limiti alla deducibilità degli interessi passivi, ispirati da una *ratio* antielusiva che oggi non ha più ragion d'essere.

Infatti con la clausola generale antielusiva ex art. 10 bis non ha più senso limitare la deducibilità degli interessi passivi per tutti i contribuenti, tassando redditi fiscali che non corrispondono all'effettivo utile di esercizio e frustrando l'effettiva capacità contributiva.

L'art. 96 va abrogato e l'eventuale strumentalizzazione elusiva del sovraindebitamento va contrastata con il mezzo più proporzionato, adeguato e mirato, quindi mediante l'art. 10 bis, salvaguardando l'effettiva capacità contributiva dei contribuenti, gravati da sovraidebitamento genuino. Ciò a maggior ragione in un contesto economico-sociale come quello attuale, in cui il diffuso ed ingente sovraindebitamento risulta causato da obiettive necessità economiche, maturate a seguito della crisi economica avviatasi nel 2008 ed ora acuita dalla pandemia del covid 19.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ABI, circ. 14-4-1976, n. 19
ASSONIME, circ. 20-12-1975, n. 243
BALDACCI, La deducibilità egli interessi passivi e il principio di inerenza, in Riv. dir. fin. sc. fin., n. 3, 2011, II, 57
BORIA, L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione, in GT - Riv. Giur. trib., 2018, 767 ss.
BOSELLO, I componenti negativi del reddito d'impresa, in AA.VV., Studi in onore di E. Allorio, Milano, 1989, 1851
BEGHIN, La thin capitalization nella "Riforma Tremonti": prime considerazioni sui profili funzionali, sulla struttura della disciplina e sulle connesse problematiche applicative, in Riv. dir. trib., 2004, 45-46
CONTRINO, La normativa fiscale di contratto della "thin capitalization", in Dir. prat. trib., 2005, I, 1235
D'AMATI, Ricavi, oneri ed accantonamenti nella disciplina del reddito d'impresa, in Dir. prat. trib., 1989, I, 33
DEL FEDERICO, Interessi passivi, in TESAURO, diretta da., L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, tomo II, Torino, 1994, 701
DEL FEDERICO, La thin capitalization, in TESAURO, Imposta sul reddito delle società (IRES), Bologna, 2007
FANTOZZI-PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019
FERRANTI, L'attuazione della direttiva Atad 1: il meccanismo di calcolo degli interessi deducibili, in Corr. Trib., 2018, 37, 2803
FRANSONI, Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza, in questa Rivista, 2018
LA ROSA, Interessi passivi, interessi del debito pubblico e disciplina fiscale del reddito d'impresa, in Rass. trib., 1985, 9
LA ROSA, La capitalizzazione sottile, in Riv. dir. trib., 2004, I, 1283 ss.
LUPI, Il prelievo del 20% sui frutti dei valori in garanzia: pregi e difetti di un intervento ambizioso, in Rass. trib., 1996, 1301
PISTONE, La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati, Padova 1994
PROCOPIO, Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva, in Dir. prat. trib., 2018, 1667 ss.
SAMMARTINO, La deducibilità delle spese e la nozione di «costo dei beni», in UCKMAR-MAGNANI-MARONGIU (a cura di), Il reddito di impresa nel nuovo testo unico, Padova, 1988, 598; SECIT, delibera 3.5.1999, n. 40/99
STEVANATO, Inerenza «forfetaria» degli interessi passivi, in Corr. trib., 2010, 1678
STEVANATO-RINALDI-BEGHIN-BRESSAN, La thin capitalization: reazione agli arbitraggi fiscali o dirigismo extratributario?, in Dialoghi dir. trib., 2003, 205
TINELLI, Considerazioni sulla determinazione del coefficiente di deducibilità di interessi passivi e spese generali ai fini dell'ILOR, in Rass. trib., 1987, I, 310
TINELLI, Il reddito d'impresa nel diritto tributario, Milano, 1991
VICINI RONCHETTI, La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza 'quantitativa' applicabile nella determinazione del reddito d'impresa: luci ed ombre, in Giur. comm., 2019, 333 ss.
VICINI RONCHETTI, Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, in Riv. Dir. Trib., 2019, 553 ss.

Ancora sulla indeducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori senza formale delibera

On the tax deduction of directors' fees in excess of those duly resolved

(commento a/notes to: Cass., sez. trib., 20 febbraio 2020, n. 4400)

ANDREA MANZITTI

Abstract

La Cassazione ha ribadito l'indeducibilità dei compensi agli amministratori non risultanti da una delibera formalmente corretta. La nota esamina criticamente la posizione della Suprema Corte, dal punto di vista delle norme di diritto positivo e alla luce del divieto di doppia imposizione.

Parole chiave: IRES, deduzione dei costi, certezza e obiettiva determinabilità, divieto di doppia imposizione

Abstract

The Supreme Court reaffirmed the principle whereby director's fees are not deductible if not supported by a formal resolution of the appropriate corporate body. This note reviews critically this interpretation, based on the rules governing tax deduction of corporate's expenses and on the prohibition of double taxation.

Keywords*: IRES, deduction of costs, certainty on objective determination, prohibition of double taxation.*

SOMMARIO: **1.** La vicenda. - **2.** Cenni al divieto della doppia imposizione. - **3.** L'assenza di una norma tributaria espressa che vieti, in casi come questo, la deduzione del costo. - **4.** Certezza e obiettiva determinabilità del costo. - **5.** Conclusioni

1. Una società a ristretta base azionaria è gestita da un consiglio di amministrazione formato da 4 membri, ognuno dei quali con piena delega di gestione. Nel periodo d'imposta oggetto di accertamento (2003) il compenso fissato per tutti gli amministratori era pari a10,000 euro, ma due di loro hanno percepito un compenso supplementare di 30,000 euro ciascuno. L'Ufficio aveva negato la deduzione del compenso "extra", recuperando a tassazione l'importo di 60,000 euro.

La motivazione della ripresa fiscale non è chiara. Nella fase di merito, le parti hanno principalmente disputato se il consiglio di amministrazione avesse o meno potere di deliberare in ordine al compenso supplementare. L'Ufficio ovviamente propendeva per la negativa.

Dalla sentenza che ha chiuso la vicenda emerge l'esistenza di una seconda irregolarità deliberativa, ritenuta decisiva dalla Cassazione e che consentiva di decidere a favore del fisco senza doversi preoccupare di chi, tra l'assemblea e il consiglio, potesse decidere. Infatti, la delibera consiliare che aveva disposto il compenso extra per il 2003 era contraddetta da altra successiva, in cui quel compenso era fatto decorrere solo dal 2004. Quello pagato nel 2003 non era stato quindi "deliberato" e questo è motivo sufficiente per renderlo indeducibile.

Con la sentenza in rassegna la Corte di Cassazione conferma il principio secondo cui il compenso agli amministratori non è deducibile se non è stato oggetto di deliberazione, assembleare o consiliare, specifica e formalmente corretta. Inoltre, la doppia imposizione che ne deriva non è vietata dall'art. 163 del TUIR.

La sentenza si basa su precedenti granitici. Esiste infatti una consolidata giurisprudenza secondo cui "*la mancanza di una determinazione del compenso degli amministratori nelle forme [prescritte dalla legge] non consente di considerare il costo sostenuto dalla società dotato dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109*"; pertanto il relativo costo non è deducibile (Cass., 16.1.2019, n. 884, Cass. 30.3.2017, n. 8210; Cass. 28.10.2015, n. 21953; Cass. 4.9.2013, n. 20265; Cass. 9.7.2013, n. 17673).

Altrettanto consolidato è il principio secondo cui "*l'operatività del divieto della doppia imposizione ... postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto e siffatta condizione non si verifica in caso di una duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza con la tassazione del reddito delle persone giuridiche e sia delle persone fisiche*" (Cass. 12.6.2002, n. 8351; Cass. 14.2.1997, n. 1412). La tassazione concorrente dello stesso reddito in capo alla società e all'amministratore non è dunque vietata dalle norme.

In Italia il principio dello "*stare decisis*" non ha la stessa forza dei sistemi di *common law* ed è sempre possibile un *revirement* giurisprudenziale. Le sentenze della Suprema Corte si analizzano criticamente quando, come in questo caso, si avverte l'esigenza di favorirne uno.

2. Esaminiamo i principi di diritto ribaditi dalla sentenza in rassegna partendo da quello che ha superiore rilievo sistematico, cioè il divieto di doppia imposizione.

I lettori di questa Rivista già conoscono la differenza tra la doppia imposizione giuridica e quella economica. Altrettanto nota è la differenza tra la doppia imposizione internazionale e quella "domestica". Non vale quindi la pena di soffermarsi su queste nozioni.

Nella sentenza in commento, la Suprema Corte non ha rilevato alcun ostacolo normativo a che il compenso percepito dagli amministratori fosse integralmente tassato due volte, la prima in capo alla società e la seconda in capo all'amministratore.

Come detto, la statuizione è conforme ai precedenti, ma pone seri interrogativi.

Il nostro ordinamento vieta da tempo la doppia imposizione. L'art. 7 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, disponeva già che "*la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi*". Questa norma è stata trasfusa senza modifiche nell'art. 67 del DPR n. 600 del 1973. Nel 1986, l'art. 67 del DPR 600 è stato duplicato nell'art. 127 del TUIR, che è stato a sua volta riprodotto nell'attuale art. 163 nell'ambito della riforma IRES del 2004.

In dottrina è condivisa l'idea che la norma sia espressione di un principio generale valido per tutto l'ordinamento tributario, come tale derogabile solo da una norma speciale, successiva ed espressa. Anche la Corte Costituzionale sembra avere riconosciuto rilevanza sistematica al divieto di doppia imposizione, precisando ad esempio che "*il principio di alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA [è] diretto a evitare fenomeni di doppia imposizione, conseguenti alla simmetria del sistema IVA-registro*" (sentenza n. 177 del 2017).

Esiste consenso sul fatto che la doppia imposizione vietata dalla legge sia soltanto quella cd. "giuridica", anche se il riferimento normativo alla "*stessa imposta*" pare estensibile ad imposte anche diverse ma dello stesso tipo. Per "*stesso presupposto*" si fa riferimento al sostrato economico del fatto giuridico colpito dal prelievo (NUSSI, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, Padova, 1996, 160) o al presupposto giuridico del tributo nella sua componente oggettiva o materiale (PORCARO, Il divieto di doppia imposizione, Padova, 2001, 54).

Non è questa la sede per approfondire le delicate sfaccettature di un tema così complesso. Tuttavia, quando venne codificato per la prima volta il principio, l'ordinamento tributario prevedeva varie ipotesi di doppia imposizione economica. Quindi, non poteva essere quest'ultima l'oggetto del divieto. Dato

che la lettera della norma è rimasta identica, la soluzione interpretativa più comoda è quella di considerarne immutato anche il contenuto precettivo. Nel nostro caso, affermando che non è contrario al divieto il "*caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito*" la Suprema Corte è dunque rimasta, del tutto legittimamente, nella sua "*comfort zone*".

Ma l'esito del giudizio rimane insoddisfacente perché legittima un caso di palese doppia imposizione, mentre sarebbe stato sufficiente adeguare il significato della formula legislativa ai mutamenti intervenuti nel sistema tributario per ottenere agevolmente un risultato diverso.

Infatti, la disciplina positiva dei vari tributi - soprattutto nel settore delle imposte sul reddito - è imperniata su nozioni quali la "simmetria impositiva", il divieto di doppia imposizione economica e, più recentemente, il divieto di "doppie deduzioni" o di "doppia non-imposizione". Ad esse va oggi riconosciuta dignità di principi generali.

Più nello specifico, la doppia imposizione che l'attuale sistema delle imposte sui redditi tende ad evitare non è soltanto quella giuridica. Nell'attuale contesto, quest'ultima è soltanto eventuale e "patologica". La doppia imposizione cui ora tendono sia l'ordinamento domestico sia quello internazionale è quella di tipo economico. Discipline come quelle della "*participation exemption*", dell'assegno di mantenimento al coniuge separato, delle rinunce a crediti da parte del socio di una società, e tante altre ancora, non sono scelte casuali, ma espressioni di principi generali che vietano sia la doppia imposizione economica sia il suo opposto, cioè la doppia non-imposizione.

Sotto altro profilo, ricordo che il fenomeno dell'elusione fiscale si alimenta dei cd. "salti d'imposta", che sono gli esiti di percorsi negoziali volti ad eliminare o ridurre l'imposizione laddove questa avrebbe dovuto "economicamente" incidere. L'illiceità delle pratiche elusive è stata addirittura considerata espressione di un principio di grado costituzionale (come nella "famosa" sentenza delle SS.UU n. 30055 del 23 dicembre 2008). Le norme di contrasto all'elusione fiscale, alla pianificazione fiscale aggressiva, all'erosione della base imponibile ed al suo artificiale spostamento (*Base Erosion and Profit Shifting*) tendono a garantire che, in concreto, il contribuente paghi la "giusta imposta". Quella che grava più volte sullo stesso reddito, anche solo in senso economico, non può dirsi tale. Non c'è bisogno di una norma specifica che codifichi il divieto e a quest'ultimo si può, a mio parere, riconoscere valenza di clausola generale o di principio valido a fini interpretativi.

Con questo, non si vuole significare che la determinazione del tributo debba sempre e comunque rincorrere le equivalenze perfette dei preparati galenici. La "giusta imposta" ha confini alquanto sfumati. Quindi, non si possono pretendere risultati perfetti o addossare al giudice l'onere di sancirli in ogni caso di vera o presunta sovrapposizione tra le aree di incidenza di tributi diversi. Ad esempio, la tassazione degli utili societari (IRES al 24% e imposta sostitutiva IRPEF del 26% per il socio persona fisica) approssima quella dovuta nel caso dell'imprenditore individuale ma non le rende del tutto identiche. Resta comunque l'idea di fondo che il sistema è congegnato in modo da evitare la doppia imposizione economica e che in sua presenza si può, e si deve, dubitare della conformità a sistema delle norme o dei principi che l'hanno generata.

3. Tornando al tema oggetto di questa breve nota, di fronte ad una plateale doppia imposizione economica - quale quella disinvoltamente legittimata dalla sentenza in rassegna – bisogna interrogarsi se questo risultato, pur conforme ai precedenti, poggi o meno su una solida base normativa. Laddove così non apparisse, la soluzione più equilibrata e rispettosa dei principi dell'ordinamento avrebbe dovuto essere quella che rimuove la doppia imposizione economica, non quella che la conferma.

Ciò detto, l'indeducibilità del compenso pagato agli amministratori in violazione alle disposizioni del codice civile non pare avere un preciso aggancio normativo. La norma tributaria che se ne occupa (l'art. 95, comma 5, del TUIR) parla dei "*compensi spettanti agli amministratori*". Si potrebbe capziosamente dire che ove manchi la delibera di attribuzione, all'amministratore non "spetta" alcun compenso. Ma questo non autorizza certo a concludere che il compenso che sia pagato dalla società all'amministratore ancorché formalmente "non spettante" non sia deducibile, non fosse altro perché la legge non dice affatto così. Inoltre, l'amministratore ha diritto ad una equa ed adeguata retribuzione per l'attività svolta

nell'interesse della società, anche in mancanza di una regolare delibera. Quindi, il dubbio di deducibilità potrebbe astrattamente porsi solo per la parte del compenso che eccede quello dovuto secondo equità. L'eccedenza potrebbe essere considerata una liberalità (indeducibile perché destinata a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) o una appropriazione indebita da parte dell'amministratore. L'esistenza di un compenso abnorme rispetto all'attività prestata, la quantificazione dell'eccesso ed il titolo dell'attribuzione dovrebbero essere oggetto di accertamento prima che se ne possa trarre qualsiasi conseguenza in termini di deducibilità fiscale.

Nel nostro caso, la Suprema Corte ha ritenuto indeducibile il compenso "extra" semplicemente perché la delibera consiliare che lo aveva stabilito pareva essere stata contraddetta da una successiva, che faceva decorrere il compenso in questione dall'anno successivo ("è questo dato formale che [..] ha determinato il recupero dell'importo in questione, apparendo dalla sequenza delle delibere che, infine, per l'anno 2003 il compenso di tuti gli amministratori delegati fosse rimasto di euro 10.000 ciascuno, e che la speciale remunerazione di euro 30.000 ciascuno per due di essi decorresse solo dal 2004"). Il giudice non si è posto il dubbio che l'apparente contraddizione tra le due delibere potesse essere frutto di un mero errore materiale, ipotesi questa assai probabile visto che il comportamento seguito dalle parti (cioè l'avvenuto pagamento dei 60.000 euro supplementari nel corso del 2003, la deduzione per la società e la tassazione da parte degli amministratori) era stato diverso. Non si è neppure domandato se il compenso supplementare fosse stato pagato in considerazione di un maggior apporto lavorativo.

La Cassazione ha preferito ribadire il punto di diritto secondo cui un compenso pagato agli amministratori senza l'osservanza delle disposizioni del codice civile non è deducibile fiscalmente, nonostante lo stesso resti pacificamente tassabile in capo all'amministratore. Come detto, questa affermazione lascia francamente perplessi.

La base imponibile dell'IRES (lo stesso era per l'IRPEG) è costituita dal risultato del conto economico a cui vanno apportate "*le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successione disposizioni della presente sezione*" (art. 83 TUIR). Ogni costo addebitato a conto economico è quindi deducibile, a meno che una norma non disponga diversamente, imponendo una variazione in aumento in dichiarazione.

Nel testo unico c'è una sola disposizione che si occupa dei compensi agli amministratori. Si tratta – come già visto - dell'articolo 95, comma 5, che in deroga al criterio generale consente la loro deduzione "per cassa" e non "per competenza". Il precedente art. 62 del TUIR (vigente all'epoca dei fatti) prevedeva una identica disciplina. Questa norma non subordina affatto la deduzione alla previa delibera.

Nel vicenda decisa dalla sentenza non erano stati contestati errori di imputazione temporale, elusione o anti-economicità. Il modesto compenso (30.000 euro) era stato contabilizzato a conto economico, dedotto secondo il principio di cassa e tassato in capo all'amministratore nel medesimo periodo d'imposta.

Ad eccezione del richiamato vizio "formale", non sembrava mancasse nulla per la deducibilità. Forse perché non stimolati dal contribuente, i giudici non si sono posti il dubbio se il vizio deliberativo esistesse davvero, o se non fosse stato in qualche modo "sanato" mediante un atto ricognitivo, la ratifica da parte dell'assemblea dei soci o altro comportamento concludente.

In fondo, le forme richieste dalla legge per la determinazione dei compensi agli amministratori sono poste a tutela dei soci. Questi ultimi possono sempre rinunciarvi, anche informalmente, consentendo così al pagamento del compenso in difetto della forma prescritta.

Nel caso deciso dalla sentenza in commento si trattava di una società per azioni gestita da un consiglio di amministrazione composto da quattro persone, ognuno dei quali era titolare di una delega di gestione. A tutta evidenza si trattava di una società a ristretta base azionaria, in cui esiste una naturale commistione tra soci e amministratori. Il compenso contestato era pari 30,000 euro per amministratore; una cifra tutto sommato modesta, certamente non tale da far pensare a chissà quale malversazione. Non risulta che i soci abbiano contestato alcunché agli amministratori beneficiati da questa elargizione supplementare. La società ha impugnato l'avviso di accertamento, evidentemente considerando che il

compenso era dovuto e implicitamente significando di non averlo avuto indietro. Si può quindi ipotizzare che il comportamento degli amministratori fosse legittimo, nonostante il difetto di forma.

Ad ogni modo, il punto è che la violazione dell'art. 2393 del codice civile non comporta, quand'anche sia accertata, alcuna conseguenza tributaria perché non esiste alcuna norma che così dispone. Nel commentare casi precedenti (Cass. 4 dicembre 2015, n. 24768; Cass. 7 marzo 2014, n. 5349; Cass. 4 settembre 2013, n. 20265) un autore ha lucidamente rilevato quanto sia "*distonico, eccessivo ed immotivato […] far derivare dalla presunta violazione di una norma civilistica la indeducibilità fiscale di un costo, visto che questa dipende da circostanze (certezza, documentabilità, inerenza, competenza, ecc.) tendenzialmente insensibili rispetto alle preoccupazioni sottostanti alla normativa civilistica*" (D. Stevanato, *Vizio civilistico di erogazione e indeducibilità fiscale: il caso dei compensi agli amministratori*, in *Dialoghi tributari*, 2015, 423 e ss.).

Il punto dovrebbe essere chiaro: nessuna legge prevede l'indeducibilità fiscale per violazione della norma secondo cui gli amministratori possono percepire compensi solo nei limiti di quanto deliberato dall'assemblea. Le norme di settore (nel nostro caso, il codice civile) stabiliscono chi e come può far valere il vizio e quali siano le relative conseguenze. In concreto, l'azione spetta ai soci. Se e quando l'amministratore dovesse essere condannato a restituire il compenso irregolarmente percepito la società dovrà registrare a conto economico una sopravvenienza attiva, ovviamente tassabile. L'amministratore potrà richiedere il rimborso delle imposte pagate sul compenso restituito, così che si eviti l'arricchimento senza causa per l'erario.

In questo modo, la tassazione resta sempre in condizione di equilibrio. Infatti, nel periodo d'imposta in cui la società ha pagato all'amministratore il compenso incriminato, la deduzione fiscale per la società è bilanciata dalla tassazione in capo all'amministratore. Nel periodo d'imposta in cui dovesse eventualmente avvenire la restituzione, l'equilibrio viene mantenuto tassando il rimborso in capo alla società e restituendo all'amministratore le imposte pagate su un reddito rivelatosi inesistente, perché forzosamente restituito.

Lo stesso equilibrio si potrebbe raggiungere anche negando la deduzione iniziale alla società, ma questo imporrebbe l'obbligo per l'erario di rimborsare all'amministratore le imposte da questo pagate. In caso di restituzione totale, non sarebbe necessario alcun aggiustamento, mentre in caso di restituzione soltanto parziale, la società potrebbe dedurre la parte del compenso rimasta a suo carico, che sarebbe in quel momento tassabile per l'amministratore.

La prima soluzione mi pare di gran lunga preferibile. Quella scelta dalla Corte di Cassazione, che porta ad una immediata doppia imposizione economica, non richiesta da alcuna imposta e non giustificata dai principi, mi pare sia la meno adeguata. Così inadeguata da far dubitare anche della costituzionalità delle norme sulle quali si fonda. La disparità in termini di onere fiscale complessivo tra il caso di delibera formalmente corretta e quello di delibera non corretta, è evidente. La sua giustificazione è invece assai sfuggente, quasi arbitrariamente discriminatoria. Basterebbe poco per bocciare questo assetto normativo per violazione degli art. 3 e 53 Cost.

Infine, se esistesse un principio secondo cui l'invalidità dell'atto o del negozio giuridico rende fiscalmente irrilevante il componente di reddito che ne consegue, questo principio dovrebbe valere sia per negare la deducibilità del componente negativo sia per escludere la tassabilità di quello positivo. L'*accipiens* potrebbe utilizzare questo argomento per sostenere l'intassabilità del reddito. La legge tuttavia dispone espressamente che i proventi derivanti da illeciti di qualunque natura sono tassabili; questa norma vale a maggior ragione nel caso di mera invalidità civilistica del negozio sottostante. Se il ricavo derivante da contratto invalido è comunque tassabile in capo al percettore, non esiste ragione per negarne la deducibilità per il chi lo ha sostenuto, una volta soddisfatte tutte le altre condizioni di deducibilità previste dalle norme.

4. Resta da esaminare un altro aspetto. Leggendo le sentenze sul punto, emerge che l'indeducibilità non derivava tanto dal mancato rispetto della forma civilistica quanto dalla circostanza che il vizio di forma rendeva il costo "incerto" o "oggettivamente indeterminato". La Cassazione ha forse supposto

che, mancando una formale delibera consiliare o assembleare, i soci della società avrebbero potuto esercitare l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori ex art. 2393 cod. civ. chiedendo la condanna alla restituzione del compenso indebitamente percepito. L'eventualità della restituzione totale o parziale del compenso poteva rendere l'onere incerto e non determinabile in modo oggettivo. Questo farebbe scattare l'art. 109(1) del TUIR ("*i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*") determinando l'obbligo di spostare la deduzione ad una qualche esercizio fiscale successivo.

Anche questo argomento non mi pare convincente. Prima di tutto, l'art. 109(1) semplicemente sposta in avanti la rilevazione tributaria dei componenti di reddito che, nell'esercizio di competenza, non sono certi nella loro esistenza (ad esempio, un contratto sottoposto a condizione sospensiva) o nell'ammontare (ad esempio, il flusso dovuto o maturato su un contratto derivato legato a indici non conoscibili alla data di bilancio). La dottrina ha però chiarito che "*la situazione di certezza cui fa riferimento la disposizione in commento non implica la definitività, e cioè la immodificabilità e irreversibilità dell'incremento o decremento di ricchezza*" (ZIZZO, Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa, in MICCINESI (a cura di); Commento agli interventi di riforma tributaria, Padova, 1999, 435).

L'"obiettiva determinabilità" esiste quando l'entità del componente non dipende da eventi futuri ed incerti.

Dovrebbe quindi essere chiaro che i vizi contrattuali o deliberativi, ma anche altre irregolarità più gravi, non incidono sulla certezza dei componenti positivi o negativi di reddito o sulla loro obiettiva determinabilità.

Quanto detto trova conferma nella legge. L'art. 14, comma 4, della l. 537 del 1993 dispone infatti la tassabilità dei "*proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria*". Il provento derivante da un illecito, che per sua natura è probabile oggetto di un obbligo di restituzione a carattere risarcitorio o afflittivo, resta dunque tassabile secondo le regole impositive valide per la sua categoria (dunque per "cassa" per quanto riguarda i compensi degli amministratori) nonostante la sua precarietà.

Con simmetria quasi perfetta, la legge dispone anche che "*nella determinazione dei redditi [..] non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo [..]*" (così recita il nuovo testo dell'art. comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537). La sanzione indiretta della indeducibilità è quindi riservata soltanto ai costi per beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi. Gli altri costi, pur se in qualche modo riferito ad attività delittuose, rimangono deducibili secondo le norme stabilite in via generale per tutti gli altri. L'idea che in un caso innocuo come quello di una ipotetica violazione di una norma del codice civile possa essere disposta l'indeducibilità del relativo costo mi pare davvero extra-sistema. Anche perché il nostro sistema delle imposte sui redditi ben conosce il tema della sopravvenuta insussistenza di elementi positivi e negativi di reddito e lo regola compiutamente nell'art. 88 del TUIR, mediante il meccanismo delle sopravvenienze attive e passive. È quest'ultimo il rimedio previsto dalla legge per tenere conto dei casi in cui si debba rettificare un componente di reddito che ha già concorso alla formazione del reddito in conseguenza dell'accertamento della sua inesistenza e ripetibilità, siano esse totali o parziali.

5. A conclusione di questa breve nota ritengo che il principio di diritto riaffermato dalla Cassazione nella sentenza commentata non sia condivisibile. L'inosservanza delle disposizioni delle leggi extratributarie non ha conseguenze sulla determinazione del reddito imponibile, salvo che una norma lo preveda espressamente. Non esiste alcuna norma tributaria speciale che, in deroga alle norme generali sulla deduzione dei costi nell'ambito del reddito delle società, impedisce la deduzione del compenso pagato ad un amministratore a causa dell'inosservanza, meramente ipotizzata o anche accertata, delle norme del codice civile. Non a caso, la sentenza richiama soltanto alcune disposizioni del codice civile.

Nel caso di specie l'eventuale vizio deliberativo poteva ragionevolmente ritenersi sanato dall'accettazione o dalla ratifica implicita da parte dei soci della società in questione, attesi (i) l'inesistenza di qualsiasi iniziativa rivolta alla restituzione delle somme e (ii) la coltivazione del contenzioso avverso l'atto di accertamento.

Il costo era quindi senz'altro esistente e oggettivamente determinabile già nel 2003, periodo d'imposta in cui il compenso venne pagato e quindi dedotto. La teorica possibilità che gli amministratori potessero essere condannati, anni dopo, a restituire in tutto o in parte quel compenso, non vale a spostare certezza e obiettiva determinabilità del compenso ad un non ben precisato esercizio d'imposta successivo. In questa eventualità, le regole esistenti del diritto tributario ordinariamente permettono di ristabilire l'equilibrio impositivo.

Infine, se mai esistesse un dubbio interpretativo sul complesso delle norme astrattamente rilevanti per la risoluzione della questione dibattuta, il divieto di doppia imposizione, interpretato in modo evolutivo e tenendo conto dell'attuale assetto normativo, avrebbe consentito di concludere in senso favorevole alla deduzione, posto che la doppia imposizione economica generatasi altrimenti non avrebbe alcuna giustificazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CARINCI, L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi, Padova, 2003

FREGNI, Appunti in tema di "doppia imposizione" interna. Nota a Cass. sez. I civ. 7 ottobre 1992, n. 10937 in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 1993, fasc. 1, pt. 2, 14-23

LUPI, Compensi ai soci amministratori tra interposizione di persona, inerenza e elusione dell'Ilor. Compensi abnormi agli amministratori: antielusione sì, doppia imposizione no, in Rassegna tributaria, 1994, fasc. 1, 81-83

MARELLO, Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario, osservazione a C. Cost. 15 luglio 1997, n. 236, in Giurisprudenza costituzionale, 1997, fasc. 6, 4127-4135

NUSSI, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, Padova, 1996

PORCARO, Il divieto di doppia imposizione, Padova, 2001

STEVANATO, Vizio civilistico di erogazione e indeducibilità fiscale: il caso dei compensi agli amministratori, in Dialoghi tributari, 2015, 423 ss.

ZIZZO, Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa, in MICCINESI (a cura di), Commento agli interventi di riforma tributaria, Padova, 1999

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Le società "industriali" possono dedurre i componenti negativi scaturenti da strumenti finanziari derivati?

May Italian "industrial" companies deduct costs arising from financial derivatives?

Carlo Sanna

Abstract
La Corte di Cassazione si è recentemente espressa, con diverse sentenze, in merito alla deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi e in capo alle società industriali, dei componenti negativi scaturenti da strumenti finanziari derivati. Tali sentenze destano alcune perplessità e appare necessaria una loro contestualizzazione, nonché una valutazione circa la reale portata delle stesse nell'ambito del sistema fiscale nazionale.
Parole chiave: strumenti finanziari derivati, deducibilità, Corte di Cassazione

Abstract
With specific reference to companies which carry on businesses different from banking or other financial activities, the Italian Supreme Court has recently issued several judgements on the deductibility, for corporate income tax purposes, of costs arising from financial derivatives. Conclusions reached by the Court seem to be not fully aligned with Italian tax rules and they need to be duly scrutinized.
Keywords*: financial derivatives, deductibility, Italian Supreme Court*

Sommario: **1.** Le recenti pronunce della Corte di Cassazione (sintesi). - **2.** Considerazioni in base alla disciplina al tempo vigente. - **3.** Ulteriori considerazioni in base all'attuale contesto normativo. - **4.** Conclusioni.

1. Di recente, la Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in merito alla possibilità che le società che operano nei settori dell'industria, del commercio e dei servizi non bancari o finanziari (cc.dd. "industriali") possano dedurre, agli effetti delle imposte sui redditi (segnatamente IRPEG e IRES), i componenti negativi di reddito scaturenti da strumenti finanziari derivati. Nelle diverse pronunce, la Suprema Corte ha sempre ritenuto indeducibili in capo al contribuente i predetti componenti negativi di reddito.

Tali sentenze sollevano profili di dubbio e appare necessaria, da un lato, la contestualizzazione delle stesse, avendo ben in mente l'ambito storico di riferimento dalle stesse analizzato e, per un altro lato, la valutazione circa la reale portata di tali arresti giurisprudenziali nel contesto normativo vigente.

La Corte di Cassazione si è dapprima pronunciata in merito alla deducibilità dei componenti negativi di reddito scaturenti da derivati "non di copertura" (vd. sentenze, sez. tributaria, nn. 5160 del 28 febbraio 2017 e 12738 del 23 maggio 2018) e, più di recente, anche con riguardo alla possibilità di dedurre i componenti negativi su derivati qualificati dall'impresa come "di copertura" (vd. sentenze, sez. tributaria, nn. 29179 del 12 novembre 2019, 559 del 15 gennaio 2020 e 902 del 17 gennaio 2020).

Nello specifico, secondo il giudizio della Suprema Corte, i componenti negativi di reddito scaturenti da derivati qualificati come "non di copertura" risulterebbero in ogni caso indeducibili data la «*... mancanza del preliminare requisito della inerenza del costo alla attività di impresa svolta dalla società*» posto che «*... nessun*[a] *correlazione, anche indiretta o mediata, è ravvisabile tra la perdita derivante dalla stipulazione di un contratto di "interest rate swap" speculativo ed i ricavi o componenti positivi derivanti dalla attività di impresa svolta da una società il cui oggetto sociale non è costituito dalla assunzione di rischi finanziari ma dalla produzione di beni*» (vd. sentenza n. 5160/2017).

Considerazioni per certi versi analoghe interesserebbero anche i derivati qualificati dall'impresa come "di copertura", dato che – secondo il più recente giudizio della Suprema Corte – «*... le società, che non sono enti creditizi o finanziari, non possono dedurre fiscalmente gli accantonamenti predisposti per la copertura del rischio legato al contratto di "interest rate swap", se non ne dimostrano l'inerenza con l'attività imprenditoriale esercitata*» e, a tali fini, per potersi veder riconosciuta la deduzione dei componenti negativi in parola sarebbero tenute ad «*… allegare e provare la correlazione concretamente ravvisabile tra la perdita derivante dalla stipulazione di un contratto di "interest rate swap" e i ricavi o componenti positivi derivanti dall'attività di impresa*» (vd. sentenza n. 902/2020).

In buona sostanza, anche i componenti negativi afferenti a derivati qualificati dalla società come "di copertura" risulterebbero indeducibili ove la stessa società non sia in grado di dimostrare l'effettiva finalità di copertura del derivato. A tal ultimo riguardo, secondo il giudizio della Corte di Cassazione occorrerebbe far riferimento – «*in assenza di una specifica definizione*» di "operazione di copertura" – alle indicazioni fornite dal paragrafo 5.9 della circolare della Banca d'Italia n. 166 del 1992 (vd. sentenza n. 29179/2019).

Da ultimo, merita notare come, nel pronunciare le richiamate sentenze, la Corte di Cassazione abbia affermato in via incidentale che «*non si pone in discussione che la deducibilità di costi per contratti su interessi possa riguardare anche operazioni fuori bilancio, e non è neppure in discussione che tutta la disciplina prevista dall'art. 103 bis, compreso il comma 3 della norma* ratione temporis *vigente (ora art. 112, commi 5 e 6 T.U.I.R.) sia stata estesa a soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari*» (vd. sentenze nn. 12738/2018 e 29179/2019).

2. Le richiamate sentenze delle Corte di Cassazione, come detto, sollevano diverse perplessità, non soltanto avendo in mente i più recenti interventi normativi in materia di strumenti finanziari derivati, ma, invero, anche alla luce della disciplina recata dall'art. 103 *bis* del T.U.I.R. a suo tempo vigente.

È proprio da tale ultimo aspetto che è necessario iniziare la presente analisi.

La Corte di Cassazione sostiene che le conclusioni cui è pervenuta non mettano in discussione la disciplina recata dall'art. 103-*bis* del T.U.I.R. previamente vigente (e ora rifuso, con modificazioni, nell'art. 112 del T.U.I.R.), ma, allo stesso tempo, non si cura di spiegare come sia possibile disconoscere la deducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da strumenti finanziari derivati e rimanere coerenti con il disposto normativo dell'art. 103-*bis* del T.U.I.R. che statuisce esattamente il contrario.

In effetti, tale asserzione si appalesa più come una giustificazione non richiesta che come un'argomentazione a sostegno della conclusione raggiunta, con ciò manifestando, invece, un elemento di debolezza; e, d'altronde, *dum excusare credis, accusas*.

Non v'è dubbio che nel nostro sistema tributario sia consentito disconoscere la deducibilità di un costo qualora ne venga dimostrato il difetto di inerenza con l'attività d'impresa; ma ciò è ben diverso dal sostenere (o perlomeno far sorgere il dubbio circa) l'assoluta indeducibilità di un costo in considerazione della particolare attività svolta dalla società che lo sostiene, senza valorizzare il disposto normativo e della volontà del legislatore.

A tal fine, è *in primis* il caso di rammentare che – con l'art. 2, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342 – il legislatore aveva introdotto nell'art. 103-*bis*, il comma 2-*bis*, a mente del quale «*I criteri di valutazione previsti dal comma 2 si applicano anche per i soggetti, diversi dagli enti creditizi e finanziari, che nei conti annuali valutano le operazioni fuori bilancio di cui al comma 1*», proprio al

fine di estendere alla generalità delle imprese l'applicazione delle disposizioni in materia di "operazioni fuori bilancio" fino ad allora valevoli nei confronti dei soli enti creditizi e finanziari.

La *ratio* sottesa a tale intervento legislativo era stata proprio quella di parificare il trattamento fiscale delle società industriali e assicurative a quello riservato agli enti creditizi e finanziari, considerato che le operazioni in derivati influenzavano anche i bilanci delle società industriali.

In merito, la stessa Amministrazione finanziaria ebbe modo di precisare che «... *aggiungendo il comma 2-bis, la norma estende l'applicazione dei criteri di valutazione di cui al precedente comma 2, a tutti i soggetti, diversi dagli enti creditizi e finanziari, che nei conti annuali valutano le operazioni fuori bilancio*» (vd. la circolare del Ministero delle finanze n. 207/E del 16 novembre 2000).

Nel sistema allora delineato dal legislatore tributario, dunque, non v'era dubbio che le società industriali potessero ricorrere alla sottoscrizione di strumenti finanziari derivati, finanche con finalità diverse da quelle di copertura. Oltre che nella richiamata prassi ministeriale, ciò trovava supporto anche nella dottrina contabile e fiscale del tempo (vd., rispettivamente CNDC e CNR, documento n. 19 del 1996 e ASSONIME, circolare n. 5 del 2001).

Peraltro, il citato comma 2-*bis* rinviava al comma 2 dell'art. 103-*bis* nella sua interezza e, dunque, anche con riguardo al disposto contenuto nel secondo periodo (corrispondente dell'attuale art. 112, comma 3, del T.U.I.R.), a mente del quale «… *i componenti negativi non possono essere superiori alla differenza tra il valore del contratto o della prestazione alla data della stipula o a quella di chiusura dell'esercizio precedente e il corrispondente valore alla data di chiusura dell'esercizio* …». Tale rinvio è un'ulteriore dimostrazione della possibilità accordata alle società industriali di poter dedurre i componenti negativi di reddito in commento, posto che non sarebbe stato necessario individuare dei limiti alla deducibilità di tali componenti se tale deducibilità non fosse stata ammessa *tout court*.

La ricostruzione appena effettuata rende, di per sé, già palese l'incongruenza dei giudizi espressi dalla Corte di Cassazione con il disposto testuale e la *voluntas legis* che caratterizzavano la disciplina fiscale del tempo. Meglio forse avrebbe fatto la Suprema Corte – anche in considerazione delle peculiarità che caratterizzavano le fattispecie sottoposte al suo giudizio – a soffermarsi sui "difetti" (eventualmente anche in termini di inerenza) delle specifiche operazioni oggetto di giudizio, senza invece addentrarsi in una ricostruzione basata, in via generale, sull'oggetto sociale e sull'attività svolta dalle società industriali che, come visto, non trova alcun appiglio nel sistema tributario a suo tempo (e attualmente) vigente.

3. I principi espressi nelle richiamate pronunce della Corte di Cassazione appaiono, altresì, del tutto incompatibili anche con il contesto normativo attuale, come risultante a seguito delle più recenti riforme che hanno rispettivamente introdotto ed esteso il principio di derivazione rafforzata con riguardo ai soggetti IAS-*adopter* e OIC-*adopter*.

A ben vedere, ove il legislatore avesse effettivamente inteso mutare le proprie intenzioni, così da escludere o limitare la deducibilità dei componenti negativi derivanti da strumenti finanziari derivati per le società industriali, lo avrebbe potuto fare nell'ambito delle più recenti riforme fiscali che hanno accompagnato l'introduzione dei principi contabili IAS/IFRS e OIC; senonché, in tali occasioni, il legislatore ha invece inteso ribadire la posizione assunta in origine.

In primo luogo, si consideri che con l'art. 11, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 (recante la riformulazione dell'art. 112 del T.U.I.R. a seguito dell'ingresso degli IAS/IFRS nel sistema giuridico italiano), il legislatore tributario ebbe modo di riscrivere l'art. 112 del T.U.I.R., prevedendo, per un verso, l'eliminazione del riferimento specifico agli "enti creditizi e finanziari" dal comma 1 e, per un altro verso, l'abrogazione del soprarichiamato comma 2-*bis*. Nella relazione illustrativa a tale articolo il legislatore tributario ebbe peraltro modo di affermare che «*è stata avvertita l'esigenza di eliminare, poiché superata, la distinzione tra disciplina applicabile alle banche e alle altre imprese relativamente al trattamento fiscale dei contratti derivati come risultati in bilancio*», con ciò dando ulteriore dimostrazione della parificazione del trattamento fiscale delle società industriali e assicurative a quello riservato agli enti creditizi e finanziari.

In secondo luogo, tale impostazione ha trovato una più incisiva conferma nell'art. 13-*bis* del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (recante la disciplina fiscale connessa all'introduzione delle nuove disposizioni in materia di strumenti finanziari derivati nel codice civile); disciplina che, in linea generale, interessa i soli soggetti che esercitano attività differenti da quella attività bancaria e finanziaria (con l'eccezione delle entità ricadenti nell'ambito applicativo dell'art. 1, comma 1070, della legge 30 dicembre 2018, n. 145). Con il citato art. 13-*bis*, il legislatore tributario – oltre a estendere ai soggetti OIC-*adopter* diversi dalle micro-imprese le disposizioni dell'art. 112 del T.U.I.R. valevoli per i soggetti IAS-*adopter* – ha anche previsto uno specifico regime di carattere transitorio volto a regolare i criteri di deducibilità dei componenti negativi scaturenti da derivati "non di copertura" stipulati anteriormente alla transizione ai nuovi OIC, ad ulteriore prova della loro rilevanza ai fini fiscali (vd., in particolare, il comma 5).

Che le società il cui oggetto sociale non è costituito dalla assunzione di rischi finanziari ma dalla produzione di beni e dalla prestazione di servizi non bancari o finanziari possano svolgere investimenti in strumenti finanziari derivati senza soggiacere ad una disciplina tributaria maggiormente restrittiva rispetto alle banche o alle altre società finanziarie, trova, peraltro, riprova in considerazioni di natura sistematica.

In tal senso depone anzitutto il fatto che nell'ordinamento tributario non v'è alcuna previsione da cui possa ricavarsi un principio tale da indurre a ritenere che un costo derivante da un'operazione finanziaria in derivati sia soggetto a criteri di deducibilità diversi, o più gravosi, rispetto a quelli scaturenti da altre operazioni finanziarie poste in essere da una società industriale; a maggior ragione nel contesto attuale in cui è stato persino introdotto l'art. 162-*bis* del T.U.I.R. per opera dell'art. 12 del D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142 proprio per prendere atto delle oramai ampie possibilità che anche i soggetti industriali hanno di ricorrere ad operazioni finanziarie.

In aggiunta, si noti che quando il legislatore ha inteso disciplinare differentemente il trattamento riservato alle società "industriali" rispetto agli enti creditizi e finanziari lo ha fatto in maniera espressa; a tal fine, valga, per esempio richiamare la disposizione recata dall'art. 5, comma 3, del D.M. 3 agosto 2017 in materia di ACE che – con riferimento ai soggetti diversi dalle società bancarie, finanziarie e assicurative – dispone espressamente la sterilizzazione del capitale proprio valevole ai fini della disciplina ACE per la quota riconducibile all'incremento degli investimenti in titoli e valori immobiliari.

Il fatto che ciò non sia avvenuto con riferimento ai criteri di deducibilità dei costi scaturenti da strumenti finanziari derivati è un ulteriore conferma della possibilità per le società industriali di poter effettuare operazioni in derivati e, legittimamente, dedurre i relativi costi.

4. In considerazione di quanto precede, è auspicabile che la Corte di Cassazione declini meglio i principi espressi nelle richiamate pronunce, coordinandoli compiutamente con le altre disposizioni normative contenute nell'ordinamento tributario. È vieppiù sperabile che – ove, in futuro, vengano sottoposte all'attenzione della giurisprudenza fattispecie analoghe a quelle oggetto dei giudizi in commento – il disconoscimento della deducibilità dei costi avvenga ponendo riferimento esclusivo alle caratteristiche delle singole operazioni e ai loro eventuali profili di non inerenza o elusione/evasione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AVOLIO-RAVERA, *Strumenti derivati, nuove modalità di contabilizzazione e inerenza dei costi*, in *Corriere Tributario* n. 3/2019

COLANTONIO, *Costi da* interest rate swap *speculativi e principio di inerenza*, in *Corriere Tributario* 32-33/2018

MANGUSO, *L'inerenza per gli oneri maturati su strumenti derivati non di copertura*, in *il fisco* n. 9/2019

MARSICO-ZOANI, *Art. 112 del TUIR: operazioni fuori bilancio*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/2007

STEVANATO, *Gli strumenti finanziari negli IAS e la problematica fiscale*, in *Corriere Tributario* n. 44/2007

XII - L'IVA

PRESUPPOSTO

Profili IVA del trasferimento di diritti in sede di successione processuale

VAT topics about transfer of rights in trial succession

ALESSANDRO ALBANO

Abstract

La necessità di delimitare l'ambito operativo dell'esenzione IVA nelle operazioni finanziarie, ribadendone le caratteristiche peculiari nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto emerge da una recente decisione della Corte di Giustizia in causa C-692/17. La Corte affronta la nozione di "cessione di credito", e delle operazioni relative alla "gestione" dei crediti, confermando l'orientamento rigoroso e diretto a valorizzare i profili funzionali delle fattispecie, evidenziando la differenza tra la "gestione" del credito ed una diversa attività che ne presuppone l'esistenza ma ha una causa diversa, ed a cui, pertanto, consegue un differente trattamento impositivo.

Parole chiave: operazioni esenti, cessione del credito, operazioni finanziarie, successione nel processo

Abstract

The need to mark out the operativeness of VAT exemption in financial transaction, pointing out the specific features in VAT system arise from the ECJ C-692/17 case. The Court deal with assignment of credit notion, as well as with transaction related to "managing" credits, confirming the strict interpretation, enhancing functional approach, highlighting the difference between "managing" credit and a different activity that assume the right of credit but has a different consideration, so implying a different tax treatment.

Keywords*: exempt transactions, credit assignment, financial transactions, trial succession*

SOMMARIO: **1.** Cessione del credito ed esecuzione forzata del credito: la centralità della causa negoziale. - **2.** Operazioni esenti come fattispecie "non naturali" nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. - **3.** Profili funzionali nella dinamica della fattispecie impositiva IVA.

1. La sentenza della Corte di Giustizia *Paulo Nascimento Consulting* consente di svolgere una riflessione in merito alla delimitazione della categoria delle operazioni esenti IVA nell'ambito delle attività finanziarie e, in particolare, nel contesto del processo di esecuzione riguardante un diritto di credito (in materia, *inter alia*, cfr. MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, Torino, 2013, tra le Opere monografiche, cfr. FILIPPI, Valore aggiunto (imposta sul), Enc. Dir., 1993).

I termini della controversia oggetto di rinvio pregiudiziale sono, in sintesi, i seguenti: la Paulo Nascimento Consulting (d'ora in poi, "PNC") riceve un mandato esclusivo di vendita di un terreno agricolo; a seguito di tale affidamento, la PNC raccoglie e trasmette un'offerta di acquisto per il suddetto terreno al proprio mandante, che tuttavia la rifiuta; la PNC, a seguito dell'offerta di acquisto procurata, avrebbe avuto comunque diritto alla liquidazione a proprio favore di una commissione, compenso che tuttavia il cliente (la mandante) rifiuta di corrispondere a PNC.

Esperite proficuamente le vie legali, la PNC intenta l'azione esecutiva nei confronti della mandante; la Società ottiene il pignoramento di un bene immobile del Cliente, e contestuale obbligo di riversare

all'organo dell'esecuzione l'eccedenza tra il valore del credito e il (maggiore) ammontare dell'aggiudicazione.

La PNC trasferisce alla Starplant Unipessoal Lda (nel seguito, "Starplant") tutti i diritti derivanti dalla posizione processuale nell'azione esecutiva; per effetto dell'accordo di subentro nella posizione processuale attiva dell'azione di esecuzione verso la mandante, la PNC procede alla contabilizzazione di quanto ricevuto da Starplant, suddividendolo in due importi:

1. Sino a concorrenza dell'importo pattuito per l'originario mandato, quale corrispettivo per servizi forniti, regolarmente assoggettato ad IVA;
2. Per l'eccedenza, quali "altri utili non precisati" (nella nomenclatura domestica, potremmo qualificarli "proventi finanziari diversi"), non soggetti ad IVA.

L'Amministrazione fiscale portoghese procedeva a liquidare d'ufficio la (maggiore) IVA dovuta a suo avviso dalla PNC, anche sulla eccedenza non soggetta ad imposta perché qualificata dalla società come operazione "esente", ritenendo che l'operazione fosse da qualificarsi come imponibile ai fini IVA.
In sede contenziosa

Giunto all'ultimo grado del contenzioso domestico, la Corte amministrativa suprema del Portogallo ha sospeso il giudizio, rinviando la controversia alla Corte di Giustizia, sottoponendo la questione pregiudiziale consistente nella richiesta di appurare se l'operazione posta in essere da PNC rientra tra le operazioni di "concessione", "negoziazione", "gestione" di crediti, ai sensi dell'art. 135, paragrafo 1, lett. b), della Direttiva Iva.

A monte rispetto alla qualificazione dell'operazione, sia dal punto di vista strutturale che funzionale, vi è tuttavia la rimozione dell'eccezione sviluppata da PNC, che ha contestato il fatto che l'operazione di cessione della propria posizione processuale rientrasse nell'ambito dell'attività economica svolta dalla medesima.

Il punto è delicato, in quanto riecheggia la tematica, naturalmente esterna all'oggetto della controversia, ma assimilabile quanto agli effetti sul meccanismo di imposizione/esenzione, tra attività "istituzionali" ed attività "commerciali" degli enti pubblici, ovvero tra attività di "gestione" o di "mera detenzione" delle partecipazioni da parte delle società holding (sul punto, sia consentito il richiamo ad ALBANO, L'imposta sul valore aggiunto nel diritto comunitario: i recenti orientamenti della Corte di Giustizia in materia di diritto alla detrazione, in URICCHIO-SELICATO (a cura di) Summer School in Selected issues of EU Tax Law as EU Law, Roma, 2018, 131 ss.. In merito al profilo soggettivo delle operazioni ai fini IVA, cfr. CONTRINO, Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, Dir. Prat. Trib., 2011, I, 535 ss).

Nel caso di specie, correttamente - a nostro avviso – sia l'Avvocato generale che, in senso adesivo, la Corte di Giustizia affermano come (ed in senso adesivo sia la Commissione europea che il Governo portoghese), stante la pacifica natura di soggetto passivo IVA di PNC, "*la cessione controversa nel procedimento principale si inserisca effettivamente nel prolungamento diretto dell'attività della PNC, consistente nel fornire servizi di mediazione immobiliare, dato che tale cessione è finalizzata ad una sostituzione di posizione processuale di un'azione diretta alla riscossione forzata di un credito sorto da un contratto concluso nell'ambito della sua attività economica soggetta ad imposta*".

Affrontando poi il tema centrale, oggetto del rinvio alla Corte di Giustizia, circa la natura ai fini IVA dell'operazione tra PNC e Starplant, l'Avvocato generale, aderendo all'impostazione proposta dalla Commissione, valorizza l'importanza del dato linguistico quale elemento che può avere portato a circoscrivere la questione pregiudiziale alla lettera b) della suddetta disposizione della Direttiva, in quanto mentre la lingua francese della direttiva distingue i crediti intesi come finanziamenti (*crédits*) (di cui alla lettera b) ed i crediti da riscuotere (*créances*), menzionati alla lettera d), nella trasposizione portoghese tutti i crediti sono identificati con il termine "*créditos*".

In tal senso, l'analisi deve essere comprensiva di tutti i profili dei "crediti" lato sensu intesi (e trattati) nella Direttiva.

Richiamando gli "*acquis*" comunitari in materia, l'Avvocato generale ribadisce in sintesi, puntualmente, quali sono i profili fondamentali da considerare, e cioè: (i) le esenzioni nel sistema dell'IVA

sono nozioni autonome del diritto dell'Unione e debbono essere interpretate in maniera uniforme, sulla base del contesto generale e degli obiettivi del sistema dell'imposta; (ii) va seguita una interpretazione restrittiva delle nozioni di esenzione; (iii) occorre considerare la natura delle prestazioni fornite, al fine di correttamente far discendere il trattamento ai fini IVA.

Ciò premesso, l'Avvocato generale esclude che l'operazione rientri nell'ambito della concessione, gestione, negoziazione di crediti (lettera b) in quanto: (i) non è strutturalmente previsto il pagamento di interessi a termine, né un pagamento differito; (ii) PNC non pone in essere alcuna attività di "intermediazione" nel mercato creditizio (per la quale, peraltro, si aggiunge, sarebbe necessario possedere specifiche autorizzazioni); (iii) non viene in concreto possa in essere alcuna attività di analisi, custodia o messa a frutto di crediti detenuti dal cliente del soggetto passivo.

Per quanto attiene la possibile attrazione al regime di esenzione di cui alla lettera d) dell'art. 135, l'Avvocato generale richiama l'importanza, per lo scrutinio relativo a tale profilo, che sia possibile riscontrare come l'operazione "soddisfi le funzioni specifiche ed essenziali di uno dei servizi finanziari" considerati nella lettera d).

Nel caso di specie, tale circostanza viene ritenuta esclusa; inoltre, ed in conclusione, l'Avvocato generale opportunamente richiama (seppure come egli sottolinea, *ad abundatiam*) la *vis expansiva* dell'eccezione contenuta nella norma di esenzione di cui alla lettera d), e cioè l'imponibilità delle operazioni di "recupero crediti", in quanto – tenuto conto del "*carattere di eccezione ad una regola derogatoria rispetto all'applicazione generale dell'IVA*" – alla medesima deve essere riconosciuta una portata estensiva. "*Pertanto, quando il soggetto passivo fornisce dietro corrispettivo un servizio avente ad oggetto il conseguimento del pagamento di crediti dovuti dal suo cliente, sgravando quest'ultimo dalle procedure e dai rischi connessi all'insolvenza del debitore, tale soggetto passivo non può beneficiare dell'esenzione prevista dalla detta disposizione*".

La Corte di Giustizia aderisce alla ricostruzione offerta dall'Avvocato generale, ribadendo come la fattispecie oggetto di rinvio pregiudiziale si distingua rispetto a precedenti invocati da PNC a sostegno della propria impostazione e che peraltro non essendo ravvisabili – per le motivazioni sinteticamente riportate sopra espresse dall'Avvocato generale – gli elementi riconducibili ad operazioni "sul credito", l'operazione nel suo complesso deve essere qualificata come operazione imponibile.

2. La sentenza consente di svolgere alcune riflessioni in merito al perimetro rilevante per le operazioni esenti, tematica indagata dalla dottrina (cfr. COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, 368 ss., Padova, 2000 e MONTANARI, op. cit., 40 ss.) circa la natura di "eccezione" di tali operazioni al regime "naturale" di applicazione dell'Iva, fondato (appunto, "naturalmente") sull'esercizio del diritto alla detrazione e sulla rivalsa d'imposta. La categoria, inizialmente disciplinata dal Cap. X della Sesta Direttiva (recepita nel nostro ordinamento dall'art. 10, D.P.R. n. 633/1972), è di difficile inquadramento sistematico, frutto di compromessi tra diverse istanze degli Stati membri, il che ha contribuito alla stesura non immediatamente percepibile della disciplina (e conseguentemente ha determinato una importante produzione giurisprudenziale a seguito delle questioni pregiudiziali sollevate dai giudizi nazionali).

L'effetto provocato dalle operazioni esenti - salva la considerazione circa il profilo qualificante dal punto di vista giuridico del loro fondamento "extrafiscale" - consiste nella limitazione, dal punto di vista del meccanismo impositivo, dell'esercizio del diritto alla detrazione, nella misura corrispondente alla loro incidenza sul volume d'affari, il che si riverbera, in concreto, nella distorsione della concorrenza tra operatori economici (sulla rilevanza della tematica, in opere che mettono in luce determinati aspetti della materia, cfr. FRANSONI, La Corte di Giustizia "travolge" la disciplina dell'esenzione IVA per l'attività dei consorzi fra soggetti "esenti", in questa rivista, 2017, nonché SGATTONI, Sull'inapplicabilità del prorata di detrazione Iva alle operazioni finanziarie esenti "occasionali" e "accessorie", in questa rivista, 2019; COMELLI, La frammentazione delle prestazioni di servizi culturali esenti, ai fini della disciplina dell'Iva europea e nazionale, Dir. Prat. Trib., 2019, 4, 1561 ss.).

Ciò ha determinato un approccio rigoroso da parte della Corte di Giustizia, tanto più netto in considerazione della natura "obbligatoria" delle esenzioni previste dalla disciplina comunitaria.

La nozione di esenzione e le distinte fattispecie previste dalla Direttiva sono, infatti, come affermato da risalente giurisprudenza comunitaria (a partire da Corte di Giustizia causa 8/81, *Ursula Becker*), definizioni svincolate dalla discrezionalità degli Stati membri.

Le disposizioni della Direttiva in materia, quindi, sono direttamente applicabili da parte degli operatori economici allorchè (già) sufficientemente determinate; nondimeno, la loro interpretazione deve essere restrittiva in ragione della natura di eccezione al principio dell'applicazione generalizzata dell'imposta (cfr. Conclusioni dell'Avvocato generale J. Mischo in causa 348/87, *Stichting Uitvoering*, nel passaggio in cui afferma che "*Le esenzioni, in quanto eccezioni alla norma generale dell'imposizione delle attività economiche, vanno interpretate restrittivamente, senza che si possa oltrepassare il limite di ciò che è espressamente e chiaramente previsto*").

In tal senso, viene chiaramente riproposto il paradigma "normale" di esercizio della detrazione e di rivalsa quale meccanismo *naturaliter* fondante l'imposta sul valore aggiunto.

Con particolare attenzione all'estensione del regime di esenzione nell'ambito delle operazioni finanziarie, è stato affermato (MONTANARI, op. cit., p. 292) che l'orientamento della CortE di Giustizia, al fine di qualificare un'operazione come rientrante nell'ambito delle attività "finanziarie", richiede di valorizzare un'analisi di tipo funzionale, fondata sull'oggetto dell'attività svolta; occorre, in altri termini, verificare la sussistenza di una causa di finanziamento nell'operazione per tale ravvisandosi in estrema sintesi la concessione di una somma di denaro dietro obbligo di restituzione della medesima, a prescindere dalla forma contrattuale (tipica/atipica) prescelta.

3. Il suddetto approccio funzionale è stato pienamente seguito dalla sentenza della Corte di Giustizia in causa C-692/17, che ha specificamente affrontato il tema della concessione e negoziazione di crediti.

Nell'arresto annotato i giudici confermano la centralità dello scrutinio, preliminare rispetto all'analisi sulle operazioni oggetto della controversia, circa la natura dell'attività svolta (se attività "economica" o meno), discendendo da ciò i successivi passaggi ermeneutici.

In particolare, emerge nettamente la rilevanza centrale dell'ancoramento al meccanismo funzionale "naturale" del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, fondato sull'esercizio del diritto alla detrazione e della rivalsa (in altre parole, sulle operazioni imponibili); l'esenzione, infatti, richiamando quanto *ut supra* affermato, si pone quale elemento di "*normativamente e comunitariamente accettabile*", se così possiamo affermare, distorsione al meccanismo ordinario dell'IVA, valorizzando prevalentemente motivi di natura extra – fiscale.

Ne sono una conferma i diversi passaggi dell'Avvocato generale (e, più sinteticamente, ma non meno incisivamente, della Corte di Giustizia) nei quali viene ribadita la centralità dell'analisi della natura delle operazioni, enfatizzando un orientamento restrittivo, e cogliendo, quindi, la *ratio* extrafiscale come motivazione "eccezionale" rispetto a quella che sottende il meccanismo dell'IVA.

Nel caso di specie, al di là della valorizzazione dell'effetto traslativo del bene immobile oggetto dell'esecuzione, piuttosto che della prestazione di servizi "unitaria seppur complessa" tra PNC e Starplant, si conviene con la ricostruzione dell'Avvocato generale (e della Corte di Giustizia) circa il fatto che non vi è stata, effettivamente, una "concessione, gestione, negoziazione" di crediti, ovvero una operazione *lato sensu* afferente al "credito".

La transazione intercorsa tra PNC e Starplant ha riguardato, a ben vedere, un fenomeno afferente la successione nel diritto ad agire giudizialmente (che si segnala essere tematica sensibile sotto il profilo del diritto processuale, di recente affrontata da C. Cass. Sez. III Civile, n. 21395 del 30 agosto 2018).

L'operazione, quindi, non può essere qualificata come esente, salvo valorizzare (da parte del giudice nazionale) nel caso di accoglimento della ricostruzione dell'Avvocato generale quale cessione di un bene immobile, la natura di quest'ultimo, da cui possono effettivamente conseguire differenti effetti ai fini del regime IVA applicabile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO, L'imposta sul valore aggiunto nel diritto comunitario: i recenti orientamenti della Corte di Giustizia in materia di diritto alla detrazione, in URICCHIO-SELICATO (a cura di) Summer School in Selected issues of EU Tax Law as EU Law, Roma, 2018, 131 ss.
COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, 368 ss., Padova, 2000
COMELLI, La frammentazione delle prestazioni di servizi culturali esenti, ai fini della disciplina dell'Iva europea e nazionale, Dir. Prat. Trib., 2019, 4, 1561 ss.
CONTRINO, Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, Dir. Prat. Trib., 2011, I, 535 ss.
FILIPPI, Valore aggiunto (imposta sul), Enc. Dir., 1993
FRANSONI, La Corte di Giustizia "travolge" la disciplina dell'esenzione IVA per l'attività dei consorzi fra soggetti "esenti", in questa rivista, 2017
MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, Torino, 2013
SGATTONI, Sull'inapplicabilità del prorata di detrazione Iva alle operazioni finanziarie esenti "occasionali" e "accessorie", in questa rivista, 2019

PRESUPPOSTO

Il distacco di personale è un'operazione rilevante ai fini IVA: l'incompatibilità comunitaria del regime IVA italiano del distacco di personale

The secondment of staff is (almost) a VAT relevant transaction: the european not compliance of the Italian VAT legislation

ALESSANDRO ALBANO

Abstract
La Corte di Giustizia in causa C-94/19 ha affermato l'incompatibilità con il diritto comunitario della disciplina italiana del distacco di personale; la sentenza, oltre a sollecitare una riflessione sulla necessaria modifica della normativa italiana, consente di apprezzare il profilo correlato ai limiti di efficacia (anche temporale) delle sentenze della Corte di Giustizia.
Parole chiave: diritto alla detrazione, neutralità, distacco di personale, rimborso dei costi sostenuti, prestazione di servizi, onerosità

Abstract
The ECJ in case C-94/19 deal with the Italian VAT legislation of secondment of staff, challenging it as not compliant with European law. The statement trigger the discussion about the revision of the domestic law as well as the delimitation of effectiveness (also under timing point of view) of the ECJ statement.
Keywords*: right to deduction, neutrality, secondment of staff, reimbursement of the costs incurred, supply of services, consideration*

SOMMARIO: **1.** Distacco di personale imponibile in quanto operazione "onerosa": la decisione dei giudici comunitari. - **2.** L'onerosità delle prestazioni di servizi: profili sistematici della giurisprudenza comunitaria. - **3.** Il distacco di personale nell'ordinamento giuridico e nel diritto vivente nazionale. - **4**. Gli effetti nazionali della incompatibilità comunitaria del regime IVA del distacco di personale.

1. La sentenza resa dalla Corte di Giustizia in causa C-94/19, *San Domenico Vetraria S.p.A.* tratta una tematica di interesse per il nostro ordinamento interno (il rinvio pregiudiziale è stato disposto dalla Corte di Cassazione), e cioè la rilevanza ai fini IVA delle operazioni di distacco di personale.

Il giudice comunitario ha, pertanto, scrutinato la compatibilità comunitaria della normativa italiana (introdotta dall'art. 8, comma 35, Legge 11 marzo 1988, in base alla quale sono irrilevanti ai fini IVA i prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali la distaccataria provvede a rimborsare al datore di lavoro distaccante il costo del lavoro relativo al personale distaccato).

La Corte di Giustizia, sulla base della propria giurisprudenza in materia di "onerosità" delle prestazioni di servizi, e nel seguito puntualmente richiamata, ha affermato l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario della normativa nazionale italiana, nella quale "*non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua*

controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente".

Il giudice comunitario ha ribadito l'importanza dell'analisi circa la natura dell'operazione, ferma comunque la competenza del giudice nazionale in merito all'accertamento di fatto della "sinallagmaticità" del rapporto sussistente tra datore di lavoro distaccante e distaccatario (al fine cioè di apprezzare il c.d. "condizionamento reciproco" tra distacco e rimborso del costo del lavoro).

Più in particolare la Corte ha rilevato che – ai fini della qualificazione di una operazione come "onerosa" - sussiste un "*nesso diretto*" quando due prestazioni si "*condizionano reciprocamente*", circostanza che comunque "*spetta al giudice del rinvio verificare*", a prescindere – peraltro – dal fatto che l'importo del corrispettivo pattuito sia "*pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione*".

La sentenza della Corte di Giustizia ha, pertanto, stabilito che la disciplina italiana ai fini IVA in materia di distacco di personale introduce una (indebita) limitazione al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a sfavore del distaccatario, nella misura in cui prevede che il mero rimborso del costo del lavoro da parte di questi al datore di lavoro distaccante non integra un'operazione rilevante ai fini IVA.

Tutte le operazioni idonee ad essere qualificate prestazione di servizi (o cessioni di beni), in costanza del requisito soggettivo e territoriale, sono infatti operazioni rilevanti ai fini IVA; da ciò discende *naturaliter* il diritto alla detrazione dell'IVA versata dal distaccatario, anche in caso di mero rimborso al datore di lavoro del costo del lavoro sopportato per il personale distaccato, purchè il suddetto rimborso "condizioni" il distacco del personale da parte del datore di lavoro distaccante (circostanza di fatto che spetta al giudice nazionale verificare).

È insomma centrale l'analisi della fattispecie, ma il principio è chiaro: le operazioni rilevanti ai fini IVA, al di là del *quantum* pattuito, devono essere informate al principio di neutralità del tributo comunitario.

2. Il ragionamento sviluppato dalla Corte di Giustizia si basa sull'accertamento del requisito della "onerosità" delle prestazioni di servizi (l'indagine, quindi, attiene propriamente al requisito oggettivo delle operazioni afferenti il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto).

Il requisito della "onerosità" delle prestazioni di servizi è stato diffusamente trattato nella giurisprudenza comunitaria (come rilevato da COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale, Padova, 2000, 338 ss.; in materia cfr. anche FILIPPI, Il presupposto oggettivo dell'IVA, Dir. Prat. Trib., 2009, 1090 ss).

La Sesta Direttiva ha stabilito, come del resto declinato dalla Corte di Giustizia in numerosi arresti, che una prestazione di servizi è imponibile in quanto sia effettuata a titolo "*oneroso*" e l'imponibile sia costituito "*da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio*". La Corte di Giustizia ha, in particolare, sottolineato come deve sussistere un "*nesso diretto*" tra il servizio reso ed il corrispettivo ricevuto, e quest'ultimo deve poter essere espresso in una somma di denaro, cioè un valore soggettivo (corrispettivo effettivamente ricevuto, non un valore stimato; sul punto, cfr. Corte di giustizia, 24 ottobre 1996, resa in causa C-288/94, *Argos Distributors*).

I requisiti fondamentali affinchè una prestazione di servizi sia "*onerosa*", e pertanto attratta al regime di imponibilità del sistema comune dell'IVA, sono – sulla base dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia - i seguenti:

- nesso diretto
- imponibile espresso in denaro
- valore soggettivo.

I primi spunti interpretativi in sede comunitaria risalgono alla decisione resa il 5 febbraio 1981 in causa 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ma è con il *leading case Tolsma* (Corte di giustizia, 3 marzo 1994, causa C-16/93, conforme successiva sentenza del 5 giugno 1997, causa C-2/95, *SDC*) che la Corte di Giustizia segna un passaggio fondamentale nell'evoluzione della giurisprudenza

in materia di requisito oggettivo delle operazioni rilevanti ai fini IVA e – in particolare – in merito al requisito dell'onerosità delle prestazioni di servizi.

La decisione resa in *Tolsma* è significativa anche per la peculiarità della fattispecie, (l'Amministrazione fiscale dei Paesi Bassi ha contestato al Sig. Tolsma, musicista di strada – suonatore di un organetto di Barberia – l'imponibilità ai fini IVA degli oboli ricevuti dai passanti e dai negozianti, quale remunerazione per la "prestazione di servizi" da questi svolta).

L'Avvocato generale, al punto 17 delle sue Conclusioni, in merito alla situazione del Sig. Tolsma, comprensibilmente afferma che "*non si può, in circostanze del genere, parlare di una prestazione a titolo oneroso. In mancanza di [...] uno scambio non sussiste infatti alcuna connessione diretta tra la prestazione effettuata e i redditi prodotti. Questi ultimi dipendono piuttosto dalla spontanea decisione di alcuni passanti di versare una somma a loro discrezione*". La connessione diretta manca in quanto non è possibile riscontrare un "*rapporto tra l'entità dei vantaggi arrecati ai destinatari del servizio prestato e l'entità del relativo corrispettivo*" in quanto il "*nesso intrinseco*" non può desumersi dalla circostanza che "*se i passanti porgono del denaro è unicamente per il fatto che hanno dapprima ascoltato della musica*".

La Corte di Giustizia, accogliendo le riflessioni dell'Avvocato generale, statuisce che "*le operazioni imponibili presuppongono, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore*"; occorre quindi un rapporto giuridico nel quale si realizzi "*uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore*" costituisce "*il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente*"

Le statuizioni recate dalla Corte di Giustizia nel suddetto arresto sono, sostanzialmente, accolte dai giudici comunitari nella decisione della controversia in causa C-94/19; i precedenti in materia sono peraltro numerosi; oltre a *Tolsma*, si segnalano: Corte di Giustizia 2 giugno 1994, causa C-33/93, *Empire Stores Ltd,* sulla sussistenza di un nesso intrinseco anche in caso di operazioni a titolo gratuito nell'ambito di attività commerciali – fornitura a clienti potenziali -, 16 ottobre 1997, causa C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG ,* sulla non onerosità dei servizi di trasporto dei propri dipendenti a titolo gratuito, 20 gennaio 2005, causa C-412/03*, Hotel Scandic Gåsabäck AB***,** 2 giugno 2016, sull'irrilevanza dell'erogazione di un servizio ad un prezzo superiore o inferiore al suo costo, ai fini dell'esistenza di un "nesso" tra prestazione e dazione di denaro; 22 giugno 2016, causa C-11/15, *Český rozhlas,* sull'assenza di onerosità in caso di servizio di radiodiffusione pubblica finanziato mediante la corresponsione di un canone obbligatorio; 22 novembre 2018, causa C- 295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*., che distingue tra somme corrisposte a titolo di indennizzo – imponibili, da quelle dovute a titolo di risarcimento dei danni (non rilevanti ai fini IVA).

Dal percorso interpretativo sopra richiamato si può comprendere come la sentenza resa in causa C-94/19 sia, pertanto, il naturale sviluppo di un rigoroso orientamento del giudice comunitario in materia di qualificazione delle operazioni imponibili nel sistema comune dell'IVA.

3. La sentenza della Corte di Giustizia si inserisce in un quadro giurisprudenziale nazionale particolarmente vivace, che discende da un contesto normativo composito, strutturato

Il distacco di personale è disciplinato dall'art. 30, comma 1, D. Lgs. n. 276/2003, che afferma come "*l'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa*".

Il rapporto di lavoro prosegue, pertanto, tra il "distaccante", cioè il datore di lavoro che lo dispone, ed il lavoratore "distaccato", anche se la prestazione lavorativa viene svolta a favore di un soggetto terzo, "distaccatario".

Una delle caratteristiche salienti del distacco di personale è rappresentato dall'interesse del distaccante, per tale intendendosi un "*qualsiasi interesse produttivo*", purchè "*specifico, rilevante e concreto, da accertare caso per caso*", "*non coincidente con l'interesse lucrativo connesso alla mera somministrazione di manodopera*" e "*non consistente in una mera ragione economica*", data dall'interesse ad un corrispettivo, ovvero al risparmio del costo del lavoro (in caso di rimborso da parte del distaccatario).

L'interesse deve sussistere per tutto il periodo del distacco; un'altra caratteristica saliente dell'istituto è – peraltro – rappresentata dalla temporaneità dello stesso; infine, il distacco deve avere ad oggetto lo svolgimento di un'attività determinata.

Il distaccante continua a corrispondere al lavoratore distaccato la retribuzione ed a adempiere a tutti gli obblighi prescritti in materia di lavoro subordinato; nella prassi, tuttavia, accade che il distaccatario rimborsi le spese sostenute dal distaccante; l'entità del rimborso corrisposto (se pari al costo, ovvero se inferiore – o, più frequentemente - superiore al medesimo) è un elemento che ha inciso nella riflessione dell'istituto, non solo dal punto di vista della coerenza con la normativa giuslavoristica (cfr. in materia Circolare Min. lav., 15 gennaio 2004, n. 3, ai sensi della quale: "*l'importo del rimborso non può superare quanto effettivamente corrisposto al lavoratore dal datore di lavoro distaccante*."), ma anche per quanto riguarda il profilo del trattamento fiscale dell'operazione.

Le implicazioni fiscali dell'operazioni attengono anche ai profili IRES ed IRAP dell'operazione ma– tenuto conto della soggettività passiva degli operatori economici coinvolti – anche all'impatto sulla normativa IVA.

L'art. 8, comma 35, Legge 11 marzo 1988, n. 67, introdotto per disciplinare la fattispecie, ha stabilito l'irrilevanza, ai fini IVA, dei prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è versato – da parte della distaccataria, a favore della distaccante - soltanto il rimborso del relativo costo (comprensivo peraltro di oneri previdenziali ed accessori).

L'Agenzia delle Entrate, a commento della suddetta disposizione, ha affermato che – affinchè l'operazione sia qualificata non rilevante ai fini IVA – le somme corrisposte non devono poter essere qualificate come corrispettivo di una prestazione di servizi (obbligazione di permettere), bensì coincidere con il rimborso di spese di lavoro subordinato; qualora, peraltro, quanto corrisposto dal distaccatario sia superiore (o inferiore) al costo del lavoro, l'intero importo sarebbe assoggettato ad imposta (Cfr. Risoluzione ministeriale n. 152/E/1995, e successiva Risoluzione n. 346/E/2002. Per una ipotesi peculiare, in materia di appalti pubblici, risolta nel senso della imponibilità dell'operazione, si richiama Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate, n. 224 del 5 luglio 2019).

La giurisprudenza ha espresso orientamenti non omogenei in materia.

Tra gli arresti più significativi, si richiama innanzitutto la sentenza resa dalla Corte di Cassazione il 7 settembre 2010, n. 19129. In tale occasione al Corte ha statuito l'irrilevanza ai fini IVA dell'operazione di distacco di personale, limitatamente all'importo eccedente il costo del lavoro dei dipendenti distaccati.

Tale decisione si è posta in contrasto con la successiva sentenza resa dalle Sezioni unite (C. Cass., SS.UU., 7 novembre 2011, n. 23021); in tale occasione i giudici di legittimità hanno stabilito che sarebbe rilevante ai fini IVA l'intero corrispettivo pattuito per il distacco (senza considerare una "franchigia" pari al costo del lavoro "restituito" dal distaccatario al datore di lavoro distaccante) in caso di non coincidenza dell'importo corrisposto con il costo del lavoro.

Tale ultimo orientamento, successivamente confermato dalla Corte di Cassazione (C. Cass., sentenza 3 agosto 2012, n. 14053, C. Cass., sentenza 27 febbraio 2015, n. 4024) non ha tuttavia del tutto convinto il giudice di legittimità.

Infatti, con ordinanza n. 2385 resa il 29 gennaio 2019, la Corte di Cassazione ha disposto il rinvio pregiudiziale della controversia incardinata dalla società San Domenico Vetraria S.p.A.

Come diffusamente illustrato, la Corte di Giustizia si è espressa confermando i dubbi del giudice del rinvio, in merito alla sussistenza – nel caso di specie – di un'operazione (prestazione di servizi) rilevante (e, pertanto, in costanza del requisito soggettivo e territoriale, imponibile), così censurando la disciplina nazionale sotto il profilo della sua compatibilità con il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

4. È opportuno ricordare come la fattispecie oggetto di rinvio pregiudiziale sia stata provocata da un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto il diritto della società distaccataria a portare in detrazione l'IVA corrisposta all'atto del rimborso alla propria società controllante (distaccante) del costo del lavoro del personale distaccato.

La Corte di Giustizia, al di là del richiamo al ruolo del giudice nazionale, al fine della corretta qualificazione come "sinallagmatica" dell'operazione (il condizionamento reciproco tra distacco e rimborso del costo del lavoro soppportato dal datore di lavoro distaccante) ha affermato in maniera netta l'incompatibilità comunitaria della disciplina IVA del distacco del personale.

La decisione potrebbe provocare (eventualmente) effetti (soltanto) favorevoli al contribuente, nel senso di attribuire il diritto del contribuente ad invocare il diritto alla detrazione, in casi nei quali essa sia stata disconosciuta da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento (come del resto nella fattispecie che ha dato origine al rinvio pregiudiziale), e ciò essenzialmente in ossequio ad un pacifico legittimo affidamento, fermi restando i limiti conseguenti al giudicato *medio tempore* formatosi.

Resta, invero, un punto da decifrare nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia, laddove si precisa che occorre comunque uno scrutinio da parte del giudice nazionale, nella misura in cui riscontrare un "*reciproco condizionamento*" tra distacco del personale e corresponsione dell'importo quale controprestazione da parte del distaccatario, pur se essa sia pari all'importo del costo del lavoro del personale distaccato.

La Corte di Giustizia statuisce, correttamente, i principi comunitari al fine di decidere una controversia, ma nel merito resta sempre responsabile il giudice nazionale.

Tale profilo, invero, è idoneo a provocare un potenziale conflitto in caso di controversie in corso e – in ogni caso – potrebbe sollecitare (anche in sede contenziosa) la richiesta di disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie eventualmente irrogate, per obiettiva condizione di incertezza della normativa tributaria (corroborata, nel caso di specie, dal contrasto giurisprudenziale della S.C. di Cassazione, dal rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, e dalla successiva censura della normativa italiana in sede comunitaria).

Dal punto di vista operativo, peraltro, la decisione dovrebbe sollecitare – in attesa della (necessaria) riforma della disciplina del distacco di personale, introdotta nel 1988 – una più corretta ed attenta analisi della contrattualistica (specialmente nei gruppi di imprese) al fine di meglio chiarire e rimuovere aporie e profili di possibile conflitto rispetto alla *ratio* effettivamente perseguita dalle parti; in ogni caso, quella che rischia di diventare una *vexata quaestio*, cioè il "*reciproco condizionamento*" non potrà che essere disciplinato in base alla causa in concreto dei negozi giuridici sottoscritti dalle parti, pur se facenti parte di un medesimo gruppo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale, Padova, 2000

CONTRINO, Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, in Dir. prat. trib., 2011, I, 558

GIORGI, Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2004

FILIPPI, Il presupposto oggettivo dell'IVA, Dir. Prat. Trib., 2009, 1090 ss.

LEONI-MARIANETTI, Implicazioni fiscali del distacco di personale, La gestione straordinaria delle imprese, 2016

FREDIANI-SBARAGLIA, Distacco del personale e altri istituti simili: i dubbi IVA al vaglio della Corte di Giustizia europea, Il Fisco, 2019, 19, 1830 ss.

MARIANETTI-TOMASSETTI, Problematiche IVA sul riaddebito del costo del personale distaccato, Il Fisco, 2020, 17, 1661 ss.

LISSONI-TARDINI, Il regime IVA del distacco di personale: riflessioni alla luce della sentenza C-94/19 della Corte di Giustizia dell'Unione europea, dirittobancario.it

MICELI, Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub, nota a Corte di Giustizia, causa C-2/08, Rass. Trib., 2009

D'ANGELO, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile, Riv. Dir. Trib., 2009, 285 ss.*

PRESUPPOSTO

L'Agenzia delle Entrate estende il regime di non imponibilità iva dei servizi prestati nelle aree portuali a quelli svolti in strutture esterne "strettamente connesse" (1)

The Tax Authority extends the VAT exemption for the supply of services linked to international trade to those carried out in external areas "closely connected" to the harbour

MASSIMO CAMPAILLA e FRANCESCO MONTANARI

Abstract

Il regime di non imponibilità Iva previsto per le prestazioni di servizi connesse con gli scambi internazionali (art. 9, D. P. R. 633/1972), deve essere applicato anche alle operazioni poste in essere nel c.d. *retroporto*, cioè in aree esterne a quelle prettamente portuali funzionalmente connesse con queste ultime.

Secondo l'Agenzia, infatti, il vincolo impresso a tali aree (e, quindi, la indispensabilità delle stesse) fa sì che, al di là del dato formale, esse debbano godere del regime di favore in quanto direttamente necessarie al "*funzionamento e la manutenzione degli impianti*", ovvero ai "*movimenti dei mezzi di trasporto*".

Parole chiave: IVA, aree portuali, aree esterne strettamente connesse

Abstract

The VAT exemptions provided for the supply of services linked to international trade (art. 9, D.P.R. 633/1972), must also be applied to transactions carried out in areas outside the harbour functionally connected with the latter (so called retroporto).

According to the Italian Tax Authorities, the legal restricion placed on the above-mentioned areas (and, therefore, the indispensability of these areas) means that, despite the legal form, they must be covered by the favorable VAT regime because directly necessary for the "operation and maintenance of the facilities", or for the "movements of the vehicles".

Keywords: *VAT, harbours, external areas closely connected*

SOMMARIO: **1**. Il caso all'esame dell'Agenzia delle Entrate. - **2.** L'evoluzione delle c.d. aree retroportuali. - **3.** La necessità di una interpretazione finalistico-funzionale. - **4**. Il concetto di "operazione strettamente connessa" in ambito Iva. - **5**. Conclusioni e prospettive future.

1. La posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 95 del 25 marzo 2020, è particolarmente significativa in quanto vengono forniti fondamentali (ed innovativi) chiarimenti con

(1) I paragrafi 1 e 2 sono attribuibili a Massimo Campailla e i paragrafi 3 e 4 a Francesco Montanari; il paragrafo 5 è il frutto di considerazioni comuni a entrambi gli Autori.

riferimento alla complessa tematica della "non imponibilità" dei c.d. *servizi connessi* con gli scambi internazionali disciplinati dall'art. 9, D. P. R. 633/1973.

La novità della questione è rappresentata, segnatamente, dal fatto che, per la prima volta (a quanto consta), la menzionata *connessione* riguarda, non tanto il *tipo* di servizio prestato, quanto l'*accessorietà del luogo* secondario rispetto a quello principale (cioè, l'area del porto o dell'interporto) in termini di funzionalità.

L'istanza d'interpello, in particolare, riguardava talune operazioni ed attività (quali lo scarico, il deposito, il carico ed i relativi servizi accessori relativi a merce nazionale e comunitaria destinata all'immissione in consumo nel territorio dello Stato e, inoltre, i servizi per l'ampliamento e la manutenzione degli edifici esistenti, al loro miglioramento, e alla manutenzione dei relativi piazzali) poste in essere nelle cosiddette aree "retroportuali" (vd. *Infra* § II).

Pare, preliminarmente, opportuno precisare che, nella fattispecie concreta, la prassi in commento poggia su talune circostanze per molti versi risolutive e "pregnanti": al di là del dato formale, infatti, l'Amministrazione finanziaria era fortemente "garantita" da un apparato amministrativo-documentale assai qualificato. Infatti, con un apposito decreto dell'Autorità di Sistema Portuale del Mare Adriatico Orientale, le aree in questione venivano definite come "*altre zone, funzionalmente e logisticamente legate alle attività portuali*" e, dunque, qualificabili a pieno titolo come "*porto franco*", seppur fisicamente collocate in un'area retroportuale, ad alcune decine di chilometri dalle banchine. Tale qualificazione giuridica delle aree in parola scaturisce, altresì, da un apposito atto di sottomissione con cui la società proprietaria delle aree e l'Ente gestore del Porto Franco vincolavano, pattiziamente, le medesime aree al "*regime giuridico internazionale per lo svolgimento dell'attività terminalistica, logistica e di stoccaggio, trasformazione, manipolazione delle merc*i".

Dunque, l'Agenzia delle Entrate non ha avuto alcuna "remora" ad estendere il regime di non imponibilità alle aree in questione, posto che dalla documentazione prodotta in atti, non pareva esservi alcun dubbio circa la sussistenza di una continuità funzionale tra area portuale e "retropotuale". In particolare, nella risposta in commento è stato affermato che detto regime deve essere esteso al retroporto sul presupposto che quest'ultimo viene utilizzato, *de facto*, per attività assolutamente indispensabili a quelle portuali "per natura".

Conseguentemente, i servizi ivi prestati devono essere inquadrati, in chiave sostanzialistica, tra quelli disciplinati dall'art. 9, comma I, n. 6, D. P.R. 633/1972, ciò tra i "*servizi prestati nei porti,....che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto...*".

2. Le c.d. aree retroportuali, in termini tecnico-giuridici, sono aree funzionali e strettamente collegate alla gestione dei "terminal", ma dalla funzionalità assolutamente eterogenea e complessa (in argomento cfr., da ultimo, diffusamente, CARBONE-MUNARI, I porti italiani e l'Europa, Milano, 2019).

A titolo meramente esemplificativo, il loro utilizzo può andare dal mero "ausilio" per liberare spazi nelle aree portuali in senso stretto e ottimizzarne la funzionalità, e può giungere sino ad un utilizzo come piattaforme di logistica avanzata per dare valore aggiunto alle semplici operazioni di carico e scarico dei container.

In altri termini, dette aree possono includere anche strutture destinate alla conservazione e al consolidamento delle merci medesime, alla manutenzione dei mezzi ed, in generale, anche ai servizi relativi alle pratiche doganali. Il grado di connessione, dunque, con le attività portuali in senso stretto è vario e variegato.

Si è, infatti, assistito - specie negli ultimi anni - ad una crescita esponenziale della cosiddetta logistica integrata (e dei trasporti "intermodali"), con la finalità di ottimizzare le rispettive prestazioni ed eliminare le "diseconomie": a ciò consegue che l'area portuale viene intesa in senso ampio ed informale, in una logica di sviluppo di una vera e propria *area economica* connessa ad un determinato scalo (cfr. ACQUARONE, Il piano regolatore delle Autorità portuali, Milano, 2009, 38).

Alla luce delle considerazioni che precedono, è di tutta evidenza che, anche alla luce della estrema eterogeneità dei servizi retroportuali (in continua evoluzione) e delle rispettive aree in cui essi vengono posti in essere, è di assoluta rilevanza identificare dei criteri generali per definire l'ambito applicativo del regime di non imponibilità Iva (in argomento vd. anche § V).

3. Chiarito, dunque, il terreno di indagine ed i termini del quesito, il tema affrontato dalla Agenzia è assolutamente centrale in quanto l'applicabilità del regime di non imponibilità in questione è subordinato a diversi requisiti – che devono sussistere congiuntamente - tra i quali spicca per importanza, ai fini del presente contributo, il luogo in cui essi vengono effettuati.

La questione non è, evidentemente, di poco conto in quanto anche la Suprema Corte ha chiaramente stabilito che la "esenzione" (impropriamente detta) per mancanza del requisito di territorialità, prevista dall'art. 7 del D. P. R. n. 633 del 1972, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, di cui all'art. 9, opera in ragione di criteri oggettivi della prestazione di servizio, identificata secondo la natura, lo scopo e il luogo di esecuzione, assimilato a territorio non statale (porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine: cfr., da ultimo, Cass. 17 ottobre 2019, n. 26368).

È, altresì, noto che, da sempre, sussistono incertezze interpretative (sia sul piano soggettivo, sia su quello oggettivo) in merito alla nozione di "*servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari*".

È chiaro che una mera interpretazione letterale (e particolarmente rigorosa e restrittiva) dovrebbe condurre ad escludere che il regime di non imponibilità possa essere esteso ad aree che, formalmente, non possono essere qualificate come porti, autoporti, aeroporti, ecc…

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello in commento ha, invece, imboccato una condivisibile strada sostanzialistica ponendosi, peraltro, in linea con il metodo interpretativo "a schema libero" costantemente applicato dalla Corte di Giustizia e finalizzato a salvaguardare, in maniera preponderante, i principi sottesi ai diversi microsistemi impositivi.

I Giudici europei, infatti, hanno, da sempre, adottato un approccio finalistico-funzionale, spesso "scardinando" (o, quanto meno superando) i metodi interpretativi tradizionali. Così, se, da un lato, nell'ambito delle operazioni esenti in senso stretto è sempre stata data la massima espansione ai valori primari dell'ordinamento europeo tutelati e promossi dalle norme di esenzione (il diritto alla salute, all'istruzione, la tutela del risparmio, ecc..), dall'altro, in quello delle operazioni imponibili la stella polare è sempre stata la neutralità del tributo salvaguardata dal diritto di detrazione, dando prevalenza, dunque, alle esigenze "interne" al tributo, piuttosto che a quelle extra-fiscali (sul punto cfr. MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, Torino, 2013, 48).

L'Amministrazione finanziaria, anche nel caso che ci occupa - ampliando, in un'ottica chiaramente finalistico-funzionale, la nozione di *servizi connessi* agli scambi internazionali - pare proprio porsi nel solco interpretativo della giurisprudenza europea confermando, peraltro, la propria prassi precedente dalla quale emerge un criterio di connessione rigido (inteso in termini di "*indispensabilità funzionale*" di luoghi e tipologie di prestazioni) ma, al tempo stesso, "elastico" ed aperto con riferimento alla casistica applicativa ad esso riconducibile.

L'art. 9, D. P. R. 633/1972, peraltro, si inserisce, a pieno titolo, nell'ambito della disciplina Iva concernente la territorialità delle prestazioni di servizi disponendo, come più volte ribadito, la "non imponibilità" di talune prestazioni di servizi carenti sotto tale profilo o, comunque, difficilmente collocabili nello "spazio" (per ulteriori considerazioni anche di carattere sistematico, v., FILIPPI, voce Valore aggiunto (imposta sul), in Enc. dir., XLVI, Milano, 1993 e LUPI, Imposta sul valore aggiunto, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989, nonché FRANSONI, La territorialità nel diritto tributario, Milano, 2004, 324 ss.).

Si tratta di una normativa a regime di carattere sostanziale (e non agevolativo) la cui ragione è da ricercarsi all'interno del meccanismo applicativo del tributo e non, quindi, in motivazioni di carattere

extra-fiscale (il ché imporrebbe, preliminarmente, un'attenta indagine circa i "limiti interpretativi" propri dei regimi agevolativi).

D'altro canto, è noto che in ambito Iva la categoria della "esenzione" (nell'ambito delle quali la Direttiva Iva include, "nominalmente", anche le operazioni che l'ordinamento italiano definisce come non imponibili) non è sovrapponibile, *de plano*, a quella riscontrabile in altri settori impositivi essendo del tutto scevra da profili agevolativi nei confronti del soggetto passivo del tributo. In altri termini, sia nel caso delle esenzioni in senso stretto (queste si, giustificate da ragioni *extra fiscali*), sia in quello delle operazioni non imponibili, non è ravvisabile alcuna normativa di favore.

4. Le considerazioni che precedono permettono di attribuire una qualche "patente giuridica" al concetto di *connessione,* sia che tale sostantivo si riferisca al tipo di operazione posta in essere (cioè, alla tipologia del servizio), sia al luogo di effettuazione della medesima.

In ambito Iva, infatti, il legislatore europeo, fa ampio uso di concetti di relazione molto ampi (ed indeterminati) quali le *operazioni strettamente connesse con…*, le *operazioni relative a….,* le *operazioni accessorie*. È chiaro che tali locuzioni, se non calate nel contesto di riferimento, sono totalmente prive di una qualsivoglia giuridicità.

Esse, invece, assumono un profondo significato (ed, altresì, una notevole utilità pratica) se i menzionati "concetti di relazione" trovano un collegamento diretto con la finalità delle singole disposizioni, secondo il criterio finalistico-funzionale precedentemente descritto (vd. *retro* § III). Nell'ambito degli scambi internazionali, in particolare, il punto di riferimento non potrà che essere la territorialità del tributo (*rectius*, le ragioni per le quali viene esclusa la rilevanza territoriale di una determinata tipologia di servizi). Lo stesso dovrebbe valere per il luogo di effettuazione delle operazioni in applicazione di un criterio molto simile a quello della c.d. "strumentalità necessaria" costantemente ribadito nell'ambito delle operazioni accessorie in senso stretto (sul punto, v. ancora MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, op. cit., 145 e ss.).

La Suprema Corte – seppur con riferimento ai profili oggettivi della fattispecie, cioè al tipo di servizio – ha richiamato, espressamente, il "vincolo di strumentalità" che deve sussistere rispetto al "*funzionamento e alla manutenzione degli impianti*", ovvero ai "*movimenti dei mezzi di trasporto*" (Cass. 5 dicembre 2019, n. 31770). Peraltro, nel caso di specie, i Giudici di Legittimità hanno ritenuto la strumentalità così "stretta e univoca", tanto da ritenere addirittura "*irrilevante il luogo in cui essa si svolge*".

Ma se è così, tale nesso di strumentalità deve essere il criterio principale anche per qualificare le aree "esterne" ai porti ed agli interporti nell'ambito delle quali non può che trovare applicazione il regime di non imponibilità Iva.

D'altro canto, soluzioni di segno opposto andrebbero, irrimediabilmente, a collidere con il principio di neutralità caratterizzante l'Iva, il quale non tollera regimi discriminatori e divergenze applicative del tributo di matrice marcatamente formalistica.

5. La fattispecie in esame, pur presentando talune peculiarità, rappresenta un fondamentale precedente ed una guida per tutti i casi "dubbi" in quanto è pacifico che le definizioni previste in ambito Iva, al di là dei mezzi di prova e di vincoli giuridici particolarmente "qualificati" (come nel caso di specie), rappresentano nozioni autonome del diritto europeo, a nulla rilevando la definizione che ne viene data dalle Autorità dei singoli Stati membri.

E tale assunto è ancor più vero nelle ipotesi in cui si verta nell'ambito di schemi di attuazione del tributo che derogano rispetto al regime ordinario, vuoi per ragioni di natura extrafiscale (ed è paradigmatico in tal senso la disciplina delle operazioni esenti), vuoi per motivazioni connesse ad elementi essenziali del presupposto quale la territorialità, ed è questo il caso della non imponibilità per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (in argomento, da ultimo Fransoni, *Il momento impositivo nell'Imposta sul valore aggiunto*, 2019, 22 e la bibliografia ivi citata).

Quindi, in realtà, se l'Agenzia delle Entrate, a prescindere dai provvedimenti che hanno impresso un vincolo sulle aree in questione, avesse ritenuto queste ultime carenti dei "requisiti Iva" per qualificare le

stesse come "aree portuali", avrebbe potuto negare la non imponibilità sulla base dei principi "interni" al sistema dell'Iva.

Al tempo stesso, sulla base della risposta in commento pare corretto riconoscere la fruibilità del regime Iva previsto per le aree portuali anche in tutti quei casi in cui, anche in assenza di provvedimenti "formali", tali aree siano così strettamente collegate al porto, sul piano funzionale (rispetto alla movimentazione fisica dei beni), da risultarne indispensabili e "naturalmente connesse".

Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, ai centri logistici che rappresentano il punto di arrivo dei c.d. Fast Corridor, istituiti proprio per il rilancio della competitività del sistema portuale e logistico nazionale individuando nuovi processi finalizzati, fra l'altro, alla decongestione degli spazi portuali. In particolare, con l'entrata in vigore del Nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU), è stata introdotta una nuova regolamentazione delle condizioni e modalità di spostamento delle merci tra diverse strutture di deposito per la temporanea custodia. A tal fine sono stati istituiti dei Corridoi controllati che consentono che le merci terze introdotte nel territorio doganale dell'UE, dopo essere state dichiarate per la custodia temporanea nel luogo di arrivo, siano poi trasferite, ai sensi dell'art. 148 CDU, alla struttura di deposito per la custodia temporanea del luogo ove esse sono destinate. Tale nuova procedura comporta vari vantaggi, fra cui la possibilità per le aziende di integrare gli adempimenti doganali con le proprie procedure logistiche aziendali. È evidente la stretta connessione funzionale fra le strutture portuali ove giungono le merci e le piattaforme logistiche ad esse collegate per tramite dei suddetti Fast Corridor.

Tale indubbia connessione funzionale fra aree portuali ed aree spesso geograficamente anche molto distanti dai porti, comporta, quale necessaria conseguenza, l'applicabilità anche nelle seconde del regime Iva previsto per le aree portuali. Allo stesso modo, stante la natura dell'art. 9 di norma non agevolativa, non è in alcun modo corretto negare a talune specifiche operazioni l'applicazione del regime di non imponibilità sulla base del fatto che, in materia fiscale le disposizioni che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione (sicché non vi sarebbe spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACQUARONE, Il piano regolatore delle Autorità portuali, Milano, 2009
BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario), in Rass. trib., 2002, I
CARBONE-MUNARI, I porti italiani e l'Europa, Milano, 2019
COMELLI, Iva nazionale ed Iva comunitaria – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2000
FANTOZZI, Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1972, I, p. 138
FEDELE, Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva, in Riv. dir. fin., 1972, 146
FILIPPI, L'imposta sul valore aggiunto, in AA.VV., Trattato di diritto tributario, a cura di AMATUCCI, Padova, 1994
FILIPPI, voce Valore aggiunto (imposta sul), in Enc. dir., XLVI, Milano, 1993
FRANSONI, La territorialità nel diritto tributario, Milano, 2004
FRANSONI, Il momento impositivo nell'Imposta sul valore aggiunto, 2019
LUPI, Imposta sul valore aggiunto, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989
MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, Torino, 2013

PRESUPPOSTO

La natura dell'Iva all'importazione e la responsabilità dello spedizioniere

The nature of VAT on imports and the responsibility of the customs broker

(commento a/notes to Risposta a Interpello n. 4 del 13 gennaio 2020)

LORENZO UGOLINI

Abstract

Nella risposta all'interpello n. 4 del 13 gennaio 2020, l'Agenzia delle entrate ha affrontato il tema del soggetto debitore dell'Iva all'importazione, individuandolo nel proprietario della merce e non nell'intermediario che opera in dogana. L'importatore, infatti, è l'unica persona legittimata a recuperare l'imposta assolta al momento dell'importazione, che, previa registrazione della dichiarazione doganale nel registro degli acquisti, può detrarre l'Iva versata.

È, pertanto, chiaro che l'Iva all'importazione rappresenta il medesimo tributo dell'Iva interna, distinguendosi da essa soltanto per gli aspetti procedurali. Di conseguenza, l'Agenzia delle dogane non può pretendere il pagamento dell'imposta anche da parte dello spedizioniere, il quale, non essendo proprietario dei beni, rimarrebbe inciso dall'Iva non potendo beneficiare del diritto di detrazione. Né il principio di neutralità può essere rispettato prospettando all'intermediario un'azione civilistica di rivalsa nei confronti dell'importatore, giacché tale strumento esula dal meccanismo tipico dell'Iva, basato sulla rivalsa (fiscale) e sulla detrazione.

Parole chiave: Iva all'importazione, detrazione, proprietario delle merci, responsabilità, spedizioniere

Abstract

In its answer to consultation no. 4 of January 13th, 2020, the Income Revenue Authority analyzes the question of the subject liable for import VAT: this subject is identified with the owner of the goods and not with the middle-person who operates in customs. The consequence of this assessment is that the Customs Agency cannot claim the payment of the tax also from the custom forwarding agent, who, not being the owner of the goods, could not enjoy the right of detraction and would thus be left with the burden of VAT.

Keywords*: VAT on imports, detraction, owner of the goods, responsibility, custom broker, custom forwarding agent*

SOMMARIO: **1.** La fattispecie oggetto di interpello. - **2.** La rappresentanza in dogana. - **3.** La natura dell'Iva all'importazione. - **4.** Iva e responsabilità del rappresentante indiretto.

1. L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello 13 gennaio 2020, n. 4, ha chiarito, in linea con l'orientamento giurisprudenziale ormai prevalente, che l'unico debitore dell'Iva all'importazione è sempre l'effettivo proprietario della merce, ossia l'importatore.

Solo costui, infatti, può portarsi in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta in relazione ai beni importati.

Tale provvedimento non potrà che avere conseguenze anche sul piano degli accertamenti doganali *a posteriori*, giacché conferma che l'Iva all'importazione è un tributo interno distinto dai dazi e, non facendo parte dell'obbligazione doganale, delegittima l'Agenzia delle dogane a pretendere l'imposta, in via solidale, nei confronti dello spedizioniere che opera in rappresentanza indiretta.

Nel caso di specie, una società di diritto svizzero importava in Italia beni per tramite del proprio rappresentante fiscale, il quale si occupava dello sdoganamento e dell'assolvimento dell'Iva al momento dell'importazione (immissione in consumo e libera pratica). Successivamente, i prodotti venivano ceduti all'estero e, pertanto, il rappresentante fiscale, effettuando esclusivamente operazioni non imponibili ai fini Iva, maturava sistematicamente un credito d'imposta, che chiedeva a rimborso (cfr. artt. 38 bis e 38 bis2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633).

A seguito di una modifica della normativa unionale, che prevedeva, per quella tipologia di beni, l'esibizione di un documento di vigilanza rilasciato soltanto ai soggetti stabiliti nel territorio doganale dell'Unione europea (si veda Reg. UE 28 aprile 2016, n. 670), la società extracomunitaria ha deciso di cedere direttamente la merce al cliente finale ovvero a imprese italiane, avvalendosi di uno spedizioniere ai fini dello sdoganamento.

Dazi e Iva all'importazione erano anticipati dall'intermediario doganale e, successivamente, addebitati al rappresentante fiscale, il quale ha chiesto all'Agenzia delle entrate se e secondo quali modalità avrebbe potuto recuperare l'imposta.

2. L'istituto della rappresentanza in dogana consente agli operatori economici di far gestire a un professionista terzo i rapporti con la dogana e le relative operazioni, che richiedono un'elevata competenza tecnica.

L'utilizzo di tale istituto, tuttavia, è opzionale e, pertanto, gli operatori possono scegliere di rapportarsi direttamente con la dogana ovvero incaricare un rappresentante doganale che agisca nel loro interesse.

Chiunque può nominare un rappresentante doganale, inteso come "*qualsiasi persona nominata da un'altra persona affinché la rappresenti presso le autorità doganali per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale*" (art 18 del CDU. Si osserva che l'art. 5 del CDU definisce "persona" "*una persona fisica, una persona giuridica e qualsiasi associazione di persone che non sia una persona giuridica, ma abbia, ai sensi del diritto dell'Unione o nazionale, la capacità di agire*").

Di conseguenza, il rappresentante doganale può essere una persona fisica, giuridica ovvero una qualsiasi associazione di persone, purché registrata presso le autorità doganali competenti attraverso il c.d. codice EORI (art. 9 del CDU e Reg. (CE) n. 312/2009) e stabilita nel territorio doganale dell'UE.

Il CDU, pur distinguendo la rappresentanza in diretta e indiretta, non prevede un negozio specifico per regolare i rapporti, di natura privatistica, tra il rappresentante e il rappresento.

Occorre, pertanto, fare riferimento alle disposizioni nazionali, che riconducono l'istituto doganale della rappresentanza al contratto di mandato, con o senza rappresentanza.

In dogana, la rappresentanza può essere diretta nel momento in cui il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona (mandato con rappresentanza) ovvero indiretta se il rappresentante doganale agisce in nome proprio, ma per conto di un'altra persona (mandato senza rappresentanza).

Chi opera in rappresentanza indiretta diventa responsabile, in solido con l'importatore, dell'obbligazione doganale, assumendo la veste di dichiarante. L'art. 77, par. 3, del CDU, infatti, prevede che "*in caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana*".

Ai fini della pretesa erariale, si configura, pertanto, un vincolo di responsabilità solidale paritetica tra il proprietario della merce e il rappresentante doganale indiretto, con la conseguenza che l'Amministrazione doganale può chiedere il versamento dei diritti o dei maggiori diritti a entrambi, senza rispettare un ordine di preventiva escussione.

La rappresentanza diretta (mandato con rappresentanza), invece, si verifica quando il rappresentante agisce in nome proprio e per conto di un'altra persona, con la conseguenza che gli effetti giuridici com-

piuti dal mandatario in nome del mandante si producono direttamente in capo al mandante (art. 18 del CDU).

Di conseguenza, in tale circostanza, l'unico soggetto obbligato nei confronti della Dogana è il proprietario della merce e non sussiste (o non dovrebbe sussistere) alcun vincolo di solidarietà passiva con il rappresentante.

Al riguardo, si osserva che la Corte di Cassazione recentemente ha esteso la responsabilità solidale anche nei confronti del rappresentante diretto laddove l'Agenzia delle dogane dimostri che l'intermediario sapeva o avrebbe dovuto sapere, stante la sua professionalità, che i dati necessari alla compilazione della dichiarazione doganale non erano corretti.

In particolare, i giudici di legittimità hanno affermato che "*lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore, non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti a seguito della rettifica dell'accertamento, laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatigli. Si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che egli stesso abbia fornito dati dai quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero abbia allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata*" (Cass., sez. trib., 30 dicembre 2019, n. 34563).

3. A seguito dell'immissione in libera pratica, il rappresentante indiretto diviene responsabile in solido con l'importatore dell'obbligazione doganale, intesa come "*l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore*" (art. 5, n. 18 del CDU).

In tale nozione, tuttavia, non rientra l'Iva all'importazione, che, una volta assolta, comporta l'immissione in consumo dei beni importati, che entrano così a far parte del circuito commerciale dell'Unione europea. L'imposta, infatti, grava unicamente sul destinatario della merce e non anche sul suo mandatario in dogana, che sarebbe impossibilitato a detrarsela.

In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate, la quale, con a risposta a interpello in commento, affermando che il debitore dell'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce e non l'intermediario che agisce in rappresentanza indiretta, conferma che il sistema dell'IVA all'importazione è, per sua natura, incardinato in quello generale dell'IVA. Poiché il proprietario è l'unico soggetto titolato a detrarre l'imposta assolta in dogana ai sensi dell'art. 19, d.p.r. 633 del 1972, l'IVA all'importazione non può essere assimilata al dazio, ma ha natura di tributo interno.

L'IVA all'importazione e l'IVA intracomunitaria, dunque, sono la medesima imposta, nonostante la prima sia caratterizzata da specificità procedimentali e sanzionatorie, correlate al meccanismo dell'importazione (art. 70, D.P.R. n. 633/1972).

In passato, alcune sentenze di legittimità avevano affermato che l'IVA all'importazione e l'IVA interna rappresentavano due differenti tributi, essendo "*dato ricavare una chiara scelta del legislatore nel senso di configurare l'IVA all'importazione come un diritto doganale nell'ampia accezione prevista dall'art. 34, D.P.R. 43/1973*" (Cass., Sez. trib., 19-21 maggio 2010, nn. da 12262 a 12581) e giacché "*l'IVA all'importazione è un diritto di confine che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, e di cui una quota parte va riversata alla Comunità europea, mentre l'IVA nazionale viene autoliquidata e versata in relazione alla massa di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente ed inserite nella dichiarazione periodica*" (Cass., Sez. trib., 8 maggio 2013, n. 10734).

L'orientamento in parola assimilava l'IVA all'importazione ai dazi doganali in forza di un'interpretazione dell'art. 34, T.U.L.D., volta a sovrapporre le nozioni di "dazio doganale", "diritto di confine" e "diritto doganale".

Al contrario, la lettera della norma è chiara nel definire i dazi all'importazione e l'IVA quali *species*, distinte tra loro, del *genus* diritti di confine, a sua volta rientrante nella più ampia categoria dei diritti doganali.

E invero, al fine di provvedere all'importazione di una merce nell'Unione Europea, gli operatori sono tenuti agli adempimenti doganali e al pagamento dei dazi: a seguito di tale procedura (immissione in libera pratica) le merci estere acquisiscono la posizione di beni unionali.

Diverso è l'istituto dell'immissione in consumo, consistente nell'inserimento del prodotto nel circuito commerciale nazionale, che si verifica con l'assolvimento in dogana dei diritti di confine relativi alla fiscalità interna (IVA all'importazione ed, eventualmente, accise).

Sin dalle prime pronunce, d'altronde, la Corte di Giustizia è stata assolutamente costante nell'affermare che l'IVA riscossa all'importazione dall'Agenzia delle dogane costituisce parte integrante di un regime generale di tributi interni (cfr. CGE, 17 maggio 2001, cause C-322/99 e C-323/99, Fischer e Brandestein; 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Rainer Drexl; 5 maggio 1982, causa C-15/81, Schul).

I giudici europei hanno chiarito che l'IVA all'importazione non rientra nella nozione di dazi doganali, dal momento che, in base all'art. 4, n. 10, del Codice Doganale Comunitario, i dazi all'importazione comprendono segnatamente i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione delle merci (attuale art. 5, n. 20, CDU).

Infine, con la nota sentenza Equoland (CGE 17 luglio 2014, C-272; cfr. anche CGE, 2 giugno 2016, cause C-226/14 e C-228/14), esaminando un caso di utilizzo virtuale del deposito IVA, i giudici europei hanno definitivamente confermato l'unitarietà dell'imposta, chiarendo che l'inosservanza dell'obbligo di introduzione fisica della merce nel deposito non possa comportare un nuovo assolvimento dell'IVA all'importazione, qualora la stessa sia già stata assolta, al momento dell'estrazione virtuale, mediante *reverse charge*.

In conformità con l'orientamento comunitario, le più recenti pronunce della Suprema Corte hanno affermato la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione (cfr. Cass., sez. trib., 17 maggio 2019, n. 13384 e Cass., sez. trib., 6 aprile 2018, n. 8473), escludendo l'esistenza di un'ipotetica differenziazione dell'IVA interna, assolta secondo le ordinarie procedure, e l'IVA all'importazione, versata presso gli Uffici doganali.

Si segnala, tuttavia, un arresto della Corte di Cassazione, la quale, pur affermando che l'Iva all'importazione debba essere identificata nella stessa imposta che è definita come Iva interna e, anzi, sul piano della struttura e dei presupposti, si tratti di un unico tributo, non sovrapponibile ai dazi all'importazione, ha ritenuto che, sotto il profilo dell'esigibilità, "è lo stesso dichiarante in dogana che assume un diretto impegno al pagamento dei dazi e degli altri oneri doganali (tra cui va annoverata la stessa Iva all›importazione ex art. 70 DPR n. 633 del 1972, che attribuisce all›autorità doganale la potestà di riscossione) e che, anzi, in caso di rappresentanza indiretta, adempie personalmente ed integralmente alle obbligazioni sorte con l›importazione" (Cass., sez. trib., 4 dicembre 2019 n. 31611).

A mente dei giudici di legittimità, non vi sarebbe alcuna violazione del principio di neutralità, in quanto il rappresentante indiretto, una volta assolta l'imposta, potrebbe rivalersi civilisticamente nei confronti dell'importatore.

Tale interpretazione, tuttavia, non trova conferma nell'ordinamento Iva, fondato proprio sulla neutralità d'imposta, garantita dai meccanismi di rivalsa e di detrazione fiscale, e non da azioni ordinarie di natura civilistica, le quali, se del caso, rientrano nello schema del contratto di mandato, del tutto estraneo alla solidarietà dell'obbligazione tributaria, che sorge unicamente verso l'Erario.

La risposta a interpello in esame comprava questa impostazione, riconoscendo nel proprietario delle merci l'unico soggetto legittimato ad assolvere l'Iva all'importazione, maturando così il diritto di detrazione.

4. La risposta a interpello in commento, confermando che l'Iva all'importazione ha la medesima natura dell'Iva interna, si ripercuoterà anche sulle contestazioni dell'Agenzia delle dogane in merito

all'imposta pretesa nei confronti dei rappresentanti indiretti in dogana, in quanto costoro, non potendosi detrarre l'Iva su beni di proprietà altrui, non possono essere qualificati come debitori d'imposta.

Spesso, infatti, l'Agenzia delle dogane estende la pretesa dell'obbligazione doganale anche al pagamento dell'Iva all'importazione, richiedendola all'intermediario che opera in dogana in rappresentanza indiretta, sul duplice assunto di un indiscriminato vincolo di responsabilità solidale con l'importatore e della qualificazione dell'Iva quale diritto doganale.

Oltre alle sentenze sopra citate, a conferma del fatto che il dichiarante in dogana non può essere considerato soggetto debitore d'imposta in relazione a beni di proprietà altrui (i.e. dell'importatore), interviene altresì l'art. 201 della direttiva Iva, secondo cui "*all'importazione l'Iva è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitrici dallo Stato membro di importazione*".

In Italia, l'art. 19, d.p.r. 633 del 1972 prevede che l'unico soggetto legittimato a recuperare l'Iva assolta al momento dell'importazione è il contribuente destinatario delle merci impiegate nell'esercizio della propria attività, il quale, previa registrazione delle dichiarazioni doganali nel registro degli acquisti *ex* art. 25, d.p.r. 622 del 1972, può detrarre l'imposta versata in dogana.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con il provvedimento in esame, la locuzione "contribuente" non può che riferirsi all'importatore (colui che risulta nella fattura estera di acquisto), con la conseguenza che "*agli effetti Iva il debitore d'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce e non l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto obbligato al pagamento dei diritti doganali al momento dell'entrate nel territorio doganale*".

Tale conclusione rispetta il principio di neutralità dell'imposta, escludendo, per l'Iva all'importazione, ogni ipotesi di solidarietà passiva da parte di soggetti che non siano i proprietari delle merci, ossia diversi dai soggetti titolari del corrispondente diritto alla detrazione d'imposta.

Per consentire l'esercizio del diritto alla detrazione in ossequio all'inderogabile principio di neutralità dell'Iva nei confronti dei soggetti passivi, l'unica persona che può essere tenuta al versamento dell'imposta è colui che risulta debitore dal documento che comprova l'importazione, quale destinatario dei beni.

Ogni altro soggetto chiamato a rispondere dell'Iva sarebbe, pertanto, privo di legittimazione a detrarre il tributo e resterebbe, per l'effetto, definitivamente inciso dall'imposta.

Recentemente sul tema è intervenuta anche la Corte di Cassazione, la quale, con riferimento all'immissione in libera pratica di beni estratti da un deposito Iva, ha escluso la responsabilità solidale del rappresentante indiretto.

In particolare, i giudici di legittimità, dopo aver evidenziato che l'Iva all'importazione ha la medesima natura dell'Iva interna e dell'Iva intraunionale e che le differenze tra i due tributi sono prettamente procedurali, riguardando le modalità di riscossione, hanno affermato il principio di diritto secondo cui "*in caso di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati a essere introdotti in un deposito fiscale, l'autore della dichiarazione doganale non risponde del mancato versamento dell'imposta relativa all'estrazione del beni*" (Cass., sez. trib., 24 settembre 2019, n. 23674; cfr. anche Cass., sez. trib., 12 novembre 2019, n. 29195).

Di conseguenza, va escluso la responsabilità del rappresentante indiretto in merito all'Iva all'importazione, in quanto, da un lato, il presupposto impositivo si pone su un piano logico diverso rispetto alla dichiarazione doganale, dall'altro, l'intermediario in dogana non è l'effettivo proprietario della merce importata.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARDIZZONE, Dogana e dazi doganali, in Enc. Giur., XII, Roma, 1989

BALDI, L'Iva all'importazione assolta con reverse charge non può essere pretesa in dogana, in Corr. trib., 21/2018

CERIONI, I regimi doganali nel codice dell'Unione Europea, in Corr. trib., 2014, 2040 ss.

FABIO, Manuale di diritto e pratica dogana, Milano, 2019
FIORENZA, Diritti doganali e diritti di confine, in Riv. dir. fin., 1976
FIORENZA, Dogana e tributi doganali, in Dig.disc.priv.sez.comm., Vol. V, Torino, 1990
LOMBARDI, Manuale di tecnica doganale, Milano, 2017
MARRELLA-MAROTTA (a cura di), Codice Doganale dell'Unione Europea commentato, Milano, 2019
SCUFFI-ALBENZIO-MICCINESI (a cura di), Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali, Milano, 2014
TRIVELLIN, Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di iva all'importazione, in Dir. Prat. Trib., 2004, I, pagg. 551 ss.
VARESE-BUFFAGNI (a cura di), Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea, Torino, 2012
VISMARA, Lineamenti di diritto doganale dell'Unione Europea, Torino, 2016

PRESUPPOSTO

Brevi considerazioni sulla qualificazione fiscale della cessione del portafoglio clienti

Brief considerations on the tax classification of the sale of the customer portfolio

(commento a/*notes to* Risposta a Interpello n. 466 del 4 novembre 2019)

Nicolò Zanotti

Abstract
Anche alla luce della risposta ad interpello n. 466 del 4 novembre 2019 dell'Agenzia delle entrate, che ha espresso la propria posizione in merito alla qualificazione fiscale del trasferimento del "pacchetto clienti", assume rilievo centrale determinare l'attuale portata della definizione di cessione di azienda o di un suo ramo nel nostro ordinamento, al fine di stabilire una regola base che possa essere utile a discernere le fattispecie in cui un'operazione è esclusa dal campo di applicazione dell'iva, *ex* art. 2, 3° comma, lett. *b*), d.p.r. 633 del 1972, da quelle in cui essa rappresenta una semplice cessione di beni. In questo modo, sarà possibile intendere, anche a seconda delle diverse modalità con cui può essere eseguito il trasferimento di tale portafoglio, se le conclusioni dell'Ufficio abbiamo una portata generale o debbano, piuttosto, essere adattate al caso di specie.
Parole chiave: portafoglio clienti, cessione d'azienda, cessione di beni, principi contabili, attività immateriali, alternatività iva registro

Abstract
Even considering the answer to question no. 466 of 4 November 2019 of the Revenue Agency, which has expressed its position on the tax qualification of the transfer of the "customer package", it is crucial to determine the extent of the definition of the sale of a company or its branch in our system, in order to establish a basic rule that may be useful to discern the cases in which an operation is excluded from the field of application of VAT, ex *art. 2, 3rd paragraph, lett. b), D.P.R. n. 633/1972, from those in which it represents a simple sale of goods. In this way, it will be possible to understand, also according to the different ways in which the transfer of this portfolio can be performed, if the Office's conclusions have general application or should, rather, be adapted to each case.*
Keywords*: customer portfolio, business transfer, sale of goods, accounting principles, intangible assets, VAT alternativity register*

Sommario: **1.** La risposta ad interpello in commento. - **2.** Brevi considerazioni in merito alla distinzione tra cessione di azienda o singolo bene. - **3.** La nozione fiscale di azienda. - **4.** Profili di ordine fiscale nel trasferimento d'azienda. - **5.** L'operazione di cessione della lista clienti. - **6.** Considerazioni conclusive.

1. Con la risposta n. 466 del 4 novembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha espresso la propria posizione in merito alla qualificazione giuridico-tributaria da attribuire all'operazione di cessione del portafoglio clienti, essendo stato proposto interpello volto a chiarire se quanto ceduto configuri un ramo

d'azienda, da assoggettare ad imposta di registro proporzionale, ovvero un singolo bene, da sottoporre ad iva.

L'Ufficio ha chiarito che il pacchetto clientela, ossia il complesso dei soggetti selezionati ed acquisti nel tempo, rappresenta una componente del valore di avviamento, che può essere trasferita integralmente anche in modo separato ed autonomo; ciononostante, a suo parere, l'operazione in considerazione avrebbe potuto essere qualificata come cessione di azienda solo qualora avesse costituito un complesso organico, dotato di un'autonoma potenzialità produttiva.

L'Agenzia delle entrate ha così reputato che il mero trasferimento di una "lista clienti" non possa da solo rappresentare una cessione di azienda o di un suo ramo, in quanto, per poter essere definito come tale, dovrebbe intervenire un insieme autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione dell'attività d'impresa anche da parte del cessionario; nel caso di specie, invece, si sarebbe trattato di un unico *asset* patrimoniale e non di un'organizzazione idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di attività produttiva.

2. La diversa qualificazione della cessione, a seconda che questa inerisca un singolo *asset*, piuttosto che l'azienda o un suo ramo, ha immediata rilevanza ai fini delle imposte indirette, poiché quest'ultima operazione è esclusa dall'ambito di applicazione dell'iva, *ex* art. 2, 3° comma, lett. *b*), d.p.r. 633 del 1972, ed è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale, in forza del principio di alternatività, sancito dall'art. 40 del d.p.r. n. 131 del 1986 (v. LA ROSA, Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva, in Rass. trib., 1990, II, 305 ss.; CARINCI, Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali, in Riv. dir. trib., 1996, II, 1167 ss.).

Sotto un profilo eminentemente fiscale, emerge, dunque, la necessità di distinguere le operazioni in considerazione, poiché la loro diversa qualificazione può produrre effetti di rilievo sia in termini di imposta applicabile, che di determinazione della base imponibile, con ricadute a cascata sulla effettiva materia tassabile (cfr. SCANU, Cessione d'azienda, trasferimento del marchio e valori imponibili nel "sistema" Iva-Registro, in Riv. trim. dir. trib., 2014, 705 ss.) Ciò dipende soprattutto dal fatto che, da un lato, in caso di applicazione dell'iva, intervengono gli istituti della rivalsa e della detrazione, dall'altro lato, la cessione d'azienda o di un suo ramo prevede la tassazione anche dell'avviamento (v. CARINCI, Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura circolazione, quantificazione), in Riv. dir. trib., 1996, I, 465), assoggettando ad imposta di registro l'operazione nel suo insieme.

Questa scelta, se da una parte permette di evitare eccessivi oneri per il cessionario, dall'altra, è giustificata dal fatto che l'operazione, collocandosi in una fase precedente rispetto ai processi produttivi, non inerisce il consumo di beni o servizi (cfr. DELLA VALLE, L'avviamento nell'ordinamento tributario: considerazioni di sintesi, in AA.VV., L'avviamento nel diritto tributario, a cura di DELLA VALLE-FICARI-MARINI, Torino, 2012, 89 ss.; la possibilità dell'esclusione è contemplata dall'art. 19, Dir. 28.11.2006, n. 2006/112/CE). Ciononostante, accade di frequente che gli imprenditori, invece di procedere attraverso un'unica iniziativa qualificata come cessione dell'azienda, tendano a porre in essere una pluralità di atti, tra loro collegati, con l'intento di evitare la contestazione di un maggior valore di avviamento (v. BUSANI, Imposta di registro e "spezzatino d'azienda", in GT - Riv. giur. trib., 2010, 591).

Prevale, pertanto, un'interpretazione oggettiva delle operazioni in analisi, che prescinde dalle determinazioni delle parti, per concentrarsi sull'insieme degli atti posti in essere, così da individuare un filo conduttore tra i diversi beni, che rappresenti un vincolo di destinazione funzionale. Secondo illustre dottrina (cfr. LA ROSA, *op. loc. cit.*, 305 ss.), del resto, tali trasferimenti non richiedono necessariamente un atto formale, essendo sufficiente l'esistenza di prove, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, per poter sottoporre ad imposizione tutti i beni ed i rapporti inerenti l'azienda, anche se non risultanti da un documento scritto.

3. Muovendo dalla definizione civilistica di azienda (cfr. FERRARI, voce Azienda (dir. priv.), in Enc. dir., IV, Milano, 1959, 680; AULETTA, voce Azienda (diritto commerciale), in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988), questa viene intesa, a fini fiscali, come un'unitaria realtà economica composta da mezzi e

rapporti organizzati per uno scopo ben preciso (v. TINELLI, Azienda nel diritto tributario, in Dig. disc. priv., sez. comm., II, Torino, 1987, 99 ss.; STEVANATO, Cessione frazionata d'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?, in GT - Riv. giur. trib., 1999, 758 ss.; BASILAVECCHIA-NASTRI-PAPPA MONTEFORTE, I trasferimenti aziendali: questioni aperte, studio n. 81-2009/T, in Studi e materiali, CNN, Milano, 2010, 503 ss.).

Ai nostri fini è utile, quindi, preliminarmente verificare se oggetto del trasferimento sia un complesso di beni coordinato e strutturato in maniera stabile, per cui l'acquirente ne risulti potenzialmente il successore anche nello svolgimento dell'attività imprenditoriale (cfr. FICARI, Azienda e avviamento tra accertamento, "prezzi" e "autonomia" del contribuente, in Riv. dir. trib., 2012, 205). In altri termini, deve sussistere una concreta idoneità degli elementi costitutivi dell'azienda, tra di loro funzionalmente collegati, indipendentemente dal titolo giuridico in forza del quale si trovano nella disponibilità dell'imprenditore, al loro utilizzo dinamico, diretto alla produzione di nuova ricchezza (cfr. TUNDO, Profili tributari della cessione di azienda, in Dir. prat. trib., 1996, I, 940 ss.).

Come rilevato da attenta dottrina (cfr. CORASANITI, Sul trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro, in GT – Riv. giur. trib., 2011, 247 ss.), per definire in maniera puntuale una nozione fiscale di azienda che consenta di individuare il regime impositivo, non è, infatti, sufficiente prendere le mosse dall'art. 2555 c.c., ma occorre analizzare le particolari esigenze inerenti la nostra materia (cfr. TASSANI, Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto, in Rass. trib., 2004, I, 740 ss., in nota a CGCE, 27.11.2003, C. 497/01). Ciò che interessa, quindi, non è tanto la natura degli elementi presi in considerazione, ma le risorse che questi sono in grado di produrre, a seconda che facciamo o meno parte di un più ampio complesso aziendale.

Sono, perciò, significative quelle indicazioni tendenti a superare l'identificazione dell'azienda nella mera organizzazione di beni, per dare maggiore rilievo allo scopo che si intende perseguire (cfr. Cass. n. 3973/2004; Cass n. 10740/2013). Prendendo le mosse dalle determinazioni della giurisprudenza comunitaria (cfr. CGUE, 10.11.2011, C. 444/10; in dottrina, v. TASSANI, La tassazione della "cessione di azienda" secondo la Corte di Giustizia UE, in Piccola impresa, 2012, 1, 137 ss.), si ha, quindi, cessione d'azienda ogniqualvolta gli elementi trasferiti costituiscano un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé idoneo a consentire la continuazione di quell'opera da parte del cessionario.

In altri termini, l'azienda non può essere, ai nostri fini, considerata solo una pluralità di beni potenzialmente destinabili allo svolgimento di un'attività imprenditoriale, ma deve rappresentare anche un'organizzazione attuale e vitale di questi elementi, che si pone in un contesto di relazioni finanziarie, commerciali e personali, capaci di sviluppare la produttività (in questo senso, già in passato, cfr. Comm. centr., sez. IX, 23.04.1991, n. 3186 e Comm. centr., sez. XVI, 15.12.1995, n. 4291).

Tale concezione dell'azienda, del resto, come rilevato da illustre dottrina (cfr. LA ROSA, *op. loc. cit.*, 305 ss.), è strumentale all'applicazione del principio di alternatività iva-registro, dato che l'esclusione dell'imposta sul valore aggiunto si giustifica proprio in forza del fatto che oggetto di cessione non siano singoli beni, ancorché organizzati, ma un complesso di beni materiali, immateriali e rapporti giuridici dell'impresa cedente.

4. Una volta definita la nozione fiscale di azienda, occorre verificare, in relazione alle singole fattispecie concrete, se ricorre o meno il suo trasferimento.

Al tal fine, non è necessario che l'oggetto sociale del cessionario sia, fin dall'origine, compatibile col complesso ceduto (cfr. Cass. n. 24913/2008 e Cass. n. 13580/2007); ciò che conta è l'esistenza di un'impresa di riferimento cui essere funzionale, che deve essere valutata alla luce della causa reale del negozio e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti (cfr. Cass. n. 1913/2007).

Per qualificare l'operazione come cessione d'azienda, si dovrà, quindi, prestare particolare attenzione sia all'origine del complesso dei beni, per verificare se con essi fosse già possibile esercitare un'autonoma attività d'impresa, che alla loro destinazione, per appurare se tale assegnazione sia stata mantenuta

anche nel momento in cui sono entrati nella disponibilità del cessionario. Deve intervenire, dunque, la valutazione complessiva di una pluralità di elementi, che possono variare a seconda del tipo di attività svolta dal cedente, consistenti, a titolo esemplificativo, nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione del personale da parte della nuova impresa, nel possibile trasferimento del pacchetto clienti, nonché nel tipo di attività esercitate prima e dopo la cessione (cfr. Cass. n. 9575/2016 e Cass. n. 1913/2007).

In altre parole, il trasferimento dell'azienda si realizza normalmente attraverso una modifica soggettiva nell'esercizio dell'attività economica (cfr. BUONOCORE, Il "nuovo" testo dell'art. 2112 del codice civile e il trasferimento di un ramo d'azienda, in Giur. comm., 2003, II, 313 ss.); giova, quindi, prestare particolare attenzione al concetto base d'azienda, così da porlo al passo con l'evoluzione dei modelli gestori e col progresso tecnologico. Occorre, perciò, comprendere cosa sia davvero indispensabile affinché una data attività possa qualificarsi come organizzata in forma d'impresa (OPPO, voce Impresa e imprenditore, in Enc giur. Treccani, XVI, Roma, 1986, par. 6), pur in mancanza di alcuni profili che ordinariamente tendono a caratterizarla.

È possibile, infatti, che dalla cessione d'azienda rimangano esclusi parte degli elementi che la compongono o, persino, un suo ramo, a patto che questo non rappresenti una componente essenziale dell'attività originariamente svolta dal cedente; altrimenti, l'operazione dovrà qualificarsi come cessione di singoli beni, mancando tra loro il necessario nesso di strumentalità. Per risolvere la questione sembra utile, quindi, capire quando possa dirsi oggi configurato il requisito dell'organizzazione, inteso sia nella sua dimensione oggettiva, di che cosa si organizza, sia in quella soggettiva, dell'attività esercitata dall'imprenditore per la produzione. E, a tal fine, occorre una valutazione caso per caso, che tenga conto delle singole specificità.

In questo senso, soprattutto negli ultimi anni, ha giocato un ruolo di rilievo il progresso tecnologico, che ha visto sempre più di frequente abbandonare gli schemi classici, a favore del proliferare di nuove attività, maggiormente slegate dai beni tradizionali e concentrate, non soltanto sull'accesso al *web*, ma anche sul ricorso a nuovi fattori di produzione ed a diversi sistemi di circolazione.

Ciò premesso, sembra evidente che per poter trasferire elementi idonei al potenziale esercizio dell'impresa e, quindi, per poter qualificare l'operazione come cessione d'azienda o di un suo ramo, non è necessario che vengano organizzati, insieme, i beni, le energie lavorative, il capitale e le conoscenze, potendo, in astratto, essere sufficiente anche la presenza di uno solo di questi fattori. Nessuna categorizzazione può essere considerata valida *tout court*, dovendo essa sottostare all'incessante mutamento delle realtà economica, dipendente dai nuovi traguardi raggiunti sia a livello tecnologico, che sociale.

Ciò che conta, in ultima analisi, è avere chiaro che il concetto base di organizzazione aziendale si trasforma con il diversificarsi dell'oggetto e delle dimensioni della singola attività, per cui non è possibile stabilire una regola immutabile, individuando *a priori* una categorizzazione apprezzabile in astratto.

5. Tanto premesso, è ora possibile interrogarsi sulla configurazione della cessione della lista clienti (cfr. AULETTA, voce Clientela, in Enc. dir., VII, Milano, 1960, 210 e CAMPIONE, La vendita del pacchetto clienti, in Riv. dir. proc. civ., 2014, 523) e, a tal scopo, occorre dire subito che questa costituisce un *asset* composto dai clienti dell'impresa e dalle conoscenze inerenti la sua titolarità. Questo fattore è, quindi, strettamente correlato all'avviamento, inteso come la capacità di produrre un profitto *extra*, poiché consente di attribuire maggior prestigio ai beni aziendali, contribuendo ad incrementarne il valore d'uso, nonché quello di scambio.

Comunemente, la clientela rappresenta, dunque, un elemento dell'avviamento, che, a sua volta, secondo la dottrina maggioritaria (cfr. SASSO, voce Avviamento d'impresa, in Dig. disc. priv., sez. comm., II, Torino, 1987, 57; in giurisprudenza, v. Cass. n. 28751/2005), identifica una componente qualitativa dell'azienda, insuscettibile di una cessione indipendente e separata; perciò, secondo questo orientamento, appare assai difficile poter immagare un autonomo trasferimento della lista clienti, che non implichi la circolazione dell'azienda.

Altra autorevole opinione (BONFANTE-COTTINO, L'imprenditore, in Trattato di diritto commerciale, diretto da COTTINO, vol. I, Padova, Cedam, 2001, 618 e DELLA VENTURA, Cessione di azienda e trasferimento autonomo della clientela come "valore di avviamento", in Giust. civ., 1989, II, 444), tuttavia, ritiene che tale assunto di principio troverebbe una deroga in tutte quelle ipotesi in cui, trattandosi di soggetti operanti nell'ambito delle attività di sevizi, di agenzia, di intermediazione, eccetera, la lista clienti, che in ogni caso costituisce l'elemento più rilevante dell'avviamento, sarebbe suscettibile di essere ceduta o scambiata separatamente.

Da un punto di vista contabile, invece, tale portafoglio, se è stato generato internamente, non sarà rilevato in bilancio, non esistendo una voce dello stato patrimoniale che consenta di rappresentarlo; se, al contrario, è stato acquisito dall'esterno, nonostante che l'OIC 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali, non disciplini le anagrafiche clienti, si può suppore che il suo valore, ottenuto in una più ampia operazione di cessione di azienda, potrà essere incluso nell'avviamento (cfr. LAGHI, L'avviamento nella disciplina del codice civile e dei principi contabili nazionali e nel sistema IAS/IFRS: brevi considerazioni critiche, in AA.VV, L'avviamento nel diritto tributario, cit., 47 ss).

Volendo prendere le mosse dai principi contabili nazionali, resta, quindi, dubbia la contabilizzazione della sola cessione di pacchetto clienti precedentemente acquisito, poiché l'OIC 24, al punto 57, esclude l'autonoma trasferibilità dell'avviamento. Al contrario, se il pacchetto clienti viene ceduto insieme all'azienda o, comunque, ad un suo ramo, *nulla questio*, poiché l'alienazione è certamente configurabile.

I principi contabili internazionali si esprimono, invece, chiaramente sul tema, risolvendo la questione nel senso della separabilità e autonomia della lista clienti nell'ambito delle operazioni di aggregazione aziendale; perciò, tale *asset* non deve essere rilevato all'interno dell'avviamento, ma autonomamente nell'attivo dello stato patrimoniale (Allegrini-Ninci, Immobilizzazioni immateriali: lo Ias 38 e le indicazioni dell'OIC, in Amm. fin., 2007, 6).

L'avviamento ottenuto esternamente, infatti, qualora ricada nell'ambito di un'aggregazione aziendale, viene iscritto nello stato patrimoniale, in forza del principio IFRS 3, come differenza tra il *fair value* del corrispettivo pagato per l'acquisto ed il valore delle attività e passività che siano autonomamente individuabili; perciò, dovendo rilevarsi "separatamente" le attività immateriali identificabili, le anagrafiche clienti, in tal caso, saranno trattate diversamente, indicando in bilancio e nei conti dell'impresa un apposito conto "lista clienti".

Razionalmente, mi pare emerga come il portafoglio clienti, nella normalità dei casi, non sia suscettibile di circolare autonomamente, ma, sotto un profilo civilistico, debba essere considerato come elemento di un più ampio compendio aziendale; ciò, a meno che, come indicato nell'IFRS 3, nell'ambito delle aggregazioni aziendali, questo soddisfi il criterio di separabilità e possa essere considerato come una distinta attività immateriale che può essere ceduta.

6. In conclusione, considerato che, a fini fiscali, non può configurarsi cessione di azienda o di un suo ramo, se manca un modello produttivo capace di proseguire nell'esercizio di un'attività economica organizzata, ritengo che, la cessione del solo portafoglio clienti, in linea di principio, possa dare adito a due diverse ipotesi: o trattasi di un trasferimento rientrante in una più ampia operazione di aggregazione aziendale, oppure si configura come una semplice cessione dei rapporti contrattuali in corso di esecuzione.

Nella normalità dei casi, infatti, la lista clienti non rappresenta un complesso da solo idoneo, tramite la sua organizzazione, all'esercizio autonomo di un'impresa, a meno che il trasferimento non riguardi elementi ben individuati, il cui rapporto consenta di continuare l'attività precedentemente svolta dalla cedente.

In altre parole, difficilmente la cessione di tale portafoglio potrà, di per sé, costituire cessione di ramo d'azienda, ma, più probabilmente, si tratterà dell'alienazione di una singola risorsa immateriale. Nonostante che i principi contabili internazionali si siano espressi nel senso della separabilità della lista clienti, ciò non significa, infatti, che l'operazione debba, per ciò stesso, far parte di una più ampia aggre-

gazione aziendale, qualora non sia oggetto di trasferimento un insieme di beni organizzati atti a produrre reddito autonomamente.

Questa valutazione può trovare una deroga solo in alcune limitate circostanze in cui, trattandosi di attività di sevizi (di progettazione, di *marketing*, di consulenza informatica, eccetera), soprattutto se prestate tramite il *web*, la lista clienti potrebbe assumere un rilievo essenziale rispetto a ciò che si trasferisce e costituire, insieme ad altri limitati elementi provenienti dal cedente, un'articolazione organizzativa dotata di stabile autonomia funzionale.

Tale classificazione riguarda, tuttavia, singole circostanze di fatto, che non possono essere identificate *a priori*, attraverso una definizione prestabilita, ma necessitano di una valutazione caso per caso, che tenga in adeguato conto una serie di aspetti materiali dipendenti, in massima parte, dall'attività effettivamente svolta dai soggetti coinvolti.

Tanto brevemente premesso, tali conclusioni portano ad affermare che, al fine di qualificare la singola operazione, occorrerà una puntuale valutazione dei suoi profili sostanziali, al fine di verificare se, insieme alla cessione della lista clienti, si sia proceduto o meno al trasferimento di ulteriori *assets*, che possano garantire la effettiva presenza di una combinazione organizzata di beni, strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa. In quest'ultimo caso, infatti, non potrà non riconoscersi un'ipotesi di cessione di azienda o, più probabilmente, di un suo ramo, nel quale il portafoglio clienti rappresenterà un elemento essenziale, o, addirittura, l'unico profilo caratterizzante quella determinata realtà.

Diversamente, in mancanza di tali specifici presupposti, così come accaduto nel caso oggetto di interpello, si tratterà del trasferimento di una mera risorsa immateriale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV., L'avviamento nel diritto tributario, a cura di DELLA VALLE-FICARI-MARINI, Torino, 2012
AULETTA, voce Azienda (diritto commerciale), in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988
AULETTA, voce Clientela, in Enc. dir., VII, Milano, 1960
BASILAVECCHIA-NASTRI-PAPPA MONTEFORTE, I trasferimenti aziendali: questioni aperte, studio n. 81-2009/T, in Studi e materiali, Milano, 2010, 503 ss.
BUONOCORE, Il "nuovo" testo dell'art. 2112 del codice civile e il trasferimento di un ramo d'azienda, in Giur. comm., 2003, II, 313 ss.
BUSANI, Imposta di registro e "spezzatino d'azienda", in GT – Riv. giur. trib., 2010, 591 ss.
CAMPIONE, La vendita del pacchetto clienti, in Riv. dir. proc. civ., 2014, 523 ss.
CARINCI, Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali, in Riv. dir. trib., 1996, II, 1167 ss.
CARINCI, Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura circolazione, quantificazione), in Riv. dir. trib., 1996, I, 465 ss.
CORASANITI, Sul trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro, in GT – Riv. giur. trib., 2011, 247 ss.
DELLA VENTURA, Cessione di azienda e trasferimento autonomo della clientela come «valore di avviamento», in Giust. civ., 1989, II, 44 ss.
FEDELE, Struttura della impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro, in La struttura dell'impresa e imposizione fiscale, Padova, 1981, 1434 ss.
FERRARI, voce Azienda (dir. priv.), in Enc. dir., IV, Milano, 1959, 680
LA ROSA, Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva, in Rass. trib., 1990, II, 305 ss.
OPPO, voce Impresa e imprenditore, in Enc giur. Treccani, XVI, Roma, 1986
SASSO, voce Avviamento d'impresa, in Dig. disc. priv., sez. comm., II, Torino, 1987, 57
SCANU, Cessione d'azienda, trasferimento del marchio e valori imponibili nel "sistema" Iva-Registro, in Riv. trim. dir. trib., 2014, 705 ss.
STEVANATO, Cessione frazionata d'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?, in Riv. giur. trib., 1999, 758 ss.

TASSANI, Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto, in Rass. trib., 2004, I, 740 ss.
TINELLI, Azienda nel diritto tributario, in Dig. disc. priv., sez. comm., II, Torino, 1987, 99 ss.
TUNDO, Profili tributari della cessione di azienda, in Dir. prat. trib., 1996, I, 940 ss.

IL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ

Corsi e ricorsi dell'accertamento di "Frodi Iva" tra fornitore e committente alla prova dei principi eurounitari

Cycles and counter cycles of the assessment of "Vat Frauds" between supplier and buyer to the test of European principles

(commento a/notes to Corte di Giustizia, 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft*).

LUCA COSTANZO

Abstract

La Corte di giustizia dell'Unione europea conferma l'indirizzo giurisprudenziale, peraltro ormai consolidato, che estende l'accertamento dell'evasione Iva del fornitore di beni/servizi anche al committente dell'operazione connessa all'illecito. Più particolarmente, la Corte si interroga sulla compatibilità di siffatto meccanismo di accertamento automatico in capo al committente con il diritto di difesa sancito dall'art. 47 della Carta di Nizza, avuto riguardo ai due corollari del contraddittorio e del diritto di accesso.

La soluzione della controversia è ricercata attraverso il bilanciamento tra l'interesse erariale, i diritti fondamentali collateralmente incisi e il diritto di difesa del privato, giocandovi un ruolo essenziale il criterio di proporzionalità. I diritti del contribuente ritrovano così il loro posto nella conformazione del patrimonio costituzionale dell'Unione europea.

Parole chiave: Iva, diritto di difesa, principio del contraddittorio, diritto di accesso, interesse erariale, criterio di proporzionalità, patrimonio costituzionale dell'Unione europea

Abstract

The European Court of Justice develops its case law on VAT evasion, examining the procedure which extends the findings of the tax assessment of the issuer of invoices to the related recipient. In particular, the Court dwells on the compatibility of this procedure, where the recipient of invoices does not have rights attaching to the status of a party, with the rights to defence enshrined in art. 47 of the Charter of Fundamental Rights of EU.

The solution is found in the balance struck in the light of the principle of proportionality among the tax interest, the fundamental rights concerned by the fiscal action and the right to defence of the taxpayer.

The decision thus confirms the fundamental role played by the taxpayer's rights in shaping the European Union constitutional framework.

Keywords: *Vat, right to defence, right to a hearing, right of access, tax interest, principle of proportionality, EU constitutional framework*

SOMMARIO: **1.** La vicenda all'origine della decisione. - **2.** La norma ungherese nel solco della giurisprudenza dell'Unione europea in ambito Iva. - **3.** I tratti della questione pregiudiziale. - **4.** L'accertamento in capo al fornitore Iva e i suoi effetti. - **5.** La natura complessa del diritto di difesa. - **6.** L'art. 47 della Carta di Nizza e i suoi riflessi: dal principio del contraddittorio. - **7.**

…al diritto di accesso. - **8.** Il bilanciamento tra l'interesse fiscale e la difesa del contribuente alla luce del principio di proporzionalità. - **9.** I diritti del contribuente nel patrimonio costituzionale europeo.

1. Con decisione del 14 febbraio 2018, il Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest ha sollevato dinanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione europea questione pregiudiziale, ai sensi dell'art. 267 TFUE, concernente la compatibilità con il diritto eurounitario del criterio dell'"automatica applicabilità" nei confronti dell'acquirente di beni o destinatario di servizi resi in ambito Iva delle risultanze di un accertamento fiscale precedentemente definito a carico del suo fornitore.

Nel caso posto all'attenzione della Corte, il committente di beni/servizi era la società ungherese *Glencore Agriculturale*, esercente attività di commercio all'ingrosso di sementi, cereali e materie prime, cui veniva contestato il diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti a seguito dell'avvenuto accertamento, statuito con decisione amministrativa definitiva, di operazioni in frode Iva da parte dei suoi fornitori.

2. La contestazione rivolta alla *Glencore* si fondava, in particolare, sul criterio enunciato all'art. 1, par. 3a, della legge generale sui tributi ungherese, in forza del quale l'amministrazione finanziaria, nel valutare la legittimità della detrazione Iva esposta dai committenti, sarebbe vincolata alle constatazioni contenute nelle decisioni da essa stessa adottate e divenute definitive in esito a controlli effettuati presso i rispettivi fornitori. Un indirizzo, questo, che peraltro si colloca in senso rafforzativo al filone giurisprudenziale di matrice eurounitaria, che estende la responsabilità del fornitore verso il quale è accertata una frode Iva anche al suo acquirente, laddove questi sapeva o, usando l'ordinaria diligenza, avrebbe dovuto sapere che l'operazione cui egli ha preso parte si inscriveva in un disegno esitante nell'evasione dell'imposta.

In effetti, proprio la giurisprudenza UE si è più volte espressa nel senso di consentire all'amministrazione finanziaria il disconoscimento del diritto alla detrazione del soggetto passivo Iva, collocato a valle dell'operazione fraudolenta, laddove "*risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, anche se l'operazione in oggetto soddisfaceva i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica*" (*Kittel* e *Recolta Recycling SPRL*, 6 luglio 2006, C-439/04 e C-440/04, 6 luglio 2006, in *Raccolta 2006*, I-6177, par. 59).

La citata previsione di diritto ungherese, dunque, parrebbe *prima facie* muoversi in piena aderenza alla giurisprudenza della Corte UE, agendo sul profilo probatorio di tale principio; e così traendo gli "*elementi oggettivi*" dell'accertamento soggettivo dello stato di consapevolezza, o conoscibilità, della frode Iva in capo al committente di beni o servizi all'interno del procedimento eventualmente già compiutosi a carico del suo fornitore, particolarmente ove tali indagini siano divenute definitive.

3. D'altro canto, la funzione, in qualche modo, di "sostegno" che la normativa tributaria magiara assolverebbe rispetto ai dettami repressivi delle frodi Iva di matrice eurounitaria non trarrebbe, a ben vedere, alimento da una qualche "pigrizia" accertativa dell'Ufficio finanziario, ma sarebbe piuttosto una diretta espressione dei principi di economia procedimentale (e processuale) e, soprattutto, di certezza del diritto, rispetto a cui non sarebbe razionale che una medesima fenomenologia (la frode Iva), assuma connotati differenti a seconda che sia contestata al soggetto "a monte" o "a valle" dell'operazione contestata.

Sennonché, con la questione pregiudiziale prospettata, il giudice del rinvio ha eccepito la possibile interferenza del predetto disposto legislativo di diritto interno, ipotetico corollario del principio di corresponsabilità tra acquirente e fornitore in tema di frodi Iva, con il diritto di difesa di cui all'art. 47 della

Carta dei diritti dell'Unione e, segnatamente, con il suo precipitato processuale del principio di parità delle armi.

Tale è, in sostanza, la questione centrale che la Corte di Giustizia ha dovuto affrontare con la sentenza 16 ottobre 2019, C-189/18, oggetto di queste note (per un primo commento in questa rivista della medesima sentenza, F. MATTARELLI, *Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedimentali e processuali per il contribuente,* retro, 30 novembre 2019).

La relativa problematica, nell'esame del Giudice del rinvio, risultava dunque scandita su tre quesiti connessi e graduati, vertenti, rispettivamente, sulla compatibilità col diritto dell'Unione:

a) del meccanismo di riferibilità delle risultanze di un accertamento amministrativo tributario definitivo realizzatosi a carico del fornitore di prestazioni/beni soggetti a Iva anche al suo acquirente, rimasto però estraneo a detto accertamento;

b) dell'utilizzabilità delle predette risultanze in sede di accertamento avverso il committente Iva, attraverso una loro produzione da parte dell'autorità fiscale "per estratto" e in via indiretta "*secondo criteri che le sono propri e sui quali l'altra parte non può esercitare alcun controllo*";

c) della natura automatica e operante d'ufficio del meccanismo di estensibilità al destinatario di beni/servizi Iva dell'esito accertativo realizzatosi a carico del relativo fornitore, cui il primo sia rimasto completamente estraneo.

4. Nella sua disamina, la Corte UE prende le mosse dalla propria pronuncia del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, in cui non si ravvisava un contrasto con il diritto dell'Unione nella possibilità riconosciuta in capo all'amministrazione finanziaria, al fine di accertare la sussistenza di una pratica abusiva in materia Iva, di utilizzare prove ottenute nell'ambito di un procedimento penale parallelo, ancorché non ancora concluso, riguardanti il soggetto passivo. Siffatta statuizione deporrebbe, secondo la sentenza *de qua* (e in linea con il parere dell'Avvocato Generale del 5 giugno 2019), a favore della legittimità della fonte probatoria costituita dalla pregressa decisione accertativa, anche nel caso in cui essa si sia prodotta nell'ambito di un procedimento (non penale, bensì) amministrativo-tributario, definitosi in capo a un soggetto diverso, purché connesso, rispetto all'attuale accertato, venendosi così a fornire una risposta positiva al quesito *sub a)*.

La sentenza tuttavia non chiarisce immediatamente se il vincolo dell'accertamento operato dall'amministrazione finanziaria con riferimento al precedente connesso trovi applicazione sotto il profilo giuridico o fattuale, ovverosia se le risultanze trasfuse nel nuovo procedimento accertativo siano soltanto quelle inerenti al fatto realizzatosi o debbano estendersi anche alla sua qualificazione giuridica. La prima ipotesi parrebbe però maggiormente compatibile con l'assenza di vincoli interpretativi in capo al soggetto procedente e, come vedremo, con gli spazi residui di difesa che devono essere assicurati in capo all'accertato, così configurandosi un principio, per così dire, di *iura novit curia* procedimentale.

In ogni caso, osserva la Corte UE, un vincolo così concepito, meramente fattuale o anche giuridico che sia, risulterebbe ostativo al pieno dispiegarsi del diritto di difesa, di cui all'art. 47 della Carta di Nizza, risultando ìmpari il confronto tra il contribuente, assoggettato di fatto a un accertamento eseguito *aliunde* e in sua assenza, e l'amministrazione finanziaria, alleggerita dagli oneri probatori preventivamente adempiuti nel caso connesso.

5. In proposito è appena il caso di rilevare *per incidens* la pregnanza assiologica che il *diritto di difesa* assume nella giurisprudenza euro-tributaria, come risulta, esemplarmente, dalla sentenza *Sopropé* (C-349/07 del 18 dicembre 2008), in cui esso assurge a principio fondamentale dell'Unione, vigente anche laddove le singole normative nazionali attuative del diritto UE non lo prevedano espressamente. Tale preminenza valoriale si riverbera, quindi, in combinato disposto col principio dell'effetto utile del diritto dell'Unione, nell'esigenza di garantire al contribuente in ogni circostanza procedimentale e processuale la facoltà di incidere nella definizione del provvedimento di cui sarà destinatario: ciò che, sempre secondo la Corte di Lussemburgo, postula la correlata garanzia dell'accertato di essere messo nella condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali

l'amministrazione intenda fondare la sua decisione (§ 39 della pronuncia in commento). In tal senso, anzi, il diritto in parola si configura come una fattispecie valoriale ampia, connotata da un "eccesso di dover essere" che non pare esauribile riduttivamente in un singolo principio, rappresentando la fonte di un ventaglio di garanzie tra loro inscindibilmente intrecciate nel costituire la trama giuridica del tessuto difensivo del privato dinanzi al possibile abuso del potere pubblico.

6. Se, dunque, la compartecipazione sostanziale del privato alla definizione del provvedimento accertativo si sostanzia nell'esigenza di garantire al contribuente un contraddittorio effettivo, conforme ai requisiti individuati dalla giurisprudenza multilivello, per cui il diritto di difesa sussiste solo se l'attività dialettica del privato non si atteggi a "puro simulacro" (Cass., SSUU, 9 dicembre 2015, n. 24823, sulla scorta di CGUE, *Kamino*, C-129/13 e C-130/13, 3 luglio 2014); è parimenti vero che la garanzia della dialettica procedimentale dell'accertato non può sussistere in via irrelata rispetto ad altre fondamentali dimensioni della sua tutela giuridica che, rispetto al contraddittorio, ne costituiscono, per così dire, la "condizione di esistenza".

In particolare, il *diritto al contraddittorio* non potrà configurarsi in senso effettivo laddove il rapporto tra contribuente e amministrazione sia strutturalmente contaminato dall'asimmetria informativa circa gli elementi posti alla base della contestazione erariale; né, *a fortiori*, esso potrà acquisire consistenza alcuna nel caso che il privato difetti completamente del potere di "filtrare" i fondamenti conoscitivi della pretesa tributaria, attraverso il confronto puntuale con l'ente pubblico.

In questi termini, allora, il contraddittorio necessita di essere accompagnato (o, se si vuole, "preparato") dalla previa garanzia del *diritto di accesso* ai presupposti fattuali dell'azione erariale. Non è, quindi, un caso che la stessa attenzione che si rinviene nella giurisprudenza eurounitaria con riguardo al diritto al contraddittorio sia estensibile al diritto di accesso, tanto da aver quest'ultimo vissuto una progressiva "emersione", da una proclamazione meramente formale (così potrebbe leggersi la sua enunciazione in CGUE, *Sabou*, C-276/12, 22 ottobre 2013) sino a vincolo effettivo per l'amministrazione, ancorché con esclusivo riguardo ai dati connotati da un carattere di "pertinenza" con la decisione erariale (in tal senso, si v. CGUE, *Berlioz*, C-682/15, 16 maggio 2017).

7. L'enunciato rapporto quasi di pregiudizialità-dipendenza tra l'accesso e il contraddittorio appare dunque suggellato anche nella sentenza in commento, in cui si afferma che "*il principio del rispetto dei diritti della difesa ha così come corollario il diritto di accesso al fascicolo*" (§ 51) nel corso del procedimento di accertamento; sicché, una violazione di tale diritto "*intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l'accesso (...) è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale*" (§ 52).

Per questa strada, il diritto di accesso assume una valenza fondamentale, la cui tutela si prospetta addirittura più ampia di quella tradizionalmente riservata al contraddittorio *tout court* dalla giurisprudenza multilivello, che ne considera la violazione a volte come irrilevante, restando la sanzione di nullità sempre subordinata alla prova della sua indefettibilità per la decisione finale (così in CGUE, *Kamino* e *Datema*, C-129/13 e C-130/13, *cit.*), o comunque sempre sanabile (si v. *Grande Stevens c. Italia*, nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, ECHR, 4 marzo 2014, secondo cui è ben possibile che "*la decisione di un'autorità amministrativa che non soddisfi essa stessa le condizioni dell'articolo 6* [in quel caso, il diritto a un contraddittorio in udienza pubblica] *sia successivamente sottoposta al controllo di un organo giudiziario dotato di piena giurisdizione*").

Con la sentenza annotata, la Corte UE sembra infatti ritenere che l'accesso al fascicolo dell'autorità finanziaria non possa subire compressione alcuna, configurandosi senza eccezioni, a fronte della sua violazione, la nullità dell'intera procedura che ne dipende fino a travolgere la stessa decisione finale.

Non solo; la sentenza pare richiedere, quale requisito della *discovery* del materiale probatorio alla base dell'accertamento, un suo adempimento da parte dell'Ufficio secondo canoni di mera esecutività e terzietà, in quanto, nell'esibire al privato il fascicolo contenente i documenti su cui si fonda l'indagine pubblica, all'autorità fiscale dovrebbe essere interdetta ogni condotta selettiva, che la portasse a comu-

nicare "*indirettamente, sotto forma di sintesi, solo una parte di tali elementi da essa selezionati secondo criteri che le sono propri e sui quali egli* [il privato] *non può esercitare alcun controllo*" (§ 58) – così derivandone l'esito negativo del secondo dei quesiti sollevati, *sub b)*.

Il gradiente di effettività richiesto al diritto di accesso risulta, dunque, ben più elevato di quello caratterizzante il contraddittorio *tout court*; non comportando tuttavia tale peculiarità alcun ridimensionamento del secondo a favore del primo perché, come visto, si tratta di profili interrelati e inscindibili del medesimo diritto fondamentale di difesa *ex* art. 47 della Carta di Nizza.

8. Le raggiunte conclusioni, se condivise, devono, a questo punto, confrontarsi con i loro possibili limiti specie in relazione al ruolo attualmente interpretato dalla Corte di Giustizia anche in sede di rinvio pregiudiziale, nel cui ambito il giudice eurounitario si trova a operare un vero e proprio bilanciamento di principi alla stregua di un giudice costituzionale europeo

Una volta ravvisati, infatti, nel diritto al contraddittorio e nel diritto d'accesso due componenti fondamentali del diritto di difesa, la Corte UE passa, nella sentenza in commento, a definirne la concreta fisionomia a fronte del principio antagonista ed altrettanto fondamentale, della certezza del diritto che presiede, nella specie, alla tutela dell'interesse fiscale, nonché con altri interessi di rango costituzionale. Ciò che comporta la rilevazione dei "punti di rottura" del bilanciamento e delle forme logiche entro cui esso può svilupparsi.

In proposito, la pronuncia in commento osserva che "*il principio del rispetto dei diritti della difesa non costituisce una prerogativa assoluta, ma può comportare restrizioni (...)* [le quali possono] *essere intese a tutelare le esigenze di riservatezza o di segreto professionale (...) o l'efficacia dell'azione repressiva, che possono essere pregiudicati dall'accesso a talune informazioni e a determinati documenti*". Pertanto, il requisito di effettività del diritto di accesso non implica necessariamente l'integralità dell'esposizione documentale nelle mani dell'amministrazione, ma si limita a conferire al contribuente un ruolo proattivo nella selezione degli elementi istruttori da sottoporre a contraddittorio, così da consentirgli di "*ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti (...) presi in considerazione da tale amministrazione ai fini della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso alle suddette informazioni*" (§ 56). Laddove il bilanciamento effettuato dalla Corte UE risulta commisurato al parametro della proporzionalità, il quale assume la funzione di "valvola giuridica" di regolazione del conflitto tra il diritto di difesa, la certezza del diritto e gli altri interessi di rango primario in gioco: proprio in tale ottica, "*il principio del rispetto dei diritti della difesa non è una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti*" (§ 43). Ma anche sotto il più saliente profilo della comparazione tra certezza del diritto e principio di accesso/contraddittorio (*id est*, diritto di difesa), il principio di proporzionalità riveste un compito essenziale, traducendosi nella prerogativa del contribuente di contestare la legittimità "*dell'ottenimento e dell'utilizzo delle prove assunte nel corso di procedimenti amministrativi connessi avviati contro altri soggetti passivi, nonché delle constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate in esito a tali procedimenti, che sono decisive per l'esito del ricorso*" (§ 67).

In altri termini, la Corte sembra ammettere la preminenza del diritto di difesa sul principio di certezza del diritto (e uniformità degli accertamenti fiscali tra fornitore e acquirente in ambito Iva), solo in quanto tale superiorità valoriale e operativa risulti proporzionata al fine di garantire la parità delle armi; e quindi si configuri in misura tale da non produrre un completo travolgimento dell'istruttoria previamente effettuata nei confronti del fornitore, ma si rivolga principalmente alle modalità di assunzione probatoria e alle relative constatazioni e valutazioni in punto di diritto.

Di qui la possibile risposta al dilemma circa i confini di operatività in fatto e in diritto della critica del contribuente rispetto alle risultanze di istruttorie pregresse: le quali resterebbero controvertibili sotto i profili di fatto limitatamente alla legittimità delle relative fonti di prova (il predetto "*ottenimento e utilizzo delle prove assunte*"); mentre la critica del privato potrebbe, invece, svolgersi ad ampio raggio con

riguardo alle conclusioni (le "*constatazioni*") giuridiche raggiunte nella prima istruttoria, in conformità al menzionato principio di *iura novit curia* procedimentale.

Simmetricamente, e siamo al terzo quesito - *sub c)*, osserva la Corte UE che la parità delle armi verrebbe meno "*se le parti non potessero discutere in contraddittorio tanto su dette prove quanto su tali constatazioni e se detto giudice non potesse verificare tutti gli elementi di fatto e di diritto sui quali si fondano tali decisioni e che sono decisivi per la soluzione della controversia di cui è investito*" (§ 67). Così ritenendosi che le medesime facoltà di rideterminazione dell'esito del procedimento accertativo pregresso riconosciute al contribuente debbano essere consentite anche in ambito giurisdizionale, in sede di ricorso avverso la decisione eventualmente scaturita dalle indagini rivolte nei confronti del committente Iva, al netto di qualsivoglia automatismo probatorio per il giudice (non potendo certo sussistere vincoli valutativi alla luce del principio *iura novit curia*), e di preclusioni deduttive per il privato (v. § 69).

9. In conclusione, l'interesse della pronuncia in commento risiede nel suo valore riassuntivo e chiarificatore di profili essenziali affermatisi nella giurisprudenza multilivello, e in particolare eurounitaria, con riguardo al rapporto tra il diritto di difesa, le sue componenti fondamentali, e la certezza del diritto, di cui il principio di interesse fiscale è sovente un portato specifico. Inoltre le conclusioni maturate finora sulla generale tematica sono qui estese all'istruttoria tributaria in ambito Iva, che interseca, a "doppio filo", le figure del fornitore e del committente, al fine di vagliare lo stato soggettivo di consapevolezza del secondo rispetto alla frode del primo; e così aprendo le porte alla parziale rimodulazione del materiale istruttorio "di risulta", proveniente da istruttorie pregresse, nella disponibilità dell'autorità fiscale, secondo i canoni del giusto procedimento e giusto processo.

Un nuovo tassello allora alla configurazione del giudice euro-tributario come giudice dei principi fiscali, che, se nello specifico incidono sul piano procedimentale e accertativo delle pretese erariali, esibiscono in generale la capacità di costituire una trama fondamentale del tessuto valoriale e costituzionale europeo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

D'ANGELO-BUSCEMA, L'accesso alla documentazione tributaria, in Il Fisco, 2009, VIII, 1226
GIOVANARDI, Le frodi Iva. Profili ricostruttivi, Torino, 2014
MARCHESELLI, L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari, in BODRITO-CONTRINO-MARCHESELLI, Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Torino, 2012
MARCHESELLI, Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente, in GT - Riv. giur. trib., 2014, XI, 894 e ss.
MATTARELLI, Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedimentali e processuali per il contribuente, in questa rivista, 2019
PISTONE, Diritto tributario europeo, Torino, 2018
ZIZZO, Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello, in Corr. trib., 2010, 962

AGEVOLAZIONI E INCENTIVI

L'Iva quale "tributo-Cenerentola" della riforma del Terzo Settore

VAT as the "Cinderella-tax" of the third sector reform

STEFANIA BOFFANO

Abstract
Nella recente riforma del Terzo Settore, a causa dei vincoli comunitari, manca una revisione completa della disciplina Iva. Gli interventi in tale ambito sono minimi e lasciano quindi aperti alcuni problemi, già esistenti, di asimmetria rispetto all'imposta sul reddito. La revisione operata dalla riforma ai fini dell'imposta sul reddito, inoltre, produce l'effetto di amplificare tali disallineamenti. Ciò potrà creare confusione negli operatori, che di volta in volta dovranno districarsi in un assetto di norme tutt'altro che lineare.
Parole chiave: IVA, terzo settore

Abstract
In the recent reform of the Third Sector, due to European constraints, a complete revision of the VAT regulations is missing. Interventions in this area are minimal and therefore leave open some existing problems of asymmetry with respect to income tax. Moreover, the revision made by the reform to income tax has the effect of amplifying these misalignments. This may create confusion for operators, who from time to time will have to extricate themselves in a set of rules that is anything but linear.
Keywords*: VAT, Third Sector*

SOMMARIO: 1. L'originaria simmetria tra imposta sul reddito ed Iva nel regime fiscale degli "enti non commerciali". - **2.** Le asimmetrie generate dai regimi che valorizzano la conformità dell'attività svolta ai fini istituzionali. - **3.** La nuova definizione di attività "non commerciale" introdotta dalla riforma del Terzo Settore ai fini dell'imposta sul reddito e le ricadute sul regime Iva. - **4.** La distinzione tra ETS commerciali ed ETS non commerciali e le ricadute sul regime Iva delle ex-Onlus.

1. Gli enti senza scopo di lucro hanno da sempre costituito uno snodo problematico per il legislatore tributario. Trattasi, come ben noto, di una categoria "dogmatica" più che giuridica, come è stato sottolineato anche in ambito civilistico, caratterizzata prevalentemente da aspetti finalistici: -sotto il profilo oggettivo il perseguimento di un fine di utilità o di solidarietà sociale; -sotto il profilo soggettivo l'assenza di scopo di lucro.

La scelta del legislatore tributario, fino alla recente Riforma del Terzo Settore, attuata dalla legge delega 6 giugno 2016, n. 106 e dai relativi decreti delegati, è stata quella di ignorare tale categoria e di configurare invece la categoria degli "enti non commerciali", fondata, come è noto, non sugli scopi perseguiti, bensì sull'attività svolta.

Questa seconda categoria è stata definita ai fini delle imposte sul reddito (art. 73 T.u.i.r.), ma ha trovato speculare corrispondenza anche a fini Iva (art. 4, comma 4 d.p.r. 633/72) ed anche a fini di altre imposte o tasse dell'ordinamento (ad esempio Irap). Ha quindi assunto una portata "generale".

La disciplina fiscale degli "enti non commerciali" secondo ampia parte della dottrina, non è una disciplina di favore, in quanto si basa sulla natura delle attività svolte e prescinde dal fine, limitandosi a riconoscere la natura non commerciale e quindi non tassabile dei proventi cd. "istituzionali" dell'ente (ad esempio erogazioni liberali) e parimenti assoggettando a tassazione reddituale e all'Iva i proventi di natura commerciale.

Focalizzandosi sull'attività e non sui fini, il legislatore tributario ha potuto creare un sistema simmetrico tra proventi commerciali tassabili a fini dell'imposta sul reddito e dell'Iva e proventi esclusi dall'una e dall'altra imposta perché non aventi natura commerciale.

2. Questo assetto, anche prima della riforma del Terzo Settore, subisce dei primi contraccolpi per effetto dell'introduzione di alcune discipline speciali (enti di tipo associativo, organizzazioni di volontariato, Onlus ecc.) che valorizzano la conformità dell'attività svolta ai fini istituzionali.

Se infatti sul fronte delle imposte sul reddito il legislatore nazionale è libero di attribuire rilevanza a detti fini e garantire regimi di favore a soggetti passivi in funzione degli scopi che essi perseguono, sul fronte dell'Iva ha minore libertà d'azione, dato che l'imposta, di derivazione europea, non può discostarsi dall'impianto datole a livello sovranazionale, teso ad evitare ricadute negative sul sistema concorrenziale tra imprese nel mercato unico. Per il legislatore europeo i fini perseguiti dal soggetto passivo Iva non assumono alcuna rilevanza ai fini del trattamento fiscale: l'art. 9 Direttiva UE 2006/112 considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività e la Corte di Giustizia ribadisce l'irrilevanza dello scopo ai fini del riconoscimento della soggettività, in numerose sentenze (CGUE 26.9.1996, C-230/94; 21.9.1999, cause riunite da C-115/97 a C-117/97; 14.11.2000, C-142/99). Solo entro i ristretti limiti di cui al Titolo IX della predetta Direttiva, che disciplina i regimi di esenzione, gli Stati possono accordare decommercializzazioni o esenzioni Iva a favore di attività di interesse pubblico correlando l'agevolazione ai fini perseguiti. Ma al di là di tali specifici casi, sono preclusi interventi radicali di revisione della disciplina Iva valorizzando lo scopo, anziché l'attività dell'operatore economico, che andrebbero a generare potenziali effetti distorsivi nel mercato.

Ai fini dell'imposta sul reddito, come si è detto, il legislatore ha spesso accordato ad attività svolte in conformità ai fini istituzionali delle "decommercializzazioni" (cioè ha statuito la non commercialità ex lege dell'attività svolta) o delle "esenzioni" (cioè ha accordato la non imponibilità a proventi altrimenti tassabili). Senza pretese di esaustività e limitando quindi la disamina al T.u.i.r., osserviamo che sono previste decommercializzazioni per gli "enti non commerciali" all'art. 143, 1° comma T.u.i.r. e per gli "enti di tipo associativo" all'art. 148 1° e 3° comma T.u.i.r., su cui soffermeremo l'analisi più avanti, dato che la riforma del Terzo Settore è intervenuta restringendone la portata. Ulteriori "decommercializzazioni" sono rinvenibili per specifiche categorie di enti associativi (tra cui le associazioni di promozione sociale) ai commi 5, 6 e 7 del medesimo art. 148 e per le ONLUS su tutta l'attività istituzionale svolta nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale (art. 150 T.u.i.r., abrogato dalla riforma del Terzo Settore, ma temporaneamente ancora in vigore). Le esenzioni sono invece accordate alle raccolte fondi occasionali e ai contributi corrisposti da enti pubblici in regime di convenzione a favore di enti non commerciali (art. 143, 3° comma T.u.i.r.) e ai proventi derivanti da attività commerciali connesse esercitate dalle Onlus (art. 150, 2° comma T.u.i.r., abrogato dalla riforma del Terzo Settore, ma temporaneamente ancora in vigore).

Spostandoci sul fronte Iva, e limitando l'analisi alle principali disposizioni contenute nel d.p.r. 633/72, notiamo che qualora l'ente non abbia come oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali ("ente non commerciale"), esistono delle decommercializzazioni speculari a quelle contemplate nel T.u.i.r. per gli enti di tipo associativo e per le associazioni di promozione sociale, contenute nell'art. 4, commi 4 e 6 d.p.r. 633/72, coerenti con la disciplina comunitaria, che prevede espressamente

tali attività nell'elenco delle esenzioni (art. 132, lett. l) della Direttiva UE 2006/112). E'altresì prevista l'esclusione dal campo di applicazione Iva delle raccolte fondi occasionali. Non esiste tuttavia la decommercializzazione per gli enti non commerciali e per l'attività istituzionale delle Onlus, né le altre esenzioni -sopra riportate- per i medesimi soggetti. Di converso esistono delle ulteriori e diverse esenzioni in relazione ad alcune attività, di particolare rilevanza sociale, effettuate da Onlus o a favore delle Onlus, previste agli artt. 3 e 10 d.p.r. 633/72, su cui è intervenuta la riforma del terzo settore, e di cui ci occuperemo più avanti.

Si può quindi rilevare, già prima della riforma del terzo Settore, la mancanza di una perfetta simmetria tra le due imposte, soprattutto in relazione alle Onlus.

3. La riforma del Terzo Settore, per quanto concerne l'ambito tributario, mira a semplificare e armonizzare la disciplina in merito ai benefici fiscali connessi ai futuri Enti del Terzo Settore, così da generare un contesto normativo caratterizzato da certezza del diritto e sistematicità. La revisione operata dalla riforma ha comportato l'abrogazione delle discipline speciali esistenti (tra cui quella Onlus) e nello specifico ha riguardato: i) l'imposizione reddituale, anche se limitatamente al trattamento delle attività svolte, ii) alcuni tributi indiretti (generalmente correlati alle attività di ordinaria e straordinaria amministrazione degli enti, quali imposta di bollo, registro ecc..) e iii) le erogazioni liberali a favore degli enti. Non ha invece riguardato l'Iva, salvo il caso delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale. Per tali soggetti, una volta acquisita la natura di ETS, sarà possibile optare per un regime forfetario di determinazione del reddito, molto vantaggioso, che, al pari dei regimi forfetari previsti per le persone fisiche, prevede la collocazione fuori campo Iva delle operazioni nazionali. In aggiunta viene dettato un regime ad hoc per le operazioni Iva intracomunitarie.

La ragione di tale "dimenticanza" è probabilmente da rinvenire, così come per le Onlus, nella rilevanza attribuita agli scopi non lucrativi nella definizione di Ente del Terzo Settore (ETS). Sono tali infatti gli enti "costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale", con assoluto divieto di distribuzione, diretta o indiretta di utili e obbligo di reinvestimento dei medesimi nell'attività istituzionale (art. 4 d. lgs. 117/2017). Anche in questo caso, dunque, un regime agevolato Iva avrebbe potuto porsi in contrasto con le regole comunitarie.

Tuttavia, a differenza di ciò che era avvenuto con le Onlus, l'intervento della riforma sul sistema preesistente è più radicale e comporta quindi, come vedremo subito, un'accentuazione delle asimmetrie tra imposta sul reddito e Iva.

Il legislatore infatti, oltre a creare la nuova categoria degli ETS, opzionabile da parte degli enti che ne rivestano le caratteristiche, introduce per questa categoria, ai soli fini dell'imposta sul reddito, una nuova definizione di attività di interesse generale "non commerciale", basata non più sul tradizionale criterio della contrapposizione alla "commercialità" di cui all'art. 55 T.u.i.r., bensì sul criterio della "antieconomicità", e quindi tale se svolta in modo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, salvo uno scostamento del 5% per non più di due periodi d'imposta (art. 79, comma 2 e 2-bis, d. lgs. 117/17). Inoltre la riforma riconosce specifiche attività come "non commerciali" *tout court*, quali ad esempio quelle di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, sempre ai soli fini dell'imposta sul reddito (art. 79, 3° comma d.lgs. 117/17).

Oltre a ciò, si dispone che agli ETS non si applicherà più il regime di decommercializzazione previsto dall'art. 143 comma 3 e dall'art. 148 per gli enti di tipo associativo (art. 89, 1° comma d. lgs. 117/17) ed inoltre -in generale -che la decommercializzazione prevista dall'art. 148, comma 3 del T.u.i.r. (a favore delle prestazioni rese a favore dei propri associati dietro versamento di corrispettivi specifici) non si applicherà più alle attività assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona (art. 89, 4° comma d. lgs. 117/17) (a meno che si rivesta la qualifica di ETS associazioni di promozione sociale -art. 85 d.lgs. 117/17-).

Tali modifiche, se rapportate al tema del confronto tra imposta sul reddito e Iva, -e considerando che, come si è detto, la qualifica di ETS è frutto di una libera scelta dell'ente-, porteranno a delle potenziali asimmetrie sia nel caso in cui si decida di non diventare ETS, sia nel caso in cui lo si diventi.

Nel caso in cui non si diventi ETS, ci sarà disallineamento per le attività svolte dalle associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona nei confronti dei propri associati a fronte di corrispettivi specifici, che saranno commerciali e a fini reddituali (perché espunte dall'art. 148, comma 3 del T.u.i.r.) e non commerciali ai fini Iva (perché mantenute nell'art. 4, comma 4 del d.p.r. 633/72).

Qualora invece si adotti la nuova configurazione di ETS, le attività di interesse generale svolte, a fronte di un regime Iva invariato e basato sui criteri indicati nell'art. 4 del d.p.r. 633/72, ai fini reddituali andranno qualificate come commerciali o non commerciali secondo un criterio di tipo quantitativo basato sul confronto entrate e uscite. Tale metodo andrà utilizzato anche per le attività svolte dalle associazioni nei confronti dei propri associati, dato che agli ETS non sarà più applicabile l'art. 148, 3° comma t.u.i.r., a meno che si tratti di associazioni di promozione sociale (art. 85, comma 1 d. lgs. 117/17)

Per fare un esempio, si pensi ad un'associazione ETS che eserciti le seguenti attività di interesse generale: servizio mensa, case-accoglienza e laboratorio di cucito per persone in difficoltà. Qualora da tali attività consegua entrate superiori ai costi effettivi, dovrà qualificarle come "attività commerciali"; qualora inoltre tutte le entrate di natura commerciale (comprese quelle derivanti da attività "diverse") superino le entrate di natura non commerciale (donazioni, raccolta fondi ecc.), l'associazione ETS si qualificherà, sempre a fini reddituali, come "ETS commerciale" (in caso contrario, "ETS non commerciale"). Ai fini Iva, invece, le medesime attività di cui sopra, in quanto effettuate da un'associazione assistenziale in conformità ai fini istituzionali, ricadono sempre nell'area di decommercializzazione prevista dall'art. 4, comma 4 del d.p.r. 633/72.

4. La riforma, inoltre, interviene in merito ai regimi agevolati previsti negli artt. 3 e 10 del d.p.r. 633/72, andando a sostituire la parola "Onlus" con le parole "Enti del Terzo Settore di natura non commerciale". I predetti regimi agevolati, come si è visto, consistono nell'esenzione Iva su ad alcune attività, di particolare rilevanza sociale, effettuate da Onlus o a favore delle Onlus. La futura limitazione di questi benefici agli "Enti del Terzo Settore di natura non commerciale" porterà ad un regime di esenzione solo per gli ETS che assumeranno tale qualifica in sede reddituale, qualificazione che può anche variare di anno in anno, data la necessità di verificare in ogni periodo d'imposta che le entrate di natura non commerciale prevalgano su quelle di natura commerciale.

Questo intervento normativo può rappresentare una criticità per le ex-Onlus che, nel corso di un periodo d'imposta, non riescono ad assumere la qualifica di ETS non commerciale o per quelle che decidono di transitare nella qualifica di Impresa sociale, prevista dal d.lgs. 112/17. In tali casi infatti, non potrebbero godere delle succitate esenzioni Iva e, dovendo applicare l'aliquota del 22% sulle prestazioni offerte, si troverebbero in svantaggio competitivo rispetto ad altri enti, come le cooperative sociali, che applicano l'aliquota del 5%. Vi è tuttavia da aggiungere che, sotto altro profilo, l'esenzione in sede Iva preclude la possibilità di detrarre l'Iva pagata sugli acquisti, trasformando l'ente- limitatamente a quella attività- in un "consumatore finale". La ex-Onlus che perde l'esenzione sulle operazioni attive, potrebbe quindi, qualora riuscisse a recuperare tutta l'iva sugli acquisti inerenti, cedere il bene allo stesso prezzo, comprensivo di Iva, dell'ente concorrente.

In conclusione, l'assetto imposte sul reddito-Iva che si va a delineare a seguito della riforma del Terzo Settore, complici i vincoli comunitari, potrà creare confusione negli enti non profit, che di volta in volta dovranno districarsi in un apparato di norme tutt'altro che lineare, a discapito delle esigenze di certezza e sistematicità poste a base della stessa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN, L'esercizio di impresa nell'IVA, in Rivista di diritto tributario, 2009, I, 797
BOFFANO, Disciplina fiscale e "finalità degli enti del terzo settore", in La fiscalità del terzo settore (a cura di ZIZZO), Milano, 2011
BOFFANO-CELLA, Gli enti non profit al bivio, Milano 2019
CEDRO, La soggettività passiva degli enti non commerciali ai fini dell'IVA, in Rass. Trib., 2016, 480
COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale, Padova, 2000
CONTRINO, Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, in Diritto e pratica tributaria, 2011, I, 558
CASTALDI, Enti non commerciali (diritto tributario), in Enc. dir., Milano, 2008, 549
DELLA VALLE, Iva: l'ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, in Rass. Trib. 1999, 1001
FARRI, Le modifiche strutturali al quadro normativo del "terzo settore", in questa rivista, 2018
FICARI, Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni, in Rass. Trib., 1997, 808
FILIPPI, L'imposta sul valore aggiunto, in AA.VV., Trattato di diritto tributario, a cura di Amatucci, Padova, 1994
FILIPPI, voce Valore aggiunto (imposta sul), in Enc. dir., XLVI, Milano, 1993
FILIPPI, Le cessioni dei beni nell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 1984
GIOVANNINI, Impresa commerciale e lucro nelle imposte dirette e nell'IVA, in Rivista di diritto tributario, 2012, I, 485
LUPI, Modifiche alla fiscalità degli enti non profit: torna in auge la mancanza dello scopo di lucro, in Boll. Trib. 1996, 581
MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA, Torino, 2013
PROTO, La fiscalità degli enti non societari, Torino, 2001
RIVETTI, Enti senza scopo di lucro. Terzo Settore e Impresa Sociale. Profili di specialità tributaria tra attività no profit o for profit, Milano, 2017
SAMMARTINO, Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA, Milano, 1975
SEPIO, I criteri di qualificazione fiscale delle attività di interesse generale svolte dagli Enti del Terzo Settore, in questa rivista, 2019

XIII - LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

L'imposta di registro sulle sentenze di condanna in caso di occupazione illegittima

The registration tax on the judgments in illegittimate occupation

(commento a/notes to: Commissione Tributaria Regionale Sicilia, sez. staccata Messina, 1 luglio 2019, n. 4173)

Giuseppe Ingrao

Abstract
In merito alla tassazione delle sentenze di condanna al pagamento di somme per occupazione illegittima di un terreno potrebbe sostenersi l'applicabilità dell'imposta fissa, in luogo di quella proporzionale del 3%, sul presupposto di valorizzare il profilo della neutralità della tassazione rispetto alla tipologia di strumento giuridico (provvedimento amministrativo/sentenza) che interviene nella procedura di trasferimento del bene.
Parole chiave: imposta di registro, sentenza di condanna, procedimento di esproprio, occupazione illegittima

Abstract
With regard to the taxation of judgments for illegitimate occupation of land, the applicability of the fixed tax, instead of the proportional one of 3%, could be sustained on the assumption of enhancing the neutrality profile of taxation with respect to the type of legal instrument (administrative measure/judgment) which intervenes in the asset transfer procedure.
Keywords*: registration tax, judgment, expropriation proceedings, illegitimate occupation*

Sommario: **1**. La vicenda oggetto della pronuncia. - **2.** La tesi giurisprudenziale che sostiene la tassazione con imposta proporzionale delle sentenze di condanna per occupazione illegittima. - **3.** La praticabilità di un'interpretazione estensiva della norma che prevede l'imposta fissa sui trasferimenti di beni agli enti pubblici. - **4.** (segue): l'esigenza di valorizzare il profilo della neutralità della tassazione rispetto alla tipologia di strumento giuridico. - **5.** Conclusioni.

1. La vicenda oggetto della pronuncia in commento riguarda il regime tributario connesso alla registrazione di una sentenza civile che dispone la condanna di un Comune al pagamento di una somma di denaro conseguente ad un'occupazione acquisitiva illegittima a favore del proprietario del fondo (l'indennizzo in caso di occupazione illegittima è determinato sulla base del valore venale e spetta altresì un ristoro per il danno non patrimoniale liquidato forfetariamente nella misura del 20 per cento del valore del bene).

Il contribuente sostiene l'applicazione dell'art. 1, comma 6, parte prima della Tariffa, allegata al Dpr n. 131/1986, secondo cui il "trasferimento" ad enti pubblici sconta l'imposta fissa, mentre il Fisco ha ritenuto di sussumere tale sentenza nell'ambito dell'art. 8, parte prima, lettera b), della Tariffa che dispone, invece, l'applicazione dell'imposta proporzionale del 3% sugli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria

e speciale in materia di controversie civili che definiscono il giudizio, recanti condanna al pagamento di somme o valori.

2. La sentenza della CTR Sicilia abbraccia la tesi della Cassazione per cui è dovuta l'imposta proporzionale, in quanto le somme percepite dal contribuente non riguardano il trasferimento del bene oggetto della procedura espropriativa all'ente pubblico, bensì la controversia di carattere patrimoniale connessa all'occupazione acquisitiva illegittima che ha ad oggetto la determinazione del risarcimento della perdita patrimoniale conseguente all'estinzione del diritto di proprietà del privato. Il trasferimento del bene avviene, quindi, non in relazione alla sentenza, ma per effetto del fatto illecito. Se la costruzione dell'opera pubblica, in caso di occupazione illegittima, è una attività lesiva del diritto di proprietà del privato, il comportamento della PA si atteggia come un ordinario illecito generatore di danno, e la decisione del giudice civile, finalizzata a risarcire detto danno (Cass., sez. I, sent. 18 febbraio 2000, n. 1814). Gli importi riconosciuti a favore del contribuente dalla sentenza non possono, quindi, qualificarsi come "corrispettivo o indennizzo" per il trasferimento del terreno in conseguenza dell'occupazione illegittima e sono suscettibili di rientrare nell'ipotesi normativa dell'art. 8 della Tariffa con tassazione proporzionale (Cass., sez. V, sent. 22 maggio 2008, n. 13125; Cass., sez. V, 28 giugno 2017, n. 16167)

3. I giudici escludono *tout court* che il termine "trasferimento" contenuto nell'art. 1 della Tariffa (imposta fissa) possa involgere le sentenze collegate al procedimento ordinario di esproprio con cui si ridetermina l'entità delle somme dovute al soggetto proprietario del bene ovvero all'illegittima occupazione.

Orbene, pur riconoscendo che l'interpretazione letterale del termine "trasferimento" non include le sentenze in parola, per le quali vi sono specifiche norme contenute nella legge di registro che ne regolano il trattamento fiscale, bisogna comunque chiedersi se la sussunzione dei provvedimenti giurisdizionali nel campo di applicazione della norma agevolativa possa derivare da un'interpretazione estensiva conforme alla *ratio legis*.

Al proposito va rammentato che le norme che dispongono agevolazioni fiscali (qual è quella in tema di imposta fissa di registro sui trasferimenti di beni immobili) sono tradizionalmente considerate di carattere eccezionale. L'eccezionalità discende essenzialmente da due profili: quello quantitativo, per cui tali norme si applicano ad un numero ristretto di fattispecie; quello qualitativo per cui esse rappresentano una deroga rispetto al regime ordinario. Assunto ciò, le disposizioni legislative agevolative devono essere oggetto di una "stretta interpretazione", divenendo inapplicabili a casi e situazioni non riconducibili al significato letterale del dato testuale (da ultimo Cass., sez. V., sent. 11 luglio 2019, n. 18603).

La tesi dell'interpretazione stretta è, tuttavia, criticabile, in quanto può condurre alla dichiarazione di incostituzionalità della norma agevolativa nella parte in cui non include situazioni simili (come nel caso affrontato da Corte cost., sent. 20 novembre 2017, n. 242, in merito alla applicabilità alle sole banche a non agli intermediari finanziari dell'esenzione dell'imposta ipotecaria sui finanziamenti a medio e lungo tempo). Sarebbe, invero, preferibile consentire ai giudici di interpretare estensivamente le norme agevolative caso per caso, in funzione della loro *ratio*. In particolare, l'interpretazione estensiva va ammessa tutte le volte in cui l'agevolazione è giustificata dall'oggettiva esistenza di una riduzione della capacità contributiva (ad es. agevolazione per gli immobili di interesse culturale sottoposti a vincolo) e non dal perseguimento di ulteriori finalità meritevoli di tutela (es. agevolazione per l'incremento occupazionale). Ed allora, se le norme agevolative, pur fissando regole differenti da quelle ordinarie, non rivestono il carattere della eccezionalità, in quanto costituiscono attuazione del principio di capacità contributiva (principio che ispira le norme impositive), può praticarsi un'interpretazione estensiva.

Con riguardo all'agevolazione prevista dall'art. 1 della Tariffa, essa non si giustifica per dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, in quanto il trasferimento all'ente pubblico avviene a fronte della corresponsione di un indennizzo (o di un corrispettivo per la cessione volontaria) variamente determinato, certamente espressivo di forza economica; rilevano piuttosto ulteriori scopi, ed in particolare quello di rendere meno onerosi per i proprietari di beni immobili i trasferimenti "coattivi" a

favore dello Stato e degli enti territoriali, finalizzati alla realizzazione di opere d'interesse generale. In questa prospettiva, la norma che dispone il pagamento dell'imposta fissa di registro avrebbe carattere eccezionale tale da non consentire un'interpretazione estensiva che includa, oltre gli atti che rivestono la funzione tipica di trasferire il bene all'ente espropriante (e cioè il provvedimento di esproprio, il provvedimento acquisitivo e l'atto di cessione volontaria) anche le sentenze che, pur avendo una funzione autonoma (rideterminare l'indennità o stabilire l'indennizzo) rispetto al provvedimento amministrativo, sono comunque a quest'ultimo strettamente collegate.

Questa conclusione porterebbe, tuttavia, a tradire la *ratio* dell'agevolazione che è quella di neutralizzare l'imposizione fiscale in tutti i casi in cui il trasferimento del bene allo Stato o altro ente pubblico territoriale avvenga in relazione ad una procedura di espropriazione per pubblica utilità caratterizzata dalla coattività. Se si tiene conto degli interessi tutelati dalla norma agevolativa, allora può affermarsi la praticabilità di una "tassazione unitaria" del provvedimento amministrativo e della sentenza.

I giudici siciliani - che si sottolinea non intervengono sulla tassazione del provvedimento acquisitivo previsto dall'art. 42-bis del TU espropri, ma sul regime fiscale della sentenza che determina l'indennizzo dovuto al proprietario - implicitamente disattendono questa ricostruzione. La sentenza afferma che "a fronte del comune effetto traslativo, diverso è il titolo in base al quale il proprietario del fondo subisce la privazione del proprio diritto: nell'ipotesi di occupazione illegittima acquisitiva, le somme corrisposte sono destinate a risarcire la perdita patrimoniale conseguente ad una attività illecita della Pubblica amministrazione, tant'è che la determinazione del danno avviene sulla base del valore venale ed in funzione risarcitoria del danno, mentre nella fattispecie dell'espropriazione per pubblica utilità al proprietario spetta una indennità diversamente commisurata e non equiparabile al danno subito".

In sostanza, secondo la CTR, posto che le somme percepite a seguito di occupazione acquisitiva hanno natura risarcitoria (natura non presente nell'indennità di espropriazione), e che tali somme "sono ancorate all'intero valore venale dell'immobile che non tollera il ricorso a criteri riduttivi per la sua liquidazione" (Cass. sent. 26 luglio 2012, n. 13294), il regime fiscale non unitario, ma differenziato sarebbe pienamente conforme ai principi di ragionevolezza e uguaglianza.

4. Questa ricostruzione non convince perché collega l'agevolazione fiscale al profilo della determinazione dell'indennizzo/corrispettivo piuttosto che alle peculiarità del trasferimento coattivo del bene a favore dello Stato o dell'ente territoriale. L'agevolazione fiscale, come detto, si giustifica per la meritevolezza del trasferimento coattivo, a prescindere dalla determinazione della contropartita economica che riceve il soggetto che perde la proprietà del bene.

Occorre, pertanto, valorizzare il profilo della neutralità della tassazione rispetto alla tipologia di strumento giuridico che interviene nella procedura di trasferimento del bene all'ente pubblico. Pur riconoscendo la differenza ontologica tra provvedimento amministrativo e sentenza, e pur ammettendo che il testo unico dell'imposta registro prevede regimi fiscali differenziati tra i due atti, non si può trascurare che nel caso dell'espropriazione per pubblica utilità la sentenza di condanna interviene a valle di un provvedimento amministrativo di cui in sostanza ne "altera" il contenuto per la parte relativa alla determinazione dell'indennità di esproprio. Posto che la sentenza di condanna al pagamento dell'indennità di esproprio, pur nella sua piena autonomia, non è un atto scollegato rispetto al procedimento di esproprio, ai fini del tributo del registro è sostenibile che il regime giuridico dell'atto amministrativo prevalga su quello della sentenza (Comm. trib. Cent., sez. XIX, sent. 21 marzo 1989, n. 2259).

Sulla base di quanto detto, è possibile praticare un'interpretazione dell'art. 1 della Tariffa che includa nel termine "trasferimento" non solo il provvedimento ordinario di esproprio, la cessione volontaria, o l'occupazione acquisitiva (a prescindere dal fatto che il titolo venga individuato nel fatto illecito o nel provvedimento), ma anche le sentenze che determinano le indennità spettanti al proprietario del fondo. Dovrebbe, quindi, superarsi quel consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui il giudizio di opposizione alla stima non costituisce un mero controllo delle determinazioni assunte in sede amministrativa, ma comporta un potere–dovere del giudice di stabilire autonomamente il *quantum* dell'indenni-

tà effettivamente dovuta, sostituendosi quella determinata in sede amministrativa e non già limitandosi ad integrarla (Cass., sez. I, 2 marzo 2001, n. 3048; Cass., sez. I, 28 febbraio 2003, n. 4388).

È da evidenziare, però, che la giurisprudenza di legittimità ha di recente confermato l'orientamento secondo cui per la registrazione delle sentenze connesse alla determinazione dell'indennizzo conseguente ad espropriazione o cessione volontaria di terreni allo Stato o agli enti pubblici territoriali e consorzi si applichi la tassazione in misura proporzionale del 3% e non quella in misura fissa (Cass., sez. V, ord. 3 marzo 2019, n. 6481). I giudici hanno ribadito che "la funzione di trasferire la proprietà del bene è del tutto estranea alla sentenza che, definendo la controversia di natura meramente patrimoniale derivante dalla quantificazione dell'indennità di esproprio, determina in via definitiva l'ammontare di tale indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio". Tale sentenza, trattandosi di statuizione di condanna è priva della funzione propria del provvedimento amministrativo di espropriazione per pubblica utilità di trasferire la proprietà del bene, e quindi va assoggettata all'imposta di registro proporzionale.

In sostanza, secondo il supremo collegio, il regime agevolato di tassazione previsto per il provvedimento amministrativo di espropriazione non può in nessun caso essere esteso alla sentenza inerente la quantificazione dell'indennità, nonostante tra i due atti vi sia un forte collegamento.

5. In conclusione, l'orientamento secondo cui le sentenze di condanna al pagamento degli indennizzi/risarcimenti conseguenti al procedimento di esproprio ordinario o al provvedimento di occupazione illegittima scontano l'imposizione proporzionale ai fini del tributo di registro conferma la tendenza della giurisprudenza ad arroccarsi sulla tesi della stretta interpretazione delle norme agevolative.

Per ovviare all'iniquità che ne consegue, non resta che auspicare una modifica dell'art. 1 della Tariffa orientata ad ampliare la delimitazione del campo di applicazione della norma agevolativa, includendo le sentenze riguardanti la rideterminazione dell'indennità di esproprio e i risarcimenti da occupazione illegittima.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUSANI, La tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria, in Dir. e Prat. Trib., 2018, I, 1768
D'AMATI, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino, 1989
FANTOZZI-TINELLI, Il regime tributario del processo civile, Torino, 1994
IANNELLO, Parti obbligate in solido per la sentenza che decide sulle indennità per occupazione, in Corr. trib., 2005, 1528
IANNELLO, Tassazione indiretta delle sentenze sull'indennità di espropriazione, in Riv. giur. trib., 2007, p. 1041
PREZIOSI, L'atto giudiziario tassabile, in Riv. dir. trib., 2009, I, 678
RIVETTI, Sull'imposizione di registro dei provvedimenti giudiziali che determinano la misura dell'indennità di esproprio: la Cassazione giunge ad una soluzione condivisibile, ma con un percorso motivazionale discutibile, in questa rivista, 2019
SANTAMARIA, Registro (imposta di), in Enc. dir., XXXIX, Milano, 1988, 533
URICCHIO, Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo, in Boll. trib., 2006, 5, 380

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

Imposta di registro: passività inerenti e rettifiche di valore nelle cessioni d'azienda

The registration tax: inherent liabilities and tax assessment in the sale of business assets

ADRIANA SALVATI

Abstract
Il contributo esamina la questione della deducibilità delle passività dalla base imponibile dell'imposta di registro nei contratti di cessione d'azienda e il differente trattamento degli accolli di debito.
Parole chiave: imposta di registro, passività inerenti, cessione d'azienda

Abstract
Brief remarks about the tax deduction of liabilities in the sale of business and about the other treatment of debt's assumption
Keywords*: registration tax, inherent liabilities, sale of business assets*

SOMMARIO: **1.** Effetti dell'atto di cessione e centralità della nozione di azienda. - **2.** Il valore dell'azienda e l'accollo dei debiti. - **3.** L'iter interpretativo della giurisprudenza di legittimità. - **4.** Mancanza di una ratio antielusiva dell'art. 51 T.u.r. e polisemia del concetto di valore. - **5.** Conclusioni in tema di deducibilità dei finanziamenti e del trattamento di fine rapporto.

1. La *querelle* sorta in merito alla determinazione della base imponibile delle cessioni di azienda ai fini dell'imposta di registro, con specifico riguardo al computo delle c.d. passività inerenti, sembrava essersi definitivamente chiarita a seguito dell'intervento della Corte di Cassazione, con le note pronunce del 16 gennaio 2019, n. 888 e 891 (quest'ultima speculare in materia di Iva). Tuttavia, nonostante tale chiarimento, le rettifiche di valore, aventi ad oggetto il mancato riconoscimento delle suddette passività aziendali, continuano ad essere oggetto di contenzioso. E questo perché le pronunce della Cassazione che si sono succedute nel tempo su tale questione, come riepilogate anche nelle più recenti sentenze citate, hanno espresso diversi orientamenti, oscillanti tra differenti linee di pensiero, sostenendo, dapprima, la tesi della completa irrilevanza del trasferimento dei debiti dell'azienda, ai fini della determinazione della base imponibile del tributo, poi, quella della rilevanza condizionata di siffatta passività e, infine, quella più recente della normale rilevanza salvo eccezioni, basata sul combinato disposto degli artt. 43 e 51 T.u.r. Di qui le difficoltà interpretative che appaiono tutt'ora irrisolte.

L'individuazione delle regole applicabili alla determinazione della base imponibile e dei presupposti e limiti delle rettifiche amministrative postula una ricostruzione degli effetti delle cessioni di azienda e dei criteri di determinazione dei valori trasferiti.

In tale percorso, deve essere recuperata la centralità della nozione di azienda, mutuata dall'art. 2555 del codice civile, la cui cessione comporta senz'altro il trasferimento di una pluralità di beni e rapporti, ma sempre all'interno di una fattispecie unitaria dal punto di vista negoziale (ex *plurimis*, CAMPOBAS-

SO, Diritto commerciale, I, Torino, 2003, 139 ss; COTTINO, L'azienda e la sua circolazione, in Trattato di diritto commerciale, I, Padova, 2001, 607 ss). Ma la complessità della *reductio ad unum* delle diverse componenti aziendali ricorda Chimera, mostro leggendario nella mitologia greca formato con parti del corpo di animali diversi, sicché la potenza del mostro è data da un'incarnazione di forze fisiche distruttrici e dall'unità funzionale delle parti dei diversi animali che lo compongono.

L'assioma di base da cui partire per la ricostruzione del regime impositivo è, quindi, che la cessione dell'azienda costituisce una sola operazione negoziale finalizzata al trasferimento del complesso funzionalmente organizzato dei beni di impresa, e questo anche se la sorte dei rapporti dell'impresa può dipendere non solo da quanto previsto dalla legge, ma anche dalla volontà delle parti con riguardo alle diverse tipologie di contratti ceduti, di crediti e debiti dell'impresa, con differenti conseguenze tributarie. In quest'ottica, la Cassazione ritiene che fra gli "elementi costitutivi" dell'azienda siano da annoverare tutti gli elementi patrimoniali facenti capo all'imprenditore nell'esercizio della propria attività, non solo quindi i beni, ma anche i servizi, i rapporti di lavoro con il personale, i contratti stipulati per l'esercizio dell'impresa, nonché i debiti e i crediti (cfr. Cass., sez. III, 3 gennaio 2020 n. 15; sez. un., 5 marzo 2014, n. 5087).

Per la determinazione della base imponibile non si può prescindere dall'effetto principale del contratto che, trasferendo il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, comporta anche il trasferimento all'acquirente dell'intero sistema aziendale, la cui corretta valorizzazione è strettamente connessa ad un esame complessivo dei differenti fattori economici, quali beni strumentali e non, lavoratori, contratti, crediti, debiti e quant'altro, tutti funzionalmente collegati al raggiungimento del fine dell'impresa. La totalità di questi fattori costituisce la base di commisurazione del tributo poiché esprime la capacità contributiva complessiva dell'azienda trasferita.

Il collegamento tra oggetto economico del negozio ed effetti giuridici dell'atto, sottoposto o soggetto a registrazione, consente di individuare con chiarezza la base imponibile del tributo che, come noto, va riportata all'atto-negozio (e non all'atto-documento), atteso che è nel negozio che si rinviene la manifestazione di volontà alla base degli effetti assoggettati ad imposizione.

In quest'ottica, viene in rilievo una sola fattispecie rilevante a fini tributari, alla stregua di un negozio complesso che realizza l'effetto del trasferimento complessivo dei beni e diritti d'impresa, aventi un legame funzionale tra loro e con l'azienda, realizzando una unitarietà impositiva corrispondente a quella negoziale. E tanto in senso conforme anche alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che, nel sistema dell'Iva, considera il trasferimento di azienda come un'operazione in grado di consentire il passaggio, in senso economico, dell'attività di impresa o di parte della stessa, dando rilievo alla idoneità del complesso patrimoniale all'esercizio dell'attività economica (Corte Giustizia CE, sentenza del 27 febbraio 2003, causa C-373/00; sul tema CARINCI, Le riorganizzazioni societarie e le imposte sui redditi. Il regime comunitario, in AA.VV., Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea, a cura di DI PIETRO, Roma, 2003, II, 509 ss).

L'interpretazione unitaria e funzionale dell'operazione assoggettata ad imposizione è il primo *step* per verificare la disciplina applicabile al caso di specie, consentendo un'adeguata valutazione delle diverse componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile, del valore trasferito con l'atto registrato.

2. Individuata la fattispecie, il secondo *step* dell'analisi attiene alla verifica del quadro normativo di riferimento: da tale quadro, in via di prima approssimazione, si evince che, ai fini dell'imposta di registro, la base imponibile è data dal valore venale in comune commercio dell'azienda determinato con riferimento al valore complessivo dei beni, compreso l'avviamento, e dedotte le passività inerenti il complesso aziendale trasferito.

Nel sistema dell'imposta di registro, infatti, il calcolo della base imponibile, previsto dall'art. 51, comma 4, T.u.r., è effettuato in base alla c.d. valorizzazione al netto delle passività aziendali, basandosi sull'assunto che le passività aziendali vengano normalmente prese in carico dal cessionario. La norma dispone infatti che «*per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al*

*comma primo è controllato dall'Ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento (...) al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del Codice civi*le».

Si tratta di una disposizione che traduce nel sistema impositivo la regola civilistica dettata dall'art. 2560 c.c., ove dispone che l'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta e anteriori al trasferimento, salvo consenso espresso dei creditori e che dei debiti suddetti risponde anche l'acquirente dell'azienda, se risultano dai libri contabili obbligatori.

La funzione della norma, nel contesto delle disposizioni in tema di cessione di azienda, è principalmente quella di tutelare i creditori della società ceduta, ma è anche quella di salvaguardare il cessionario, affinché lo stesso acquisisca un'adeguata e puntuale cognizione dei debiti assunti con la cessione (Cass. civ., 30 giugno 2015, n. 13319).

A differenza della disposizione contenuta nell'art. 2560 c.c., la norma tributaria guarda al piano dei rapporti interni ed ha il suo naturale presupposto nel fatto che le passività aziendali, escluse quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere, vengono normalmente assunte dal cessionario. In ambito tributario, l'art. 51 cristallizza, quindi, la situazione di normalità: il passaggio delle passività in capo all'acquirente dell'azienda, indipendentemente dalle garanzie dei creditori e dalla formulazione espressa o meno di tale passaggio in clausole *ad hoc*.

Approfondendo l'analisi del quadro normativo, occorre leggere tale norma in combinato disposto con l'art. 43, comma 2, T.u.r. che prevede che «i debiti e gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile»: tale disposizione specifica che gli oneri e le passività che si accolla il cessionario per effetto della vendita costituiscono parte del corrispettivo, ovvero del vantaggio che il cedente trae dalla cessione in aggiunta al prezzo dichiarato. E questo perché gli oneri e le passività che, per effetto della vendita, saranno caricati al cessionario rappresentano un vantaggio ulteriore che il cedente ritrae dalla cessione e, quindi, parte del corrispettivo del trasferimento, rappresentando in uno al prezzo pattuito il beneficio economico sostanziale ritratto dal cedente.

Il cerchio si chiude con la disposizione di cui all'art. 21, comma 3, con la quale il legislatore esonera espressamente da autonoma imposizione gli accolli di debiti connessi ad una cessione, in quanto già tassati sotto forma di corrispettivo della cessione, essendo inclusi nel calcolo della base imponibile (la Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 ha affermato che dal combinato disposto di queste due norme artt. 21, comma 3, e 43, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986 si evince che i debiti e gli oneri oggetto di accollo sono assoggettati a tassazione non autonomamente, ma in quanto facenti parte della base imponibile della prestazione principale: se, infatti, gli accolli fossero sottoposti ad autonoma tassazione si verificherebbe una doppia imposizione).

Mutatis mutandis, ne consegue che, mentre le passività aziendali di cui all'art. 2560 c.c., inerenti all'esercizio dell'attività di impresa, vanno scomputate dal calcolo della base imponibile, gli accolli di debiti diversi vanno, invece, inseriti nel medesimo calcolo.

Occorre, quindi, individuare il *discrimen* tra passività deducibili e accolli volontari tassabili ed è con riferimento a tale operazione ermeneutica che si è generato il contenzioso sulle rettifiche di valore.

Il terzo *step* dell'interpretazione è, allora, quello della ricognizione ed analisi degli accordi contrattuali dai quali può evincersi la natura della passività considerate e di quelle accollate in capo all'acquirente non rientranti nelle prime.

È centrale, in tale ottica, interpretare la volontà delle parti contraenti in merito alla determinazione del corrispettivo: solo nel caso in cui, in atto, sia dichiarato un corrispettivo superiore al valore netto, stabilendo un accollo di debiti espressamente pattuito come modalità di pagamento del prezzo di cessione, l'amministrazione può procedere ad una rettifica in aumento della base imponibile (si veda lo studio del Consiglio Nazionale del Notariato, n. 99-2017/T, ove si afferma che se, sul piano sostanziale, la volontà delle parti contraenti in ordine alla pattuizione del corrispettivo si concentra sul prezzo di cessione al netto delle passività aziendali trasferite, le formule contrattuali eventualmente relative all'accollo avrebbero una mera rilevanza descrittiva della consistenza del bene).

In assenza di lapalissiane evidenze contrattuali, occorre applicare la regola generale disposta dall'art. 51 T.u.r., ovvero che le passività risultanti in contabilità, *ante* cessione, vanno scomputate dal valore trasferito, incidendo sul valore netto dell'azienda. Vale a dire che, in linea generale, i debiti aziendali trasferiti nell'ambito cessione dell'azienda concorrono a determinare il valore dell'azienda, oggetto della cessione, e l'imposta di registro deve essere applicata sulla base del valore dichiarato in atto o (in mancanza o se superiore) del corrispettivo pattuito, valore che le parti contraenti possono commisurare al valore netto dell'azienda.

Per la determinazione del prezzo di cessione occorre, quindi, considerare il valore dei singoli beni, avuto riguardo alla loro unicità funzionale e comprendendo i debiti e le altre passività; solo qualora taluni debiti vengano stralciati dal passivo aziendale con accollo in capo all'acquirente dell'obbligazione di estinguerli, con effetti sulla determinazione del corrispettivo, allora il relativo valore dovrebbe incidere in aumento sul valore di cessione dell'azienda stessa.

Ne consegue che, in assenza di univoche determinazioni contrattuali valorizzanti talune passività, estranee o oggetto di un accollo specifico in capo all'acquirente, in quanto avulse dal complesso aziendale trasferito, non occorrerà operare dei distinguo tra le diverse passività aziendali trasferite in uno alle attività e l'imposizione avverrà al netto delle suddette passività come previsto dall'art. 51 T.u.r.

3. L'interpretazione così definita dal quadro normativo consente una chiara risoluzione della questione che, invece, è stata complicata dalle diverse pronunce di legittimità che hanno affermato principi sovente contraddittori e che sono alla radice dei contenziosi tuttora in essere.

Limitandosi alle pronunce maggiormente significative, è possibile ripercorre l'*excursus* interpretativo della Corte nel tempo e gli equivoci interpretativi che si sono generati.

Con la nota pronuncia del 15 maggio 2008, n. 12215, la Suprema Corte, argomentando in base al disposto dell'art. 21, comma 3, e 41, comma 2, aveva negato la possibilità di scomputare dal valore dell'azienda le passività trasferite.

Nella narrazione successiva a tale sentenza e sotto diversi angoli prospettici, la Corte ha affermato, proprio in base alla tale pronuncia, che, per la determinazione della base imponibile, occorrerebbe fare riferimento alla maggior somma risultante tra il corrispettivo dichiarato ed il valore accertato, indipendentemente dalle modalità con cui i contraenti hanno stabilito il pagamento del corrispettivo. E questo perché l'imposta di registro dovrebbe essere sempre applicata, in ogni caso, al lordo delle passività trasferite al cessionario dell'azienda, costituenti a loro volta una modalità di estinzione dell'obbligazione di versamento del corrispettivo (la sentenza è riportata dalle pronunce successive, e anche dalle sentenze n. 888 e 891/2019, come analoga a Cass. civ., 26 ottobre 2011, n. 22223).

La pronuncia del 2008, che in parte ha innescato gli equivoci interpretativi successivi, invece non aveva affermato un principio di generale irrilevanza delle passività trasferite, poiché nel caso esaminato dalla Corte l'accollo delle passività aziendali era espresso e costituiva in modo chiaro una modalità di versamento del corrispettivo complessivo. Nel caso sottoposto alla decisione della Corte, infatti, oggetto della cessione era una Casa di cura e parte del corrispettivo veniva corrisposto mediante accollo delle passività della società ceduta. Non si trattava, quindi, di valorizzare o meno le passività da scomputare nell'individuazione del valore dell'azienda e questo perché negli accordi contrattuali emergeva chiaramente che, oltre al corrispettivo dichiarato, in aggiunta a quest'ultimo, si stabiliva l'accollo di passività costituente per l'appunto una modalità ulteriore di pagamento del corrispettivo medesimo. La decisione della Corte, quindi, si basava direttamente su quanto espressamente convenuto in atto e sul disposto dell'art. 43, comma 2.

Successivamente, con le ordinanze n. 23873 del 23 novembre 2015 e n. 24081 del 25 novembre 2015, la Corte, attenendosi ad un'interpretazione meramente letterale dell'art. 51, comma 4, ha ulteriormente precisato che, ai fini dell'imposta di registro, per la determinazione della base imponibile, nessuna rilevanza può attribuirsi alle modalità convenute dai contraenti per il pagamento del corrispettivo, quand'anche tali modalità si risolvano nell'accollo dei debiti aziendali da parte del cessionario. Ad avviso della Cassazione, l'art. 51 T.U.R., comma 1, esclude che si debbano detrarre dal prezzo indicato nel

contratto le eventuali passività trasferite unitamente al cespite, poiché tale operazione è prevista per la specifica ipotesi in cui l'Ufficio finanziario disattenda detto valore e proceda ad autonoma valutazione, nel qual caso soltanto esso dovrà sottrarre le passività al prezzo di mercato del bene.

Sennonché, anche tali pronunce non affermavano un principio di generale irrilevanza delle passività perché erano riferite ad ipotesi di determinazione della base imponibile al lordo dei debiti del cedente che il cessionario si era accollato: è solo con riguardo a tale ipotesi che la Cassazione affermava l'irrilevanza delle modalità per il pagamento del corrispettivo (la Cassazione rilevava che la sentenza gravata aveva chiarito che nel contratto il corrispettivo "viene indicato al lordo degli accolli di debiti").

L'estrapolazione del principio di generale irrilevanza delle passività nei limiti individuati va, quindi, contestualizzata nella fattispecie controversa, che - nuovamente - aveva ad oggetto accolli espressi di passività, specificamente individuati come forme di versamento del corrispettivo, sicché tale principio andrebbe ricondotto alla sola ipotesi in cui si sia convenuto che parte del pagamento del prezzo avvenga mediante accollo, da parte dell'acquirente, dei debiti dell'alienante, e che tale accollo, costituisca modalità di adempimento dell'obbligazione dell'acquirente di pagare il prezzo della compravendita.

Un cambiamento di rotta si può riscontrare in modo chiaro nella pronuncia del 18 maggio 2016, n. 10218, in cui la Corte, con riferimento ad un caso in cui non vi era nessun accollo espresso di debiti come parte del corrispettivo, ha adottato un diverso approccio interpretativo, distinguendo tra passività inerenti all'azienda e passività non inerenti ai fini della determinazione della base imponibile: le prime sarebbero deducibili, mentre le seconde, per le quali sia accertata l'estraneità all'azienda, costituirebbero un'ipotesi di accollo da parte del cessionario del debito del cedente, di guisa che tale accollo rappresenterebbe una modalità di determinazione e corresponsione del prezzo di acquisto, così come concordato dalle parti. Poiché nella fattispecie esaminata veniva in rilievo una passività collegata ad un'operazione realizzata il giorno prima della cessione, la Corte ha censurato il riconoscimento di tale passività, evidentemente ritenendola funzionale esclusivamente alla diminuzione della base imponibile.

L'evidente scopo elusivo ha indotto la Cassazione a ritenere la passività non inerente equivalente ad una passività accollata, pur non essendovi nessun accollo di passività, costituendo questa via l'unica percorribile per disconoscerne l'incidenza sulla determinazione del valore da assoggettare ad imposta. La pronuncia sottintende che, in tanto dovrà tenersi conto delle passività aziendali, in quanto queste ultime risultino dalle scritture contabili obbligatorie (o da altri atti con data certa) e che le passività effettivamente risultanti in contabilità non comportano per ciò solo, in sede di controllo, la diminuzione della base imponibile dell'imposta di registro, indipendentemente dalla loro comprovata inerenza all'azienda ceduta.

Emerge, quindi, l'elemento di novità dell'esclusione dalla determinazione della base imponile di passività non oggetto di accollo specifico, introducendo il requisito dell'inerenza della passività al solo scopo di sottolinearne la diversità rispetto alla mera registrazione contabile: da un lato, si rinviene un'inerenza soltanto contabile e, dall'altro, un'inerenza operativa della posta passiva che assume portata condizionante la deducibilità dell'ammontare, tanto che la contestazione dell'amministrazione finanziaria non riguarda l'esistenza in sé del debito, ma unicamente la sua pertinenza alle esigenze e finalità aziendali.

Infine, con le più recenti pronunce del 16 gennaio 2019, n. 888 e 891, la Cassazione è tornata sulla questione, riepilogando sinteticamente le diverse pronunce che si sono succedute nel tempo per chiarire la linea di confine tra passività deducibili e non, alla luce del concetto di inerenza.

In quest'ottica, la Corte afferma che il termine inerenza non viene utilizzato dalla giurisprudenza di legittimità in senso tecnico, ma solo per esprimere un concetto di relatività / pertinenzialità / collegamento funzionale della passività rispetto all'azienda.

Secondo la Corte, i debiti aziendali trasferiti nell'ambito della vicenda circolatoria dell'azienda concorrono, dunque, a determinare, se inerenti, in negativo il valore dell'oggetto della cessione, senza che possa trovare applicazione rispetto ad essi il principio di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 2. Con la conseguenza che, ai sensi del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 1, l'imposta di registro deve essere applicata alla cessione di azienda sulla base del valore dichiarato in atto o (in

mancanza o se superiore) del corrispettivo pattuito, che ben le parti possono parametrare al valore netto dell'azienda, senza che ad esso si debbano aggiungere le passività aziendali trasferite (non trovando applicazione - come appena precisato - l'art. 43, comma 2).

La sentenza riporta le pronunce di legittimità precedenti per concludere che da esse emerge la convinzione dei giudici di legittimità che, ai fini della valutazione della sussistenza o meno del predetto collegamento funzionale, debbano essere considerati elementi fattuali, quali l'estemporaneità dell'indebitamento e la sua imminenza rispetto alla cessione dell'azienda, la funzionalità di tale finanziamento alle esigenze non già dell'azienda ceduta, ma del cedente e alla insussistenza di una contropartita attiva di cassa. In sostanza, si tratta di valorizzare elementi che chiaramente denotano una finalità elusiva di occultamento del valore trasferito, ma che non riguardano la fisiologia dei trasferimenti dei complessi aziendali che, nella normalità dei casi, avvengono in modo unitario e il cui valore è evidentemente al netto delle passività trasferite.

Se ne può dedurre, quindi, che in assenza di espresse clausole di accollo di passività, inteso come parte del corrispettivo della transazione, come disposto dall'art. 43, comma 2, T.u.r., e in mancanza di elementi di "preordinazione" della passività all'abbattimento dei valori trasferiti, quali quelli esemplificati dalla Corte, la regola generale è quella della ordinaria deducibilità delle passività trasferite nel contesto della cessione d'azienda, ai sensi dell'art. 51 T.u.r., come di seguito specificato.

4. Le conclusioni raggiunte possono essere ulteriormente comprovate. L'antecedente logico del riferimento all'inerenza, come riferito nelle pronunce di Cassazione citate, risiederebbe in un referente normativo diverso da quello relativo alla cessione di azienda e, più precisamente, nell'art. 50 T.U.R. sui conferimenti in società: l'esplicita menzione dell'inerenza in questo caso sarebbe chiaramente da intendersi in chiave antielusiva, atteso che, in tale contesto, è proprio la carenza dell'elemento unificante dell'azienda a rendere quanto meno problematica la giustificazione causale unitaria dell'operazione e a indurre l'amministrazione finanziaria a riqualificare l'operazione stessa.

Sennonché la *ratio* dell'art. 51 in esame è differente da quella sottesa alla disposizione in tema di conferimenti: la norma dettata ai fini dell'imposta di registro, relativamente alla cessione di azienda, è tesa all'individuazione del valore del bene inteso nella sua unitarietà ed effettività, chiaramente al netto delle relative poste passive.

La discriminazione delle passività in ragione del collegamento funzionale con l'azienda è un'operazione ermeneutica che si colloca su un piano distinto da quello dell'accertamento dell'eventuale profilo abusivo/elusivo di un'operazione: solo laddove si riscontri il trasferimento al cessionario dell'azienda di un debito privo di collegamento funzionale con l'azienda stessa, estraneo quindi alla definizione della stessa, esso potrà rilevare quale modalità di pagamento del prezzo della cessione.

L'art. 51 si limita ad individuare il parametro di commisurazione del tributo nel valore dell'azienda e non ha una funzione antielusiva analoga a quella sottesa all'art. 50, che può intervenire solo eventualmente e/o *a latere* delle regole di determinazione della base imponibile (si veda Cass., sez. trib., 25 maggio 2009 n. 12042, ove chiarisce che «si deve, innanzitutto, escludere che l'iscrizione in contabilità delle passività trasferite in occasione della cessione d'azienda o di ramo d'azienda le renda ipso jure deducibili dalla base imponibile, con la sola eccezione che l'amministrazione ne provi il difetto totale o parziale d'inerenza).

Occorre allora epurare il campo di applicazione della norma dalla funzione assegnatale dalla giurisprudenza e approfondire il significato del termine "valore": si tratta di un termine polisemico e tale polisemia è manifesta in ragione del diverso significato che il concetto di valore assume negli ambiti cui si riferisce.

Come noto, "valore" è un termine tardo latino derivato dal verbo *valere: n*ella Divina Commedia "valere" ha un analogo significato di capacità, energia, potenza e, alle origini dell'economia politica moderna, il termine mantiene in sé questa semantica originaria della capacità, sicché il "valore d'uso" altro non è che la capacità-potenzialità di un bene di soddisfare un bisogno.

Ferma restando la distinzione tra valore e valutazione, i beni non sono dei valori in sè, ma connessioni tra realtà e valori e, in un contesto impositivo, tali connessioni devono essere improntate al rispetto della capacità contributiva. La Cassazione ha sottolineato che «l'imposta di registro non colpisce la ricchezza in quanto "reddito" (da lavoro, capitale, impresa ecc...), bensì in quanto entità economica denotante, al momento del suo trasferimento o comunque della sua deduzione in un "atto" volto alla regolazione di un affare, espressione indiretta di capacità contributiva. Mentre dunque la nozione e la classificazione del reddito sono essenziali nell'imposizione diretta, non altrettanto può dirsi per l'imposta di registro; la quale, proprio perché imposta d'atto, prescinde dalla natura reddituale o non reddituale della prestazione, soffermandosi unicamente sugli effetti giuridici prodotti dall'atto in relazione al trasferimento di entità economiche» (cfr. Cass., sez. trib., 5 agosto 2016, n. 16490).

Ecco allora che risulta evidente la connessione tra valore trasferito ed effetto dell'atto di trasferimento: coinvolgendo il trasferimento il valore dell'impresa come conseguenza potenziale dell'organizzazione dei beni nel loro complesso, in un rapporto di interdipendenza e di complementarietà in ragione del fine economico perseguito dall'imprenditore, esso non può essere individuato senza un'adeguata considerazione delle passività. Tanto vale non solo per i metodi di valutazione aziendali così detti patrimoniali, semplici o complessi, ma, sia pure in formula indiretta, anche per i metodi reddituali, ivi compreso il metodo di valutazione basato sull'attualizzazione del reddito medio prospettico, ove l'acquisto dell'azienda viene considerato un mero investimento finanziario il cui valore dipende essenzialmente dal reddito che è in grado di produrre.

In quest'ottica, l'azienda costituisce un "investimento unitario atto a produrre reddito". Questo approccio, benché riduttivo nel considerare un'entità complessa come quella aziendale come un puro investimento economico ha il significativo pregio di dare importanza, in maniera complementare, a "valori di stock" (l'investimento unitario, o capitale investito) ma anche, e soprattutto, a "valori di flusso" (il reddito, o risultato d'esercizio). In tal modo il concetto stesso di azienda perde ogni connotazione di staticità in quanto va necessariamente a comprendere al suo interno anche aspetti della gestione "futura", momento nel quale il coordinamento e l'organizzazione dei fattori produttivi, elementi come detto sopra qualificanti l'idea stessa di azienda, troveranno la loro completa e integrale manifestazione nella grandezza del reddito (ne consegue che non è determinante la valorizzazione preminente dell'avviamento: l'organizzazione e la coordinazione dei fattori produttivi aziendali si manifestano nella grandezza dell'avviamento, inteso come "l'attitudine dell'impresa a produrre utili in maniera superiore a quella ordinaria", attitudine che trova espressione quantitativa nella differenza tra il valore globale dell'azienda e la somma algebrica del valore corrente dei beni che fattori che, inerenti al complesso aziendale, ne formano il "capitale investito").

L'impresa aumenta il proprio valore nel momento in cui il risultato di esercizio, al netto della remunerazione di tutte le fonti di finanziamento è positivo: ne consegue che un'impresa, i cui risultati nel tempo sono appena in grado di remunerare le risorse a vario genere in essa investite, non crea di per sé valore, vale a dire che un'impresa in grado di generare risultati di bilancio positivi, ma non tali da remunerare in maniera adeguata le risorse che hanno permesso a quegli stessi risultati di essere conseguiti, "distrugge valore".

Anche sotto questo profilo, quindi, il ruolo delle passività costituisce un elemento per la corretta individuazione del bene oggetto della cessione, in relazione al quale è dovuto il tributo: in quest'ottica, l'inerenza delle passività non ha a che vedere con il concetto tecnico, tributario, di inerenza, ma discende dall'individuazione degli atti che hanno dato origine e corpo all'attività trasferita, valutando la diretta connessione del debito con l'esercizio dell'attività e avendo riguardo a specifici elementi fattuali, che consentano di individuare il confine con i debiti contratti per esigenze personali.

5. L'analisi effettuata induce a ritenere infondata l'esclusione dal novero delle passività deducibili dei finanziamenti aziendali, giustificata con la carenza di inerenza della passività per mancanza di chiarezza in merito allo scopo del finanziamento. Fermo restando che difficilmente nei contratti di finanziamento è indicata una precisa funzionalizzazione dello stesso, potendosi destinare la liquidità

alla gestione ordinaria o straordinaria dell'attività, è evidente che i finanziamenti sono passività che incidono sul valore dell'impresa ceduta e, per escluderne l'inerenza, occorre provare la funzionalità dei finanziamenti alle esigenze non già dell'azienda ceduta, ma del cedente, o comunque l'estraneità rispetto all'attività esercitata dall'impresa. E tanto con una chiara attribuzione dell'onere probatorio in capo all'amministrazione finanziaria.

Nella fisiologia degli atti di trasferimento, il finanziamento concesso all'impresa va senz'altro incluso nel computo di valore; diversamente, in un'ottica di censura della patologia, l'Amministrazione potrebbe provare ancora la finalità elusiva dello specifico finanziamento, valutando quegli elementi fattuali indicati dalla giurisprudenza di legittimità e comprovanti la preordinazione del finanziamento all'abbattimento del valore dell'azienda da trasferire. In assenza di tali dimostrazioni, la regola è che chiaramente i finanziamenti costituiscono passività deducibili, incidendo sul valore di quanto trasferito.

Analogamente a dirsi con riguardo alle riprese del trattamento di fine rapporto dei lavoratori: la sussistenza di un vincolo di solidarietà in capo ad alienante ed acquirente, disposta dal legislatore a tutela dei diritti del lavoratore, non esclude tale passività dal novero di quelle deducibili. Il trattamento di fine rapporto, infatti, è un elemento della retribuzione dei lavoratori, il cui pagamento viene differito al momento della cessazione del rapporto di lavoro. Il carattere retributivo del trattamento di fine rapporto implica anche un rapporto di corrispettività tra prestazione lavorativa e controprestazione dovuta dal datore di lavoro, che della stessa abbia beneficiato (di recente, la C.T.R. Piemonte con sentenze nn. 1042 e 1043/2019 ha confermato l'inerenza funzionale della passività corrispondente al TFR maturato in relazione ai rapporti di lavoro dipendente trasferiti nell'ambito di un ramo di azienda: "non vi sarebbe ramo d'azienda se non vi fossero i rapporti di lavoro destinati alla produzione dei servizi e gli inerenti oneri" e "gli accantonamenti per TFR, in quanto componente legale di retribuzione differita inerente rapporti in essere oggetto di trasferimento non possono evidentemente essere qualificati non inerenti ad un rapporto di lavoro, con una artificiosa differenza rispetto alla retribuzione immediatamente esigibile").

È, quindi, evidente che tale passività è funzionale all'esercizio dell'attività che, in concreto, è espletata anche tramite i dipendenti. Non si tratta di un debito estraneo all'attività di impresa o contratto in proprio dall'imprenditore, ma di un debito dell'azienda nei confronti dei suoi dipendenti e come tale non può essere considerato estraneo. È allora la prova dell'estraneità della passività (o della preordinazione della stessa all'abbattimento dell'imponibile) ad essere decisiva per l'esclusione dal calcolo del valore del bene trasferito: diversamente le passività trasferite al cessionario devono presumersi afferenti all'azienda ceduta.

In conclusione, le passività aziendali trasferite nell'ambito cessione dell'azienda concorrono a determinarne il valore e l'imposta di registro deve essere applicata sulla base del valore dichiarato in atto o del corrispettivo pattuito che le parti contraenti possono commisurare al valore netto dell'azienda, ai sensi dell'art. 51 T.u.r. Quest'ultima disposizione valorizza un criterio documentale per l'individuazione delle passività trasferite, sicché nella redazione dell'atto sarebbe opportuno indicare le passività che, analiticamente, concorrono all'individuazione del corrispettivo, differenziando in modo chiaro le singole obbligazioni, eventualmente oggetto di accollo. Resta salva la dimostrazione, ad opera dell'amministrazione, dell'estraneità delle passività individuate in atto rispetto all'azienda trasferita e della assunzione convenzionale di queste ultime come modalità di versamento del corrispettivo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASCARELLI, Lezioni di diritto commerciale. Introduzione, Milano, 1955

AULETTA, voce Azienda (dir. comm.), in Enc. giur. Treccani, IV, Roma 1988, successivamente in Scritti giuridici, VIII, Milano, 2001

CAMPOBASSO, Diritto commerciale, I, Torino, 2003, 139 ss.

CARINCI, Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali, in Riv. dir. trib., 1996, 1177 ss.

CASANOVA, voce Azienda, in Dig., disc. priv., sez. comm., II, Torino, 1987, 81 ss.

COTTINO, L'azienda e la sua circolazione, in Trattato di diritto commerciale, I, Padova, 2001, 607 ss.
FEDELE, Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro, in AA.VV., La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale, Atti del Convegno di Sanremo 22-23 marzo 1980, Padova, 1981
GENOVESE, Il passaggio generazionale dell'impresa: la donazione di azienda e di partecipazioni sociali, in Riv. dir. comm., 2002, 718 ss.
LA ROSA, Cessione d'azienda e cessioni di beni tra imposta di registro ed Iva, in Rass. trib., 1990, II, 307
MARZO, Il regime fiscale dei trasferimenti d'azienda, Milano, 2017
PUGLIATTI, Riflessioni in tema di "universitas", in Riv. trim. dir. proc. civ., 1955, 985 ss.
TABET, Valore dell'azienda ceduta e computo delle passività nell'imposta di registro, in Corr. Trib., 2017, 924
TASSANI, Cessione onerosa di beni e contratti d'impresa nell'imposizione indiretta, in Rass. trib., 2009, 1673 ss.
TESAURO, Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1975, I, 102 ss.

XIV - CATASTO

Ancora sui criteri di attribuzione della rendita catastale delle centrali elettriche alimentate da fonte eolica: la questione dello scorporo delle torri su cui poggiano gli aereogeneratori

Further considerations on the calculation of the cadastral income of the wind power plants: the issue of the towers on which the wind turbines rest

Mario Del Vaglio

Abstract

La questione dello scorporo di impianti e macchinari dalla rendita catastale degli immobili industriali parrebbe non essere stata definitivamente risolta dal legislatore con la disciplina dello scorporo degli imbullonati previsto dalla Legge finanziaria del 2016. Permangono gli epigoni di un contenzioso che si concentra soprattutto sulla legittimità di scorporare anche le torri degli impianti eolici. Sono però confortanti alcuni recenti arresti della giurisprudenza di merito, che suggeriscono i giusti spunti attraverso i quali addivenire ad una composizione di queste vertenze senza necessariamente dovere ricorrere alla S.C.. Come dire: escludere dal computo della rendita catastale le torri su cui poggiano gli aerogeneratori è una scelta di buon senso oltre che rispondente alla legge catastale.

Parole chiave: centrali eoliche, torri, turbine, rendita catastale

Abstract

The issue of the spin-off of plants and machinery from the cadastral income of industrial properties seems not to have been definitively resolved by the legislator with the regulation of the spin-off of the bolted ones provided for by the 2016 Financial Law. The litigation focuses on the legitimacy of removing also the towers of the wind farms. However, some recent decisions of the tax courts suggest the answers to reach a settlement of disputes without having to resort to the Supreme Court. How to say: excluding from the calculation of the cadastral income the towers on which the wind turbines rest is a choice of common sense as well as complying with the cadastral law.

Keywords*: wind power plants, towers, turbines, cadastral income*

Sommario: **1.** L'applicazione della disciplina del cd. scorporo degli imbullonati al caso delle pale eoliche. - **2.** Un breve *excursus*. - **3.** Osservazioni conclusive.

1. Sembrerebbe sufficiente una prima, e seppur non esaustiva, rassegna della recente giurisprudenza di merito (v. sentenze nn. 315/2019, 100/2019 e 629/2019 della Comm. Trib. Reg. del Molise, nn. 398/2019 e 7315/2018 della Comm. Trib. Reg. della Campania e n. 1576/2019 della Comm. Trib. Reg. della Toscana) per sincerarsi dell'orientamento dei giudici tributari, ad oggi, allineati sulla tesi

dell'esclusione delle cd. torri dal computo degli elementi rilevanti ai fini della attribuzione della rendita catastale delle centrali elettriche alimentate da fonte eolica (i cd. aerogeneratori).

Un esito giudiziale che parrebbe scontato e che – azzardando un pronostico – probabilmente non sarà smentito dal prosieguo del contenzioso che, anche in sede di legittimità, verrà verosimilmente coltivato dall'amministrazione finanziaria sin qui soccombente.

Come opportunamente notato dalla giurisprudenza tributaria, infatti, è irragionevole la posizione assunta dai vari uffici catastali rispetto al puntuale disposto di cui all'art. 1 comma 21 della Legge di stabilità 208/2015 (genericamente riferito ad impianti e macchinari facenti parti di compendi industriali, iscritti nei registri catastali nell'ambito delle categorie speciali del gruppo "D"); a mente della richiamata norma, infatti, devono essere esclusi dalla stima della rendita catastale tutti gli impianti e macchinari, anche se strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità. Di modo che, con specifico riferimento al caso degli impianti eolici, non è dato comprendere le motivazioni dell'amministrazione finanziaria ostinata a sostenere la tesi secondo cui alle torri (ossia il supporto che innalza l'aerogeneratore dal suolo per carpire il vento) si debba riservare un trattamento fiscale differente rispetto agli altri elementi che compongono la centrale eolica (gondole, rotori, pale, *etc*.).

La questione in realtà è piuttosto semplice ma affonda le radici in un contenzioso risalente e dunque merita alcune precisazioni.

2. Pendeva, ben prima dell'entrata in vigore della disciplina dello scorporo degli imbullonati, un copioso contenzioso che già verteva proprio sui criteri di accatastamento dei parchi eolici. Dopo un ondivago orientamento assunto da diversi giudici di merito (v. Cfr. Comm. trib. prov. di Foggia, Sez. V, 20 giugno 2007, n. 45; Comm. trib. prov. di Foggia, Sez. II, 19 settembre 2007, n. 127; Comm. trib. prov. di Benevento, 17 gennaio 2008; Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. XV, 10 marzo 2008, n. 183, Id., 10 marzo 2008, n. 184; Comm. trib. prov. di Foggia, Sez. II, 16 aprile 2008, n. 57; Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. XII, 28 aprile 2008, n. 103, Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. VI, 12 gennaio 2009, n. 11; Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Sez. II, 12 ottobre 2009, n. 106; Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. II, 21 gennaio 2010, n. 7), il contrasto è stato definitivamente risolto dalla S.C. (cfr. Cassazione, Sez. trib., Sent. 14 marzo 2012 n. 4030) che ha sostanzialmente chiarito che i parchi eolici, in quanto centrali elettriche, sono accatastabili nella categoria speciale «D/1» (Opifici). Con la necessaria conseguenza che anche le pale e gli altri elementi di cui si compongono gli aerogeneratori devono essere computati, ai fini della determinazione della rendita, come le turbine di una centrale idroelettrica, poiché anch'esse costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa: sicché una centrale eolica senza le pale non potrebbe più essere qualificata come tale.

Ma quelle indicazioni, a suo tempo condivise da cui scrive (v. DEL VAGLIO, La categoria catastale attribuibile alle centrali eoliche, in GT - Riv. giur. trib., 2009, 918), non possono più dirsi valide ed efficaci.

Seppur con un metodo scomposto, il Legislatore, con la citata disciplina del 2015, ha finalmente risolto il contrasto interpretativo ingenerato dal precedente intervento normativo contenuto nell'art. 1, comma 244, della Legge di stabilità per il 2015 (L. 23 dicembre 2014, n. 190); norma questa che pretendeva di risolvere il tema degli imbullonati con un irrituale e generico rinvio alla prassi ministeriale (cfr. Circolare 30 novembre 2012, n. 6/T).

Ad oggi tuttavia il quadro interpretativo sembra pacifico; le ultime indicazioni della stessa Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate (Cfr. circolare 1 febbraio 2016, n. 2/E) hanno sgombrato il campo da possibili fraintendimenti, allorché sono stati forniti gli opportuni chiarimenti, anche operativi, su come perfezionare le procedure di scorporo. E dunque nessun alibi ci pare possa essere concesso agli uffici provinciali che si ostinano a pretendere di mantenere nel computo delle rendite catastali degli impianti accertati anche le torri ovverossia componenti impiantistici inequivocabilmente rientranti nella previsione della disciplina dello scorporo degli imbullonati.

3. Volendo immaginare un costruttivo esercizio finalizzato a fornire una lettura sistematica della fattispecie in esame (così da comporre anche i suoi riflessi sul piano processuale), non sembra possibile pensare di poter trascurare la natura agevolativa della cd. disciplina degli imbullonati. Ossia una scelta ben precisa del legislatore volta ad alleggerire il carico fiscale (ai fini del tributo locale) nei diversi settori produttivi (siderurgia, manifattura, energia, *etc*.) resa possibile dalla semplice esclusione, dai tradizionali metodi di calcolo della base imponibile del tributo locale di opifici e più in generale di tutti i fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività produttiva, del valore di impianti e macchinari.

Se partiamo da questo presupposto, dunque, era inevitabile che i profili applicativi della nuova procedura di scorporo degli imbullonati avrebbero necessitato un approccio diverso da quello consolidatosi sulla precedente prassi amministrativa formatasi sulle risalenti disposizioni della legge catastale (*in primis*, gli artt. 8, 30, 52 del Decreto Presidente della Repubblica 01/12/1949 n. 1142, in tema di accatastamento delle categorie speciali) che, seppur ancora in vigore, non possono non essere interpretate in combinato disposto con la novella di cui all'art. 1, comma 21 della Legge n. 208/2015.

Consegue allora che, anche dal punto di visita della disciplina catastale dello scorporo, l'impianto eolico deve essere qualificato come un *unicum* inscindibile ove: la torre non ha senso e significato ingegneristico in assenza dell'aerogeneratore, né questo ha possibilità di funzionare in assenza della torre.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUCCICO, Il catasto. Profili procedimentali e processuali, Napoli, 2008
DEL VAGLIO, La categoria catastale attribuibile alle centrali eoliche, in GT - Riv. giur. trib., 2009, 918
DEL VAGLIO-BONOMO, Escluse dalla rendita catastale degli impianti eolici le torri degli aerogeneratori, in Corr. Trib., 2018, 3589
GAGGERO, Categoria catastale dei parchi eoliche ed elementi da computare nella determinazione della relativa rendita, in Dir. Prat. Trib., 2013, II, 263
PARENTE, La rendita catastale degli impianti eolici: problematicità delle fonti e trasversalità dei criteri di determinazione, in Rass. Trib., 2019, 188
SALANITRO, Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale, Milano, 2003
SALANITRO, Catasto (Diritto tributario), in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, Milano, 2006, II, 814 ss.

XV - LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

Tourism in Italy - Tax Law Profiles (1)

Il turismo in Italia - Profili fiscali

Francesco Farri

Abstract

The article traces the main tax measures relating to the tourism sector in Italy and notes that exception made for some temporary measures, a real fiscal policy in favor of tourism in Italy cannot be said to exist. This underlies the poor competitiveness of the tourism sector in Italy, which does not allow the full exploitation of the potential linked to the extraordinary natural and artistic beauties concentrated in the country.
Keywords: tourism, tourist tax, fiscal policies for tourism

Abstract

Il saggio ripercorre le principali misure tributarie relative al comparto del turismo in Italia e rileva come, con l'eccezione di alcune misure temporanee, non possa dirsi sussistere in Italia una vera politica fiscale a favore del turismo. Ciò sta alla base della scarsa competitività del comparto turistico in Italia, che non permette di sfruttare pienamente le potenzialità collegate alla straordinarietà delle bellezze artistiche e naturali concentrate nel Paese.
Parole chiave*: turismo, imposta di soggiorno, politiche fiscali per il turismo*

Summary: 1. Italy and tourism. - **2.** Tax policies for tourism and tourist tax. - **3.** Tourism and income taxes. - **4.** Tourism, VAT and property taxes. - **5.** Conclusions.

1. According to UNESCO, Italy is the country with the highest number of artistic and natural beauties that may be considered World Heritage. This although, in terms of extension of land, Italy ranks only 72nd in the world rankings. The consequence of this, of course, is that in Italy there is a concentration of beauty which is unparalleled in the world.

This awareness is widespread among the population, even before being certified by UNESCO, and can even be considered an essential part of the Italian national identity. While many Italians complain about their State, their civil institutions, their public services and even go as far as cheering against the national football team, you will never find one single Italian who is not proud of the beauties of his country.

If the awareness of the beauty of the territory has its most positive profile in the formation of the national identity, it also has a negative side. The negative side consists in a resulting tendency to believe that the beauty of the country promotes itself, in other words, that it is not necessary to realize any

(1) This present text is a reworked version of the author's report held at the "Tourism: ethics and law", conference on November 7, 2019 at the School of Law of the University of Florence as part of the joint research project with Toyo University of Tokyo (Japan)

specific political strategies to attract foreign tourists to Italy. The thought that we are such a beautiful country is rooted in the population and there is a belief that everyone in the world knows us and as soon as anyone has the opportunity to travel, they will first visit Italy and its beauties.

The sweeping, substantial absence of a forward-looking tourism policy in Italy is symbolically demonstrated by two figures and two facts. The figures are that Italy, the first Country in the world for UNESCO recognized beauties, ranks only at the fifth place for international tourist arrivals (according to World Tourism Organization) and only 26th for tourism competitiveness (according to World Economic Forum): according to the WEF the reason for that is to be found precisely in the fact that Italy lacks laws and policies that can adequately support tourism and which determines a high level of prices in relation to the main competing countries with the same infrastructures (which the WEF defines as excellent in Italy), a scarce attention to environmental matters and to security and a not entirely adequate training of the workforce in the tourism sector. Two facts symbolically represent the causes of this faults. The first fact is represented by the odyssey that the tourism sector experiences in finding its own place in ministerial competences. The second fact is the substantial absence of a fiscal policy to promote tourism.

Under the first point of view, the task to elaborate and formulate political strategies for the formation of tourism was, at first, included among the general competences of the Presidency of the Council of Ministers. Except that, in a turbulent and litigious country from a political point of view such as Italy always was, it is not difficult to understand how the various Prime Ministers always had to think about something else, that they considered more important. Over time, the competence on the subject of tourism has been entrusted to the Ministry of Economic Development, then again brought back to the general competence of the Premiership, where it has been entrusted to ministers without portfolio who have merged it with sport and even with regional affairs, then entrusted to the ministry of agriculture and lastly, in a glimpse of rationality, entrusted to the Ministry for Cultural Heritage. In Italy there is no organic policy to promote tourism largely because it is not even clear who should be promoting it.

2. Under the second profile, it is ascertained that fiscal policies play a fundamental role in the competitiveness of the tourism sector (MANGION-DURBARRY-SINCLAIR, Tourism competitiveness: price and quality, in 11 Tourism Economics, 2005, 45-68). Taxes, in fact, affect the prices of services, directly or indirectly, and, in this regard, it is indicative that according to the WEF Italy is placed only to the 134th place for prices competitiveness of the tourism sector. In fact, looking at the details of tax measures in Italy, there are specific rules in the tax system dedicated to the tourism sector, but they constitute sporadic, non-systematic and represent in any case interventions which are totally unsuitable to give rise to an efficient fiscal promotion of tourism.

From a structural point of view, on the contrary, it should be noted that tourism is the object of a specific tax, that is to say an instrument that from a pure economic point of view, objectively discourages the touristic flow. The visitor's tax and the islands disembarkation tax, in fact, oblige those staying in Italian hotels to pay an amount for each person and for each day of overnight stay that is collected directly by the hotel and deposited by the hotel itself to the Municipality of competence. The reasoning behind the introduction of these taxes, which took place in Italy in 2011 (Article 4 of Legislative Decree No. 23 of 2011), responds precisely to the logic illustrated at the beginning: tourists will come anyway, it won't certainly a few Euros of taxes to dissuade them. Thus, the setting of the fee in relatively low amounts (not to exceed five Euros per day per person), together with the discretion left to the municipalities on the amount to be claimed within the given range (including the possibility not to apply this tax) and on the provision of a maximum number of days of application, removes any concern about the dissuasive effects produced by the tax itself. It should be noted, in particular, that unlike what is often believed, the growing global interconnection and the growing mobility of the population has made the curve of tourist demand fairly elastic, so it is not obvious that those who, for example, are interested in visiting Ancient Roman amphitheaters aren't led to choose e.g. Pula in Croatia rather than Rome also on the basis of economic considerations. And if, to that, we add that e.g. Croatia presents itself as a young and dynamic country, it is easy to understand how the example given is by no means paradoxical. This is no longer a

world in which one can live on heritage alone: even in tourism there is great global competition, and this is also true for the top of the class, though Italy has unfortunately not understood it.

To all of the above, we need to add airport taxes (which, however, are a constant in almost all countries), entrance fees for tourist buses in some places, concession fees for accommodation and travel agencies.

3. Let's now shift our attention to general taxes, such as income taxes and VAT in particular. As to what regards the first ones, that is income taxes, we can say that in general terms there are no special incentive schemes structurally established for tour operators. For example, there is no specific provision, in this sector, for a flat tax option as is, instead, provided for professionals of other sectors. The main exception regards holiday farms, which under certain conditions can benefit from the farmers' own tax regime. This is a particularly favorable tax treatment, which allows to pay income taxes not on the income actually received, but on the so called land registry income, that is on a flat rate (generally very low) which is based on the extension of the real estate property.

When the holiday farm exceeds certain given dimensions and its connection with the agricultural activity is only indirect, the option for a flat-rate determination of the profitability of the holiday farm in a height of 25% of the revenues is still possible (art. 5 of the law 413 of 1991). This favorable treatment also regards VAT, for which the detraction is forfeited in the amount of 50% for the services performed. The holiday farm regime can also be applied to wine tourism (Article 1, paragraph 503 of Law No. 205/2017).

Some specific rules regard bathing establishments. Upon expiration of the concession for the use of the maritime lido (State property), the construction works built by the managers of the establishments are generally returned for free to the property of the State (art. 49 of the navigation code). This should be taken into good account when the relative amortization quotas are deducted from the business income. Also in this case, however, the applicable general rule comes from the Consolidated Income Tax Law, id est, art. 104 on the subject of freely transferable assets, and not rules specifically designed for this matter.

Nor it is possible to find specific provisions aimed at facilitating the expenses incurred by tourists. Whereas it is possible to deduct veterinary expenses from income taxes, the costs for gyms, in addition to essential expenses such as medical and pharmaceutical expenses, no deduction is established, for example, for expenses for cultural activities and visits. Deductions are foreseen for treatments at spas, but only for medical needs and not for reasons of simple well-being and, in any event, staying expenses at the spa cannot be deducted (art. 15, comma 1, lett. c del TUIR and resolution n. 207 del 1976). Neither is the maxi-incentive that the Italian legal system has recently granted to rich non-residents who decide to transfer their residence to Italy (with a guarantee to only pay in Italy up to 100,000 Euros in personal income tax for the income produced abroad) (art. 24-bis of TUIR); the same applies to the tax holidays for owners of income coming from foreign pension who transfer their residence in depressed areas of southern Italy (art. 24-ter of TUIR). These measures, in fact, refer to a more stable connection with the territory of the State, such as the residence is, which cannot relay to the concept of tourism, that bears in itself a temporary character.

The main exceptions to the above are the measures contained in law decree n. 83 of 2014. Next to the well-known art bonus, which allows a tax credit benefit in the amount of 65% on the donations made for maintenance, protection and restoration of public cultural assets, for the support of institutions and public places of culture, of theaters, orchestras and festivals and that, therefore, only indirectly has to do with the tourism sector, the decree contains some provisions actually aimed at taking care of taxation in tourism. In particular, art. 9 grants accommodation facilities, travel agencies and tour operators a 30% tax credit on the costs incurred to digitize the activity (e.g. offering wifi to guests, optimizing websites, offering digital consultancy services). Under a different profile, art. 10 grants hotel businesses a 30% tax credit on the costs incurred up to a maximum of 200,000 Euros for extraordinary maintenance, restructuring, elimination of architectural barriers, energy efficiency, the realization of cultural heritage enhancement projects: this, in addition to a series of bureaucratic simplifications and wider public

urban and environmental redevelopment projects. Both measures are expressly aimed at improving the competitiveness of the tourism sector though, truthfully, on one hand, they act on simply instrumental aspects, (those pertaining to digitization) and, on the other hand, on already excellent ones (those pertaining to the quality of infrastructures , which according to the WEF already see Italy in first place in the world ranking: they are, however, highly appreciable measures, although they are configured as temporary and not structural, they are financed with reduced allocations, and although they leave the cost reduction side which, instead, is the one that most affects the competitiveness of the tourism system in Italy according to the aforementioned international studies, substantially uncovered. Finally, the measure contained in art. 11-bis of the decree, which allows some companies operating in the tourism sector to be qualified as innovative start-ups and are consequently subject to the relative tax regime: these are, in particular, companies that have the promotion of national tourism offer through the use of technologies and the development of proprietary software, as their corporate purpose. This takes place, in particular, through the organization of services aimed at tour operators in the field of owner and employees education, establishment and association of tourism and cultural companies, of museum facilities, tourist information and reception offices, arrangement of centralized booking services, collection and statistical data processing relating to tourist flows, development of web applications that allow the linking of cultural tourism and entertainment aspects in the territory as well as the implementation of fact-finding, promotional and marketing activities of the national tourist offer, in the form of incoming services or, more specifically, receiving tourists in the territory by studying and activating new distribution channels.

4. Moving on to the VAT side, it is possible to mention that for some sectors related to tourism (hotel, bar, restaurant services relating to the administration of food and drink) (see Table A, part III, attached to Presidential Decree 633/1972, n. 120 and 121) the reduced rate of 10% (instead of 22%) is applied and that for other sectors, always linked to tourism, VAT exemptions are established (for example for services related to the visit of museums, galleries, art galleries, monuments, historical villas, gardens and similar: Article 10, paragraph 1, No. 22 of Presidential Decree 633/1972). Furthermore, for the sale of goods to tourists, the possibility of obtaining VAT refund remains, according to the general principles for which exports are not subject to VAT. From a procedural point of view, some accounting simplifications for tourism operators are possible: for example, hotels are not obliged to issue an invoice, but may issue simple receipts; the bathing establishments have no obligation to issue any certification of amounts received nor to proceed with periodic VAT payments for winter periods of inactivity. Furthermore, for travel agencies there is a special regime for determining VAT (art. 74-ter of Presidential Decree 633/1972), which allows to settle the due tax directly as a difference between revenues and costs for the sale of tourist packages, notwithstanding the obligation to pay VAT in full on the amounts received and then deduct VAT relating to expenses incurred.

To conclude the overview on tax measures relating to tourism, the incidence of local taxes and, in particular, taxes on real estate and on waste must not be forgotten. As for the first, the most inflexible Italian Supreme Court has established that it is applicable both to bathing establishments (Cass., 15470/2010) and to ski lifts (as derived from the real estate registry classification established by Cass., 1442/2017) and even to the berths in marinas (Cass., 15198/2016). The Romans said that a ruling can *facere de albo nigrum et de quadrato rotundum*; the Italian Supreme Court interprets the principle by making *de aqua liquida terram immobilem*.

5. In summary, it is clear that the tourism sector in Italy would require the intervention of an organic fiscal policy, aimed at improving the competitiveness of the country's tourism system compared to that of competing countries, particularly with a view to reducing the tax charges charged back to tourists and, therefore, an overall price reduction to visit Italy.

It is true that, in this way, the tax revenue attributable to the individual visiting tourist would probably be reduced. But it is also true that the chances of attracting more tourists would increase, climbing the rankings about the number of visitors who, for the moment, do not see Italy shining. And in

this perspective, the reduction in tax revenue attributable to the individual tourist would be more than compensated by the increase in tourist flow (see MANENTE-ZANETTE, Tax policies for tourism and macroeconomic effects. Effects of a reduction in VAT, CISET analysis, Venice 2013). Lowering and rationalizing taxes on tourism, therefore, would be a fundamental investment for the Italian country system, also in view of a structural reduction of public debt.

ESSENTIAL BIBLIOGRAPHY

BONHAM-FUJII-IM-MAK, The impact of the Hotel Room Tax: An Interrumpted Time Series Approach, in National Tax Journal, 1992, 433-441
CANDELA-CASTELLANI-MUSSONI, Imposta di soggiorno: spesa pubblica e tassazione nelle destinazioni turistiche", in Politica Economica, 2013, 293-318
CLARKE-NG, Tourism, Economic and Efficient Pricing, in Annals of Tourism Research, 1993, 613-632
CROUCH, Effect of Income and Price on International Tourism, in Annals of Research, 1992, 543-664
FICARI-SCANU (eds.), Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, Turin 2013
GOOROOCHURN, Optimal Tourism Taxation, University of Nottingham paper, 2003
GOOROOCHURN, Tourism Taxation. A Theoretical and Empirical Investigation, University of Nottingham paper, 2004
GOOROOCHURN-MILNER, Efficiency Effect of Tourism Taxes: A Computable General Equilibrium Analysis, University of Nottingham 2004
HIEMSTRA-HISMAIL, Analysis of Room Taxes Levied on the Lodging Industry, in Journal of Travel Research, 1992, 42-49
LA SCALA, Lineamenti dell'"imposizione sul turismo": confini e prospettive, in FICARI-SCANU (eds.), Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, Turin 2013
MANENTE-COSTA, Economia del turismo, Milan 2000
MANENTE-ZANETTE, Macroeconomic effects of a VAT reduction in the Italian Hotels&Restaurants Industry, in Economic Systems research, 2010, 407-425
MANENTE-ZANETTE, Tax policies for tourism and macroeconomic effects. Effects of a reduction in VAT, CISET analysis, Venice 2013
MANGION-DURBARRY-SINCLAIR, Tourism competitiveness: price and quality, in Tourism Economics, 2005, 45-68
PACI-USAI (eds.), L'ultima Spiaggia. Turismo, Economia e Sostenibilità ambientale in Sardegna, Cagliari 2002
PIGA, Pigouvian Taxation and Sustainable Development in Tourism, University of Nottingham paper, 1999
QUARTO, La politica fiscale nel settore turistico: Un confronto internazionale, in Rivista di Scienze del Turismo, 2013
RINALDI, Le tasse sul turismo. Quali tipologie scegliere?, in Rivista di Scienze del Turismo, 2011
SINCLAIR-STABLER, The Economics of Tourism, London and New York 1997
TISDELL, Tourism, the Environment and Profit, in Economic Analysis and Policy, 1987, 13-30
TISDELL, The Economics of Tourism, Cheltenham 2001
TOSI, La fiscalità delle città d'arte. Il caso del comune di Venezia, Padua 2009

L'opinabile orientamento della Cassazione in tema di soggettività passiva ICI

The questionable jurisprudence of the Italian Supreme Court about passive subjectivity for municipal real estate tax

(commento a/notes to: Cass., sez. trib., 2 marzo 2020, n. 5639)

ALESSIA FUNARI

Abstract

Con la sentenza in commento, la Cassazione torna ad esprimersi in tema di soggettività passiva ai fini ICI nel caso in cui i beni dapprima espropriati sono stati poi ceduti volontariamente. In ispecie, nell'accogliere il ricorso enuncia il seguente principio giuridico: "l'espropriato, una volta emesso un decreto definitivo di esproprio, cessa di essere soggetto passivo ICI, a nulla rilevando che abbia mantenuto la concreta disponibilità del cespite e che poi intervengano ulteriori accordi con l'amministrazione espropriante".

Parole chiave: Imposta comunale sugli immobili, procedimento di esproprio

Abstract

With the sentence in comment, the Cassation returns to express itself on the subject of passive subjectivity for ICI purposes in the event that, the properties previously expropriated, they have been voluntarily sold. Specifically, the Court accepts the objecting party's claimant and lays down the following legal principle: "once a definitive expropriation decree has been issued, the expropriated subject is no longer treated as a taxable person, even if he has maintained the availability of the property or has entered into an agreement with the administration".

Keywords*: municipal real estate tax, expropriation proceedings*

SOMMARIO: **1.** Il caso e il contesto normativo di riferimento. - **2.** Le teorie "classiche". - **3.** La teoria evolutiva. - **4.** Conclusioni.

1. La sentenza riportata in epigrafe benché riguardi un tema abbastanza noto, quello della cessata soggettività passiva in ambito ICI per effetto del provvedimento definitivo di esproprio, offre l'occasione per svolgere qualche breve riflessione sulla recente e discutibile posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità in ordine all'individuazione del soggetto passivo chiamato all'obbligo tributario e all'interpretazione della nozione di possesso il cui significato, purtroppo, continua ad essere messo in discussione nonostante la solida elaborazione consegnataci dall'esperienza giuridica.

Il caso affrontato non è particolarmente complesso, ma si caratterizza per la presenza di uno strumento giuridico peculiare che, a quanto pare, si è rivelato decisivo per il convincimento dei giudici.

In ispecie, dalla succinta esposizione in fatto e in diritto si apprende che, nonostante l'espletamento di una procedura espropriativa, l'emanazione del decreto ablatorio e la sua regolare notifica, il privato ricorrente non ha perso subito la disponibilità del bene, ma l'ha conservata fino alla data del rogito

notarile di alienazione volontaria dell'immobile. A proposito della cessione volontaria di cui all'art. 45 d.P.R. 327/2001, basti qui precisare che costituisce un diritto potestativo di cui è titolare il proprietario del fondo diritto che può essere fatto valere – se ricorrono tutti i presupposti previsti dalla legge – nei confronti dell'autorità espropriante dalla fase di dichiarazione di pubblica utilità fino all'esecuzione del decreto di esproprio. Si tratta di uno strumento che deve la sua importanza non solo alle finalità che mira perseguire ma, anche, agli effetti che produce: qualora esperito è idoneo ad interrompe il procedimento amministrativo diretto all'ablazione del bene.

Da qui, il *decisium* della pronuncia e le prime perplessità laddove si legge che, "*una volta emesso il decreto di esproprio"*, l'espropriato non è più obbligato al pagamento dell'ICI "*a nulla rilevando che abbia mantenuto la concreta disponibilità del cespite"* e indipendentemente dalla conclusione di ulteriori accordi con la P.A. espropriante posto che, gli effetti di avveramento della condizione a cui è subordinato il trasferimento della proprietà, retroagiscono ex art. 1360 c.c. al tempo in cui è stato concluso il contratto.

Ecco il punto focale: la disgiunzione tra possesso e disponibilità e l'evidente propensione della Corte ad accogliere, ai fini dell'applicazione dell'imposta, una situazione possessoria qualificata coincidente con la titolarità del diritto reale o reale di godimento in luogo di situazione giuridica più ampia e inclusiva anche di quei casi in cui, per i più disparati motivi, un soggetto pur non avendo alcuna titolarità reale sul bene, ne gode e dispone.

Il fatto che l'organo di nomofilachia stia manifestando a più riprese una maggiore inclinazione verso un approccio che predilige la prevalenza della forma sulla sostanza, non può che destare allarme dal momento che, come si cercherà di mostrare in seguito, l'orientamento prevalente è di segno opposto.

2. È noto che la natura e la struttura della fattispecie imponibile sono state al centro di importanti dibattiti dottrinali e non è revocabile in dubbio che si tratta di un tributo dalle sembianze ambigue e dai profili contraddittori. In questa sede, per esigenze di brevità, non è possibile dare conto di tutte le questioni (anche costituzionali) che hanno investito l'ICI pertanto, senza alcun indugio, ci si limiterà ad esporre come le diverse teorie tra loro avvicendatesi hanno via via definito il presupposto dell'imposta. Nel procedere in questo senso, si darà particolare rilievo al più recente e consolidato indirizzo che mira a valorizzare gli elementi della disponibilità e del godimento del bene piuttosto che la mera titolarità del diritto reale.

Ebbene, muovendo dal piano del diritto positivo vengono in rilievo le disposizioni di cui all'art. 1, comma 2, ai sensi del quale il "*presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli* [..]" e all'art. 3, commi 1-2, ove è stabilito che i "*soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili [..], il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, [..] concessionario [..] locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto* [di locazione finanziaria]".

La combinazione simultanea di questi due articoli, lungi dal poter essere casuale, ha una propria logica laddove si passa all'analisi dei vari indirizzi dottrinali che, seppure giunti ad approdi profondamente diversi muovono l'indagine da uno stesso fatto generatore (il concetto di possesso) il cui perimetro, come si vedrà, assume di volta in volta geometrie variabili in relazione al collegamento proprio con il citato art. 3.

Quest'ultimo, secondo una prima e risalente dottrina, corrisponde *sic et simpliciter* alla situazione giuridica soggettiva di cui all'art. 1140 c.c. la quale, non deve congiungersi ineluttabilmente al diritto di proprietà o ad altro diritto reale minore, essendo richiesto solo che il potere sulla cosa sia corrispondente a quello del proprietario o del titolare del diritto reale e accompagnato dall'*animus rem sibi habendi*, non invece che colui che esercita il possesso sia anche titolare della proprietà o di altro diritto reale minore. È chiaro che questa interpretazione si pone nello stesso solco di quella elaborata in materia di possesso dei redditi di cui all'art. 1 TUIR e, al pari di questa, non ha trovato molta fortuna. Le ragioni principali per le quali non è stato ritenuto corretto sostenere che il "possesso" ai fini ICI assume lo stesso significato del possesso civilistico sono a dir poco inconfutabili: dai sopravvenuti mutamenti normativi che hanno ulte-

riormente definito il presupposto dell'ICI, all'individuazione espressa dei soggetti passivi dell'imposta, al tipo di approccio civilistico basato sui diversi bilanciamenti delle tutele soggettive e avente finalità di tutela non sempre coincidenti con quelle del diritto tributario.

Altra dottrina, facendo propri i risultati teorici ottenuti in tema di possesso di immobili rientranti nella categoria dei redditi fondiari di cui all'art. 23 TUIR, ha invece ricostruito il presupposto dell'ICI in un senso concettualmente opposto rispetto al primo e comunque non assimilabile a quello civilistico. Nel dettaglio, questi Autori sostengono che il fatto al verificarsi del quale si rende dovuto il tributo, è dato dalla contemporanea sussistenza della situazione reale e di quella possessoria, ossia dalla necessità che al possesso del cespite si accompagni la titolarità del diritto reale. Invero, tale impostazione non convince del tutto poiché, se accolta: 1) finirebbe con l'escludere dal suo ambito applicativo i soggetti che pur essendo titolari del diritto reale fossero privi dell'immobile; 2) comprometterebbe le esigenze di semplicità e certezza del prelievo; 3) determinerebbe un salto di imposta sulla base dello stesso articolo che esclude dalla sfera applicativa del tributo il possessore che non sia titolare di diritto reale; 4) nei casi di scissione tra la titolarità reale e situazione possessoria, si correrebbe il rischio che l'imposta non venga pagata da nessun soggetto.

Un terzo autorevole indirizzo, oltre che censurare entrambe le interpretazioni ha escluso del tutto che il possesso si cui all'art. 1 ha un qualche valore ai fini dell'individuazione del soggetto passivo essendo rilevante, invece, la sola titolarità della proprietà o di altro diritto reale di godimento. Secondo questa linea di pensiero, dunque, solo chi è titolare di una delle situazioni di cui all'art. 3 è tenuto al pagamento dell'imposta anche se non gode e non dispone della corrispondente situazione possessoria così come, di converso, chi gode e dispone nel senso civilistico ma senza essere titolare di diritto reale è escluso dall'ambito di applicazione dell'imposta. Questa autorevole dottrina ha certamente offerto indicazioni interpretative pregevoli e fondameli tuttavia, se da un lato è vero che detto articolo più che individuare le categorie di soggetti cui è titolare il tributo concorre in modo decisivo a completare l'ambito del presupposto, dall'altro, bisogna anche chiedersi se: *i*) la fattispecie generale, riassuntiva, di cui all'art. 1, ha lo stesso grado di importanza della successiva fattispecie integrativa; *ii*) è del tutto corretto ritenere che la sussistenza della titolarità di una situazione soggettiva reale è necessaria e sufficiente ai fini dell'imputazione e che, quindi, non si deve tener conto della relazione effettiva tra il soggetto e il cespite.

Rinviando al paragrafo successivo ogni considerazione circa quest'ultimo punto, rispetto al primo sono illuminanti le osservazioni svolte da autorevolissima dottrina in tema di possesso di redditi secondo cui, alla fattispecie legale soggetta ad integrazione ex art. 1 TUIR, deve riconoscersi un grado di importanza superiore rispetto alle disposizioni integrative e ciò, sulla base del rapporto di gerarchia assiologica. In conclusione, trasponendo questi significativi rilievi in materia di ICI si potrebbe allora ipotizzare che, quantunque il possesso di cui all'art. 1 d.lgs. 504/1992 trovi il proprio completamento all'art. 3, cionondimeno mantiene rispetto a questo un valore superiore e, in ultimissima analisi, ai fini impositivi occorre verificare quale sia il soggetto che, al di là della mera titolarità del diritto reale, manifesta il legame più stringente con il fatto indice di capacità contributiva.

3. L'ultima soluzione che si prospetta suggerisce di risolve il problema interpretativo inerente al presupposto dell'ICI secondo una diversa angolatura, tesa a valorizzare non la situazione possessoria civilistica o la titolarità di un diritto reale, bensì tutte quelle situazioni giuridiche in cui il soggetto ha effettivamente la disponibilità e il godimento del bene immobile.

Anche questa posizione, in realtà, affonda (in parte) le proprie radici in ricostruzioni teoriche più remote, sviluppatesi nell'ambito della disciplina delle imposte sui redditi. Si tratta, più precisamente, della nota teoria volta a giustificare in termini di materiale disponibilità la situazione giuridica rilevante ai fini dell'individuazione del soggetto chiamato ad adempiere teoria che, nel tempo, ha subito importanti rivisitazioni da parte di illustre dottrina e le cui criticità hanno costituito il dato di partenza di un'ulteriore linea interpretativa che, in ultimo, ha preferito mettere in risalto il diverso concetto di destinazione del reddito.

Ciò premesso, è pacifico che nell'ICI la verifica della relazione giuridica tra il soggetto passivo e l'oggetto dell'imposizione è verosimilmente più immediata e pratica in ragione della sua stessa *ratio impositionis* volta a colpire chi, più di ogni altro, ha il legame più cogente con il bene patrimoniale. Più precisamente, in questa fattispecie l'indice rilevatore della ricchezza espressione della capacità contributiva, è dato proprio dall'esercizio dei poteri di disponibilità e di godimento ed è per questo che occorre estendere l'accertamento a qualunque situazione giuridica che effettivamente si costituisce "sul e con" il bene immobile e tale da determinare una vera e propria signoria sullo stesso e non invece limitare l'indagine alla ricerca del soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento.

È evidentemente che la verifica in questione è di carattere sostanziale e non meramente formale e che oltre a porsi in linea con la *ratio* e la natura del tributo appare anche più rispettosa dei requisiti di effettività, attualità e concretezza postulati dall'art. 53 Cost.

Com'è stato recentemente osservato, all'idoneità astratta del bene alla produzione del reddito deve necessariamente accompagnarsi la l'utilizzazione e lo sfruttamento dell'oggetto del tributo perché, se cosi non fosse si rischierebbe di colpire una manifestazione di capacità contributiva fittizia o addirittura inesistente.

4. Le conclusioni a cui è giunta la Corte non sono particolarmente esaltanti, così come non lo è la sentenza la quale, piuttosto che esplicare l'impianto logico-argomentativo sul quale viene affermata l'irrilevanza della disponibilità del cespite, si compone prevalentemente di richiami e dettati normativi. Parimenti, anche dai lacunosi fatti di causa non è possibile desumere con certezza che tipo di situazione giuridica insisteva sul bene e se il ricorrente aveva o meno la disponibilità dello stesso e se godeva dei relativi frutti. In prima approssimazione, pare che i giudici hanno tenuto in considerazione l'esistenza o meno della titolarità del diritto reale facendo retroagire ex art. 1360 c.c. il trasferimento della proprietà dalla data del rogito all'emissione del decreto di esproprio.

Tuttavia, di cosa ne sia stato del bene e di che tipo di legame si sia configurato con il ricorrente in quest'ultimo arco di tempo, non è dato sapersi, pertanto si può solo sperare che la decisione definitiva, al di la delle apparenze, sia scaturita da un'analisi concreta ed effettiva della situazione e non invece come (purtroppo) sembra da uno sbrigativo controllo formale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA, Imposta comunale sugli immobili (ICI), in Enc. dir., Agg., III, Milano, 669
DEL FEDERICO LU., Espropriazione per pubblica utilità ai fini ICI, in Fisco, 1, 1998, 36
FEDELE, «Possesso» di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del «cumulo», in Giur. Cost., 1976, 2159
GASPARINI, L'imposta comunale sugli immobili, in AMATUCCI (a cura di), Trattato di diritto tributario, IV, Padova 1994, 435
GIOVANARDI, Tributi comunali, in Dig. comm., XVI, Torino, 1999, 146
LEONE-MAROTTA, Espropriazione per pubblica utilità, in SANTANIELLO (diretto da), Trattato di diritto amministrativo, Padova, 1997, 371
MARELLO, Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio, Milano, 2006
MARINI, Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Milano, 2000
PAPARELLA, Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile, Milano, 2000

XVI - TRIBUTI EUROPEI

TRIBUTI DOGANALI

Disciplina sanzionatoria doganale tra norma interna e principi europei

The customs sanctions systems between national laws e european principles

(commento a/*notes to* Corte di Giustizia, 4 marzo 2020, C-655/18,
Teritorialna direktsia «Severna morska» kam Agentsia Mitnitsi)

SARA ARMELLA

Abstract
La sentenza della Corte di giustizia 4 marzo 2020, causa C-655/18 esamina l'elemento psicologico di una violazione della normativa doganale, rilevando come, pur in assenza di una disciplina sanzionatoria uniforme, le norme nazionali devono rispettare alcuni fondamentali principi di elaborazione europea. È in contrasto con il principio unionale di proporzionalità la norma bulgara che stabilisce, in presenza di una violazione colposa, una sanzione pari al valore dei beni.
Parole chiave: furto di merci vincolate, vigilanza doganale, deposito doganale, sanzioni, principio di proporzionalità

Abstract
The decision of the European Court of Justice, 4th of March 2020, case C-655/18 examines the psychological element of the infringement of customs regulation. Despite the lack of a uniform sanctions system, national laws must comply with some fundamental European principles. Therefore, it is against the principle of proportionality the Bulgarian law that imposes a penalty equivalent to the value of the goods, in case of culpable breach.
Keywords*: theft of goods, customs surveillance, customs warehouse, sanctions, principle of proportionality*

SOMMARIO: **1.** La decisione e la disciplina doganale. - **2.** Il principio di proporzionalità nel CDU. - **3.** Il caso e i presupposti della decisione. - **4.** La mancanza di uniformità nella disciplina sanzionatoria.

1. Una sanzione doganale pari al valore del bene importato deve ritenersi sproporzionata, se la violazione contestata all'operatore ha natura colposa. È questo l'importante principio affermato dalla Corte di giustizia, con la sentenza 4 marzo 20202, causa C-655/18, relativa a un caso di furto, da un deposito doganale, di merce ancora allo stato estero, ossia in una fase antecedente all'importazione.

Vi è da rilevare che, mentre dal punto di vista sostanziale la materia doganale è oggetto di una disciplina europea uniforme, il settore delle sanzioni rimane affidato alle singole legislazioni nazionali e anche il tentativo, anni or sono, di approvare una direttiva europea sul punto (proposta di direttiva 13 dicembre 2013, n. 2013/0432) si è scontrato con l'opposizione dei Paesi membri, che considerano la materia sanzionatoria di stretta competenza nazionale.

In questo quadro frastagliato, la sentenza si segnala perché rappresenta una delle prime concrete applicazioni del Codice doganale dell'Unione (CDU, reg. 952/2013) che, innovando la disciplina previgente, ha introdotto una norma di carattere generale in materia di sanzioni doganali. L'art. 42 CDU prescrive che le sanzioni devono essere "effettive, proporzionate e dissuasive", con ciò recependo alcuni fondamentali principi già elaborati, nel tempo, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. Il giudice comunitario, infatti, pur in mancanza di una disciplina sanzionatoria comune, aveva già delineato alcuni principi generali giungendo ad affermare che, per valutare se una sanzione nazionale è conforme a tali principi, occorre tenere conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione del suo importo. In questo indirizzo consolidato si collocano numerose pronunce, alla base degli orientamenti della giurisprudenza nazionale successiva, tra cui le note sentenze *Equoland* (Corte di giustizia, 17 luglio 2014, C-272/13) e Belgian Shell (Corte di giustizia, 6 febbraio 2014, C-242/12).

2. Il principio di proporzionalità impone che la sanzione doganale sia parametrata alla gravità della violazione e al coefficiente psicologico dell'autore e che la pena non debba eccedere quanto necessario al fine di evitare l'evasione di imposta, la sua esatta riscossione e l'adempimento degli obblighi formali da parte del contribuente. In altri termini la pena, per essere legittima, deve essere commisurata alla natura e alla gravita dell'infrazione.

Riguardo i principi fondamentali espressi dalla Corte di giustizia, il nuovo CDU distingue tra condotte intenzionali e violazioni meramente colpose della disciplina doganale. E invero, il considerando 38 CDU afferma che "è opportuno tener conto della buona fede della persona interessata nei casi in cui un'obbligazione doganale sorge in seguito a inosservanza della normativa doganale e minimizzare l'impatto della negligenza da parte del debitore". Viene, così, esplicitato il principio per cui, nella valutazione del fatto, non è sufficiente la mera violazione commessa, ma è necessario che l'autorità doganale ricostruisca e valuti l'elemento soggettivo dell'agente: in caso di condotta posta in essere in buona fede, infatti, la sanzione deve essere "minimizzata".

Tale importante affermazione si connette al principio di proporzionalità e alla necessità che, in sede di irrogazione della sanzione, tra i limiti minimo e massimo edittali, si tenga nella dovuta considerazione non soltanto l'entità del danno determinato, ma anche la gradazione dell'elemento psicologico del trasgressore.

3. Nel caso esaminato dalla Corte con la sentenza 4 marzo 2020, l'elemento intenzionale è distintamente esaminato con riguardo ai presupposti per l'insorgenza del debito rispetto all'irrogazione della sanzione. La sentenza chiarisce che, in caso di furto da un deposito doganale, l'insorgenza del presupposto impositivo è conseguenza del fatto oggettivo della sottrazione dei beni al regime di vigilanza doganale cui erano sottoposti. La sentenza richiama l'articolo 242, paragrafo 1, lettera a) CDU, secondo cui il titolare dell'autorizzazione al regime di deposito doganale ha la responsabilità di controllare che le merci non siano sottratte a vigilanza. Anche nell'ipotesi in cui il gestore sia vittima di un furto si realizza il presupposto dell'obbligazione, il quale necessita soltanto che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva, quali l'assenza fisica della merce dal luogo di custodia autorizzato (in tal senso, anche Corte di giustizia, sentenza del 12 giugno 2014, SEK Zollagentur, C75/13).

Ciò è sufficiente ad affermare il principio secondo cui la responsabilità del titolare dell'autorizzazione per il deposito doganale, in caso di sottrazione alla vigilanza di merci, riveste un carattere oggettivo ed è, pertanto, indipendente dal coefficiente psicologico del titolare o di terzi, di talchè il gestore del deposito non è esonerato da responsabilità nel caso in cui sia vittima di un furto.

4. Di maggior novità sono le riflessioni che coinvolgono il profilo sanzionatorio giacché la Corte, pur ricordando che, in assenza di armonizzazione della normativa europea nel settore delle infrazioni doganali occorre avere riguardo alla disciplina nazionale, ricorda che tale autonomia normativa è tuttavia soggetta ai limiti previsti dal diritto dell'Unione, i quali dispongono che le misure sanzionatorie

consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa, né essere sproporzionate rispetto ai medesimi scopi (sentenza 22 marzo 2017, EuroTeam e Spirál-Gép, C497/15 e C498/15).

Con tali premesse, la Corte ha concluso che una sanzione consistente nell'obbligo di pagare una somma corrispondente al valore delle merci sottratte alla vigilanza doganale eccede i limiti di quanto è necessario per tutelare gli interessi alla riscossione dei tributi.

Il principio di diritto, che può trovare applicazione anche per alcuni significativi casi nazionali, è che una sanzione doganale pari al valore delle merci è illegittima, in quanto sproporzionata.

Com'è noto, nel nostro ordinamento l'art. 303 del Testo unico della legge doganale (d.p.r. 43/1973) prevede sanzioni parametrate all'entità dei diritti contestati, potendo arrivare a un importo pari a dieci volte il valore di tali diritti. Non è dunque infrequente che si realizzi la situazione esaminata dal giudice europeo, con la conseguenza che, ove nel caso concreto la misura della sanzione irrogata sia equivalente al valore stesso dei beni oggetto di importazione, dovrà essere dichiarata illegittima.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI, Il Sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto Ue e il diritto internazionale, in GIOVANNINI-DI MARTINO-MARZADURI (a cura di), Trattato di diritto sanzionatorio amministrativo, Milano, 2016

AQUILANTI, Sanzionabilità della dichiarazione doganale infedele: tra cumulo giuridico e principio di proporzionalità, in Rass. Trib., 2015, 903

ARMELLA, Diritto doganale dell'Unione europea, Milano, 2017, 358 ss.

DE GAETANO, I delitti in materia doganale, in Reati tributari e doganali, a cura di SCAFATI, Milano, 2013

GARGANI, La depenalizzazione bipolare: la trasformazione di reati in illeciti sottoposti a sanzioni pecuniarie amministrative e civili, in Dir. Pen. E proc., 2016, 5

LIMBACH, Uniformity of customs administration in the European Union, Bloomsbury, 2015

TESAURO G., Diritto dell'Unione europea, Padova, 2012

TESAURO G., La ragionevolezza nella giurisprudenza comunitaria, Napoli, 2012

WILLEMS-THEODORAKIS, Customs santions harmonization in Europe: why the Commissioni s taking the wrong approach, in Global trade and customs journal, 2016, 292

TRIBUTI DOGANALI

Preliminary considerations on the usability of custom duties as environmental taxes

Considerazioni preliminari sull'utilizzabilità dei dazi doganali come ecotasse

FRANCESCO FARRI

Absract

The article takes inspiration from the requests of environmental activists regarding the need to reduce Co2 emissions and examines the possibilities offered by tax law to take them into consideration. Given that most emissions come from countries other than those most likely to apply ecotaxes, the conclusion proposed is to use customs duties for environmental purposes, i.e. as tools to induce less environmentally conscious States to reduce their own Co2 emissions.

Keywords: ecotaxes, custom duties, tax sovereignty, international tax law

Abstract

L'articolo prende ispirazione dalle richieste degli attivisti ambientalisti in merito alla necessità di ridurre le emissioni di anidride carbonica ed esamina le possibilità che il diritto tributario offre di tenerne conto. Considerato che la maggior parte delle emissioni proviene da Paesi diversi da quelli maggiormente propensi all'applicazione di ecotasse, si propone la conclusione di utilizzare i dazi doganali con finalità ambientali, ossia come strumenti per indurre gli Stati meno attenti all'ambiente a ridurre le proprie emissioni di anidride carbonica.

Parole chiave*: ecotasse, dazi doganali, sovranità tributaria, diritto internazionale tributario*

SUMMARY: 1. Environmental matters and the role of law. - **2.** The possible environmental function of tax law. - **3.** The limits of environmental effectiveness of tax law: national powers and global problems. - **4.** The non-existence of binding international law obligations on the matter. - **5.** The key to giving global effectiveness to national tax authorities: the use of customs duties as environmental taxes. 6. Conclusions.

1. "*Any plan or policy of yours that doesn't include radical emission cuts at the source starting today is completely insufficient for meeting the 1.5- or well below 2-degree commitments of the Paris Agreement*". With these words, Greta Thunberg warned Davos World Economic Forum on January 21, 2020. These are words that make you think. In fact, there is no doubt that many Western countries, starting with the Member States of the European Union, have adopted multiple measures aimed, directly or indirectly, at reducing carbon dioxide emissions. The words and data brought by the environmental protection associations, and effectively summarized by the Swedish activist, therefore, highlight not only the inertia of the States but also the fact that the measures adopted so far failed to produce the expected results on climate changes. The reason for this can be twofold. On the one hand, in the trend that climate changes seem to have to be independent of human habits: some authoritative scientists support

this theory (see the *European Climate Declaration* signed by 500 scientists and delivered to the General Secretary of the UN on the 23rd of Sept., 2019). On the other hand, it could consist of the ineffectiveness of the measures taken so far to identify and conveniently combat the problem.

Law experts must leave the assessment of the first profile to scientists and focus on the second.

The second profile can also be the subject of diversified theories and methods. A famous author of science fiction novels, as an example, came up with a very well known theory by which a possible solution to the excessive production of greenhouse gases would be to raise and eat fewer animals to reduce the emissions of gas from mammals (see FOER, We are the weather. Saving the Planet begins at breakfast, New York 2019). This approach is completely irrelevant from a legal standpoint. Along the same line, some also concluded that it would be good to limit the number of births, in order not to over-populate the planet (see WYNES-NICHOLAS, The climate mitigation gap: education and government recommendations miss the most effective individual actions, 12 Environ. Res. Lett., n. 7, 2017.07.12). This thesis also has no juridical relevance however, unlike the first one, it is assessable with the tools of law: since law is a tool aimed at the fulfillment of man, considering the value of environment protection at a higher level than that of the development of Humanity, to the point of limiting the latter to favor the former, is a juridically aberrant thesis, as it is radically contradictory, as well as in contrast with the legal values upon which many current legal systems are based.

The juridical approach is, therefore, different from the ones mentioned above. It must: (i) draw from science an indication of which elements are likely to have a causal impact on the problem to be solved; (ii) verify which are the possible appropriate tools to intervene effectively on these elements; and (iii) configure these tools in such a way as to balance them with the rights and powers of the various parties involved.

2. Unfortunately, all three of the previous steps are characterized, to some extent, by evident margins of uncertainty. Assuming as a premise a scientific indication over another of a different sign, choosing one possible instrument of juridical reaction instead of another, constitute, indeed, largely discretionary choices.

Let's focus our attention, for a moment, on Greta Thunberg's words reported at the beginning of this paper: they undoubtedly constitute the translation of a position that many scientists support, namely that one of the elements that have the greatest causal impact on global warming is the production of carbon dioxide. Let's consider this assumption to be correct. The question now is to identify possible tools to deal with the excessive production of carbon dioxide. And it is here that legal reflection must be expressed to the best of its possibilities and creativity in the various areas in which it has an impact. If environmental protection is considered an essential value, and if one of the main threats to it is the emission of carbon dioxide, a coherent legal reaction could involve the application of criminal law: criminalize those who produce carbon dioxide. It is easy to understand, however, how such a solution should be circumscribed: even the breathing of members of parliament that approves such a law produces, in fact, carbon dioxide. And this is how, in the setup phase, the possible criminal reaction will necessarily have to be limited to specific emission limits and specific activities. Excluded, by its own nature, the maximalist criminal option (criminalizing those who produce carbon dioxide), administrative law can take on central relevance: it provides, in fact, the appropriate legal tools to control and fix emission quotas.

It is important to ask ourselves the question of whether tax law can also offer tools to reduce the excessive production of carbon dioxide, that is, to help remove what - in the hypothesis now considered - represents one of the main causes of global warming.

The function of the taxes is truly that of making available to the community that adopts them, an income aimed at financing their common expenses. In order for it to be defined as a tribute, and not, for example, a sanction or a simple fee, this income must be related to economic events brought about by the taxpayer and be free of a synallagmatic link with public services provided to the taxpayer. The connection of the tax with economic events, however, means that it can also be used to incentivize or discourage economic events. And it is precisely to this extra-tax function of the tax that is linked to the

possibility of establishing taxes with the function of promoting the environment, i.e., the so-called eco-taxes.

3. Anyone wishing to take up the cry of environmental associations and translate it into legal norms with the help of taxation law has, therefore, the possibility of doing so. It is just a matter of completing the passage referred to in point (iii) of the previous par. 1: configure the tax instrument, the ecotax, in such a way as to match the tax for environmental purposes with the rights and powers of the various parties involved.

From this point of view, a very important coordination problem arises right away: while the problem of global warming is, precisely, a problem by global definition, the application of taxes is a question closely linked to the sovereign power of each community and, in particular, the sovereignty of individual States. There may, therefore, be state communities that, in their free decision, decide not to discourage the economic activities which are harmful to the environment. As it's easily understandable, this possibility greatly reduces the effectiveness that the tax system may have to effectively tackle the problem of global warming. Among other things, the data show that the vast majority of carbon dioxide emissions are caused by countries different from the ones where environmental issues are traditionally most highly perceived and valued, also from a legal point of view. Thus, it is fundamentally useless, at a global level, to reduce emissions in Europe if, for example, they continue to increase in Asia.

4. More in detail, there are no instruments to legally oblige a State to make specific tax decisions in taxation law matters since in this environment do not exist either (i) a customary law, or (ii) general principles recognized by civilized nations along the lines of article 38 of ICJ Statute.

(i) Under the first profile, there is authoritative doctrine (AVI-YONAH, The structure of international taxation: A proposal for simplification, in 74 Texas Law Review, 1996, 1304; Id., Does customary international law exist?, in Law and Economics Working Papers, 2019, n. 161) that claims that the body of the many conventions against double taxation based on the OECD model gives birth to customary international law. In this regard, it is necessary to be clear. If we focus on the requirement of the general and consistent practice of the State, there is no doubt that the principles of conventions against double taxation meet this requirement. If instead, we look at the requirement of opinion iuris ac necessitatis, it is far more doubtful that it subsists for principles of conventions against double taxation. As is known, in fact, not all States adopt these conventions without relevant consequences under the profile of international law. AVI-YONAH himself, The structure of international taxation: A proposal for simplification, cit., 1304 note 5, raises the problem whether a taxpayer can rely on customary international law in a national law that contravenes the agreed-upon consensus, and this problem, as is well known, has a negative solution. Neither TOMAZELA SANTOS-ROCHA, Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times, in ROCHA-CHRISTIANS, eds., Tax Sovereignty in the BEPS Era, Alphen aan der Rijn 2017, 34-36 bring decisive reasons to demonstrate that territoriality and the ability to pay can be considered international customary law in tax matters. Actually, the observation that States deviate with impunity from these criteria when they are in need, conclusively demonstrates, together with the observation that international law serves precisely to bind States even when they find themselves in the most critical moments, that they lack the requirements to consider these principles in such tax matters as international customary law (after all, the jurisprudence-related precedents of international law courts that TOMAZELA SANTOS-ROCHA cited as support do not pertain to fiscal matters but to other fields). It, therefore, appears correct to conclude (with BRAUNER, An essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation, in CHRISTIANS, ed., Tax Sovereignty in the BEPS Era, cit., 79) that the corpus of international tax law stipulates a conventional practice rather than a true habit able to give birth to international customary law.

(ii) Under the second profile, the question of the general principles recognized by civilized nations in taxation law arose with particular regard to the subject of the international cogency of the principle of "reasonable link" in tax matters between taxation powers and the territory of the State. Even under

this point of view, however, the answer must be negative: in fact, there are no precedents on the matter, and also the so-called Lotus case, which is often referred to on the subject (see QURESHI, The freedom of a state to legislate in fiscal matters under general international law, 41 in Bulletin of International Fiscal Documentation, 1987, 14-21; SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade, in Ferraz R., ed., Princípios e limited da tributação, São Paulo 2005, 334 ff.; KOKOTT, The genuine link requirement for source taxation in public international law, in HASLEHNER-KOFLER-PANTAZATOU-RUST, eds., Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform, Alphen aan der Rijn 2019, 10), is not about the tax point of view. *A fortiori*, it must be excluded that there are, at present, general principles recognized by civilized nations in the field of environmental taxation.

5. If current international law does not offer instruments to bind States to adopt specific tax measures, the tax systems of the various States are instead equipped with an instrument of factual persuasion towards other States. It is the ancient but always new instrument of customs duties.

Duties can typically be used to raise the internal price of goods whose consumption is to be discouraged and, therefore, to direct the internal market towards goods different from the ones coming from other countries. The purposes for which we may want to discourage the consumption of certain goods or goods coming from certain given countries can be many and are not always noble: however, there is no doubt that thee can also be noble ones and in particular those aimed at inducing the community of origin of the goods to behave more consistently along the lines of some values which are important for the importing country. In this perspective, communities attentive to environmental problems could legitimately, and indeed should impose duties on goods coming from other communities where environmental protection is not respected. And if the scientific assumption mentioned at the beginning of this paper is assumed to be correct, namely that one of the main causes of damage to the environment is carbon dioxide emissions, States that care about environmental protection could, indeed should, impose customs duties on goods produced in states that do not do enough to reduce their emissions.

On the technical level, the use of duties as an eco-tax requires, on the one hand, to identify the products to be subject to the duty and, on the other hand, to establish the relative tariff. If the duty is to be set up as compensation, the products to be subject to the tax will essentially be those related to productions with greater environmental impact; moreover, the tariff will have to be aimed, in fact, at increasing the price of the imported goods to compensate for the higher price of the same goods produced domestically due to the higher costs imposed on internal producers to meet environmental policy needs and restore, thus, a condition of equal competitiveness. On this point, there are important studies by the OECD. These studies have demonstrated the trend of compatibility of a Border Tax Adjustments system (BTAs) configured with the system of WTO treaties (see OECD, The political economy of environmentally related taxes, Paris 2006, 89 ff.): this is true especially under the general exceptions provisions referred to in lett. b and g of art. XX of the GATT. And it is in this direction that the Carbon Border Tax proposed by the newly established European Commission chaired by Ursula Von Der Leyen seems to be going ahead (see VON DER LEYEN, A Union that strives for more. My political agenda. Political guidelines for the next European Commission 2019-2024, paragraph 1).

However, the duty as an eco-tax doesn't necessarily need to be structured as a compensation duty. The "persuasion" effect caused by the duty on States that do not respect the environment will, in fact, be even greater there where the products are subject to the duty for the sole fact of coming from a non-environmentally friendly country, even if they belong to a different segment than those having greater environmental impact. It is all about identifying the criteria according to which a product, possibly manufactured by assembling pieces produced in different countries or marketed through companies resident in countries other than the manufacturing one, may be considered as originating from a non-environmentally friendly legal system: but this is, essentially, a technicality, a definition problem, typical of customs law, and to which the existing regulations on the country of origin can provide good general guidelines. And the effect of "persuasion" caused by the duty on States that do not respect the envi-

ronment will be even greater where the amount of it will not be aimed at restoring a condition of equal competitiveness on the domestic market of the prices of goods imported from non-environment friendly countries compared to those of the goods produced domestically but is aimed at making domestic-made goods more convenient than imported ones. In this perspective, paradoxically, the application of tariffs to products of Chinese origin, proposed by Donald Trump, lends itself to producing a substantially more significant eco-tax effect than the application of further limits on carbon dioxide emissions to domestic operators: in fact, carbon dioxide emissions from China are twice as high as those from the USA (see the data of the Global Carbon Project of 2018.12.05, according to which China has produced 10,3 Gt of Co2 in 2018 against 5,4 produced by the United States).

The exemptions under art. XX of the GATT lend themselves to find application also in case of duty configuration according to these modalities. Otherwise, moreover, we would be faced with a situation in which a system of treaties such as the WTO would prevent the full use of the duty for environmental protection purposes. This would pose an antinomy problem between such binding international treaties as the WTO ones: in this case, the WTO would prevent taking the necessary measures to effectively pursue, for example, the reduction goals on carbon dioxide emissions envisaged by the COP21 Paris Agreements of September 2015. And in this antinomy, it is clear that the value of protecting the environment prevails vis a vis to that of economic globalization. The WTO treaties are not Gospels: they can be modified, and even non applied, there where they are no longer up to speed with the needs of humanity.

6. In conclusion, as global warming is a global problem, we take seriously the use of the tax system to protect the global environment. This today means, above all, placing customs duties at the center of the fiscal policy agenda. Greta Thunberg, in her opening speech in Davos, recalled that "no political ideology or economic structure has been able to tackle the climate and environmental emergency and create a cohesive and sustainable world": an environmentally oriented application of customs duties, by the States that care about environmental protection, towards the products originating from non-environment friendly States, can be the answer we are seeking to persuade everyone to respect the environment. Everyone, including those who have so far carefully dodged the issue.

ESSENTIAL BIBLIOGRAPHY

AVI-YONAH, The structure of international taxation: A proposal for simplification, in 74 Texas Law Review, 1996, 1304 ff.
AVI-YONAH, Does customary international law exist?, in Law and Economics Working Papers, 2019, n. 161
AVI YONAH-UHLMANN, Combating Global Climate Change: Why a Carbon Tax is a Better Response to Global Warming than Cap and Trade, in Stanford Environmental Law Journal, Vol. 28, No. 3, 2009, 2-50
BRAUNER, An essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation, in CHRISTIANS (ed.), Tax Sovereignty in the BEPS Era, Alphen aan der Rijn 2017
FERRAZ (ed.), Princípios e limites da tributação, São Paulo 2005
HASLEHNER-KOFLER-PANTAZATOU-RUST (eds.), Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform, Alphen aan der Rijn 2019
KOKOTT, The genuine link requirement for source taxation in public international law, in HASLEHNER-KOFLER-PANTAZATOU-RUST (eds.), Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform, Alphen aan der Rijn 2019
MILNE (ed.), Environmental Taxation and the Law, Cheltenham 2017
MILNE-ANDERSEN (eds.), Handobook of research on environmental taxation, Cheltenhem 2012
OECD, The political economy of environmentally related taxes, Paris 2006;
PISTONE, Global Co2 Taxes, in Intertax, 2013, 2-14 and in MILNE (ed.), Environmental Taxation and the Law, Cheltenham 2017, 210-222
QURESHI, The freedom of a state to legislate in fiscal matters under general international law, 41 in Bulletin of International Fiscal Documentation, 1987, 14 ff.
ROCHA-CHRISTIANS (eds.), Tax Sovereignty in the BEPS Era, Alphen aan der Rijn 2017

SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade, in Ferraz (ed.), Princípios e limites da tributação, São Paulo 2005, 334 ff.
THALMAN, Global environmental taxes, in MILNE-ANDERSEN (eds.), Handobook of research on environmental taxation, Cheltenhem 2012, 456-477
TOMAZELA SANTOS-ROCHA, Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times, in ROCHA-CHRISTIANS (eds.), Tax Sovereignty in the BEPS Era, Alphen aan der Rijn 2017
VON DER LEYEN, A Union that strives for more. My political agenda. Political guidelines for the next European Commission 2019-2024

ACCISE

Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore

The refund of the provincial additional tax to the excise duties on electricity against European Union law: the position of the supplier

Stefano Morri e Alberto Gatto

Abstract

Recenti pronunce della Corte di Cassazione hanno affermato la contrarietà al diritto eurounitario dell'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica e, dunque, la loro rimborsabilità. In base all'art. 14, c. 2, del D.Lgs. 504/1995, il fornitore che abbia traslato l'addizionale sul cliente può presentare istanza di rimborso all'Agenzia delle Dogane solo nel caso in cui il cliente abbia esercitato vittoriosamente nei suoi confronti l'azione di ripetizione dell'indebito. Il presente contributo esamina se il fornitore può presentare istanza di rimborso anche se decide di rimborsare il consumatore in assenza di una sentenza di condanna, ipotesi non espressamente disciplinata dal legislatore.

Parole chiave: addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica, indebito di diritto eurounitario, istanza di rimborso

Abstract

Recently, the Supreme Court of Cassation expressed itself on the contrariety to the European Union Law of the provincial additional tax on excise duties on electricity, ending with establishing its potential refundability. According to Article 14, Par. 2, of the Legislative Decree 504/1995, the supplier, who has transferred the additional tax on his customer, can request a refund to the Customs Authority only in the event that his client has obtained against him a definitive judgment of restitution of the undue additional tax. The present contribution analyses the unprovided by law hypothesis of the supplier reimbursing the customer and filing a refund request to the Customs Authority, in the absence of a conviction judgement.

Keywords*: provincial additional tax to excise duties on electricity, tax undue under EU law, refund request*

Sommario: **1.** Introduzione alla questione. - **2.** Il diritto al rimborso del fornitore e sua relazione con l'esercizio del diritto di rivalsa. - **3.** La condanna del fornitore alla restituzione al consumatore dell'addizionale indebitamente traslata: la rimessione nei termini per chiedere il rimborso all'Agenzia delle Dogane. - **4.** Il rapporto tra fornitore e consumatore. - **5.** La posizione del fornitore che ha rimborsato spontaneamente al consumatore l'addizionale indebita. - **6.** Conclusioni. L'ineludibile necessità di un intervento legislativo.

1. L'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica continua ancora oggi a porsi all'attenzione degli interpreti, sebbene sia stata abrogata a partire dal 1° gennaio 2012 dall'art. 2, c. 6, del D.Lgs.

n. 23/2011 e dall'art. 18, c. 5, del D.Lgs. n. 68/2011 nelle Regioni a statuto ordinario e a partire dal 1° aprile 2012 dall'art. 4, c. 10, del D.L. n. 16/2012 nelle Regioni a statuto speciale.

Nell'ultimo anno, la Corte di cassazione ha elaborato due principi relativi a detta imposta:

a) l'art. 6, c. 2, del D.L. n. 511/1988, che l'ha istituita, deve essere disapplicato per i periodi precedenti alla sua abrogazione, in quanto incompatibile con la direttiva n. 2008/118/CE, con la conseguente rimborsabilità dell'imposta indebitamente riscossa negli anni di sua vigenza (Cass., sez. V, sent. 4 giugno 2019, n. 15198; Cass., sez. V, sent. 31 ottobre 2019, n. 28047);
b) il consumatore sul quale sia stata traslata indebitamente l'imposta non è legittimato a richiedere il rimborso all'Agenzia delle Dogane, ma solamente al proprio fornitore, salvo che ciò non si riveli impossibile o eccessivamente difficile con riferimento alla situazione di quest'ultimo. In tal caso, egli è eccezionalmente legittimato a rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria (tra le tante, Cass., sez. V, sent. 11 febbraio 2020, n. 3233; Cass., sez. V, ord. 17 dicembre 2019, n. 33345; Cass., sez. V, ord. 24 ottobre 2019, n. 27306; Cass., sez. V, sent. 24 maggio 2019, n. 14200).

Aspetto di non poco conto per il rimborso delle accise indebitamente pagate è quello del fornitore destinatario di una richiesta di rimborso da parte del consumatore sul quale ha traslato l'addizionale.

Il legislatore ha espressamente disciplinato il caso in cui l'istanza di rimborso del fornitore pervenga a seguito di una sentenza passata in giudicato che lo condanna alla restituzione nei confronti del consumatore, non prevedendo espressamente il caso in cui l'istanza del fornitore segua alla sua decisione di procedere al rimborso al cliente finale spontaneamente, ossia in assenza di una condanna all'esito di un procedimento giurisdizionale. Tale eventualità non risulta nemmeno esaminata dalla giurisprudenza edita.

2. Il solo fornitore può rivolgersi direttamente all'Agenzia delle Dogane per presentare l'istanza di rimborso dell'addizionale indebitamente pagata. E il diritto alla restituzione di quanto indebitamente versato è condizionato dall'esercizio del diritto di rivalsa.

Nel caso in cui non abbia esercitato tale diritto sul consumatore, può proporre la richiesta di rimborso entro due anni dal pagamento (art. 14, c. 2, del D.Lgs. n. 504/1995 - TUA).

Se – questo è il caso più frequente – egli ha esercitato il diritto alla rivalsa dell'addizionale previsto dall'art. 16, c. 3, del TUA, inglobandola nel prezzo finale dell'energia elettrica, la sua istanza non può trovare accoglimento. Invero, ai sensi dell'art. 29, c. 2, della L. n. 428/1990, "*I diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti*". La *ratio* della disposizione è quella di evitare che attraverso il rimborso il soggetto passivo possa indebitamente arricchirsi, in linea con i principi dell'ordinamento eurounitario (*ex multis* CGUE, 27 febbraio 1980, C-68/79, punto 26). Attraverso il diritto di rivalsa il fornitore ha già trasferito il peso economico dell'addizionale sul consumatore: con il rimborso riceverebbe una seconda volta lo stesso importo.

La traslazione è un fatto impeditivo del rimborso, un'eccezione processuale di cui può avvalersi l'Agenzia delle Entrate.

3. Il rimborso spetta al fornitore anche nel caso in cui sia stato condannato con sentenza passata in giudicato alla restituzione al consumatore dell'addizionale indebitamente traslata: il legislatore ha previsto a suo favore una sorta remissione nei termini per presentare a sua volta istanza di rimborso all'Erario.

L'art. 14, c. 4, del TUA prevede che "*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*".

Questa previsione, originariamente contenuta nel comma 2 del medesimo articolo 14, è stata inserita dal D.Lgs. n. 48/2010, la cui relazione illustrativa ha chiarito che "*Tale modifica è stata dettata*

dall'esigenza, manifestata da lungo tempo dagli operatori interessati, di annullare gli effetti negativi loro derivanti dalla coesistenza di due termini (l'uno decennale, di prescrizione, e l'altro, biennale, di decadenza) concessi, rispettivamente, al consumatore finale per ottenere la restituzione delle somme indebitamente pagate a titolo di accisa e all'operatore per richiedere il rimborso delle medesime somme da parte dell'amministrazione finanziaria".

La *ratio* dell'art. 29 della L. n. 428/1990 è rispettata dalla circostanza che la sentenza di condanna passata in giudicato funge da garanzia che il fornitore non si arricchirà a seguito del rimborso da parte dell'Erario, essendo gravato dall'obbligo di restituire al consumatore quanto da lui indebitamente ricevuto. Si deve ritenere che il medesimo effetto segua ad un lodo arbitrale non più soggetto ad impugnazione (cfr.art. 824-*bis* del c.p.c.).

L'art. 14, c. 4, del TUA neutralizza per il fornitore l'onere economico dell'imposta indebitamente riscossa che non rimane a suo carico, in piena aderenza a quanto statuito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea: "*se l'acquirente finale, in forza del diritto interno, è in grado di ottenere il rimborso, da parte del soggetto passivo, dell'importo del tributo riversatogli, tale soggetto passivo, a sua volta, deve essere in grado di ottenere dalle autorità nazionali il rimborso di detto importo*" (CGUE, 20 ottobre 2011, C-94/10, punto 26).

4. L'azione di rimborso prevista dall'art. 14, c. 4, del TUA a favore del fornitore è un *posterius* della vittoriosa azione proposta nei suoi confronti dal consumatore ai sensi dell'art. 2033 del c.c. (*ex multis* Cass., sez. V, ord. 24 ottobre 2019, n. 27306).

L'azione di ripetizione dell'indebito del consumatore deve essere proposta innanzi al giudice ordinario e si prescrive nel termine di dieci anni decorrenti dal giorno del pagamento.

Ad oggi il consumatore può quindi chiedere il rimborso dell'addizionale indebitamente traslata su lui negli anni 2010 – per la parte ancora non prescritta - e 2011 (e fino al 31 marzo 2012 in relazione alle sole addizionali versate a favore di province delle Regioni a statuto speciale).

Il consumatore – come anticipato – non può presentare un'istanza di rimborso all'Agenzia delle Dogane: la rivalsa crea un rapporto di natura civilistica tra fornitore e consumatore, ma non crea alcun legame tra il consumatore ed il Fisco. Invero, quello intercorrente tra fornitore e consumatore non è un rapporto di sostituzione, dal momento che la rivalsa non è obbligatoria. Inoltre, non può crearsi alcun rapporto tra il Fisco ed il consumatore perché quest'ultimo non realizza il presupposto dell'accisa (Cass., sez. V, sent. 11 febbraio 2020, n. 3233; Cass., sez. V, sent. 31 ottobre 2019, n. 28047).

Il consumatore diviene eccezionalmente legittimato a proporre istanza di rimborso all'Agenzia delle dogane solo nel caso in cui l'azione nei confronti del fornitore si riveli impossibile o eccessivamente difficile a causa della situazione in cui si trovi quest'ultimo. La difficoltà può derivare, ad esempio, dal fatto che il fornitore sia sottoposto ad una procedura concorsuale (CGUE, sent. 27 aprile, C-564/15, punti 53-54; CGUE 31 maggio 2018, C-660 e 661/16, punti 65-66).

5. In relazione al rimborso dell'addizionale provinciale, il meccanismo di rimborso in due tempi delineato dall'art. 14, c. 4, del TUA comporta costi per i fornitori e aggravi per il sistema giudiziario, a causa dell'enorme platea dei consumatori sui quali è stata traslata l'imposta in discorso.

Alla luce della recente giurisprudenza di legittimità non è, inoltre, difficile immaginare l'esito negativo di tutti i processi per il fornitore, la cui soccombenza si accompagnerebbe alla condanna al pagamento delle spese sostenute da controparte e alla possibile condanna al risarcimento dei danni ex art. 96 del c.p.c.

Pertanto, al fine di evitare di sostenere costi inutili, i fornitori potrebbero anche valutare la possibilità di procedere al rimborso dell'imposta indebitamente traslata a fronte della semplice richiesta dei consumatori.

In questo caso, però, a primo acchito sembrerebbe difficile per i fornitori rivolgersi poi all'Amministrazione finanziaria al fine di richiedere a loro volta il rimborso dell'addizionale, stante l'assenza di una sentenza di condanna e comunque essendo ampiamente decorsi due anni dalla data del pagamento.

Per preservare con certezza il diritto al rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e, dunque, per non rimanere definitivamente incisi dall'imposta, sarebbero costretti a opporsi sistematicamente alle richieste di rimborso dei consumatori per costringerli a citarli in giudizio e attendere il passaggio in giudicato della sentenza di condanna

Una soluzione così farraginosa e defatigante, sia per le parti sia per il sistema giudiziario, non può che lasciare insoddisfatti.

Un diverso risultato interpretativo può essere ottenuto attraverso una lettura sistematica dell'art. 29 della L. n. 428/1990 e dell'art. 14 del TUA alla luce del diritto di ottenere il rimborso di un imposta contraria al diritto unionale, che costituisce l'effetto dell'applicazione del divieto di ingiustificato arricchimento - principio generale comunitario – valevole anche nel caso in cui l'Erario abbia riscosso un tributo contrario al diritto eurounitario (cfr. MICELI, Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività, Milano, 2009, 267 e, *ex multis*, CGUE, 9 novembre 1983, C-199/82, punto 12).

Muovendo dal presupposto che in base all'art. 29 citato la mancata traslazione dell'addizionale costituisce un presupposto del rimborso, la restituzione dell'imposta già traslata, realizzando un'operazione di segno opposto, ricostituisce tale presupposto. Infatti, eseguito il rimborso, il fornitore che presenta l'istanza di rimborso all'Agenzia non può arricchirsi indebitamente.

Si viene così a comporre nuovamente in capo al fornitore la possibilità di esigere il rimborso all'Agenzia delle dogane.

L'istanza deve essere presentata entro il termine decadenziale generale di due anni indicato dall'art. 14, c. 2, del TUA per chiedere il rimborso delle accise. Il *dies a quo* deve essere individuato nel momento del pagamento del rimborso al consumatore (cfr. art. 14, c. 2, ultima parte, del TUA- che riecheggia la regola generale contenuta nell'art. 2935 del c.c. -, a mente del quale "*il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni ... dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato*").

Si noti che il rimborso non è atto libero in causa ma necessitato da esigenze di razionalità economica iscritta nello statuto dell'imprenditore e volto ad evitare la dispersione di costi ed energie che provocherebbe la resistenza alle richieste di rimborso in contrasto all'indirizzo di legittimità.

6. L'interpretazione qui proposta permette di comporre, da un lato, l'interesse dei consumatori ad un celere risarcimento dell'accisa indebitamente traslata su di loro secondo il principio di effettività dei rimborsi che domina il campo delle imposte armonizzate; dall'altro, l'interesse dei fornitori a preservare il loro diritto al rimborso. Inoltre, permette di risolvere la distonia generata dal fatto che i diritti dei consumatori e dei fornitori nei confronti dei rispettivi creditori conoscono termini di prescrizione/decadenza di durata diversa (decennale e biennale).

Si deve ritenere non solo possibile ma doveroso che l'Amministrazione finanziaria, seguendo i principi di buon andamento ed imparzialità, con proprio intervento faccia propria tale tesi, eventualmente corredandola di alcune cautele o di regole procedurali.

Se non lo facesse, si auspica un celere intervento legislativo in materia.

In tal caso, sarebbe opportuno che il legislatore superi *per tabulas* l'ineludibile necessità di un previo rimborso dell'addizionale indebita ai consumatori da parte dei fornitori, che pare imposto dalla *ratio* dell'art. 29 della L. n. 428/1990, e sul modello dell'art. 14, c. 4, del TUA (che non richiede il previo pagamento) permetta ai fornitori di presentare un'istanza di rimborso all'Agenzia delle Dogane sulla base della semplice richiesta di rimborso scritta pervenuta dai consumatori finali (autenticata da un soggetto terzo a garanzia dell'Erario), che verrebbe così parificata ai presenti fini ad una sentenza passata in giudicato. In questo modo i fornitori eviterebbero lo squilibrio finanziario causato dalla necessità di dover anticipare il rimborso ai consumatori.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CAPOLUPO, *L'istanza di rimborso del consumatore per accise indebitamente assolte*, in Fisco, 2020, 14, 1354
CROVATO (a cura di), *La fiscalità delle imprese Oil and Gas*, Rimini 2018
FABIO-MARROCCO, *La dichiarata incompatibilità dell'addizionale provinciale all'Accisa sull'energia elettrica: le attuali opportunità di rimborso*, in Fiscalità e commercio internazionale, 2020, 4
FALSITTA-SCHIAVOLIN, *Le accise (imposte di fabbricazione e di consumo)*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2018
GALLEANI D'AGLIANO, *Rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica*, in Fisco, 2020, 11, 1054
ELIA, *Accise e prodotti energetici (2010-2013). Parte prima,* in *Dir.prat.trib.,* 2014, II, 331 ss.
ELIA, *Accise e prodotti energetici (2010-2013). Parte seconda,* in *Dir.prat.trib.,* 2014, II, 676 ss.
MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009
PIRI, *Il rimborso delle accise*, in AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014, 283
SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico,* in *Rass. trib.,* 2007, 1675
SCHIAVOLIN, *Accise,* in *Enc.Dir.,* Agg. IV, Milano, 2000, 22 ss.
TESAURO, *Rimborso delle imposte,* in *Nov.mo dig. It., Appendice,* Volume VI, Torino, 1986, 824
TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1- Parte generale*, Torino, 2013

XVII - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

L'effetto dell'accordo Brexit sull'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di diritto italiano relative alle imposte non armonizzate

The impact of Brexit withdrawal agreement on the interpretation and application of Italian legislation on non-harmonised taxes

PAOLO ARGINELLI e GABRIELE COLOMBAIONI

Abstract
L'accordo di separazione del Regno Unito dall'Unione europea prevede un periodo di transizione durante il quale il diritto dell'Unione continuerà ad applicarsi come se Regno Unito fosse ancora uno Stato membro. L'articolo analizza l'effetto di tale accordo sull'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di diritto italiano relative alle imposte non armonizzate nel corso di tale periodo.
Parole chiave: Brexit, diritto dell'Unione europea, imposte sui redditi, ritenute d'imposta

Abstract
The withdrawal agreement of the United Kingdom from the European Union provides for a transition period during which EU law will continue to apply as if the United Kingdom were still a Member State. This article analyses the impact of such agreement on the interpretation and application od the provisions of Italian law concerning non-harmonised taxes during the transition period.
***Keywords**:* Brexit, EU law, income tax, withholding tax

SOMMARIO: **1**. Introduzione. - **2.** Disposizioni di diritto italiano che recepiscono Direttive europee. - **3.** Disposizioni di diritto italiano che adattano l'ordinamento interno a disposizioni cogenti di diritto primario dell'Unione europea. - **4.** Disposizioni di diritto italiano che rinviano alla nozione di Stato Membro dell'UE.

1. Alla fine del mese di gennaio 2020 sono stati perfezionati gli ultimi atti relativi alla procedura di recesso dall'Unione Europea ("**UE**") disciplinata dall'articolo 50 del Trattato sull'Unione Europea. Come annunciato nel comunicato stampa del Consiglio del 30 gennaio 2020 (1), il Regno Unito ha cessato di essere uno Stato membro dell'UE a partire dalla mezzanotte CET del 31 gennaio 2020. A decorrere da tale momento è altresì entrato in vigore l'"*Accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica*" (*Withdrawal Agreement*, di seguito "**WA**") (2) .

(1) https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2020/01/30/brexit-council-adopts-decision-to-conclude-the-withdrawal-agreement/.
(2) La cronistoria nonché i documenti rilevanti in relazione alla Brexit sono disponibili alla seguente pagina internet del

Gli articoli 126 e seguenti del WA stabiliscono che, dall'entrata in vigore del WA sino al 31 dicembre 2020, sarà in vigore una specifica disciplina transitoria, eventualmente prorogabile per ulteriori uno o due anni ai sensi dell'articolo 132 del WA, che si applicherà sia nel Regno Unito, sia negli Stati membri dell'Unione europea.

Lo scopo del presente contributo è di fornire un primo commento in merito all'impatto della disciplina transitoria recata dal WA sull'applicazione delle disposizioni di diritto italiano relative alle imposte non armonizzate e, principalmente, alle imposte sul reddito.

In particolare, ai sensi dell'articolo 127, comma 1 del WA, "*[s]alvo che il presente accordo non disponga diversamente, il diritto dell'Unione si applica al Regno Unito e nel Regno Unito durante il periodo di transizione*".

Per quanto qui di interesse, l'articolo 2, lett. (a) del WA, nel definire l'espressione "diritto dell'Unione" ai fini dell'applicazione del WA, specifica che tale espressione include:

- Le disposizioni del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ("**TFUE**") (articolo 2, lett. (a), (i) del WA) e, dunque, le libertà fondamentali relative alla circolazione dei fattori produttivi nel mercato interno (merci, persone, capitali e servizi); e
- Tutti gli atti di diritto europeo secondario (articolo 2, lett. (a), (iii) WA: "*gli atti adottati dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione*"). Tra tali atti devono ricomprendersi la Direttiva Madre Figlia (Direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011), la Direttiva Interessi e Canoni (Direttiva 2003/49/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003), la Direttiva Fusioni (Direttiva 2009/133/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009) e la ATAD (Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016).

Inoltre, l'articolo 127, comma 6 del WA stabilisce che "*[s]alvo che il presente accordo non disponga diversamente, durante il periodo di transizione i riferimenti agli Stati membri nel diritto dell'Unione applicabile a norma del paragrafo 1, anche attuato e applicato dagli Stati membri (3), si intendono fatti anche al Regno Unito*". Tale disposizione impone, in capo a ciascuno degli Stati membri e sino al termine del periodo di transizione, un obbligo di interpretare ed applicare il diritto dell'UE e le relative norme interne di recepimento come se il Regno Unito fosse ancora uno Stato membro dell'Unione europea.

Per quanto concerne, in particolare, la disciplina italiana delle imposte dirette (non armonizzate), ai fini dell'applicazione dell'articolo 127, comma 6 del WA, sembra possibile distinguere tre diverse categorie di disposizioni legislative:

1. Le disposizioni di diritto italiano che recepiscono disposizioni di Direttive europee;
2. Le disposizioni di diritto italiano che adattano l'ordinamento interno a disposizioni cogenti di diritto primario dell'Unione Europea, quali le libertà fondamentali;
3. Le disposizioni di diritto italiano che rinviano alla nozione di Stato membro dell'UE, diversi da quelle riconducibili alle categorie 1 e 2 di cui sopra.

Nei paragrafi che seguono sono analizzate separatamente le disposizioni rientranti nelle suddette tre categorie.

In merito all'efficacia delle disposizioni del WA nell'ordinamento italiano, si segnala che il WA è un accordo internazionale stipulato tra l'UE e uno stato terzo che, ai sensi dell'articolo 216, comma 2 del TFUE, è vincolante sia per le istituzioni dell'UE sia per gli Stati membri. Inoltre, l'efficacia delle disposizioni del WA all'interno degli ordinamenti dei singoli Stati membri è disciplinata esplicitamente dall'articolo 4, comma 1 del WA, il quale stabilisce che "[l]*e disposizioni del presente accordo e le disposizioni del diritto dell'Unione rese applicabili dal presente accordo producono nei confronti del Regno Unito e nel Regno Unito gli stessi effetti giuridici che producono nell'Unione e nei suoi Stati*

Consiglio: https://www.consilium.europa.eu/it/policies/eu-uk-after-referendum/.
L'accordo è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 31 gennaio 2020.

(3) Nella versione di lingua inglese dell'accordo tale inciso afferma, forse con dizione più chiara, "*including as implemented and applied by Member States*".

membri. Pertanto, le persone giuridiche o fisiche possono in particolare far valere direttamente le disposizioni contenute nel presente accordo o cui il presente accordo rinvia, che soddisfano le condizioni di efficacia diretta a norma del diritto dell'Unione". Alla luce di tale disposizione, le disposizioni del WA che stabiliscono un obbligo preciso, chiaro e incondizionato e non richiedono misure complementari di attuazione a livello nazionale o europeo (4), conferiscono diritti che i singoli possono invocare direttamente di fronte alle corti nazionali degli Stati membri senza la necessità che gli Stati membri debbano adottare alcuna norma di recepimento o esecuzione. Inoltre, sempre ai sensi dell'articolo 4, comma 1 del WA, qualora le disposizioni del WA dotate di efficacia diretta siano in contrasto con disposizioni di diritto interno, queste ultime devono essere disapplicate alla luce del principio del primato del diritto dell'UE (5).

L'articolo 127, comma 6 del WA, sembra essere una disposizione che presenta tutte le caratteristiche per avere efficacia diretta e, pertanto, essa dovrebbe esplicare i suoi effetti nell'ordinamento italiano ai sensi dell'articolo 4, comma 1 del WA, a prescindere dall'emanazione di disposizioni di recepimento o esecuzione.

2. Nel periodo di transizione, per effetto dell'articolo 127, comma 6 del WA, il Regno Unito deve essere considerato uno Stato membro dell'UE ai fini dell'applicazione delle disposizioni di diritto italiano che recepiscono le Direttive europee. Tale gruppo di disposizioni è quello di più immediata individuazione, considerato che si tratta di disposizioni introdotte nell'ordinamento interno in ragione di uno specifico obbligo imposto da una Direttiva europea.

Con riferimento alle imposte dirette (non armonizzate), il gruppo di disposizioni in oggetto dovrebbe includere almeno le seguenti disposizioni:

- Le disposizioni attuative della Direttiva Madre Figlia di cui all'articolo 27-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento all'esenzione da ritenuta sugli utili corrisposti a soggetti non residenti, e di cui all'articolo 89, commi da 3 a 3-ter, del TUIR, con riferimento all'esclusione dalla base imponibile dei dividendi distribuiti a società residenti da soggetti non residenti;
- Le disposizioni attuative della Direttiva Interessi Canoni di cui all'articolo 26-quater del D.P.R. n. 600 del 1973 (ad eccezione del comma 8-bis di tale articolo);
- Le disposizioni attuative della Direttiva Fusioni, di cui agli articoli da 178 a 181 del TUIR;

---

(4) Secondo i principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea per la prima volta nella sentenza *Van Gend & Loos* (sentenza del 5 febbraio 1963, causa 26/62).

(5) A conferma di tale conclusione si veda il documento "*Questions and Answers on the United Kingdom's withdrawal from the European Union on 31 January 2020*" (QANDA/20/104) del 24 gennaio 2020 del Consiglio: "[…] [f]*rom the outset of the negotiations, the EU has attached great importance to the fact that the provisions of the Withdrawal Agreement must clearly have the same legal effects in the United Kingdom as in the EU and its Member States. The Agreement explicitly includes such a requirement,* ***meaning that both Parties should ensure, in their respective legal orders, primacy and direct effect****, as well as consistent interpretation with the case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) handed down until the end of the transition****. Direct effect is mentioned explicitly with reference to all provisions of the Withdrawal Agreement, which meet the conditions of direct effect under Union law. This basically means that concerned parties can invoke the Withdrawal Agreement directly before national courts both in the United Kingdom, as well as in the EU Member States***" (**enfasi** aggiunta).
Lo stesso principio viene menzionato anche in fonti ufficiali del governo britannico: "[u]*nder Article 4, all provisions in the Agreement and the provisions of Union law that it makes applicable in the UK have the same legal effect in the UK as in the EU and its Member States. This includes (but is not limited to) the application of the principles of primacy and direct effect (Articles 4(1) and 4(2)) and the availability of remedies (Francovich damages).* ***This means, in particular, that all provisions of the Agreement which confer rights on individuals and meet the conditions in Union law for having direct effect can be enforced directly by individuals in the UK courts, and that in such cases the UK courts must disapply domestic law in the event that it is incompatible with the relevant provision of the Agreement which is being relied on***" (EU Exit Legal position on the Withdrawal Agreement Presented to Parliament by the Attorney General by Command of Her Majesty, December 2018, **enfasi** aggiunta).

Possibilità di optare, ai sensi del comma 9 dell'articolo 166 del TUIR, per il versamento della cosiddetta *exit tax* di cui all'articolo 166, comma 1, del TUIR, in cinque rate annuali nel caso in cui uno dei trasferimenti di cui alle lettere da *a)* a *e)* di tale comma abbia come destinazione il Regno Unito.

3. Ai sensi dell'articolo 127, comma 6 del WA, nell'interpretazione e applicazione delle disposizioni del proprio diritto interno che danno diretta attuazione alle libertà fondamentali l'Italia è tenuta a qualificare il Regno Unito come uno Stato Membro durante il periodo di transizione.

Ai fini di cui sopra, dovrebbero essere considerate come disposizioni che implementano le libertà fondamentali tutte quelle disposizioni che sono state introdotte al fine di rendere l'ordinamento italiano compatibile con le libertà fondamentali così come interpretate alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE (di seguito "CGUE"). Dovrebbero rientrare in questa categoria:

- L'articolo 27, comma 3-ter, del D.P.R. n. 600 del 1973, che prevede una ritenuta del 1,2% sui dividendi pagati "*alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea*". Infatti, come rilevato anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E del 21 maggio 2009, tale disposizione era stata introdotta "*[a]l fine di rendere compatibile il regime italiano delle ritenute sui dividendi in uscita con i principi relativi alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali garantite tanto dal Trattato CE*". A conferma dell'incompatibilità del regime italiano, previgente all'introduzione dell'articolo 27, comma 3-ter, del D.P.R. n. 600 del 1973, con la libera circolazione dei capitali, la CGUE, con la sentenza del 19 novembre 2009, causa C-540/07, *Commissione c. Italia*, concluse che l'Italia aveva violato il diritto primario dell'UE "*avendo assoggettato i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ad un regime fiscale meno favorevole di quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti*";
- L'articolo 47-bis TUIR, nella parte in cui prevede l'esclusione degli Stati membri dell'UE dall'alveo degli Stati a regime fiscale privilegiato. Tale esclusione, infatti, sembra essere dettata dall'esigenza di evitare una violazione della libera circolazione dei capitali in quanto i dividendi distribuiti da società residenti e le plusvalenze derivanti dall'alienazione di partecipazioni in società residenti godono dell'esclusione/esenzione (per il 95% del loro ammontare), previste rispettivamente dagli articoli 89 ed 97 del TUIR, a prescindere dal livello di imposizione al quale è assoggetta la società partecipata (6);
- L'articolo 117, comma 2-bis, del TUIR, il quale introduce nell'ordinamento il diritto, per le società controllanti residenti in Stati membri dell'UE, di esercitare l'opzione per il consolidato fiscale (cd. "orizzontale") designando una controllata residente, o una stabile organizzazione italiana di una controllata non residente, a fungere da società consolidante. Infatti, tale disposizione era stata introdotta dal Decreto Internazionalizzazione (D. Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015) al fine di rendere la disciplina italiana del consolidato conforme alla libertà di stabilimento, come interpretata dalla CGUE nella sentenza relativa alla causa *SCA Holding*. In merito, la relazione illustrativa rileva che "*la norma interviene a modificare la disciplina del consolidato fiscale di cui all'art. 117 e successivi del TUIR in conseguenza della sentenza della Corte di Giustizia 12 giugno 2014 n. C-39/13,*

(6) A supporto della conclusione secondo cui l'esclusione degli Stati membri dell'UE dalla nozione di Stati a regime fiscale privilegiato sia imposta dalla necessità di assicurare la compatibilità dell'ordinamento tributario italiano con le libertà fondamentali, si veda la Circolare 35/E del 4 agosto 2016, nella quale l'Agenzia delle entrate ha commentato la nozione di regime fiscale privilegiato ai fini dell'articolo 167, comma 4, del TUIR (nella versione in vigore dal 1 gennaio 2015 al 31 dicembre 2015). Sotto il profilo letterale, tale disposizione non prevedeva una esplicita esclusione degli Stati membri dell'UE. Ciononostante, l'Agenzia delle entrate ha affermato che, "*[n]onostante tale esclusione non sia stata operata esplicitamente dal legislatore in relazione all'esercizio 2015, per ragioni logico-sistematiche* ***e di compatibilità con i principi dell'ordinamento europeo****, si ritiene che anche rispetto a quest'ultimo esercizio gli Stati membri dell'Unione europea e gli Stati SEE non ricadano nella previsione del comma 4 dell'articolo 167 del TUIR*" (paragrafo 1.2.2, **enfasi** aggiunta).

C-40/13 e C-41/13". La rilevanza dei principi espressi dalla CGUE in tale sentenza è stata ulteriormente ribadita dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 40/E del 26 settembre 2016;

- Gli articoli 117, c. 2-ter, e 120, c. 1-bis, del TUIR, i quali prevedono il diritto per le società controllate residenti in Stati membri dell'UE con stabile organizzazione in Italia di optare per il consolidato nazionale in qualità di controllate. Anche tale disciplina era stata introdotta dal Decreto Internazionalizzazione al fine di rendere la disciplina italiana compatibile con la libertà di stabilimento alla luce della giurisprudenza della CGUE, in particolare della sentenza 6 settembre 2012, causa C-18/11, *Philips Electronics (7)*;
- Le disposizioni che prevedono l'applicazione della ritenuta d'imposta del 26% sui (i) redditi di capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lettera g), del TUIR "*derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero conformi alla direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 luglio 2009, istituiti negli Stati membri dell'Unione europea* […] *e le cui quote o azioni sono collocate nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 42 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58*" (articolo 10-ter, comma 1, della Legge 77/1983) e sui (ii) redditi di capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lettera g), del TUIR "*derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) di diritto estero, diversi dagli OICR immobiliari, non conformi alla direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 luglio 2009, e il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2011, istituiti negli Stati membri dell'Unione europea* […] *e le cui quote o azioni sono collocate nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 42 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58*" (articolo 10-ter, comma 2, della Legge 77/1983). Ai fini di queste disposizioni, gli OICVM di cui al punto (i) e gli OICR di cui al punto (ii) istituiti nel Regno Unito dovrebbero essere considerati istituiti in uno Stato membro dell'UE sino al termine del periodo di transizione. Come indicato nella Relazione illustrativa al D. Lgs. n. 44 del 4 marzo 2014, che ha modificato l'articolo 10-ter della Legge 77/1983, "*[l]e modifiche apportate all'articolo 10-ter, ivi compresa la rubrica, sono volte a disciplinare in un unico articolo il regime di tassazione dei redditi di capitale derivanti dalla partecipazione a tutte le tipologie di OICR di diritto estero, ad esclusione dei fondi e delle SICAF immobiliari, uniformandolo al regime di tassazione degli omologhi prodotti di diritto italiano*". Anche in questo caso, la parità di trattamento tra redditi di capitale derivanti dalla partecipazione a OICR istituiti in Italia, la cui tassazione è disciplinata dall'articolo 26-*quinquies*, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, e redditi derivanti da OICR istituiti in altri Stati membri dell'UE di cui all'articolo 10-*ter*, commi 1 e 2, della Legge 77/1983 appare essere funzionale a garantire la compatibilità dell'ordinamento italiano con le libertà fondamentali. Infatti, una eventuale disparità di trattamento tra le suddette due tipologie di reddito (derivante, ad esempio, dal concorso integrale alla formazione della base imponibile dei proventi derivanti da OICR istituiti in Stati membri dell'UE similari a OICR non immobiliari istituiti in Italia) comporterebbe una violazione della libertà di circolazione dei capitali (8);
- L'articolo 19, comma 15, del Decreto Legge n. 201 del 6 dicembre 2011, il quale prevede la possibilità di determinare la base imponibile, ai fini dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE), in relazione ad immobili situati in Stati membri dell'UE e detenuti da persone residenti in

(7) Sebbene la relazione illustrativa non citi la menzionata sentenza nella causa C-18/11, l'intenzione di rendere l'ordinamento italiano compatibile con i principi europei sembra essere chiaramente sottointesa.

(8) Si veda, in particolare, la giurisprudenza della CGUE in merito alla tassazione dei dividendi in entrata (e.g., sentenza 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Manninen,* sentenza 12 dicembre 2006, causa c-446/04*, FII*, sentenza 13 novembre 2012, causa C-35/11, *FII 2*).

Italia, in base al "*valore catastale*" come determinato nello Stato in cui si trovano gli immobili (9) "*ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale*", anziché in base al prezzo di acquisto. Infatti, la possibilità di utilizzare il "valore catastale" anziché il prezzo di acquisto per determinare la base imponibile IVIE di immobili situati in Stati membri dell'UE dovrebbe essere funzionale a garantire la parità di trattamento tra soggetti residenti proprietari di immobili situati in Italia (che sono assoggettati all'imposta municipale propria – IMU – sul valore catastale dell'immobile, tendenzialmente inferiore al prezzo di acquisto) e soggetti residenti proprietari di immobili siti in Stati membri dell'UE. Una eventuale disparità di trattamento tra tali due situazioni determinerebbe, infatti, una violazione della libera circolazione dei capitali (10);

- Le disposizioni di esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei (i) trasferimenti a favore di "*enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea*" (ex articolo 3, comma 4, del D. Lgs. n. 346 del 1990) e dei (ii) trasferimenti di "*titoli del debito pubblico emessi dagli Stati appartenenti all'Unione europea*" e di "*altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, ivi compresi i titoli di Stato e gli altri titoli ad essi equiparati emessi dagli Stati appartenenti all'Unione europea*" (ex articolo 12, comma 1, lettere h) e i), del D. Lgs. n. 346 del 1990). Tali esenzioni furono, infatti, inserite nel D. Lgs. n. 346 del 1990 dall'articolo 8 della Legge 161 del 30 ottobre 2014 al fine di porre fine a due procedure di infrazione aperte dalla Commissione Europea nei confronti dell'Italia. Ciò è confermato dalla rubrica del menzionato articolo 8: "*Disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni. Esenzione in favore degli enti senza scopo di lucro, delle fondazioni e delle associazioni costituite all'estero, nonché in materia di titoli del debito pubblico. Procedure di infrazione n. 2012/2156 e n. 2012/2157*"; (11)
- L'articolo 16, comma 5, del D.M. 21 febbraio 2013, che dispone la non applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie, di cui ai commi da 491 a 499 della Legge n. 228 del 2012, "*ai fondi pensione sottoposti a vigilanza ai sensi della direttiva 2003/41/CE ed agli enti di previdenza obbligatoria, istituiti negli Stati membri dell'Unione europea*". Come affermato nella relazione illustrativa al suddetto D.M., "*l'inserimento dei fondi pensione europei si rende necessaria al fine di rendere la previsione normativa conforme al diritto comunitario*";
- L'articolo 6 del D. Lgs. n. 239 del 1996, il quale prevede, attraverso il rinvio indiretto all'articolo 1 del medesimo decreto, l'esenzione da ritenuta sugli interessi derivanti da obbligazioni e titoli similari emessi "*da società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione degli Stati membri dell'Unione europea* […] *nonché sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari* […] *negoziate nei medesimi mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione emessi da società diverse dalle prime* […]". Tale disposizione dovrebbe essere funzionale a garantire la parità di trattamento tra (i) società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione italiani o che hanno emesso obbligazioni negoziate in mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione italiani e (ii) società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione di altri Stati membri o che hanno emesso obbligazioni negoziate in tali mercati regolamentati e sistemi

(9) La Circolare 28/E del 2 luglio 2012 aveva chiarito che il valore rilevante per immobili situati nel Regno Unito è quello rilevante ai fini della *Council Tax*.

(10) A supporto di questa conclusione si veda la sentenza del CGUE del 17 gennaio 2008 nella causa C-256/06, *Jager*. La causa concerneva una persona fisica residente in Francia erede di una persona fisica residente in Germania al momento del decesso. L'asse ereditario assoggettato ad imposizione in Germania includeva anche una proprietà immobiliare sita in Francia adibita ad uso agricolo e forestale. La legislazione tedesca prevedeva che, in caso di trasferimento a causa di morte di un patrimonio agricolo o forestale situato in Germania, la base imponibile dovesse essere determinata sulla base di una particolare procedura di valutazione i cui risultati corrispondono, in media, solo al 10% del valore venale di tale bene. La CGUE ha concluso che l'applicazione di tale procedura speciale di valutazione esclusivamente ad immobili agricoli e forestali situati in Germania costituisce una lesione della libertà di circolazione dei capitali.

(11) Si veda inoltre il comunicato stampa della Commissione Europea che menziona tali procedure di infrazione: MEMO/14/537 del 25 settembre 2014.

multilaterali di negoziazione di altri Stati membri. Una disparità di trattamento tra tali due categorie di soggetti determinerebbe, infatti, una discriminazione tra situazioni comparabili che potrebbe determinare una violazione delle libertà fondamentali;

- Le disposizioni del TUIR che regolano le deduzioni e le detrazioni finalizzate alla personalizzazione dell'imposta, la cui limtazione al territorio dello Stato determinerebbe una illegittima restrizione alla libera circolazione dei capitali ed alla libera prestazione di servizi all'interno dell'Unione europea. Si annoverano tra le suddette disposizioni, l'articolo 10, comma 1, lett. e-bis, del TUIR, relativo alla deducibilità dei contributi versati a forme pensionistiche complementari istituite negli Stati membri dell'Unione europea; l'articolo 15, comma 1, lett. a) e b), del TUIR, relativo alla detraibilità del 19 per cento degli interessi passivi e dei relativi oneri accessori, nonchè delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea in dipendenza di (i) prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati, ovvero di (ii) di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a 4.000 euro; l'articolo 10, comma 1-ter, del TUIR, a mente del quale è setraibile il 19 per cento dell'ammontare complessivo degli interessi passivi e dei relativi oneri accessori, nonchè delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, in dipendenza di mutui contratti per la costruzione dell'unita' immobiliare da adibire ad abitazione principale.

4. Vi sono, infine, alcune disposizioni di diritto italiano che fanno riferimento alla nozione di Stato membro dell'UE, ma che non possono essere sussunte in nessuna delle due precedenti categorie.

Le disposizioni del gruppo in oggetto dovrebbero includere almeno le seguenti:

- L'articolo 26-quater, comma 8-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, il quale disciplina l'applicazione di una ritenuta del 5% nel caso in cui siano soddisfatti tutti i requisiti della direttiva Interessi e Canoni, eccezion fatta per il requisito del beneficiario effettivo, a condizione che gli interessi "*siano destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori: a) negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni; b) garantiti dai soggetti di cui all'articolo 23 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante*";
- L'articolo 26, comma 5-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, il quale prevede l'esenzione da ritenuta sui "*proventi derivanti da finanziamenti a medio e lungo termine alle imprese erogati da enti creditizi stabiliti negli Stati membri dell'Unione europea* […]*, imprese di assicurazione costituite e autorizzate ai sensi di normative emanate da Stati membri dell'Unione europea*";
- L'articolo 27, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, che prevede l'applicazione di una ritenuta dell'11% sugli "*utili corrisposti ai fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'Unione europea*". Tale ritenuta ad aliquota ridotta venne introdotta dalla Legge n. 88 del 2009 (Legge Comunitaria 2008) al fine di rendere compatibile l'ordinamento italiano con le libertà fondamentali e ottenere l'archiviazione di una procedura di infrazione aperta dalla Commissione Europea in quanto, in base alla disciplina ai tempi vigente (ex articolo 17 del D. Lgs 252/2005 nella versione *pro tempore* applicabile) i fondi pensione di diritto italiano erano soggetti ad un'imposta sostitutiva dell'11% sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta. (12) Successivamente, la legge di bilancio 2015, ha elevato l'aliquota applicabile i fondi pensione di diritto italiano al 20%, senza tuttavia ag-

(12) Si veda il comunicato stampa della Commissione Europea IP/08/1022 del 26 giugno 2008.

giornare l'aliquota applicabile ai dividendi pagati ai fondi pensione istituiti in Stati membri dell'UE. È, pertanto, dubbio che, allo stato attuale, la disposizione in questione possa essere ritenuta attuativa delle libertà fondamentali.

Si potrebbe argomentare che, in base al tenore letterale dell'articolo 127, comma 6 del WA, le disposizioni sopra richiamate non siano soggette alla disciplina transitoria recata dal medesimo articolo 127, in ragione del fatto che tali disposizioni di diritto interno non recepiscono alcuna direttiva UE, né danno diretta attuazione alle libertà fondamentali sancite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea.

Tuttavia, occorre osservare che la non applicazione di tali disposizioni al Regno Unito determinerebbe una disparità di trattamento tra persone residenti o stabilite nel Regno Unito e persone residenti o stabilite in altri Stati membri dell'UE. Tale disparità di trattamento determinerebbe una violazione delle libertà fondamentali (in particolare della libera prestazione di servizi e della libera circolazione dei capitali), che, sino al termine del periodo di transizione, devono essere applicate come se il Regno Unito fosse ancora uno Stato membro dell'Unione europea. (13) Si ritiene, pertanto, che le disposizioni in oggetto debbano essere applicate dall'Italia, sino al termine del periodo di transizione, come se il Regno Unito fosse ancora uno Stato membro dell'UE, posto che una diversa interpretazione determinerebbe una violazione delle rilevanti libertà fondamentali, come integrate dall'articolo 127 del WA.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMBAGTSHEER-PAKARINEN et AL., *"God Save the Brexit": Tax Implications of Leave Vote*, in 56 *European Taxation* 11, 2016

MALHERBE, *Brexit and Direct Taxation* in BIONDI-BIRKINSHAW-KENDRICK (a cura di), in *Brexit: The Legal Implications*, Alphen aan der Rijn, 2019

PINTO NOGUEIRA, *Chapter 9: Direct Tax Consequences of a Member State Leaving the European Union: Brexit and European Integration*, in PISTONE (a cura di), *European Tax Integration: Law, Policy and Politics,* IBFD, 2018

SCHWARZ, *Brexit and EU Direct tax measures: Keep calm and stumble on*, 24 luglio 2018, *Kluwer International Tax Blog*, http://kluwertaxblog.com/2018/07/24/brexit-eu-direct-tax-measures-keep-calm-stumble/

(13) Si veda, in proposito, la sentenza 24 febbraio 2015, causa C-512/13, *Sopora*, nella quale la CGUE ha affermato che una discriminazione tra lavoratori residenti in diversi Stati membri dovrebbe essere considerata contraria alla libertà di circolazione dei lavoratori: "*stando al tenore dell'articolo 45, paragrafo 2, TFUE, che mira all'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità «tra i lavoratori degli Stati membri», letto alla luce dell'articolo 26 TFUE,* ***occorre ritenere che detta libertà vieti anche la discriminazione tra lavoratori non residenti, se questa porta a favorire senza giustificazione i cittadini di taluni Stati membri rispetto ad altri***" (punto 25, **enfasi** aggiunta). Sebbene tale sentenza concerna la libertà di circolazione dei lavoratori, occorre rilevare che la CGUE tende ad interpretare in modo uniforme le libertà fondamentali (si vedano, ad esempio, le sentenze 12 dicembre 2006, C-374/04, *Test Claimants un the ACT Group Litigation*, par. 93; 12 dicembre 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, par. 60; 5 settembre 2011, C-310/09, *Accor*, par. 64; 25 ottobre 2012, C-387/11, *Commissione c. Belgio,* para. 84-87).
In proposito, sembra opportuno segnalare, che, sebbene nei casi *D* (causa C-376/03), *ACT* (C-374/04) e *Timmermans* (C-176/15), la CGUE non abbia ritenuto contrarie alle libertà fondamentali disparità di trattamento tra cittadini di diversi Stati, la Corte è giunta a tale conclusione in quanto tale disparità di trattamento traeva origine da convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, le quali accordavano determinati benefici solo a soggetti residenti dell'altro Stato contraente e non a soggetti residenti in altri Stati. In tali circostanze, la CGUE ha concluso che "*Il fatto che detti diritti e obblighi reciproci si applichino soltanto a persone residenti in uno dei due Stati membri contraenti è una conseguenza insita nelle convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione*". Pertanto, la disposizione di una convenzione bilaterale che accorda un determinato beneficio "*non può essere considerata come un'agevolazione che possa essere separata dal resto della convenzione, ma ne costituisce parte integrante e contribuisce al suo equilibrio generale*" (causa C-376/03, punti 61-62). Tale giurisprudenza non sembrerebbe applicabile alle norme oggetto del paragrafo soprastante, nessuna delle quali ha origine convenzionale.

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6

Preliminary thoughts on the Draft Legislative Decree transposing the so-called DAC 6 in Italy

GAIA BARONI

Abstract
È in via di approvazione lo schema di Decreto Legislativo di recepimento della Direttiva 2018/822/UE, la c.d. DAC 6. Il presente contributo propone dei primi commenti sull'attuale testo del decreto, nonché sulle criticità che emergono.
Parole chiave: Direttiva 2018/822/UE, DAC 6, scambio automatico di informazioni, elementi distintivi, intermediari

Abstract
The Draft Legislative Decree implementing the Directive 2018/822/EU (so-called DAC 6) in Italy is about to be approved. This article provides some preliminary comments to the draft version of the Decree and on its critical issues.
Keywords*: Directive 2018/822/EU, DAC 6, automatic exchange of information, hallmarks, intermediaries*

SOMMARIO: **1**. Dalla DAC 6 allo schema di Decreto Legislativo. - **2**. Gli elementi distintivi: il criterio del vantaggio principale. - **3**. Gli elementi distintivi: lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva. - **4**. Onori e oneri a carico degli intermediari. - **5**. Il coinvolgimento del contribuente. - **6**. Conclusioni.

1. Il 1° ottobre 2019 la Camera ha approvato la legge di delegazione europea 2018 con cui si è provveduto al recepimento di 26 direttive dell'Unione europea, tra le quali la direttiva 2018/822/UE sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente a operazioni e schemi di carattere transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (c.d."DAC 6").

La DAC 6 è la quinta direttiva di modifica alla "direttiva madre" sullo scambio di informazioni, ossia la direttiva 2011/16/UE, ed è dedicata all'estensione dell'obbligo di scambiare automaticamente le informazioni agli intermediari e, in seconda battuta, ai contribuenti che abbiano partecipato o dato luogo a schemi transfrontalieri potenzialmente elusivi. Come già si è avuto modo di osservare (in BARONI, Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di una "sana" tax compliance?, in questa rivista, 2019), essa è uno strumento unionale volto a regolare lo scambio di informazioni all'interno degli Stati membri, inserendosi nel più ampio contesto dello scambio di informazioni di derivazione OCSE.

La direttiva doveva essere recepita da ciascun Stato membro entro il 31 dicembre 2019. In Italia, nell'aprile 2019, il MEF ha aperto delle consultazioni pubbliche per la redazione dello schema di Decreto Legislativo di recepimento della Direttiva (d'ora in avanti, il "Decreto"). Il 29 gennaio 2020 il

Consiglio dei Ministri ha approvato solo in primo esame il Decreto, oggetto di commento del presente contributo.

2. Il Decreto consta di 14 articoli: i primi due delineano l'oggetto (*i.e.* lo scambio automatico di informazioni sugli schemi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica all'Agenzia delle Entrate) e le definizioni, mentre l'ultimo fissa la decorrenza della disciplina al 1° luglio 2020.

L'articolo 6 è dedicato all'oggetto della comunicazione e ricomprende, *inter alia*, gli elementi distintivi (o *hallmarks*, come definiti dalla Direttiva) al ricorrere dei quali scatta l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle Entrate: *a latere* del Decreto vi è l'Allegato 1 – rubricato, appunto, "Elementi Distintivi" – che costituisce uno degli snodi centrali, ma anche tra i più problematici, dell'intera disciplina.

Gli elementi distintivi sono stati suddivisi in 5 categorie, partendo da quelli generici (lettera A) fino a giungere a quelli specifici (lettere B, C, D ed E), ricalcando l'impostazione della DAC 6 (v. BARBAGELATA, Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi, in Novità Fiscali, SUPSI, maggio 2019).

Un ruolo di primaria rilevanza è rivestito dagli elementi distintivi, sia generici che specifici, relativi al criterio del vantaggio principale, ossia gli elementi che colorano un meccanismo transfrontaliero della finalità principale di ottenimento di un vantaggio fiscale: in particolare, gli elementi generici si sostanziano in comportamenti generalmente definiti come abusivi, mentre gli elementi distintivi specifici si riferiscono ad una precisa casistica. Essi sono presenti quando: 1) il partecipante a un meccanismo adotta misure artificiose volte all'acquisizione di una società in perdita, all'interruzione della sua attività e all'utilizzazione delle predette perdite al fine di ridurre il suo debito di imposta (altro non sono che le c.d. bare fiscali); 2) sono posti in essere meccanismi volti alla conversione del reddito in capitale, doni o altre categorie di reddito meno tassate o esenti da imposta; 3) si realizzano meccanismi di c.d. *round tripping* per il tramite di entità interposte.

A tal riguardo è opportuno evidenziare che, per trovare applicazione, la normativa non richiede che il vantaggio fiscale ottenuto sia in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, applicandosi conseguentemente a prescindere dalla natura elusiva del meccanismo posto in essere (cfr. anche GARBARINO-OCCHIUTO, La notifica nell'ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni, in Fisc. e Comm. Int., 2, 2020). In conseguenza di ciò, si va oltre la disciplina anti-abuso e si amplia a macchia d'olio la notifica obbligatoria anche a meccanismi che potrebbero comunque presentere valide ed evidenti ragioni extra fiscali. Questa circostanza sembra depotenziare anche lo strumento dell'interpello, notoriamente nato al fine di rendere cooperativo i rapporti fisco-contribuente e non casualmente inserito nello Statuto dei diritti del Contribuente.

Basti pensare, ad esempio, che l'elemento distintivo specifico collegato al vantaggio principale *sub 1)* ben potrebbe concretizzarsi all'interno di uno schema di *leveraged buy out,* ovviamente *cross-border*, la cui elusività è stata esclusa dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare 6/E del 2016: in questi casi, sarebbe stato sufficiente e più proficuo avvalersi dell'interpello. E ciò soprattutto in considerazione del fatto che la normativa, ad oggi, non sembra aver dato seguito al suggerimento di Assonime (v. ASSONIME, *Consultazione 9/2018*, Risposta alla consultazione pubblica indetta dal MEF), secondo cui il vantaggio fiscale da considerare ai fini della comunicazione non dovrebbe essere solo quello, per così dire, "italiano", ma dovrebbe anzi essere considerato l'*outcome* globale dell'intero schema, al fine, se non altro, di connotare la comunicazione di una valenza maggiore rispetto a quella che potrebbe avere una qualsiasi questione sottoponibile a interpello e poi, eventualmente, scambiabile autonomamente dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della cooperazione internazionale.

3. Altri elementi distintivi che creano perplessità interpretative sono quelli elencati alla lettera D dell'Allegato 1, citato, ossia gli elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva.

I meccanismi oggetto di notifica all'Agenzia delle Entrate si suddividono in due *species*: *(i)* quelli che hanno l'effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione unionale e lo scambio automatico di informazioni a livello internazionale sui conti finanziari o traggano vantaggio dall'assenza di normativa o accordi di tal specie; e *(ii)* quelli che comportano una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, che si avvalgono di persone, dispositivi giuridici o persone giuridiche che: (a) non svolgono attività economica sostanziale supportata da adeguato personale e attrezzatura; (b) sono costituiti, gestiti, residenti o stabiliti in una giurisdizione diversa rispetto a quella di residenza di uno o più titolari effettivi; e (c) quelli i cui titolari effettivi non sono identificabili.

Quanto alla prima *species*, sono oggetto di notifica tutti i meccanismi collegati all'utilizzo di un conto finanziario che, di fatto, non rientrerebbe nell'obbligo di comunicazione secondo lo scambio automatico di informazioni internazionale, ossia: (a) tutti i meccanismi che si avvalgano di strumenti simili a conti finanziari ma che non sono tali; (b) il trasferimento di attività finanziarie in giurisdizioni non vincolate dallo scambio di informazioni; (c) la riclassificazione di redditi o di capitali in prodotti non coperti dallo scambio di informazioni; (d) il trasferimento o la conversione di un conto finanziario *et similia* in conti o attività finanziarie che non siano soggette a comunicazione nell'ambito dello scambio automatico; (e) l'utilizzo di soggetti interposti che abbiano lo scopo di eliminare la comunicazione delle informazioni di uno o più titolare; e infine (f) meccanismi che comprometterebbero le procedure di verifica da parte delle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione.

Da tale elencazione emerge la concreta e lodevole volontà del legislatore, prima europeo e poi italiano, di fronteggiare effettivamente i fenomeni di evasione transnazionale. Lo scambio di informazioni è, infatti, ancor'oggi l'elemento essenziale per la lotta all'evasione fiscale di carattere internazionale che – è il caso di ricordarlo – non è volta soltanto al recupero di imponibile, ma costituisce anche un prezioso strumento, insieme alla disciplina antiriciclaggio, per la lotta al finanziamento delle associazioni di carattere terroristico e mafioso.

Considerando l'estrema importanza e utilità di tale strumento, appare evidente che, con la Direttiva prima e con il Decreto poi, l'intento è stato quello di includere nell'oggetto della notifica tutto quanto sia rimasto fuori dallo scambio automatico di informazioni, ma, così facendo, si è creata una sorta di "pan-comunicazione" che risulta poco efficiente e simile alla c.d. *fishing expedition*. E infatti, introducendo nell'obbligo di notifica ogni meccanismo di matrice finanziaria che per motivazioni varie non rientri nello scambio automatico di informazioni, non solo si crea un meccanismo comunicativo oneroso sia per chi è tenuto alla comunicazione, sia per chi la riceve (poiché, verosimilmente, il carico delle notifiche aumenterà esponenzialmente), ma rischia di generare, in certi casi, una poco utile "doppione" rispetto alla già efficientissima normativa antiriciclaggio.

Quanto alla seconda *species* di meccanismi, si tratta di una disciplina volta all'individuazione del beneficiario effettivo di un determinato meccanismo, che si pone in continuità col *trend* internazionale sul tema e che, di fatto, rende obbligatoria la comunicazione circa l'esistenza di entità passibili di essere categorizzate come "esterovestite".

4. Per quanto riguarda i soggetti coinvolti nell'obbligo di comunicazione, secondo quanto disposto all'articolo 3 comma 1 del Decreto, "*Sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle Entrate gli intermediari ed il contribuente*". Ai fini dell'applicazione della disciplina, ai sensi dell'articolo 2 per "intermediario" deve intendersi "*un soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione, ovvero un soggetto che direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare qualora, avuto riguardo delle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il meccanismo sia rilevante ai sensi dell'articolo 5*".

Il primo elemento di novità della cooperazione unionale rispetto alla disciplina internazionale sullo scambio automatico di informazioni è il diretto coinvolgimento di veri e propri addetti ai lavori, ossia i professionisti: in concreto, consulenti, avvocati, banche, fiduciari, intermediari finanziari diventano la figura chiave del funzionamento dell'intero sistema della DAC 6.

Questa scelta è sintomo della presa di coscienza da parte delle pubbliche autorità della fondamentale importanza di una cooperazione diretta con i privati al fine di un efficiente funzionamento del sistema, ma è circostanza latrice di problematiche non indifferenti.

Prima di soffermarsi sulle criticità, è opportuno precisare che il Decreto, sempre all'articolo 3, esonera l'intermediario da qualsivoglia comunicazione quando: (i) le informazioni rilevanti siano già state fornite da altro intermediario; (ii) riceva delle informazioni rilevanti, ai fini della disciplina, dal proprio cliente in occasione dell'esame della posizione giuridica a scopi difensivi o preventivi; e infine (iii) dalla comunicazione di dette informazioni possa derivare una propria responsabilità penale.

Quest'ultimo è il caso della violazione del segreto professionale, punita *ex* art. 622 c.p., che è stato dunque fatto salvo. Desta, tuttavia, perplessità la clausola di salvaguardia prevista all'ultimo periodo del comma 4 dello stesso articolo 3, la quale sancisce che, "*In ogni caso, le comunicazioni effettuate […], se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo*": insomma, se l'intermediario, per pura ingenuità, si dimostra più collaborativo di quanto richiesto, l'Amministrazione apprezza e appresta "protezione".

Si tratterebbe, usando un linguaggio colorito, di un infallibile sistema machiavellico, se non fosse per un piccolo neo: la fiducia che connota il rapporto tra professionista e cliente. A titolo esemplificativo, si consideri la categoria degli avvocati: all'articolo 11 del codice deontologico forense si sancisce che "*il rapporto con il cliente e con la parte assistita è fondato sulla fiducia*", la quale diventa elemento indefettibile di qualsiasi attività espletata dall'avvocato, sia di carattere giudiziale che stragiudiziale. La surriportata clausola di salvaguardia sembra una vera e propria legittimazione a venire meno ai propri doveri professionali e obblighi deontologici, senza appunto considerare che i libero-professionisti vivono della fiducia accordata dalla clientela.

5. A differenza della disciplina internazionale sullo scambio automatico di informazioni, il Decreto prevede che il contribuente diventi parte attiva: infatti, come previsto al comma 7 dell'articolo 3, l'obbligo di comunicazione spetta, in ogni caso, al contribuente laddove manchi un intermediario o qualora quest'ultimo sia esentato dalla comunicazione.

La attestata scarsa proattività del contribuente nella cooperazione fiscale sembra dunque destinata a tramontare, ma – è necessario evidenziarlo – al coinvolgimento così attivo del contribuente non fa seguito un comportamento altrettanto proattivo dell' Amministrazione finanziaria per una sana cooperazione in ambito fiscale.

E infatti, al comma 3 dell'articolo 5 del Decreto si prevede che "*Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria circa un meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo*", proponendo un meccanismo opposto rispetto a quello previsto per la già citata disciplina dell'interpello. Sembra emergere la volontà di creare una sinergia con gli intermediari e i contribuenti, senza porre a carico dell'Amministrazione un'altrettanta, effettiva cooperazione nei loro confronti. Nel caso di comunicazione, soprattutto da parte del contribuente, una risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria circa l'effettiva rilevanza del meccanismo notificato o l'utilizzo del c.d. silenzio-assenso, sarebbe stato un simbolo di vera e doverosa *tax compliance*.

Il contribuente continua ad essere il "miglior attore non protagonista" della cooperazione fiscale internazionale ed europea.

6. Il Decreto è ancora in fase di approvazione e dovrà essere integrato da un Decreto Ministeriale per le linee più operative della disciplina.

Sebbene vi siano evidenti margini di miglioramento, non si può fare a meno di osservare che, ad una prima analisi, il Decreto presenta anche elementi positivi.

È sicuramente utile ai fini antielusivi la creazione di un sistema di piena e automatica trasparenza, che dia modo alle Amministrazioni finanziarie di potersi servire delle comunicazioni pervenute al fine di cooperare e recuperare efficientemente imponibile. Inoltre, appare sicuramente positivo il coinvolgimento diretto del contribuente, il quale (sebbene le tematiche ancora aperte di cui si è detto *supra*) diventa sostanzialmente obbligato a condurre un'analisi anticipata delle proprie strategie fiscali, inducendo lo stesso ad una concreta responsabilizzazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BARBAGELATA, Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi, in Novità Fiscali, SUPSI, maggio 2019

BLUM-LANGER, At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1, in European Taxation, 59, 2019

BLUM-LANGER At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2, in European Taxation, 59, 2019

GARBARINO-OCCHIUTO, La notifica nell'ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni, in Fisalità. e Commercio Internazionale, 2, 2020

PISTONE, Il diritto secondario dell'Unione Europea in materia tributaria, in Diritto Tributario Europeo, Torino, 2018

SELICATO, Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure", in Rassegna Tributaria, 1, 2019

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

La doppia imposizione internazionale nel difficile coordinamento tra convenzioni bilaterali e direttiva madre-figlia

International double taxation: the difficult coordination between double tax treaties and the parent-subsidiary directive

(commento a /notes to: Cass., sez. trib., 31 gennaio 2020, n. 2313)

ANDREA MANZITTI

Abstract
La sentenza ha ad oggetto le istanze di rimborso del credito d'imposta sui dividendi pagati da società italiane alla loro controllante del Regno Unito. Sino ad oggi il credito era negato se i dividendi erano stati esentati da ritenuta in virtù della direttiva madre-figlia. La Suprema Corte ha riaperto la questione, chiedendo al giudice di secondo grado di valutare l'onere fiscale complessivamente gravante sugli utili societari. La sentenza suggerisce spunti per una nuova disciplina della materia.
Parole chiave: IRES, doppia imposizione economica, doppia imposizione internazionale, convenzioni bilaterali, ritenute, tassazione dei dividendi, direttiva madre-figlia

Abstract
The judgement relates to the application for the refund of the imputation credit on dividends paid by Italian subsidiaries to their UK parent. Until now, the refund was denied when dividends did not suffer withholding tax in Italy by virtue of the parent-subsidiary directive. The Supreme Court re-opens the issue by asking to the appeal court to consider the overall tax burden of corporate's profits. The decision suggests a new approach to the taxation of outbound dividends.
Keywords: corporation tax, economic double taxation, international double taxation, bilateral tax treaties, withholding tax, taxation of dividends, parent-subsidiary directive

SOMMARIO: **1**. La vicenda. - **2**. I modelli di tassazione socio-società. Dal sistema "classico" alla "*participation exemption*". - **3**. Le inefficienze dei vari modelli nelle fattispecie internazionali. - **4**. Le convenzioni bilaterali con Gran Bretagna e Francia. - **5**. La direttiva madre-figlia. - **6**. Il difficile coordinamento tra convenzioni e direttiva. - **7**. La giurisprudenza della Cassazione. - **8**. Conclusioni e spunti per la revisione del sistema di tassazione dei dividendi pagati ad azionisti non residenti.

1. La sentenza in commento ha ad oggetto le istanze di rimborso del credito d'imposta sui dividendi pagati da alcune società italiane alla loro controllante residente in Regno Unito ai sensi dell'art. 10 della convenzione bilaterale contro la doppia imposizione (la convenzione con la Francia prevede una disposizione alquanto simile).

La Commissione Regionale aveva rigettato l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza di primo grado, che a sua volta aveva respinto il ricorso, poiché la controllante estera aveva già "*fruito dell'esonero della ritenuta sui dividendi, ai sensi dell''art. 27 bis DPR 600 del 1973, in attuazione della Direttiva 'madre-figlia'*".

La Cassazione, nella sentenza in nota, ha rinviato la causa alla Commissione Regionale "*per verificare se, nel caso concreto, il sistema descritto nella sentenza della C.T. Reg. abbia effettivamente evitato la doppia imposizione e ne abbia anche scongiurato il rischio, nel rispetto del principio di neutralità fiscale della direttiva*".

La sentenza è interessante perché esamina nuovamente il non facile rapporto tra le varie disposizioni sulla tassazione dei dividendi pagati da società residenti in Italia alla propria controllante comunitaria, che sono state introdotte nell'arco di circa 30 anni in modo apparentemente non coordinato.

Prima della sentenza in commento, sembrava essersi consolidata l'opinione secondo cui le disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali con Francia e Gran Bretagna – disposizioni secondo le quali la società "madre" ha diritto al rimborso della metà del credito d'imposta sui dividendi ad essa pagati dalla società "figlia" italiana – sono alternative e non cumulabili con l'esenzione da ritenuta alla fonte disposta dalla direttiva madre-figlia; di tal che, una volta che i dividendi sono stati pagati senza applicazione di ritenuta, il socio non residente "decade" dal diritto di ottenere il rimborso del credito d'imposta (1).

Nella sua assolutezza, questa tesi pare discutibile (2). Tuttavia, il coordinamento tra la direttiva madre-figlia e le norme delle Convenzioni con Francia e Gran Bretagna sul rimborso del credito d'imposta resta piuttosto complicato. Rimandando ad altri più completi contributi sulla tassazione internazionale degli utili societari (3), in questa nota desidero collocare le norme rilevanti nella loro sequenza temporale per contestualizzarle con le caratteristiche fondamentali del settore impositivo in cui sono state via via inserite.

2. Sino agli anni '70, il modello dominante per la tassazione dei dividendi era il cd. modello "classico". Gli utili societari erano tassati una prima volta in capo alla società che li aveva generati e una seconda volta in capo al socio, quando erano distribuiti come dividendi. Pochi erano, allora, gli ordinamenti che prevedevano una qualche forma di integrazione tra i due livelli impositivi. In quei pochi casi, l'integrazione valeva tra l'altro solo per i dividendi e non anche per le plusvalenze.

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni si occupavano soltanto della doppia imposizione cd. "giuridica" sui dividendi, ripartendo il diritto di tassarli tra lo Stato della fonte e quello di residenza, ma mantenendo ferma – e irrilevante - la tassazione degli utili da cui erano tratti i dividendi nei confronti della società che li aveva generati. Nel Modello del 1963, il consenso tra i Paesi OCSE su come ripartire la potestà impositiva sui dividendi si formò su una soluzione intermedia, quella per cui lo Stato di residenza aveva il diritto primario di imposizione sui dividendi ma quello della fonte manteneva, sulla stessa categoria reddituale, un diritto secondario e limitato. L'aliquota massima per quest'ultimo era fissata al 15%, ridotta al 5% per i dividendi infragruppo. La riduzione al 5% non dipendeva da preoccupazioni sulla doppia imposizione economica ma voleva semplicemente assicurare all'investimento diretto tramite una società controllata una tassazione nello Stato della fonte non troppo diversa da quella dell'investimento diretto tramite una stabile organizzazione (4). Questa impostazione è rimasta inalterata anche nel Modello OCSE del 1977.

---

(1) Tra le più recenti, si rimanda a Cass. 30.12.2019, n. 27807; Cass. 14.6.2019, n. 16004; Cass. 17.7.2018, n. 18841; Cass. 6.10.2017, n, 23367 e Cass. 28.12.2016, n. 27111.

(2) Per una critica alla sentenza n. 27807/19, riferita alla convenzione con la Francia, si veda Zizzo, Il rimborso convenzionale dei crediti d'imposta sui dividendi: una storia di diritti negati, in Corr. Trib. 2/2020, p. 141 e ss.

(3) Ad esempio all'ottimo articolo di Cané, Territorialità e tassazione dei dividendi internazionali, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2019, 3, 272-327.

(4) Canè, Territorialità, cit., 282.

Nell'ultimo quarto del secolo scorso, alcuni ordinamenti fiscali europei sono rapidamente evoluti verso sistemi più o meno estesi di integrazione della tassazione tra società e soci.

In Italia, nel 1977 la scelta è caduta sul metodo del credito d'imposta, strumento sofisticato che per funzionare alla perfezione necessita, anche in un contesto puramente domestico, di complicati meccanismi applicativi.

Infatti, l'ammontare del credito deve essere una percentuale fissa del dividendo. Ma l'utile ante imposte di una società è una grandezza "naturalmente" diversa dall'imponibile fiscale e il credito d'imposta non corrisponde mai alle imposte pagate dalla società. Nel nostro ordinamento l'inconveniente venne risolto nel 1983 con l'introduzione della cd. "maggiorazione di conguaglio", abrogata poi nel 1997, in considerazione delle distorsioni cui il suo complicato meccanismo dava luogo e - soprattutto - della sostanziale riduzione delle fattispecie reddituali esenti in capo alle società di capitali.

In sua sostituzione è stato introdotto il meccanismo del cd. "canestri". Il nuovo sistema prevedeva che il credito d'imposta spettasse ai soci nei limiti in cui avesse trovato copertura nelle imposte memorizzate dalla società in due "canestri", di cui uno alimentato da imposte "reali" e che dava diritto al credito d'imposta "pieno" (cioè rimborsabile o riportabile a nuovo in caso di eccedenza rispetto all'imposta dovuta dal socio), l'altro alimentato da imposte "virtuali" e che dava diritto ad un credito d'imposta "limitato" (cioè utilizzabile unicamente in compensazione delle imposte dovute nell'anno dell'incasso).

Il metodo del credito d'imposta non funzionava nei casi "*cross border*", cioè quando la società e il socio risiedevano in Stati diversi.

Il sistema era cucito "su misura" sul caso – allora assai più frequente - di un'unica società partecipata da persone fisiche, tutti residenti nello stesso Stato. Il modello prevedeva che gli utili societari dovessero essere tassati in via definitiva in capo al socio-persona fisica. Pertanto, l'imposta pagata dalla società costituiva una sorta di anticipo della tassazione definitiva dovuta dal socio (persona fisica), tanto che se il credito d'imposta era superiore all'imposta lorda in capo al socio, questi aveva diritto al rimborso della differenza.

3. Come detto, il meccanismo del credito d'imposta entrava in crisi nei rapporti internazionali.

L'Italia aveva qualche fondata ragione per non concedere ai contribuenti residenti che ricevessero dividendi dall'estero il credito per le imposte che la società estera aveva pagato ad un altro Stato. Il credito d'imposta cd. "indiretto" sui dividendi esteri era previsto in pochi ordinamenti (ad esempio negli Stati Uniti e nel Regno Unito) ma era circoscritto agli utili distribuiti da società controllate. Anche qui, la *ratio* sottostante era più quella di equiparare la tassazione sugli investimenti tramite *subsidiaries* a quella gravante su quelli effettuati tramite succursale (*permanent establishment*).

Per ovviare al problema della doppia imposizione economica internazionale, contemporaneamente all'introduzione del credito d'imposta sui dividendi (1977) venne introdotta in Italia anche una detassazione del 60% dei dividendi percepiti da società di capitali residenti in Italia distribuiti da società collegate residenti all'estero. La doppia imposizione economica internazionale era quindi soltanto ridotta (e non eliminata) e solo nei casi di integrazione funzionale tipica dei gruppi societari.

Il tema era stato tuttavia lanciato, e cominciò a farsi strada l'idea che l'utile societario dovesse essere tassato una sola volta, e che fosse più equo i farlo in capo alla società che lo aveva generato che non in capo al socio.

Una tassazione in capo al socio in aggiunta a quella sulla società poteva giustificarsi solo nei confronti del "socio" ultimo, cioè delle persone fisiche che nella stragrande maggioranza dei casi sono collocate al vertice di ogni catena societaria. L'idea, che ancora oggi fatica a prendere piede (5) è che fino a quando circola tra società, l'utile societario può essere tassato una sola volta in capo alla società che

(5) Come si può notare nelle sentenze della Cassazione che, nel fare scorretta applicazione della Direttiva madre-figlia, negano l'esenzione da ritenuta se la società estera non dimostra di aver pagato imposte sui dividendi. Cfr. Cass. 10.10.2019, n. 25490; Cass. 13.12.2018, n. 32255.

lo ha generato, ed una seconda ed ultima volta solo quando esce dal circuito societario per finire come dividendo (o come plusvalenza, il che è lo stesso) in tasca alla persona fisica che si trovi al vertice della catena.

Ciò premesso, e tornando al sistema italiano della fine del secolo scorso, se il socio era residente all'estero e la società che distribuiva i dividendi era invece residente in Italia non aveva granché senso applicare la maggiorazione di conguaglio. Quest'ultima fungeva da equilibratore del credito d'imposta, assicurando che quest'ultimo fosse rappresentativo dell'imposta effettivamente pagata dalla società sugli utili distribuiti. Ma se il socio non aveva diritto al credito d'imposta, l'applicazione della maggiorazione non aveva ragion d'essere.

Per questo, alcune convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia (quelle con la Francia, la Germania e i Paesi Bassi) prevedevano il diritto dell'azionista residente nell'altro Stato contraente ad ottenere il rimborso della maggiorazione di conguaglio, pur se inciso da una ritenuta alla fonte alla stessa aliquota prevista per i dividendi. Si trattava di regole volte, più che a ridurre la doppia imposizione societaria, ad eliminare una penalizzazione fiscale che sistematicamente non aveva alcun ragione di esistere.

Era però generalmente considerato corretto che l'ordinamento non concedesse il credito d'imposta al socio non residente. In fondo, era lo Stato estero di residenza del socio a doversi fare carico di eliminare la doppia imposizione.

In ambito comunitario la situazione non era in equilibrio. La mancata concessione del credito d'imposta agli azionisti residenti in relazione ai dividendi intracomunitari sollevava temi di possibile contrasto con le libertà fondamentali. La centralità di questo aspetto risultava evidente già nel cd. "Rapporto Ruding" del 1992 (6) anche se ci vollero 15 anni per far sì che la Corte di Giustizia affermasse il principio secondo cui se uno Stato membro aveva deciso di eliminare per gli azionisti residenti la doppia imposizione economica sugli utili distribuiti da società anch'esse residenti, aveva l'obbligo di fare altrettanto anche per i non residenti comunitari (7).

4. In contemporanea con l'inizio del processo sopra descritto, l'Italia si ritrovò a negoziare le nuove convenzioni per evitare le doppie imposizioni con Gran Bretagna e Francia.

La nuova convenzione con la Gran Bretagna fu sottoscritta il 21 ottobre 1988 ed entrò in vigore all'inizio del 1991; quella con la Francia venne firmata un anno dopo, il 5 ottobre 1989, ed entrò in vigore nel maggio del 1992.

All'epoca, i tre Paesi prevedevano meccanismi simili per alleviare la doppia imposizione economica sugli utili. In Gran Bretagna il sistema si chiamava "*imputation credit*" ed offriva una protezione soltanto dalla doppia imposizione. L'*imputation credit* britannico è stato profondamente modificato nel 1999 e abolito definitivamente nel 2016.

In Francia esisteva invece un istituto noto come "*avoir fiscal*", il cui funzionamento era assai simile al nostro credito d'imposta. L'equivalente della nostra maggiorazione di conguaglio si chiamava "*précompte*".

Tutti e tre i Paesi avevano inoltre una qualche forma di riduzione della doppia imposizione economica internazionale per i gruppi societari. In Italia era prevista la detassazione del 60% dei dividendi

(6) Cfr. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Bruxelles, 1992

(7) Cfr. CGUE, 12.12.2006, C-374/04, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, 14.12.2006, C-170/05, *Denkavit International BV*, 8.11.2007, C-379/05, *Amurta SGPS*, ed altre ancora. Va ricordata anche la sentenza CGUE 19.11.2009, C-540/07, che riguarda proprio l'Italia e in cui la Corte stabilì che "*viene meno agli obblighi che gli incombono in forza dell'art. 56, n. 1, CE uno Stato membro [NDR, l'Italia] che assoggetta i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ad un regime fiscale meno favorevole di quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti, esentando dalla tassazione, fino al 95%, i dividendi distribuiti a società residenti e assoggettando i dividendi distribuiti a società non residenti ad una ritenuta alla fonte del 27%, potendosi peraltro ottenere, su domanda, un rimborso di una parte di tale somma*.

distribuiti da società estere collegate, in Francia la detassazione per i medesimi proventi era del 95%, la Gran Bretagna aveva il sistema del cd. "*indirect foreign tax credit*".

Avendo sistemi simili all'interno del proprio ordinamento, questi tre Paesi erano nella migliore condizione possibile per mettersi d'accordo su una soluzione innovativa su base bilaterale.

Partendo dalla comune constatazione che l'imposta a carico delle società era un acconto di quella dovuta dal socio all'atto della percezione del dividendo, concordarono l'obbligo reciproco di restituire al socio residente nell'altro Stato contraente una somma pari all'imposta "anticipata" dalla società.

Nel caso in cui il socio fosse una società titolare di una partecipazione qualificata, l'ammontare spettante era pari alla metà del credito d'imposta. Questa riduzione era spiegabile con la consapevolezza che, in quel caso lo Stato di residenza della società-socio qualificato già aveva norme interne che attenuavano la doppia imposizione economica.

Sia sul dividendo sia sul rimborso del credito d'imposta, lo Stato della fonte poteva prelevare una ritenuta con l'aliquota del 15%, ridotta però al 5% nel caso di società titolare di una partecipazione qualificata. In sostanza, lo Stato della società e quello del socio si ripartivano il diritto di tassare l'utile generato dalla società.

Le modalità di ripartizione variavano a seconda della residenza delle società controllante.

Nel Regno Unito, per i dividendi provenienti da controllate estere vigeva un sistema di credito d'imposta indiretto (non dissimile dal credito d'imposta domestico) in cui la controllante doveva "lordizzare" il dividendo estero, calcolare l'imposta lorda e da questa detrarre le imposte subite all'estero dalla società estera, oltre all'eventuale ritenuta.

Ipotizzando che l'aliquota d'imposta sulle società fosse pari al 33,33% sia in Italia sia nel Regno Unito, ed il credito d'imposta pari al 50% del dividendo, l'onere tributario complessivamente era ripartito nel seguente modo:

A	Imponibile società figlia italiana	150
B	IRPEG (33% di A)	50
C	Dividendo (A-B)	100
D	Ritenuta sul dividendo [5% di C)	5
E	Dividendo netto per il socio (C-D)	95
F	Credito d'imposta rimborsabile (50% di B)	25
G	Ritenuta sul credito d'imposta (5% di F)	1,25
H	Imponibile della società madre (A)	150
I	Imposta lorda in UK (33% di H)	50
L	Credito d'imposta diretto e indiretto in UK (D+G+B/2)	31,25
M	Imposta netta in UK (I-L)	18,75
N	Totale imposte Italia (B/2+D+G)	31,25
O	Totale imposte Italia più UK (M+N)	50
	Aliquota implicita (O/A)	33,33%

Nel caso della Francia, la ripartizione sarebbe stata diversa poiché già all'epoca la Francia aveva un sistema di esenzione (al 95%) per i dividendi distribuiti da una controllata estera ad una controllante francese. L'onere tributario sarebbe stato ripartito come segue:

A	Imponibile società figlia italiana	150
B	IRPEG (33% di A)	50
C	Dividendo (A-B)	100
D	Ritenuta sul dividendo [5% di C)	5

E	Dividendo netto per il socio (C-D)	95
F	Credito d'imposta rimborsabile (50% di B)	25
G	Ritenuta sul credito d'imposta (5% di F)	1,25
H	Imponibile della società madre (5% di C + 100% di F)	30
I	Imposta lorda in Francia (33% di H)	10
L	Credito d'imposta diretto (5% di D+G)	1,5
M	Imposta netta in Francia (I-L)	8,5
N	Totale imposte Italia (B/2+D+G)	31,25
O	Totale imposte Italia più Francia (N+M)	39,75
	Aliquota implicita (O/A)	26,50%

Dagli esempi sopra riportati si evince che nel primo di essi, l'aliquota complessivamente gravante sull'utile societario di 150 restava pari a quella "ordinaria" del 33,33%, mentre nel secondo scendeva al 26,5%. Tuttavia, il totale delle imposte acquisite dall'erario italiano rimaneva immutato (31,25, pari ad una aliquota implicita del 20,83%).

In entrambi i casi, l'Italia sacrificava una parte delle imposte altrimenti ad essa spettanti. Questo "sacrificio" era destinato ad essere compensato dalle imposte prelevate sulle somme rimborsate dal fisco britannico e francese agli azionisti residenti in Italia, somme che erano incrementali, cioè non dovute in assenza di convenzione, e che sarebbero state ovviamente imponibili in Italia.

5. Già prima della fine del secolo scorso, la rete di trattati bilaterali di molti Paesi ad economia avanzata era cresciuta enormemente.

In Europa, il raggiungimento di un mercato interno efficiente e libero da barriere fiscali richiedeva una soluzione al problema della doppia imposizione economica, quantomeno per i gruppi societari. Non era tema risolvibile mediante le "ordinarie" convenzioni bilaterali.

Il 23 luglio 1990 fu approvata la direttiva madre-figlia che elimina la doppia imposizione giuridica ed economica all'interno dei gruppi europei, stabilendo in sostanza che l'imposta sugli utili societari deve essere applicata una volta sola in capo alla società che ha prodotto l'utile (la società "figlia") e che questo utile, se distribuito come dividendo alla società "madre", non deve essere assoggettato a ulteriori prelievi né nello Stato della società "figlia" né nello Stato della società "madre".

Questa soluzione ribaltava l'idea tradizionale che l'imposta pagata sugli utili dalla società che li aveva generati fosse solo una sorta di acconto ed era assai diversa anche da quella accolta nella convenzioni bilaterali con Francia e Regno Unito.

In queste ultime, il diritto di tassare l'utile realizzato dalla società figlia era ripartito tra lo Stato della società figlia e quello della società madre. Nella direttiva, invece, il diritto di tassare quell'utile era assegnato in via esclusiva allo Stato della società figlia.

Erano però maturi i tempi per una più decisa riflessione sulla perdurante rispondenza del sistema del credito d'imposta ai vincoli dell'appartenenza all'Unione Europea.

Nel 2004, la Corte di Giustizia (8) decise che "*gli artt. 56 CE e 58 CE ostano ad una normativa nazionale ai sensi della quale il diritto di una persona fiscalmente residente in uno Stato membro al credito d'imposta sui dividendi versatigli da società per azioni è escluso qualora queste ultime non abbiano sede in tale Stato.*". L'arresto della *Grand Chambre* della Corte di Giustizia sancì in modo definitivo l'incompatibilità comunitaria del credito d'imposta (o, meglio, la sua limitazione ai soli azionisti residenti), accelerandone l'abbandono e la sua sostituzione con il metodo dell'esenzione, totale o parziale). Italia e Francia abolirono il credito d'imposta e l'*avoir fiscal* proprio nel 2004.

(8) Grande Sezione, sentenza 7.9.2004 C-319/02, *Manninen.*

La tassazione dell'utile societario venne consolidata in capo alla società che lo generava e i passaggi intersocietari dei dividendi furono resi neutrali fino a quando l'utile non fosse andato nelle tasche dell'azionista ultimo. Qui il dividendo può essere tassato nuovamente, ma spesso ad aliquota ridotta proprio per tener conto della tassazione già avvenuta a valle.

Abolito il credito d'imposta, divennero automaticamente inefficaci le norme convenzionali sul rimborso dei crediti d'imposta, essendo condizionate alla permanenza del relativo meccanismo nell'ordinamento interno di ogni Paese.

Dall'eliminazione del sistema del credito d'imposta la questione sulla possibilità di applicare sia la direttiva sia le (due) convenzioni ha perduto quindi interesse, tranne che per le controversie ancor oggi esistenti in Italia che riguardano dividendi distribuiti prima del 2004.

6. Veniamo ora al punto del coordinamento tra le disposizioni delle convenzioni e quelle della direttiva.

L'art. 7(2) della direttiva dispone che "*la presente direttiva lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al pagamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi*."

Esclusa l'ipotesi di una tacita abrogazione, era dubbio se le norme convenzionali sul rimborso del credito d'imposta potessero trovare applicazione congiuntamente a quelle della direttiva o se fossero a quest'ultima alternative, nel qual caso sarebbe stato necessario individuare un criterio per comprendere quando applicare la direttiva e quando applicare la convenzione.

Sul punto, il testo della direttiva si limitava a prevedere – come osservato - che la direttiva "*lascia impregiudicata l'applicazione*" delle citate disposizioni convenzionali. Anche il comma 4 dell'art. 27-*bis* del DPR 600/73 affermava semplicemente che "*resta impregiudicata l'applicazione di ritenute alla fonte previste da disposizioni convenzionali che accordano rimborsi di somme afferenti i dividendi distribuiti.*".

Nella circolare 10 agosto 1994, n. 15/E, il Ministero delle finanze aveva stabilito che, sebbene "*non possano cumularsi sic et simpliciter gli effetti della Direttiva e delle singole convenzioni, è comunque compito dell'autorità di ciascun Stato contraente indicare, dietro apposita consultazione bilaterale, se ed in che limiti le citate previsioni convenzionali possano ritenersi compatibili, e quindi cumulabili, con il regime di esenzione previsto dalla Direttiva "Madre-Figlia*".

In quella occasione, il Ministero delle finanze giunse alla soluzione a mio avviso più corretta (ma osteggiata a lungo dalla Cassazione) stabilendo che per entrambe le convenzioni la convivenza con la direttiva era assicurata nel modo seguente. La società figlia poteva astenersi dall'applicare la ritenuta ai dividendi versati alla società madre. Quest'ultima poteva chiedere e ottenere il rimborso della metà del credito d'imposta, ma all'atto del pagamento l'Erario avrebbe trattenuto una somma pari alla ritenuta prevista dal trattato (5%) sia sull'ammontare del credito d'imposta sia sull'ammontare dei dividendi.

La questione è stata esaminata dalla Corte di Giustizia nel caso Océ (9), riguardante la sovrapposizione tra la direttiva e la convenzione bilaterale tra Regno Unito e Paesi Bassi. Anch'essa accordava ad una società madre olandese il diritto di ottenere il rimborso della metà dell'imposta sul reddito societario pagata dalla propria società figlia britannica, autorizzando in questo caso il Regno Unito a prelevare un ammontare pari al 5% sia sul dividendo sia sull'imposta societaria rimborsata.

Una società madre olandese, chiesto e ottenuto il rimborso del credito d'imposta depurato del 5% sia sul rimborso sia sul dividendo, sosteneva che il prelievo subito fosse contrario alle disposizioni della direttiva madre-figlia, il cui articolo 5 vieta allo Stato della società figlia di prelevare imposte sugli utili

(9) Sentenza del 23 settembre 2003 nella causa 58/01.

distribuiti alla società madre. A suo parere, doveva essere rimborsato sia la ritenuta sul dividendo vero e proprio sia quella sul rimborso del credito d'imposta.

La Corte di Giustizia deciso che (i) il rimborso della metà del credito d'imposta da parte del fisco britannico non costituisce un utile distribuito a cui si applica la direttiva madre-figlia; quindi il prelievo del 5% su tale ammontare non è vietato dal diritto comunitario, (ii) l'art. 7.2 della direttiva va interpretato nel senso che, seppure il prelievo del 5% sui dividendi rientra nel campo di applicazione dell'art. 5 della direttiva, è autorizzato un prelievo del 5% anche sui dividendi quando si faccia applicazione della disposizione convenzionale che prevede il rimborso del credito d'imposta.

La soluzione trovata nel 2003 dalla Corte di Giustizia, preconizzata già nel 1994 dall'amministrazione finanziaria italiana, è senza dubbio equilibrata, poiché riconosce che le disposizioni convenzionali volte ad attenuare la doppia imposizione economica perseguono il medesimo scopo della Direttiva, ma suggerisce al tempo stesso che il contribuente debba scegliere il sistema cui dare applicazione. Non è invece consentito il cd. "*cherry picking*", cioè la scelta selettiva tra le singole componenti di ogni sistema sulla base della convenienza individuale. In pratica, non si può ottenere l'esenzione da ritenuta sui dividendi e il rimborso del credito d'imposta (10).

7. Fatte queste premesse, i dinieghi più volte opposti dalla Corte di Cassazione alle richieste di rimborso del credito d'imposta di azionisti di società italiane residenti in Francia e in Gran Bretagna appaiono essere, nella loro assolutezza, criticabili.

La Suprema Corte si basa fondamentalmente sulla considerazione che sia la direttiva sia le convenzioni bilaterali con Francia e Regno Unito hanno il comune obbiettivo della eliminazione della doppia imposizione economica. Questa comunanza di obiettivo "*non può mai determinare in concreto la distorsione rappresentata da un indebito duplice beneficio, ovvero una duplice doppia non imposizione" (11)*.

In via astratta il punto è condivisibile. Se l'applicazione combinata di disposizioni di fonti diverse genera un risultato non coerente con i principi generali dell'ordinamento, c'è spazio per una interpretazione capace di restituire coerenza al sistema.

Si potrebbe essere portati a concludere che qualora, per effetto della direttiva madre-figlia, la società madre estera non sconti alcuna imposta sui dividendi di fonte italiana in relazione ai quali richiede il rimborso del credito d'imposta, quest'ultimo dovrebbe essere negato perché l'esenzione sui dividendi già raggiunge in pieno l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione.

Ma le cose non stanno esattamente in questi termini, poiché sia la convenzione con la Francia sia quella con la Gran Bretagna presentano particolarità degne di nota.

Partiamo da quella con la Francia. Questa convenzione accordava il credito d'imposta (ancorché ridotto al 50%) anche alle società residenti in Francia "*soggette alla legislazione francese applicabile alle società madri*" che prevedeva l'esenzione al 95% dei dividendi provenienti da società figlie residenti all'estero. Quindi, quando negoziarono la loro convenzione, Italia e Francia avevano già, al proprio interno, norme simili a quelle che in seguito divennero valide per tutti gli Stati membri per effetto della direttiva (12). L'unica differenza era che mentre la Francia esentava i dividendi intersocietari al 95%, in Italia l'esenzione era limitata al 60%.

Dunque, l'applicazione combinata delle norme convenzionali e di quelle interne francesi faceva sì che sugli utili prodotti dalla società figlia italiana gravasse un'imposta complessiva inferiore a quella vigente in Italia.

La tabella che segue mostra il calcolo delle imposte dovute secondo la convenzione bilaterale e secondo la direttiva, prendendo a base l'anno 2003 ed una aliquota identica del 33,3% (era il 34% in Italia e il 33,3% in Francia).

---

(10) In questo senso, pur se il *tema decidendi* era un altro, si è espressa Cass. 28.12.2018, n. 27111.
(11) Cass. 14.6.2019, n. 16004, che richiama numerosi precedenti.
(12) Così ritiene anche Zizzo, Il rimborso convenzionale, cit.

	Tassazione secondo la convenzione	
A	Imponibile società figlia italiana	150
B	IRPEG (33,3% di A)	50
C	Dividendo (A-B)	100
D	Ritenuta sul dividendo [5% di C)	5
E	Dividendo netto per il socio (C-D)	95
F	Credito d'imposta rimborsabile (50% di B)	25
G	Ritenuta sul credito d'imposta (5% di F)	1,25
H	Imponibile della società madre (5% di C + F)	30
I	Imposta lorda in Francia (33% di H)	10
L	Credito d'imposta diretto (5% di D+G)	1,5
M	Imposta netta in Francia (I-L)	8,5
N	Totale imposte Italia (B/2+D+G)	31,25
O	Totale imposte Italia più Francia	39,75
	Aliquota implicita (O/A)	26,50%

	Tassazione secondo la direttiva	
A	Imponibile società figlia italiana	150
B	IRPEG (33,3% di A)	50
C	Dividendo (A-B)	100
D	Ritenuta sul dividendo	0
E	Dividendo netto per il socio (C-D)	100
F	Credito d'imposta rimborsabile (50% di B)	0
G	Ritenuta sul credito d'imposta (5% di F)	0
H	Imponibile della società madre (5% di C)	5
I	Imposta lorda in Francia (33% di H)	1,67
L	Credito d'imposta diretto (D+G)	0
M	Imposta netta in Francia (I-L)	1,67
N	Totale imposte Italia (B+D+G)	50
O	Totale imposte Italia più Francia (M+N)	51,67
	Aliquota implicita (O/A)	34,44%

Quanto precede dimostra che, applicati isolatamente, i due sistemi (convenzione e direttiva) davano risultati diversi sia per il contribuente (inteso in senso unitario) sia per l'erario dei due Paesi. Secondo la convenzione il contribuente avrebbe complessivamente pagato meno imposte (39,75 contro 51,67) e la Francia ne avrebbe incassate di più (8,5 contro 1,67).

I governi italiani e francese sapevano che la soluzione convenzionale comportava un evidente beneficio per i gruppi di entrambi i Paesi. In quest'ottica, la tradizionale conclusione della Cassazione (che il rimborso del credito d'imposta non spetta mai nei casi in cui opera la Direttiva perché costituisce un doppio beneficio) non mi pare del tutto scontata.

Quando negoziava la nuova convenzione con l'Italia, anche il Regno Unito aveva un sistema di *indirect tax credit* diretto ad eliminare la doppia imposizione economica internazionale per i gruppi societari. Il sistema britannico era uno dei due modelli successivamente imposti dalla direttiva; l'altro era quello francese.

Sempre ipotizzando un'aliquota impositiva sui redditi societari del 33,3% in entrambi i Paesi e una distribuzione di dividendi nel 2003 (ultimo anno di vigenza del credito d'imposta in Italia), nel caso del Regno Unito la comparazione sarebbe stata la seguente.

	Tassazione secondo la convenzione	
A	Imponibile società figlia italiana	150
B	IRPEG (33% di A)	50
C	Dividendo (A-B)	100
D	Ritenuta sul dividendo [5% di C)	5
E	Dividendo netto per il socio (C-D)	95
F	Credito d'imposta rimborsabile (50% di B)	25
G	Ritenuta sul credito d'imposta (5% di F)	1,25
H	Imponibile della società madre (A)	150
I	Imposta lorda in UK (33% di H)	50
L	Credito d'imposta diretto e indiretto in UK (D+G+B/2)	31,25
M	Imposta netta in UK (I-L)	18,75
N	Totale imposte Italia (B/2+D+G)	31,25
O	Totale imposte Italia più UK (N+M)	50
	Aliquota implicita (O/A)	33,33%

	Tassazione secondo la direttiva	
A	Imponibile società figlia italiana	150
B	IRPEG (33% di A)	50
C	Dividendo (A-B)	100
D	Ritenuta sul dividendo [0%)	0
E	Dividendo netto per il socio (C-D)	100
F	Credito d'imposta rimborsabile (0%)	0
G	Ritenuta sul credito d'imposta (5% di F)	0
H	Imponibile della società madre (A)	150
I	Imposta lorda in UK (33% di H)	50
L	Credito d'imposta diretto e indiretto in UK (D+B+G)	50
M	Imposta netta in UK (I-L)	0
N	Totale imposte Italia (B+D+G)	50
O	Totale imposte Italia più UK (N+M)	50
	Aliquota implicita (O/A)	33,33%

Nel caso del Regno Unito, l'imposta complessivamente pagata dal contribuente era la stessa, ma cambiava il destinatario. Nel caso della convenzione, l'imposta era ripartita tra l'erario italiano (31,25) e quello inglese (18,75) mentre nel caso della Direttiva a beneficiarne (per 50) era solo quello italiano. Non è una differenza trascurabile.

Quel che importa sottolineare è che Italia, Francia e Gran Bretagna si sono accordati su una ripartizione della potestà impositiva diversa da quella che sarebbe poi risultata dalla direttiva. Nel caso della Francia l'accordo conduceva ad una tassazione dell'utile intersocietario con una aliquota complessiva d'imposta addirittura inferiore a quella nominale.

Se è perfettamente plausibile che il contribuente non possa prendere il meglio da ognuno dei due regimi, è altrettanto plausibile che il contribuente possa decidere quale dei due applicare. Purché, appunto, lo applichi nella sua interezza.

Anche le sentenze della Cassazione che hanno negato il rimborso del credito d'imposta hanno convenuto sull'alternatività dei due sistemi. Ma se esiste alternativa, non sta scritto da nessuna parte, e neppure risponde a logica, che il contribuente non possa ripensare sulla scelta fatta e cambiare idea. La circostanza che sul dividendo non sia stata applicata alcuna ritenuta alla fonte all'atto del pagamento non può essere visto come l'esercizio di una opzione irrevocabile, perché nessuna legge così prevede.

Pertanto, nulla pare impedire che dopo che il dividendo sia stato pagato senza alcuna imposta alla fonte, la società madre chieda e ottenga il rimborso della metà del credito d'imposta. All'atto del rimborso, l'erario italiano potrà prelevare l'imposta dovuta secondo la convenzione (il 5%) sia sull'ammontare rimborsato sia sul dividendo, dando così piena applicazione all'impegno assunto con l'altro Stato contraente.

Negare il rimborso del credito d'imposta semplicemente perché il dividendo è stato pagato senza applicazione di ritenuta, vuol dire che il contribuente non possa cambiare idea.

Va dunque favorevolmente accolta la sentenza in rassegna perchè non ha seguito i consolidati precedenti. Peccato che la Cassazione non abbia affermato esplicitamente che la convenzione che il contribuente è libero di decidere tra la convenzione e la direttiva, anche cambiando idea. Se lo avesse fatto, avrebbe potuto decidere direttamente che il rimborso era sì dovuto ma che all'atto del pagamento l'erario avrebbe dovuto prelevare il 5% sia sul credito, sia sul dividendo già distribuito.

Così non è avvenuto. La Suprema Corte ha rinviato la causa al giudice di secondo grado, chiedendogli di "*riesaminare il meccanismo di tassazione applicato nella specie [nel Regno Unito, NDR] per verificare se, nel caso concreto, il sistema descritto dalla C. T. Reg. abbia effettivamente evitato la doppia imposizione e ne abbia anche scongiurato il rischio, nel rispetto del principio di neutralità fiscale perseguito dalla Direttiva*".

Non mi è chiaro quale verifica dovrà svolgere il giudice del rinvio, anche perché il riferimento al "*rispetto del principio di neutralità fiscale*" non è di grande aiuto. Se infatti esiste consenso diffuso che le imposte debbano essere "neutrali", cioè non devono influenzare e distorcere le decisioni economiche, non ne esiste affatto su quale sia il parametro più adeguato sul quale misurare la neutralità di un sistema impositivo (13).

Più in particolare, non mi risulta chiaro quale effetto debba avere sulla questione della "neutralità" il modo in cui la società britannica aveva trattato fiscalmente i dividendi nella propria dichiarazione dei redditi. All'epoca dei fatti di causa, l'aliquota dell'imposta sulle società nel Regno Unito era più bassa di quella vigente in Italia (era del 33% del 1996, venne ridotta al 31% del 1997 e 1998, poi al 30% sino al 2008). In questa situazione, il sistema del credito d'imposta indiretto vigente in quel Paese comportava che nessuna ulteriore imposta doveva essere prelevata sia sui dividendi veri e propri sia sul credito d'imposta rimborsato.

Facendo leva sui "considerando" della direttiva madre-figlia, il giudice del rinvio potrebbe considerare che la "neutralità" rilevante a fini del decidere sia quella che impedisce un trattamento fiscale complessivamente deteriore rispetto a quello che spetterebbe qualora le due società fossero state residenti nel medesimo Stato. Ma anche così, la questione non sarebbe risolta. Bisognerebbe infatti decidere se il "medesimo Stato" debba essere quello della società figlia oppure quello della società madre. Non si tratta di un aspetto trascurabile, perché, come abbiamo visto, le aliquote vigenti nei due Stati erano differenti. Pertanto, la tassazione combinata (Italia più Regno Unito) potrebbe risultare maggiore di quella esistente in Regno Unito ma non di quella esistente in Italia.

(13) Tanto che si parla di "battaglia delle neutralità", per la quale rimando, tra i tanti contributi, a Kofler, Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Dividends, in Bulletin for International Taxation, 2012, 77 e ss.

8. Questi tecnicismi fanno emergere le difficoltà di qualsiasi sistema tributario che voglia a tutti i costi rincorrere equivalenze da farmacisti. La sentenza in rassegna è comunque interessante anche perché introduce l'interessante principio secondo cui nel determinare le imposte dovute in Italia occorre tenere conto anche del regime tributario di altri Paesi.

È un tema importante, che fa da contraltare al tema dell'elusione fiscale, poiché entrambi nella sostanza vogliono riportare a "normalità" casi di imposizione inferiore a quella "ordinaria" e "corretta".

È un tema lanciato con forza dal progetto cd. "BEPS", il più straordinario cantiere di produzione condivisa di norme tributarie della storia, in cui la ricerca della "giusta imposizione" (e di quella più semplice ed efficiente) è stato centrale. La ricerca della "giusta imposizione" impone di evitare non solo l'imposizione multipla, ma anche fenomeni quali le doppie deduzioni o le doppie esenzioni. Norme quali quelle sulle CFC, la cd. "*switch over clause*", quelle sugli ibridi, ecc., rispondono a questa esigenza, e impongono di considerare anche ciò che su di un fatto fiscalmente rilevante avviene altrove.

È un tema attualissimo, poiché il dibattito sui nuovi criteri di territorialità dei profitti digitali o sulla tassazione minima (i ben noti Pillar One e Pillar Two della nuova policy della tassazione dell'economia digitale in discussione presso l'OCSE) ruota attorno ad una diversa e più "giusta" allocazione del potere impositivo tra Stati titolari di pretese fiscali concorrenti, in cui è prevista una potestà impositiva supplementare per lo Stato della fonte laddove un certo elemento di reddito risulti non essere adeguatamente tassato in quello di residenza.

È una strada che va seguita con coraggio, senza farsi condizionare dalle norme vigenti, nate in tempi (e per perseguire fini) assai diversi.

In particolare, si dovrebbe ripensare anche al nostro sistema di tassazione dei dividendi pagati ad azionisti non residenti.

Le nostre regole risentono delle posizioni espresse dall'Italia quasi cent'anni fa a favore del mantenimento della potestà impositiva per lo Stato della fonte dei dividendi.

I tempi sono cambiati. Nel sistema "duale", ormai dominante, gli utili d'impresa sono tassati una sola volta in capo alla società che li ha prodotti e non c'è sia spazio per altre imposizioni finché quegli utili rimangono in un circuito societario. Una ulteriore tassazione potrà avvenire solo quando questi utili finiscono in mano all'azionista ultimo, di regola una persona fisica.

A quel punto, l'*economic allegiance* (concetto che tradizionalmente giustifica la potestà impositiva di uno Stato) tra l'azionista e lo Stato di produzione del reddito potrebbe essersi così affievolito che la tassazione del dividendo in quest'ultimo Stato risulta poco giustificabile. Si pensi al piccolo azionista di una multinazionale statunitense, che per il tramite del fondo in cui ha investito i propri risparmi, incassa il controvalore di un dividendo distribuito dalla società capogruppo americana, quotata in borsa e che a sua volta deriva dall'utile prodotto da una controllata italiana ma anche da controllate sparse un po' ovunque nel mondo. Se si dovesse scegliere la giurisdizione con cui quell'azionista ha l'"appartenenza economica" più marcata, a nessuno verrebbe in mente l'Italia.

Una soluzionee non perfetta ma semplice e facilmente gestibile sarebbe quella di esentare tutti i dividendi pagati ad azionisti residenti all'estero, indipendentemente dalla loro residenza fiscale o dall'esistenza di una convenzione contro la doppia imposizione. Lo Stato di residenza dell'azionista ultimo (e solo questo) avrebbe il diritto di prelevare un'ulteriore imposta, analogamente a quella vigente su tutti i rendimenti del capitale.

Questa regola potrebbe trovare una eccezione nel caso in cui l'azionista ultimo non sia assoggettato ad imposta nel proprio Stato di residenza, un po' sulla falsariga delle norme previste nell'ambito del Pillar Two sopra ricordato, in particolare le cd. "*undertaxed payments rule*" e la "*subject to tax rule*". Esiste però una fondamentale differenza tra i pagamenti che riducono la base imponibile dell'erogante (come gli interessi, le *royalties* e i corrispettivi per servizi ricevuti) e i dividendi. Se non si tassano i primi neppure in capo al percettore, non vi sarà alcuna imposizione. Se l'azionista ultimo non paga imposte sui dividendi, è garantita almeno una tassazione piena, cioè quella in capo alla società che ha prodotto l'utile.

Tutto sommato, non mi pare che esistano un argomento decisivo a sostegno di questa eccezione.

Considerando la numerosità delle aliquote di ritenuta sui dividendi in uscita (che variano dallo zero al 26%) e del contenzioso che continua a generarsi, i benefici in termini di semplicità del nuovo sistema sarebbero notevoli e la perdita di gettito tutto sommato limitata.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BIANCO ALBERTO-RUSSO, Ritenuta convenzionale sui dividendi e Direttiva "Madre-figlia": riflessioni a margine di alcuni recenti pronunciamenti giurisprudenziali, in Dir. prat. trib. int., 2004, 1, 375-384
CANÉ, Territorialità e tassazione dei dividendi internazionali, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2019, 3, 272-327
CASERTANO, La Direttiva "madri-figlie", le norme interne e le convenzioni contro le doppie imposizioni, in Rass. Trib., 1995, 804-819
ESCALAR, Il rimborso di imposte a soci non residenti tra normativa "madri-figlie" e accordi bilaterali, in Rass. Trib., I, 1995, 71
FOGLIA, Coesistenza del credito d'imposta per i tributi assolti all'estero con il rimborso dell'"avoir fiscal" previsto dalla Convenzione Italia-Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito, in Riv. dir. trib., 1999, 5, pp. 220-224
HELMINEN, The International Tax Law Concept of Dividends, Series on International Taxation vol. 36, Wolters Kluwer, 2016
KOFLER, Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Dividends, in Bulletin for International Taxation, 2012, 77 ss.
MAISTO (a cura di) "Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law", IBFD, EC and International Tax Law Series, vol. 8. Amsterdam, 2012
MARINI, Le distorsioni economiche del rimborso del credito d' imposta previsto dalla nuova Convenzione Italia-Francia, in Rass. Trib., 1995, 254-269
MAYR, Convenzione Italia-Regno Unito: credito d'imposta a senso unico, in Corr. Trib., 2000, 10, 706-707
MORATTI, La fiscalità dei dividendi in uscita: rapporti tra la direttiva "madre-figlia" e le convenzioni per evitare le doppie imposizioni", in Riv. dir. fin. sc. fin., 2017, 3, 75-89
MAISTO, Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società madri" e "società figlie", Milano, 1996
PENNESI-FAINI, Il pagamento dei dividendi in Madre-Figlia esclude il credito d'imposta convenzionale?, in Corr. Trib., 2018,17, 1332-1338
SOZZI, Dividendi intracomunitari tra Convenzioni internazionali e direttiva "madre-figlia", in Riv. dir. trib. 2005, 180-200
ZIZZO, Il rimborso convenzionale dei crediti d'imposta sui dividendi: una storia di diritti negati, in Corr. Trib. 2/2020, 141 ss.

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

L'imposizione sui dividendi corrisposti a OICVM non residenti alla luce del principio della libera circolazione dei capitali

Taxation on dividends paid to non-residents UCITS in light of the principle of free movement of capital

ANTONIO MARINELLO

Abstract
Il saggio trae spunto dalla recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-156/17, *Ka Deka*, sulle diversità del trattamento fiscale riservato dagli Stati membri agli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), residenti e non residenti, in relazione ai dividendi di fonte nazionale. Dopo aver richiamato i precedenti giurisprudenziali in materia, l'analisi si sofferma in particolare sulla dubbia compatibilità con il principio di libera circolazione dei capitali della disciplina italiana.
Parole chiave: organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), tassazione dei dividendi di fonte nazionale, discriminazione dei non residenti, principio di libera circolazione dei capitali, cause di giustificazione, comparabilità delle situazioni

Abstract
The essay discusses a recent judgment of the Court of Justice of the European Union (C-156/17, Ka Deka), on the differences in the tax treatment of undertakings for collective investment in transferable securities (UCITS) by Member States, both resident and non-resident, in relation to national dividends. After recalling the relevant case-law, the analysis focuses in particular on the doubtful compatibility of the Italian legislation with the principle of free movement of capital.
Keywords*: undertakings for collective investment in transferable securities (UCITS), taxation of national dividends, discrimination against non-residents, principle of free movement of capital*

SOMMARIO: **1.** Il caso affrontato dalla Corte nella sentenza C-156/17, *Ka Deka*: contesto fattuale e inquadramento giuridico. - **2.** La coerenza del sistema impositivo domestico: il precedente della sentenza C-480/16, *Fidelity Funds*. - **3.** Ritenute sui dividendi corrisposti a fondi esteri e restrizione alla libera circolazione dei capitali. - **4.** Considerazioni sulla dubbia compatibilità con il principio di libera circolazione dei capitali della disciplina italiana.

1. Con la sentenza del 30 gennaio 2020, causa C-156/17, *KA Deka*, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è tornata a pronunciarsi – a breve distanza dal recente intervento sul caso *Fidelity Funds* (Corte di Giustizia, sentenza del 21 giugno 2018, causa C-480/16) - sulle diversità del trattamento fiscale riservato dagli Stati membri agli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), residenti e non residenti, in relazione ai dividendi di fonte nazionale.

Nello specifico, la sentenza ha ad oggetto la compatibilità con il principio della libera circolazione dei capitali di cui all'art. 63 e ss. del TFUE (a proposito del quale, si veda G. BIZIOLI, I principi di

non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale, in AA. VV., Principi di diritto tributario europeo e internazionale, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2016, 107 ss.; BORIA, Diritto tributario europeo, Milano, 2017, 159 ss.; PISTONE, Diritto tributario europeo, Torino, 2018, 134 ss.) della disciplina tributaria olandese applicabile a talune entità – residenti e non residenti in Olanda – denominate "organismi di investimento collettivo a carattere fiscale" (OICF).

Le questioni pregiudiziali esaminate dalla Corte sono state sollevate nel quadro di una controversia sorta tra un organismo di investimento collettivo in valori mobiliari stabilito in Germania e le autorità fiscali dei Paesi Bassi, riguardo al rigetto delle domande di rimborso dell'imposta sui dividendi trattenuta a carico dell'organismo sui proventi di azioni di società stabilite in Olanda.

In particolare, il giudizio si è concentrato sulla compatibilità con l'art. 63 TFUE delle condizioni richieste dalla normativa olandese per poter accedere al regime fiscale OICF, cui è subordinato il riconoscimento del rimborso della ritenuta sui dividendi. Da un lato, si tratta dei requisiti relativi all'azionariato dell'OICVM che aspira a beneficiare di tale regime fiscale. Dall'altro, dell'obbligo di redistribuire ai partecipanti gli utili percepiti, e delle modalità richieste per la redistribuzione.

In via preliminare, si deve precisare che il regime fiscale previsto per gli OICF persegue essenzialmente l'obiettivo di assimilare, ai fini dell'imposizione nei Paesi Bassi, i titolari di azioni o di partecipazioni di un organismo di investimento collettivo alle persone fisiche che effettuano investimenti diretti in società di capitali. A tal fine, si prevede che gli OICF siano assoggettati ad un'aliquota di imposta sulle società pari a zero e che abbiano diritto al rimborso della ritenuta operata sui dividendi corrisposti da società residenti in Olanda (al riguardo, cfr. la sentenza del 20 maggio 2008, *Orange European Smallcap Fund*, causa C-194/06, nella quale la Corte di Giustizia aveva già avuto modo di occuparsi della compatibilità comunitaria di taluni aspetti del regime OICF, nella versione allora vigente).

Per poter accedere a tale regime, gli organismi in questione sono tenuti a:

- distribuire agli investitori tutti gli utili percepiti (sia i dividendi, che altri tipi di utili) entro un determinato termine dalla chiusura dell'esercizio;
- in occasione della distribuzione di tali proventi, trattenere l'imposta olandese sui dividendi. Tale prelievo si sostituisce all'imposta domestica sui dividendi, trattenuta a carico degli OICF e successivamente rimborsata a questi: in tal modo, in sostanza, l'investimento mediante OICF non risulta più vantaggioso di un investimento diretto in società di capitali;
- rispettare alcuni vincoli di composizione relativi alla compagine degli investitori, congegnati in modo tale da assicurare un'elevata diffusione delle quote. La disciplina in questione si è evoluta nel tempo: se fino al 2006, le condizioni erano differenziate tra organismi quotati e non quotati presso la Borsa di Amsterdam, dal 2007 risulta decisiva la circostanza che le azioni siano quotate presso un mercato regolamentato di strumenti finanziari.

Ebbene, nel caso di specie, il ricorrente del procedimento principale è un OICVM tedesco ("*KA Deka*"), le cui azioni sono quotate presso la Borsa tedesca, ma la loro negoziazione avviene mediante un sistema denominato *global stream system*, che non consente a tale organismo di conoscere l'identità dei propri investitori.

Esso ha effettuato investimenti in società stabilite nei Paesi Bassi, dalle quali ha percepito dividendi, tassati alla fonte a titolo di imposta nella misura del 15%, così come previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Germania e Olanda. Non essendo assoggettato nei Paesi Bassi ad alcun obbligo di procedere alla ritenuta dell'imposta olandese sui dividendi, in occasione della distribuzione degli utili ai propri partecipanti l'organismo tedesco non ha operato alcun prelievo fiscale.

Per i periodi di imposta di riferimento, *KA Deka* ha richiesto alle autorità fiscali olandesi il rimborso delle ritenute alla fonte, applicate a titolo dell'imposta olandese sui dividendi, ritenendo che il diritto di ottenere i rimborsi richiesti discenda direttamente dall'art. 63 TFUE, in quanto la situazione in cui si trova ad operare è oggettivamente comparabile a quella di un fondo di investimento stabilito nei Paesi Bassi beneficiante dello *status* di OICF. A corredo della richiesta, inoltre, il fondo tedesco ha motivato ulteriormente il proprio diritto al rimborso facendo leva sulla disciplina tributaria tedesca, per la quale gli OICVM, in aggiunta ai proventi effettivamente corrisposti agli investitori, sono altresì tenuti a de-

terminare un importo presuntivo che si considera in ogni caso distribuito e concorre alla formazione del reddito imponibile degli investitori.

Così ricostruito il contesto fattuale ed il quadro giuridico nazionale di riferimento, il giudice del rinvio ha posto all'attenzione della CGUE tre questioni in merito alla compatibilità del regime olandese degli OICF con il principio della libera circolazione dei capitali, qui di seguito sinteticamente riportate.

2. La prima questione mira a verificare se l'art. 63 TFUE osti a che ad un fondo d'investimento stabilito al di fuori dei Paesi Bassi non venga concesso il rimborso dell'imposta olandese sui dividendi, trattenuta sugli utili ad esso versati da enti stabiliti in Olanda, per il motivo che esso non opera come sostituto d'imposta ai fini dell'imposta olandese, mentre tale rimborso è concesso ad un OICF stabilito nei Paesi Bassi.

Tale questione, invero, è stata ritirata in corso di causa dal giudice di rinvio, a seguito dell'emanazione della sentenza C-480/16, *Fidelity Funds*, attinente alla disciplina fiscale danese che, analogamente a quella olandese sugli OICF, subordinava l'esenzione degli organismi residenti dalla ritenuta sui dividendi di fonte domestica alla condizione che tali organismi effettuassero un distribuzione minima nei confronti degli investitori e operassero su tale distribuzione una ritenuta a titolo d'imposta, negando invece l'esenzione agli organismi esteri.

Più precisamente, nella pronuncia *Fidelity Funds* la Corte di Giustizia ha chiarito che, sebbene il beneficio dell'esenzione da ritenuta alla fonte sui dividendi nazionali concesso agli organismi danesi è compensato dalla tassazione dei proventi riferibili a tali dividendi distribuiti agli investitori – potendo a tal fine essere invocata, quantomeno in linea di principio la giustificazione alla restrizione collegata al mantenimento della coerenza del sistema impositivo domestico – è comunque possibile garantire tale coerenza interna del sistema tributario riconoscendo il beneficio dell'esenzione anche agli organismi esteri, a condizione che le autorità fiscali accertino, con la piena collaborazione di tali organismi, che questi ultimi versino un'imposta equivalente a quella versata dagli organismi danesi (cfr. la sentenza *Fidelity Funds*, specie i punti da 49 a 63).

3. La seconda questione concerne invece la verifica della compatibilità con la libera circolazione dei capitali della disciplina fiscale olandese per il fatto che non accorda il rimborso della ritenuta sui dividendi di fonte domestica agli organismi esteri, i quali non dimostrino di rispettare i vincoli di composizione degli investitori previsti dalla disciplina degli OICF.

A tale riguardo, la Corte ha anzitutto rilevato che la normativa olandese non distingue tra residenti e non residenti, nel senso che i requisiti ai quali è subordinato il rimborso della ritenuta si applicano indistintamente ad entrambe tali categorie di organismi. Con riferimento ai fatti dedotti in giudizio, poi, i giudici comunitari concordano sul fatto che l'impossibilità di fornire alle autorità fiscali olandesi la prova relativa alla compagine degli investitori di *KA Deka* non è legata all'eccessiva rigidità della normativa olandese, ma dipende unicamente dalla scelta del modello di negoziazione delle azioni di tale OICVM, che non consente di conoscere l'identità degli investitori. La mancata concessione del beneficio fiscale, pertanto, non costituisce in questo caso un trattamento sfavorevole meritevole di censura (v., sul punto, FANTI ROVETTA, Organismi di investimento collettivo e libera circolazione dei capitali: la Corte di Giustizia individua una nuova incompatibilità, in Strumenti finanziari e fiscalità, n. 46/2020, 101).

La terza questione riguarda infine la compatibilità con l'art. 63 TFUE della disciplina olandese nella misura in cui quest'ultima non concede ad un OICVM non residente il rimborso dell'imposta trattenuta sui dividendi distribuiti da entità stabilite in Olanda, in ragione del fatto che il fondo non ha soddisfatto l'obbligo di distribuire integralmente ai suoi partecipanti il risultato di gestione. Ciò anche se, secondo la normativa dello Stato di residenza del fondo, tali utili siano considerati come distribuiti e siano tassati in capo agli investitori in aggiunta alla quota parte dei proventi realmente distribuiti.

Con riferimento alla comparabilità tra le situazioni degli organismi residenti e non residenti, la Corte osserva anzitutto che la valutazione deve essere effettuata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle

disposizioni nazionali, in questo caso dalla normativa olandese sugli OICF. Tale regime persegue essenzialmente l'obiettivo di evitare, per le tipologie di investitori cui è destinato, la doppia imposizione dei dividendi percepiti da società stabilite nei Paesi Bassi, spostando l'imposizione dal livello dell'OICVM a quello dei suoi partecipanti (cfr. FANTI ROVETTA, Organismi di investimento collettivo e libera circolazione dei capitali: la Corte di Giustizia individua una nuova incompatibilità, cit., 101-102).

Ebbene, nel caso di specie, un organismo residente che effettua una distribuzione effettiva del suo risultato di gestione e un organismo non residente il cui risultato della gestione non è effettivamente distribuito ma che si considera presuntivamente distribuito e, in quanto tale, assoggettato ad imposta in capo agli investitori, si trovano in una situazione oggettivamente comparabile in relazione all'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali OICF.

In questo contesto, il rifiuto dell'Olanda di concedere ai soli organismi esteri il rimborso della ritenuta sui dividendi di fonte nazionale costituisce, per l'appunto, una restrizione alla libera circolazione dei capitali e contrasta con il principio di non discriminazione (sul rapporto tra libertà fondamentali e principio di non discriminazione, cfr. BIZIOLI, Il principio di non discriminazione, in AA.VV., I principi europei del diritto tributario, a cura di Di Pietro, Padova, 2003, 201 ss.), laddove questo impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato (cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 18 giugno 2009, *Aberdeen*, causa C-303/07, in merito alla quale STIZZA, La sentenza Aberdeen e la discriminazione nella tassazione di dividendi in uscita a favore di fondi di investimento immobiliare esteri: i riflessi sulla legislazione tributaria italiana, in Strumenti finanziari e fiscalità, n. 1/2010, nonché Corte di Giustizia, sentenza del 10 maggio 2012, *Santander Asset Management SGIIC e a.*, cause da C-338/11 a C-347/11).

4. È evidente che la sentenza C-156/17 si riferisce ad una disciplina nazionale profondamente differente da quella italiana per ciò che concerne l'imposizione degli organismi di investimento collettivo del risparmio e dei loro investitori. Essa si colloca, tuttavia, nel solco tracciato da altre precedenti pronunce, nelle quali la Corte europea ha costantemente rilevato la contrarietà al principio di libera circolazione dei capitali di legislazioni nazionali che accordano benefici fiscali unicamente ad entità residenti, negandoli ai soggetti stabiliti in altri Stati membri, nella misura in cui questi ultimi si trovino in una situazione oggettivamente paragonabile a quella dei loro omologhi residenti (questo principio è ricorrente in innumerevoli pronunce della CGUE e costituisce ormai "diritto vivente"; tra le tante, si vedano le sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, 29 aprile 1999, causa C-311/97, 18 giugno 2009, causa C-303/07, 10 novembre 2011, causa C-212/09, 13 novembre 2012, causa C-35/11).

Di qui la necessità di valutare se, in prospettiva, la disciplina tributaria italiana possa essere soggetta a una medesima censura, anche tenendo conto dei significativi precedenti che hanno riguardato il nostro ordinamento.

Il sistema fiscale italiano non è infatti nuovo a censure comunitarie che hanno condotto, nel tempo, alla necessità di intervenire a più riprese sul carico impositivo gravante sui dividendi corrisposti a soggetti residenti in altri Stati membri (v., per approfondimenti, MARINELLO, Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria, Torino, 2018, 303 ss.).

Attualmente, ad esempio, la ritenuta sugli utili corrisposti a società istituite negli Stati UE o SEE opera con l'aliquota dell'1,2%, mentre in origine la misura dell'imposizione era pari al 27%. Tale riduzione è stata introdotta proprio in conseguenza di interventi della Commissione Europea, volti ad equiparare la tassazione dei dividendi in uscita corrisposti tra i soggetti residenti in Italia e quelli residenti in altri Stati membri.

Ed anche un ulteriore intervento modificativo è stato determinato da una procedura di infrazione avviata dalla Commissione nei confronti del nostro Paese (IP/07/1152 del 23 luglio 2007) per il differente trattamento riservato ai dividendi percepiti dai fondi pensione italiani rispetto a quelli esteri. In particolare, i fondi pensione domestici non subiscono ritenuta sugli utili distribuiti da società ed enti soggetti all'Ires, in quanto assoggettati ad imposizione sostitutiva, oggi prevista nella misura del 20%

sul risultato netto maturato annuo. In origine, invece, sugli utili distribuiti da società italiane ai fondi pensione esteri veniva applicata una ritenuta del 27%, con la possibilità di ridurre il prelievo effettivo al 15%, attraverso il rimborso dei 4/9 della ritenuta (cfr. CORASANITI, Diritto tributario delle attività finanziarie, Milano, 2012, 201 ss.; MAJORANA, Ritenute sui dividendi distribuiti ai fondi esteri: dalla sentenza della Corte di Giustizia dubbi di compatibilità europea, in questa Rivista, 25 luglio 2018).

Tutto ciò ricordato, tornando al caso in esame si deve rilevare che, in relazione ai dividendi di fonte italiana, gli organismi residenti in altri Stati membri dell'Unione (e negli Stati aderenti allo Spazio Economico Europeo) scontano attualmente un'imposizione deteriore rispetto a quella prevista per i fondi residenti in Italia.

Per quanto qui interessa, infatti, gli OICVM istituiti in Italia - diversi da quelli immobiliari e sottoposti a forme di vigilanza prudenziale, o il cui soggetto gestore sia sottoposto a tali forme di vigilanza - pur essendo, in linea di principio, soggetti passivi IRES, sono esenti da tale imposta e nei loro confronti è altresì prevista la disapplicazione generalizzata delle forme di prelievo alla fonte, tra cui l'imposizione sui dividendi di fonte domestica, ordinariamente prevista nella misura del 26% ai sensi dagli artt. 27 e 27-*ter*) del D.P.R. n. 600/1973.

Essi si configurano, cioè, come *lordisti,* nel senso che la vigente disciplina garantisce che gli unici soggetti incisi dalla tassazione siano i detentori delle quote all'atto della percezione dei relativi proventi.

Diversamente, gli organismi istituiti in altri Stati UE o SEE – parimenti sottoposti a forme di vigilanza prudenziale - sono tassati in Italia sui redditi prodotti nel territorio dello Stato, e sono pertanto soggetti alla ritenuta a titolo di imposta, ovvero all'imposta sostitutiva, sui dividendi di fonte italiana.

Se collocata nel contesto della libertà di circolazione dei capitali, questa diversità di trattamento fiscale appare obiettivamente di difficile giustificazione (per una rassegna delle procedure di infrazione avviate dalla Commissione Europea in relazione alla fattispecie qui esaminata, cfr. STIZZA, Le ritenute in uscita sui dividendi applicabili ai fondi comuni di investimento nel contesto europeo, in Dir. prat. trib. int., 2011, 347 ss.).

Al riguardo, non sembra che possano essere invocate esigenze di prevenzione o di contrasto delle pratiche elusive o dell'evasione fiscale, in quanto il regime deteriore previsto dall'ordinamento domestico per gli organismi esteri non ha come obiettivo costruzioni puramente artificiose prive di effettività economica e, anzi, colpisce entità sottoposte alle medesime regole di vigilanza prudenziale cui sono soggetti i corrispondenti organismi italiani.

Né appaiono plausibili ragioni connesse alla ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri. In casi analoghi, del resto, la configurabilità di tale causa di giustificazione è stata seccamente smentita dalla stessa Corte di Giustizia (oltre alla presente pronuncia si vedano, al riguardo, la sentenza *Fidelity Funds*, punto 71, nonché la sentenza *Santander Asset Management SGIIC e a*., specie al punto 48).

Naturalmente, al fine di valutare se, nell'ottica comunitaria della libera circolazione dei capitali, sussista una discriminazione a danno degli organismi esteri, occorre accertare se le due situazioni siano oggettivamente comparabili e se, in stretta correlazione, il differente trattamento fiscale previsto per i fondi esteri rispetto agli omologhi italiani possa trovare una qualche fondata e coerente giustificazione, considerando ad esempio la diversa situazione fiscale degli investitori.

In linea teorica, infatti, si potrebbe sostenere che il regime tributario degli OICVM interni e quello previsto per le entità estere non sono del tutto paragonabili in quanto nel caso di dividendi distribuiti a favore di un fondo italiano, l'Italia mantiene la potestà impositiva sui proventi successivamente distribuiti dal fondo ai propri partecipanti, mentre un'analoga potestà evidentemente viene meno nel caso di distribuzione a favore di un fondo estero (sul punto, PRIVITERA -NARDINI, La sentenza KA Deka e la discriminazione subita dagli OICR esteri in relazione ai dividendi di fonte italiana, in Diritto bancario, marzo 2020).

Tuttavia, l'esonero da ritenuta stabilito a favore degli organismi stabiliti in Italia non è subordinato ad alcuna condizione – e men che meno dipende dalla circostanza che i dividendi di fonte italiana siano poi redistribuiti agli investitori sotto forma di proventi da partecipazione, con conseguente tassazione

in capo a questi ultimi. La discriminazione, insomma, non appare giustificata dalla diversa situazione degli investitori e, anche sulla scorta delle più recenti pronunce rese dalla Corte di Giustizia, ciò rafforza l'idea di una possibile violazione del principio di libera circolazione dei capitali.

D'altra parte, anche qualora si intendesse considerare il carico fiscale in capo agli investitori, gli organismi esteri potrebbero risultare comunque discriminati. Tali organismi, infatti, sono in larga misura partecipati da investitori istituzionali esteri localizzati in Stati *white list*, nei cui confronti – in caso di investimento diretto - troverebbe applicazione l'art. 26-*quinquies*), comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 che esclude la ritenuta in uscita sui proventi distribuiti dai fondi stabiliti in Italia. Il che conduce, in tutta evidenza, ad una discriminazione del tutto irragionevole tra la situazione dell'investitore istituzionale estero che effettui i propri investimento in modo diretto, ovvero attraverso un OICVM non residente in Italia.

Sulla scorta di queste considerazioni, e alla luce della più recente giurisprudenza della CGUE, insomma, il trattamento fiscale riservato dall'ordinamento italiano agli OICVM esteri evidenzia alcuni tratti di possibile discriminazione rispetto agli omologhi italiani, senz'altro suscettibili di valutazione nel contesto del principio comunitario di libera circolazione dei capitali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BIZIOLI, Il principio di non discriminazione, in AA.VV., I principi europei del diritto tributario, a cura di Di Pietro, Padova, 2003, 201
BIZIOLI, Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale, Padova, 2008
BIZIOLI, I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale, in AA.VV., Principi di diritto tributario europeo e internazionale, a cura di Sacchetto, Torino, 2016
BORIA, Diritto tributario europeo, Milano, 2017
CORASANITI, Diritto tributario delle attività finanziarie, Milano, 2012
FANTI ROVETTA, Organismi di investimento collettivo e libera circolazione dei capitali: la Corte di Giustizia individua una nuova incompatibilità, in Strumenti finanziari e fiscalità, n. 46, febbraio 2020, 97 ss.
LA SCALA, I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla costituzione dell'Unione europea, Milano, 2005
MAJORANA, Ritenute sui dividendi distribuiti ai fondi esteri: dalla sentenza della Corte di Giustizia dubbi di compatibilità europea, in questa Rivista, 25 luglio 2018
MARINELLO, Redditi di capitale redditi diversi di natura finanziaria, Torino, 2018
PIANTAVIGNA, Profili fiscali della libera circolazione dei capitali, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2010, 386 ss.
PISTONE, Diritto tributario europeo, Torino, 2018
PRIVITERA-NARDINI, La sentenza KA Deka e la discriminazione subita dagli OICR esteri in relazione ai dividendi di fonte italiana, in Diritto bancario, marzo 2020
STIZZA, La sentenza Aberdeen e la discriminazione nella tassazione di dividendi in uscita a favore di fondi di investimento immobiliare esteri: i riflessi sulla legislazione tributaria italiana, in Strumenti finanziari e fiscalità, n. 1/2010
STIZZA, Le ritenute in uscita sui dividendi applicabili ai fondi comuni di investimento nel contesto europeo, in Dir. prat. trib. int., 2011, 347 ss.
TESAURO, Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2019

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento

Tax dispute resolution mechanisms – Brief comments on the Government Decree draft now under examination of the Parliament

FRANCESCO MATTARELLI

Abstract
Il Governo ha appena presentato al Parlamento lo schema di decreto legislativo che darà attuazione alla Direttiva UE 2017/1852, relativa ai meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea. Le competenti commissioni di Camera e Senato dovranno dare il loro parere entro il 22 febbraio. In questo breve contributo si propongono alcuni primi commenti all'attuale testo del decreto.
Parole chiave: dispute resolution, convenzione arbitrale, doppia imposizione, procedure amichevoli

Abstract
The Italian Government has recently filed with the Parliament a draft of the Legislative Decree that will implement the Council Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. The Parliament Commissions will provide their opinion by February 22. This article provides some brief comments to the draft contents.
Keywords*: dispute resolution, arbitration convention, double taxation, mutual agreement procedures*

SOMMARIO: **1.** La Direttiva UE 2017/1852 e l'*iter* di attuazione. - **2.** Le esigenze di coordinamento con il processo tributario e con le norme sulla riscossione dei tributi. - **3.** Reati tributari e possibili pregiudizi all'avvio o al completamento della procedura. - **4.** Effetti sulla procedura nel caso di sentenza tributaria di merito non definitiva. - **5.** Fattispecie "deflative" del contenzioso ed accesso alle procedure di risoluzione delle controversie. - **6.** Questioni irrisolte (cenni e rinvio).

1. Il 21 dicembre 2019 il Governo ha approvato lo schema di decreto legislativo ("lo schema") di attuazione della Direttiva UE 2017/1852, approdato il 10 gennaio 2020 in Parlamento per l'esame da parte delle Commissioni Giustizia e Finanze delle due Camere (nel rispetto delle procedure previste dall'art. 31, L. n. 234/2012 per l'esercizio delle deleghe conferite con le leggi di delegazione europee). Il Decreto dovrà essere emanato in via definitiva entro il 2 maggio prossimo e trova la propria fonte nella Legge 4 ottobre 2019, n. 117 ("Legge di delegazione europea 2018" - "*Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018*"), il cui art. 8 conferisce la delega al Governo per l'attuazione della Direttiva UE 2017/1852 del 10 ottobre 2017 sui "*meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea*".

La Direttiva, il cui termine di attuazione è già scaduto (30 giugno 2019), introduce una disciplina di straordinaria importanza, destinata ad incidere in modo assai rilevante su quasi tutte le controversie in materia di tassazione transnazionale dei redditi. La Direttiva, infatti, amplia sensibilmente l'ambito d'applicazione delle procedure di "risoluzione" amichevole o arbitrale: se, infatti, la Convenzione n. 90/436/CEE (c.d. "Convenzione Arbitrale") che attualmente disciplina le attuali procedure di risoluzione delle controversie internazionali è *esclusivamente* dedicata alle controversie di *transfer pricing*, la Direttiva va invece a toccare *tutte* le fattispecie di doppia imposizione e – per espressa volontà del legislatore unionale – le procedure dovranno anche esser sufficientemente snelle da rendersi accessibili per le piccole e medie imprese.

Le nuove procedure potranno così interessare vertenze sulla *residenza fiscale*, le controversie sulla presenza di *stabili organizzazioni* e sulla relativa tassazione e, ancora, le liti in materia di ritenute su dividendi, interessi e royalties. È opportuno precisare che nell'ambito oggettivo d'applicazione della Direttiva *non* sono menzionati i regimi speciali previsti per i flussi di dividendi "madre-figlia" (Dir. 2011/96/UE) e di interessi e royalties (Dir. 2003/49/CE): la Direttiva fa riferimento esclusivamente alle "*controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale*". Va da sé che le liti interessate potranno anche originare da richieste di rimborso e non solo da atti di accertamento (sebbene tale principio non appaia in modo del tutto chiaro nello schema di decreto legislativo).

2. Data la genericità della legge delega, non si può certo dire che essa abbia concretamente indirizzato i contenuti dello schema di decreto legislativo. Anzi, sebbene tra le poche puntuali indicazioni della Delega v'è il riferimento al necessario coordinamento delle procedure previste dalla Direttiva con il d.lgs. n. 546/1992 ed alle "modalità di interazione con i procedimenti giurisdizionali nazionali", lo schema dedica poco spazio a tali "interazioni" e meno ancora ai procedimenti amministrativi di accertamento e riscossione o alle norme di natura sanzionatoria.

Una maggior attenzione a questi aspetti sarebbe invero auspicabile: va infatti detto che la pur breve esperienza maturata con riferimento alla Convenzione Arbitrale ha manifestato la grave inadeguatezza delle norme procedimentali rispetto alle esigenze di una procedura certamente peculiare. Tra tutte, può esser sufficiente citare la totale assenza di norme *ad hoc* nel d.P.R. n. 602/1973: a fronte della necessità di sospendere la riscossione delle pretese sottoposte alle procedure della Convenzione la relativa legge di ratifica (L. 99/1993) prevede procedure invero farraginose con tempi di realizzazione del tutto incompatibili con la sopravvenuta "esecutività" degli accertamenti ad opera del d.l. n. 78/2010. Le stesse norme del processo tributario, poi, pur essendo le uniche a contenere una disposizione "dedicata" alla Convenzione Arbitrale (art. 39, c. 1-*ter*), certamente meriterebbero incisivi interventi di coordinamento. Ebbene, proprio con riguardo alla "sospensione del processo", va salutata con favore la scelta di prevedere che la relativa istanza, in pendenza di procedura avviata ai sensi della Direttiva, possa esser presentata *dal solo contribuente* e non da una "*richiesta conforme delle parti*", come è invece attualmente previsto dall'art. 39, c. 1-ter, del d.lgs. n 546/1992 nel caso di pendenza di una procedura da Convenzione Arbitrale; tuttavia, per quest'ultima, lo schema di decreto lascia (incomprensibilmente) immutata disciplina già esistente.

Il decreto – nella sua attuale formulazione – non si fa carico delle molte altre esigenze di coordinamento con le norme procedimentali e processuali e si limita ad introdurre una norma sulla sospensione amministrativa della riscossione (provvisoria) prevedendo che questa sia concessa quando il giudice dispone la sospensione *del processo* (v. art. 22, c. 3, dello schema di decreto). Questa soluzione, va detto, per un verso appare *parziale*, perché si disinteressa dell'ipotesi in cui il contribuente decida di avvalersi solamente delle procedure internazionali e di *non* impugnare l'atto impositivo: i contribuenti saranno così obbligati ad *impugnare gli atti impositivi al solo fine di ottenere la sospensione* della riscossione, altrimenti impossibile. Per altro verso, l'intervento sembra poco utile, perché al momento in cui il giudice sospenderà il processo, saranno plausibilmente trascorsi svariati mesi dalla scadenza del pagamento

degli atti impositivi (ormai tutti esecutivi), sicché o (1) il contribuente avrà già ottenuto una sospensione giudiziale oppure (2) avrà già versato il dovuto per evitare azioni esecutive.

3. Un ulteriore fondamentale aspetto è quello relativo alla definizione delle violazioni di gravità tale da consentire il diniego (o l'estinzione) delle procedure in esame.

Infatti, la Direttiva consente agli Stati membri di negare l'accesso alle "procedure" nel caso "*in cui siano state irrogate sanzioni … per frode fiscale, dolo e grave negligenza*". Una simile definizione può certo prestarsi alle interpretazioni più varie, ma si deve ricordare che già nell'applicazione della Convenzione Arbitrale, l'Italia fu costretta ad "aggiustare il tiro" nella definizione delle fattispecie connotate da "sanzioni gravi" (questa era la qualificazione prevista nella Convenzione 90/436/CEE), per convergere, in via interpretativa (v. Circ. 21/E del 2012, par. 5.3) sull'esclusione delle sole fattispecie connotate da "frode". La "mini-riforma" del 2015, poi, rese di fatto marginali le ipotesi di reati tributari derivanti da violazioni di *transfer pricing* (unico ambito di operatività della Convenzione Arbitrale).

La questione merita sicuramente d'essere rivista, non solo perché la nuova qualificazione adottata dalla Direttiva – a seguito delle indicazioni fornite in seno al *Joint Transfer Pricing Forum* in relazione alla Convenzione Arbitrale – è volta proprio a ridurre le aree di "esclusione", ma anche in considerazione del fatto che tra le aree "tipiche" di operatività delle nuove procedure, vi saranno quelle riguardanti l'individuazione della *residenza fiscale* dei contribuenti o l'esistenza di *stabili organizzazioni*. In tali casi è assai probabile che alla contestazione fiscale si accompagni quella del reato di "*omessa dichiarazione*" ed è quindi evidente che la semplice esclusione di *tutte* le fattispecie costituenti "reato tributario" priverebbe di tutela un insieme troppo ampio di controversie, spesso connotate da ridotta offensività e quasi mai da frode.

Di queste preoccupazioni non pare essersi fatto carico il Governo, poiché – secondo lo schema di decreto (v. artt. 9, c.7, e 21, c. 3) – i reati che consentono di rifiutare l'accesso alle procedure sono individuati, genericamente, in *tutti* quelli previsti nel Titolo II del d.lgs. n. 74/2000, tra cui sono quindi incluse sia le ipotesi di "infedele dichiarazione", sia quelle di "omessa dichiarazione".

4. Un ulteriore aspetto critico, già emerso in sede d'applicazione della Convenzione Arbitrale, è quello relativo ai possibili effetti estintivi della procedura derivanti da un'eventuale *sentenza tributaria non definitiva* pronunciata sulla medesima fattispecie. Con riguardo alla Convenzione Arbitrale – a fronte di indicazioni non del tutto chiare della prassi (Circ. Ag. Entr., 5 giugno 2012, n. 21/E; Circ. Ag. Entr., 8 aprile 2016, n. 12/E, par. 19.1.6) – la dottrina aveva rilevato la necessità di chiarire che l'effetto preclusivo o estintivo potesse derivare esclusivamente da sentenze *definitive*. Sebbene il testo del decreto non sia preciso sul punto, il problema si pone nuovamente alla luce della Relazione governativa che – commentando l'art. 3, comma 5, dello schema – fa riferimento agli "*effetti preclusivi prodotti nelle varie fasi della procedura da una sentenza di merito, anche non definitiva, da parte della Commissione tributaria competente"*. Ora, va detto che la Convenzione, così come la Direttiva (v. art. 16, par. 4), attribuiscono la possibilità di rifiuto allo Stato membro quando "*il diritto nazionale (…) non gli consenta di derogare alla decisione*" dell'organo giurisdizionale ed è difficile sostenere che questo accada in Italia, quando si parla di decisioni non passate in giudicato, come del resto confermato dal D.M. n. 37/1997, all'art. 2, comma 2, ove è previsto chiaramente che all'Amministrazione è sempre concesso annullare parzialmente o totalmente i propri atti, con i soli limiti dati dal giudicato (sostanziale). È auspicabile una espressa modifica del decreto legislativo poiché una così chiara violazione della Direttiva, con molta probabilità, comporterebbe la rimessione della questione dinanzi alla Corte di Giustizia, se non addirittura la diretta disapplicazione della norma da parte dei giudici nazionali.

5. In conclusione di questa breve disamina, va posta in evidenza una novità assai importante: diversamente da quanto ha sempre affermato l'Agenzia delle Entrate in applicazione della Convenzione Arbitrale, lo schema di decreto legislativo prevede ora espressamente, all'art. 3, c. 2, che, in linea generale, "*l'istanza di apertura della procedura amichevole non è preclusa dalle procedure amministrative tribu-*

tarie che comportano la definitività dell'imposta (...)" sebbene il comma successivo sancisca, invece, la "preclusione" derivante dalla "*decisione del giudice a seguito di conciliazione ai sensi degli artt. 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*". Si tratta di una novità da salutare favorevolmente, ma che non sembra percorsa in modo del tutto lineare e coerente dallo schema di decreto. Non è infatti chiaro per quale ragione, nel caso in cui dalla procedura derivi una *maggiore imposta*, non sia dovuta una integrazione delle sanzioni (seppur ridotte), né della ragione per cui, ove l'imposta sia invece *minore*, non sarebbe possibile ottenere il rimborso della sanzione in eccesso, se non nel caso di azzeramento della pretesa impositiva (v. art. 19, c. 3, ult. per., dello schema di decreto). L'assetto così delineato – in altre parole – pare voler imporre un certo margine di *alea* in capo al contribuente che decida di "definire" la pretesa quando, invece, un assetto più lineare (ed equo) sarebbe senz'altro più apprezzabile. Ancora, non è del tutto chiara la ragione per cui la Relazione affermi che rimarrebbe invece preclusa "*la possibilità di accedere alla procedura amichevole nei casi di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i quali la violazione non sia già stata constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento*": a parte il forse errato riferimento alla "mancata constatazione delle violazioni" (da cui discenderebbe l'irrazionale soluzione per cui il ravvedimento successivo alla constatazione, invece, non precluderebbe l'accesso alle procedure) proprio non si comprende come si possa assumere la "intangibilità" del *quantum* versato a titolo di imposta in sede di *ravvedimento*, nello stesso momento in cui – con una scelta in qualche modo "rivoluzionaria" – si consente di rimettere in discussione quanto definito, per esempio, con un *accertamento con adesione*. È ben vero che la Corte di Cassazione ha ripetutamente affermato l'incompatibilità del ravvedimento con il rimborso delle *sanzioni* (cfr. Cass. n. 6108/2016; Cass. 26545/2016; Cass. n. 29298/2018), ma non consta che si siano mai posti ostacoli al rimborso delle imposte laddove – per contro – è chiaro che le altre ipotesi definitorie come l'*accertamento con adesione* sono state considerate sempre incompatibili con qualsiasi ipotesi di rimborso (cfr, Cass. 18962/2005; Cass. 20732/2010; Cass. 26277/2016). Infine, in esito alla rideterminazione del debito conseguente all'accordo tra le amministrazioni, sarebbe quantomeno ragionevole estendere in modo espresso il regime "definitorio" previsto per i casi di "autotutela parziale" dall'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del D.L. n. 564/1994. Si ricorda che in base a tale disposizione "*Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso*": rendere chiara l'estensibilità di tale norma, del resto, sarebbe coerente con le indicazioni della stessa Relazione allo schema di decreto ove (nel commento all'art. 5) si riconosce che l'esecuzione dell'accordo potrebbe (*rectius*, dovrebbe) transitare per un provvedimento di autotutela.

6. Per esigenze di spazio non si possono qui affrontare in dettaglio tutte le numerose questioni poste dallo schema di decreto, come – tra le altre – la necessità di delineare in modo più rigoroso la procedura amministrativa di attuazione delle decisioni o quella di definire i criteri di individuazione della competenza territoriale delle commissioni tributarie, data la peculiarità delle procedure in questione. Si rinvia quindi un più approfondito esame al momento in cui la norma avrà raggiunto il proprio assetto definitivo, confidando nel fatto che, nelle more del passaggio parlamentare consultivo (previsto dall'art. 31, c. 3, della L. n. 234/2012), il Governo possa e voglia rimeditare alcune scelte ed apportare le necessarie integrazioni al decreto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV. Procedure Amichevoli (MAP) – rapporto internazionale fisco-contribuenti e tra amministrazioni, Milano 2018

ASSONIME, Gruppo di Lavoro sulla fiscalità transnazionale - Prezzi di trasferimento, circolare n. 9/2014

EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention, DOC: JTPF/002/2015/EN, Bruxelles, Marzo 2015

FERRONI, La nuova Direttiva UE per la risoluzione delle controversie fiscali, in Il Fisco, n. 5/2018

IANNACCONE, Doppia imposizione internazionale: approvata la Direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie, in Corr. Trib., n. 4/2018, pag. 273
MATTARELLI, La sospensione del processo tributario: influenza del nuovo art. 39, D.Lgs. n. 546/1992 sulle procedure amichevoli internazionali in materia di transfer pricing, in Rass. Trib. n. 1/2017
MATTARELLI, Controversie internazionali e processo tributario, cap XIX, in Basilavecchia, Funzione Impositiva e Forme di Tutela – Lezioni sul processo tributario, Torino, 2018
MATTARELLI, Procedure di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione. Riflessioni de iure condendo in vista dell'attuazione (già tardiva) della Direttiva 2017/1852, in Rass. Trib. n. 4/2019
MORRA-SEVERI, I rapporti tra contenzioso interno e procedura arbitrale con riferimento alle rettifiche dei prezzi di trasferimento, in questa rivista,18 aprile 2018
ROLLE, "Transfer pricing": i criteri di confronto fra transazioni e gli strumenti di composizione delle controversie, in Corr. Trib,. n. 2/2015
ROLLE, La Direttiva sulla risoluzione delle controversie in materia fiscale: una soluzione per tutti i casi di doppia imposizione nella UE?, in Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 11/2018
SALVINI, Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento per la risoluzione delle controversie fiscali, in ΝΕΩΤΕΡΑ, 2/2009
TOMASSINI-MARTINELLI, L'accesso alla 'Mutual Agreement Procedure' nell' "arbitration convention", in Corr. Trib. n. 32/2012
TRIVELLIN, Studio sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali, Torino, 2018

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020

The transposition of the EU Tax Dispute Resolution Directive into the Legislative Decree 49/2020

FRANCESCO MORRA e MIRKO SEVERI

Abstract
L'articolo esamina il D.Lgs. 49/2020 che recepisce nel diritto interno la procedura di risoluzione delle controversie prevista dalla Direttiva (UE) 2017/1852. Gli autori si soffermano, in particolare, sulla fase di avvio della procedura prevista dal Decreto Legislativo, evidenziando le criticità emerse nel recepimento della Direttiva, per poi indicare taluni aspetti rilevanti in merito alla interazione tra la procedura prevista dalla Direttiva ed altre procedure di risoluzione delle controversie tributarie internazionali.
Parole chiave: controversie tributarie internazionali, procedura di risoluzione delle controversie

Abstract
This article examines the Legislative Decree 49/2020 transposing into national law the dispute resolution mechanisms available under the EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852). The authors focus in particular on the procedure for initiating the mutual agreement procedure provided for by the Legislative Decree, highlighting the critical issues that emerged in the transposition of the Directive, as well as the interaction with other procedures aimed at eliminating international double taxation.
Keywords*: international tax disputes, dispute resolution mechanisms*

SOMMARIO: **1.** Il contesto normativo di riferimento. - **2**. L'ambito applicativo del Decreto. - **3**. L'avvio della procedura e la sua interazione con gli istituti deflattivi del contenzioso e con il contenzioso. - **4**. L'interazione con le altre procedure per la risoluzione delle controversie fiscali. - **5.** Conclusioni.

1. In data 10 giugno è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legislativo 10 giugno 2020, n. 49 ("**Decreto**"). Il Decreto, fondato sullo schema di decreto legislativo A.G. 143 ("**Schema**") - licenziato dal Consiglio dei Ministri e presentato alle Camere il 10 gennaio 2020, ricevendo parere favorevole con rilievi il 27 febbraio 2020 - recepisce nell'ordinamento nazionale la Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 relativa ai meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea ("**Direttiva**").

Si sottolinea che il termine per il recepimento della Direttiva era fissato al 30 giugno 2019. Il mancato recepimento nei termini prescritti ha comportato l'avvio da parte della Commissione europea di una procedura d'infrazione (n. 2019/0217) contro l'Italia. La procedura d'infrazione si trova attualmente allo stadio del parere motivato ex articolo 258 del TFUE, il quale aveva previsto come termine ultimo

per recepire la Direttiva il 27 gennaio 2020. Essendo decorso tale termine, la Commissione europea potrà ora decidere se deferire la questione alla Corte di giustizia dell'Unione Europea.

Ciò premesso, il presente intervento si concentra sulla fase di instaurazione della procedura amichevole prevista dal Decreto con particolare attenzione alle criticità connesse ad alcune delle preclusioni ivi previste, riservando a successivi interventi l'analisi delle altre disposizioni.

In via preliminare, si evidenzia che le disposizioni del Decreto si applicano alle istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dall'1 luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti i periodi d'imposta che iniziano l'1 gennaio 2018.

2. La Direttiva nasce dall'esigenza di colmare alcune importanti lacune che caratterizzano i meccanismi attualmente previsti dai trattati per evitare le doppie imposizioni ("**Trattati**") e dalla convenzione arbitrale 90/436/CEE ("**Convenzione arbitrale**") per la gestione delle procedure amichevoli ivi contemplate. Le lacune riguardano in particolare l'accesso, la durata e l'effettiva conclusione di tali procedure. In risposta alle suddette problematiche, la Direttiva ha introdotto importanti elementi di novità.

Il primo è costituito dal ruolo attivo che il contribuente ricopre nell'ambito della procedura. Sono infatti previsti meccanismi attivabili ogni qualvolta si presenti la necessità di superare l'inerzia, i dinieghi ovvero i disaccordi tra le Autorità competenti coinvolte. Un secondo punto di rilievo consiste nella previsione, in caso di mancato raggiungimento durante la fase amichevole di un accordo tra le Autorità competenti degli Stati membri coinvolti, della possibilità per il contribuente di richiedere l'istituzione di una Commissione consultiva e quindi di accedere alla fase arbitrale. In particolare, il soggetto interessato potrà richiedere alle Autorità competenti di istituire una Commissione consultiva che dovrà esprime un parere su come risolvere la questione controversa (art. 9 del Decreto). In alternativa, le autorità competenti degli Stati membri interessati possono concordare l'istituzione di una Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie e possono concordare, altresì, di istituire tale Commissione nella forma di un comitato permanente (art. 13 del Decreto). Non è da trascurare, infine, che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea sarà competente per le questioni interpretative derivanti dall'applicazione della Direttiva; ciò comporterà, auspicabilmente, una tendenziale uniformità nell'applicazione delle disposizioni nazionali nei diversi Stati membri.

Venendo al Decreto, questo recepisce nel nostro ordinamento uno strumento per risolvere le controversie "*che derivano dall'interpretazione e dall'applicazione degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio di cui l'Italia è parte e della Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990*" (cfr. art. 1, comma 1 del Decreto). In sostanza, l'ambito di applicazione del Decreto è definito innanzitutto mediante il richiamo ad altri strumenti tra cui rientrano sicuramente i Trattati e la Convenzione arbitrale.

Da una analisi del dato letterale della norma ci si chiede tuttavia come si debba interpretare il riferimento al termine "Accordi" il quale sembrerebbe includere fattispecie ulteriori rispetto ai Trattati. Una prima interpretazione potrebbe essere quella di ritenere tale termine come riferito a tutte le tipologie di accordi, indipendentemente dalla loro funzione di eliminazione dei casi di doppia imposizione. Questa ipotetica lettura è tuttavia in contrasto con le finalità della Direttiva. Si potrebbe invece, a nostro avviso, considerare tale terminologia come riferita a tutti gli accordi conclusi sulla base dell'art. 25 par. 3 dei Trattati (in tal senso PISTONE, *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in Terra-Wattel (a cura di), European Tax Law, Alphen aan den Rijn, 2019, 349). La suddetta interpretazione avrebbe risvolti di sicuro interesse laddove si consideri che nell'ambito dell'ordinamento italiano gli *advanced pricing agreement* (APA) bilaterali sono conclusi sulla base del combinato disposto del richiamato art. 25, par. 3 dei Trattati e dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973. Pertanto, eventuali questioni interpretative riguardanti le vicende dell'APA bilaterale potranno trovare risoluzione nell'ambito del Decreto. Ci si interroga, ad esempio, se possano rientrare in tale ambito gli eventuali casi che emergeranno a seguito dell'emergenza COVID-19, in cui i due Stati coinvolti assumano posizioni differenti sulle modalità di individuazione nell'accordo delle mutate condizioni economiche.

In futuro occorrerà chiedersi se il richiamo effettuato dall'art. 1, comma 1 del Decreto agli Accordi, ai Trattati e alla Convenzione arbitrale sarà sufficiente per applicare la nuova procedura a quello che sarà l'esito dei lavori sul "*Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' under Pillar One*" (che individua tre distinti ammontari da allocare alle giurisdizioni coinvolte; ossia gli Amount A, B e C). A tal proposito, con riferimento all'Amount A (consistente nella quota parte degli utili del gruppo multinazionale assoggettabile ad imposta nel Paese di localizzazione dei consumatori finali o di origine dei dati digitali), si rileva come questo debba essere considerato come un nuovo nesso impositivo autonomo e distinto. Al fine di verificare se le controversie che probabilmente emergeranno dalla determinazione e allocazione dell'Amount A possano ricadere nell'ambito applicativo della Direttiva occorrerà attendere le modalità con cui l'OCSE implementerà tale nuovo nesso impositivo, ossia se a tal fine sarà introdotta, come probabile, una nuova disposizione convenzionale. In tal caso, le controversie relative all'Amount A saranno risolvibili presentando reclamo ai sensi della Direttiva essendo l'ambito oggettivo di applicazione di quest'ultima ricollegato a quello dei Trattati. Per quanto riguarda invece sia l'Amount B (*i.e.* profitto allocato alle funzioni commerciali) e C (*i.e.* profitto addizionale), non sembrano al momento esserci particolari dubbi in quanto la potestà impositiva esercitabile su tali redditi è data dagli artt. 7 e 9 dei Trattati. Occorre tuttavia sottolineare che nell'ambito dei lavori sul Pillar 1 emerge chiaramente la volontà dell'OCSE di introdurre un nuovo strumento di risoluzione delle controversie. Tale volontà ha destato particolare preoccupazione in ambito europeo inducendo il Parlamento Europeo, in data 18 dicembre 2019, a votare una risoluzione sulla "*fair taxation in a digitalised and globalised economy: BEPS 2.0*" (2019/2901(RSP)) in cui si menziona che sussistono "*concerns about the OECD Secretariat's Amount C proposal for mandatory arbitration given the existing dispute resolution mechanism at EU level*".

Una volta chiarito il perimetro delineato dall'art. 1, comma 1, del Decreto, occorre chiedersi quali questioni interpretative ed applicative derivanti dagli Accordi, dai Trattati e dalla Convenzione arbitrale rientrino nell'ambito di applicazione del Decreto. A tal proposito è importante sottolineare che il Decreto non limita la propria operatività alle sole controversie che comportano, o potrebbero comportare, una doppia imposizione. Rientrano infatti nel novero delle fattispecie incluse nel suo ambito applicativo anche le fattispecie in cui non è presente una doppia imposizione. Si pensi, ad esempio, ad un componente di reddito non assoggettato ad imposizione in alcuno degli Stati coinvolti a cui si applicano le disposizioni antiabuso previste dalle norme interne o pattizie (cfr. Consiglio dell'Unione Europea, 3543rd meeting, 9 giugno 2017) o all'applicazione dell'art. 26 del Modello OCSE sullo scambio di informazioni. In questi casi, tuttavia, ai sensi dell'art. 9, comma 8, del Decreto, le Autorità competenti sono esclusivamente tenute ad esperire la fase iniziale della procedura amichevole (disciplinata all'art. 7 del Decreto), mantenendo la facoltà di rifiutare l'accesso alla successiva fase di risoluzione delle controversie prevista dall'art. 9 del Decreto. A tal proposito si evidenzia che il tenore letterale dell'art. 9, comma 8, del Decreto, in linea con il corrispondente art. 16, paragrafo 7, della Direttiva, chiaramente conferma che alle autorità competenti è data la facoltà di rifiutare l'accesso, in tali casi, alla successiva fase arbitrale. Al contrario, la Relazione illustrativa allo Schema sembrerebbe suggerire che l'Agenzia delle Entrate sia tenuta a negare l'accesso alla fase arbitrale con riferimento a tutte le fattispecie con riferimento alle quali non si verifichi una doppia imposizione. Come evidenziato, tuttavia, tale interpretazione non pare conforme né al testo del Decreto, né a quello della Direttiva ed è pertanto da ritenersi frutto di una imprecisione della Relazione illustrativa.

Venendo invece ai casi che comportano, o che potrebbero comportare, una doppia imposizione, l'art. 2, comma 1, lett. c) specifica che nella definizione di doppia imposizione rientrano tutte quelle fattispecie che determinano: (i) un'imposizione aggiuntiva; (ii) un aumento delle imposte dovute; (iii) l'annullamento o la riduzione delle perdite che potrebbero essere utilizzate per compensare gli utili imponibili. Si sottolinea che il Decreto, contrariamente alla Direttiva, fa riferimento ad "imposizione aggiuntiva" invece che ad "onere fiscale aggiuntivo" in quanto, come opportunamente chiarito dalla Relazione illustrativa allo Schema, si ritiene rientrino in tale fattispecie anche le ipotesi di diniego, tacito o espresso, ad una richiesta di rimborso. I casi più frequenti che dovrebbero verificarsi sono sicuramente quelli in cui l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro accerti un maggior reddito. Tuttavia, dovrebbero

essere inclusi nell'ambito di applicazione del Decreto anche i casi in cui l'esito o l'implementazione di una procedura amichevole instaurata in base ai Trattati o alla Convenzione Arbitrale non elimini totalmente la doppia imposizione (cfr. PISTONE, The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union, in Terra-Wattel (a cura di), European Tax Law, Alphen aan den Rijn 2019, p. 329-378).

3. L'avvio della procedura è demandata al contribuente il quale è tenuto a presentare reclamo entro tre anni dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la tassazione non conforme all'accordo o convenzione (cfr. art. 3, comma 1, del Decreto). Contrariamente a quanto inizialmente previsto dallo Schema di Decreto, il comma 1 dell'articolo 3 chiarisce che il periodo di tre anni previsto per la presentazione del reclamo decorre dalla notifica dell'avviso di accertamento anche nel caso in cui il contribuente presenti l'istanza di accesso a seguito dell'emissione di un processo verbale di constatazione. Come chiarito dalla Relazione illustrativa allo Schema, con tale precisazione si è voluto sgombrare il campo da possibili errori nell'identificazione del *dies a quo* a partire dal quale inizia a decorre il termine dei tre anni. Qualora la questione controversa abbia origine in un altro Stato membro, sempre il comma 1 dell'articolo 3 rinvia per la qualificazione dell'atto da cui deriva la doppia imposizione al diritto interno di quest'ultimo Stato.

A differenza di quanto avviene per le MAP aperte in base all'art. 25 del Modello OCSE, il reclamo dovrà essere presentato con le medesime informazioni a ciascuna autorità competente coinvolta. Per l'Italia, lo Schema individua nell'Agenzia delle Entrate l'autorità competente, come del resto già accade per le procedure aperte in base ai Trattati e alla Convenzione Arbitrale.

Il comma 2, dell'art. 3 del Decreto chiarisce che la presentazione del reclamo non è preclusa dalle procedure amministrative tributarie che comportano la definitività dell'imposta e non richiede la preventiva instaurazione delle procedure contenziose nazionali. È bene soffermarsi sul comma 2 in quanto rappresenta uno degli aspetti più innovativi della procedura: il contribuente avrà infatti la possibilità di ottenere l'eliminazione della doppia imposizione anche nell'ipotesi in cui la controversia fiscale sia già stata oggetto di definizione in via amministrativa. Rientrano in tale fattispecie l'omessa impugnazione dell'atto e gli istituti deflattivi di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Questo è, peraltro, un aspetto sul quale l'OCSE ha richiesto più volte all'Italia di modificare la disciplina applicabile alle procedure di MAP aperte in base ai Trattati ed alla Convenzione arbitrale. Da ultimo, nel documento OECD (2020), *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, l'OCSE ha precisato che l'Italia aveva comunicato che sarebbe intervenuta una modifica legislativa volta a consentire ai contribuenti di accedere alla procedura prevista dai Trattati e dalla Convenzione arbitrale anche nei casi in cui il contribuente avesse fatto ricorso a istituti deflattivi del contenzioso. In base a quanto riportato nel predetto Rapporto, l'Italia avrebbe inizialmente previsto l'adozione di tale modifica normativa già nella seconda metà del 2019. Ad oggi, tuttavia, non risulta in discussione alcuna proposta di legge in merito.

Rimarrebbe viceversa preclusa, ai sensi della Relazione illustrativa allo Schema, la possibilità di accedere alla procedura amichevole nei casi di ravvedimento operoso perfezionato ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Tale interpretazione, tuttavia, appare contraria alle finalità della Direttiva, oltre che non supportata dal testo della stessa e da quello del Decreto. Con riferimento all'argomento teleologico, come si evince dai lavori preparatori, l'obiettivo della Direttiva sarebbe proprio quello di superare i limiti degli esistenti meccanismi per la risoluzione delle controversie, segnatamente con riferimento ad aree quali la modalità di accesso, l'ambito applicativo, la rapidità e la qualità della procedura (cfr. Consiglio dell'Unione Europea, doc. n. 13732/1/16 REV 1 del 11 novembre 2016). Per quanto riguarda l'accesso alla procedura in caso di ravvedimento operoso, la Direttiva creerebbe addirittura un peggioramento rispetto ai meccanismi esistenti: infatti, il paragrafo 14 del Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE, come modificato a seguito delle conclusioni raggiunte in seno all'Azione 14 del Progetto BEPS, già consente al contribuente di presentare istanza di accesso alla MAP anche in caso di rettifica della dichiarazione operata in buona fede dal contribuente (cd. "*bona*

fide taxpayer-initiated adjustment"). Oltretutto, si creerebbe una paradossale situazione con Stati come la Germania che accettano l'apertura delle procedure di MAP anche nei casi di rettifica della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente (cfr. ISMER, Article 25: The Mutual Agreement Procedure, in Reimer-Rust (a cura di), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Alphen aan den Rijn, 2015, p. 1793). In questo caso l'Italia sarebbe comunque obbligata ad iniziare una procedura nonostante la posizione assunta. Infatti, ai sensi del comma 1 dell'articolo 3, in questo caso ciò che rileva è la qualificazione dell'atto da cui deriva la doppia imposizione data dal diritto interno dello Stato estero.

Ai sensi del successivo comma 3 del predetto articolo 3, l'istanza non può essere presentata qualora sulla questione controversa sia intervenuta una sentenza di merito da parte della commissione tributaria competente o una decisione del giudice a seguito di conciliazione giudiziale. Come chiarito nella Relazione illustrativa allo Schema di Decreto, la decisione ostativa all'accesso alla procedura amichevole può anche essere non definitiva. Orbene, la suddetta interpretazione non risulta tuttavia immune da critiche e, specularmente a quanto già osservato in relazione alle limitazioni di accesso connesse al ravvedimento operoso, appare contraria alle finalità sottese alla Direttiva. Essa pare infatti appiattirsi sulle affermazioni contenute nella Circolare 21/E del 5 giugno 2012, allorché l'Agenzia delle Entrate, in relazione all'art. 7, par. 3, della Convenzione arbitrale aveva affermato che l'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare ad una sentenza di guisa che, in presenza di una decisione dell'autorità giudiziaria – ancorché non passata in giudicato – il passaggio alla fase arbitrale è inibito.

Orbene, tale interpretazione restrittiva del comma 3 dell'articolo 3 del Decreto (così come i chiarimenti a suo tempo forniti dall'Agenzia delle Entrate) non paiono condivisibili per diverse ragioni. In primo luogo, seppur risulti giustificabile ritenere che l'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare ad una sentenza dell'autorità giudiziaria, tale principio dovrebbe correttamente considerarsi operante solo con riferimento alle sentenze passate in giudicato che abbiano deciso nel merito la controversia. Questa risulta peraltro la posizione adottata dallo stesso legislatore in relazione ai limiti dell'Amministrazione finanziaria per l'esercizio del potere di autotutela. Con l'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656) in materia di autotutela, il legislatore ha rinviato ai decreti del Ministro delle Finanze per l'individuazione dei limiti relativi a tale potere. Al riguardo, l'art. 2 del Decreto del Ministro delle Finanze dell'11 febbraio 1997, n. 37, ha previsto al comma 2 che l'esercizio del potere di autotutela non può essere esercitato "*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*".

Da quanto appena osservato risulta evidente che l'autorità amministrativa può ben derogare ad una sentenza dell'autorità giudiziaria, operando quale unico limite all'esercizio di detta facoltà il passaggio in giudicato di una decisione favorevole nel merito all'amministrazione finanziaria (in senso conforme con la tesi sopra riportata, MATTARELLI, Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento, in questo fascicolo).

Del resto, la possibilità di derogare ad una sentenza giurisdizionale (purché non ancora passata in giudicato) è altresì prevista dalle norme in materia di conciliazione giudiziale recate dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. L'art. 48-*ter* prevede, infatti, che le sanzioni amministrative siano ridotte al 50 per cento del minimo in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del secondo grado di giudizio. Ciò implica, giocoforza, che la conciliazione giudiziale possa essere perfezionata anche dopo il deposito della sentenza di primo grado (e nella pendenza del secondo).

Le predette conclusioni sono peraltro state raggiunte anche dalle Commissioni Parlamentari (giustizia e finanza) della Camera dei Deputati nelle osservazioni del 20 febbraio 2020, allorché (pur in presenza di parere favorevole allo Schema) è stato suggerito al Governo di valutare l'opportunità di precisare "*che l'estinzione e la preclusione delle procedure disciplinate dal Decreto operano solo qualora vi sia una decisione passata in giudicato*". In sede di approvazione del Decreto, tuttavia, il comma 3 dell'art. 3 è rimasto immutato rispetto alla versione esaminata dalle Commissioni Parlamentari. Tuttavia, all'art. 6, comma 2,

lett. d), è stato disposto che l'istanza di apertura della procedura amichevole è rigettata nei casi in cui sia "*intervenuta sulla questione controversa una sentenza passata in giudicato o una decisione del giudice a seguito di conciliazione*" (la medesima disposizione viene replicata come causa di estinzione della procedura in *itinere* dagli artt. 7, 9. 16 e 18 del Decreto). Anche alla luce di tale *iter* legislativo, la circostanza che l'art. 3, comma 3, del Decreto non sia stato modificato in conformità ai pareri delle Commissioni Parlamentari e coerentemente alle disposizioni sopra richiamate pare essere il frutto di un evidente errore di coordinamento. Non si vede infatti come sia possibile da un lato, precludere la presentazione dell'istanza di apertura della procedura in presenza di una sentenza di merito (non definitiva) e, dall'altro lato, affermare che l'istanza è rigettata solo in caso di sentenza passata in giudicato (art. 6).

Pare, dunque, in merito opportuno procedere con una interpretazione restrittiva e sistematica dell'art. 3, comma 3, che allinei la norma da esso recata a quelle previste dalle ulteriori disposizioni del Decreto sopra citate.

Proseguendo nella disamina dell'articolo 3, si evidenzia come, ai sensi del successivo comma 4, la presentazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole non precluda al soggetto interessato il ricorso ai mezzi di impugnazione previsti dall'ordinamento nazionale, in conformità con le disposizioni normative interne. In caso di presentazione di ricorso sulla questione controversa alla commissione tributaria competente e di presentazione di istanza di apertura della procedura amichevole ai sensi della Direttiva, il processo è sospeso a seguito di richiesta del contribuente. È interessante notare come, ai sensi dell'art. 39, comma 1-*ter*, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, così come modificato dall'art. 22, comma 2, del Decreto, in caso di presentazione di istanza in base alla Direttiva, la sospensione del processo è garantita a seguito di richiesta presentata da parte anche solo del contribuente (mentre in caso di istanza MAP da trattati bilaterali o da Convenzione Arbitrale è necessario l'accordo tra contribuente ed amministrazione finanziaria).

In caso di sospensione del processo, la riscossione è altresì sospesa ai sensi del nuovo art. 15, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, all'uopo inserito dall'art. 22, comma 3, del Decreto.

4. Un ultimo, importante aspetto derivante della presentazione di un reclamo in base all'art. 3 del Decreto riguarda l'interrelazione con gli altri meccanismi di risoluzione delle controversie. A tal proposito l'art. 3, comma 10, prevede che, nel caso in cui il contribuente abbia già attivato altre procedure di risoluzione delle controversie che vertono sulla medesima questione, dovrà inserire nel reclamo l'espresso impegno a non proseguire tali procedimenti a seguito dell'apertura della procedura in base alla Direttiva. Infatti, come previsto anche dall'art. 4 comma 3 del Decreto, dalla prima data di ricevimento del reclamo da parte di una delle due autorità competenti si considerano terminate tutte le ulteriori procedure di risoluzione delle controversie che vertono sulla medesima questione controversia.

Ci si chiede, invece, se il soggetto interessato abbia la facoltà, una volta iniziata una procedura, di terminarla prima della sua conclusione ed iniziarne una nell'ambito di un diverso strumento. Sul punto il Decreto, i Trattati e la Convenzione arbitrale non presentano nessun esplicito divieto. È stato evidenziato, tuttavia, in dottrina che il soggetto interessato non dovrebbe avere la possibilità di passare da uno strumento all'altro in quanto tale facoltà altererebbe l'efficacia della tutela giuridica e la certezza del diritto, sebbene un passaggio alla procedura prevista dalla Direttiva dovrebbe essere accettato in quanto tale strumento garantisce una maggiore protezione dei diritti del soggetto interessato (cfr. PISTONE, The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union, in Terra-Wattel (a cura di), European Tax Law, Alphen aan den Rijn, 2019 p. 329-378. Sul punto anche CENTORE-DELLAPINA, Chapter 17: The Future of Cross-Border Rulings in the VAT Context, in Van Thiel-Valente-Raventós-Calvo (a cura di), CFE Tax Advisers Europe 60th Anniversary – Liber Amicorum, IBFD, Amsterdam, 2019). Occorre tuttavia considerare che in base all'attuale durata delle diverse procedure, è difficile immaginare che il soggetto interessato non soddisfatto dell'accordo raggiunto durante la fase amichevole aperta in base ad uno strumento giuridico sia ancora nei termini per presentare un secondo reclamo per la stessa questione controversa. Diverso è il caso in cui sia l'esito della procedura o la sua mancata attuazione a determinare ulteriori questioni interpretative. In tal caso il soggetto interessato, come già

evidenziato in precedenza, dovrebbe poter presentare una nuova istanza al fine di dirimere la sopravvenuta controversia.

5. Alla luce dell'analisi sopra condotta possono essere formulate le seguenti, sintetiche, conclusioni. Il Decreto introduce uno strumento che sarà sicuramente efficace nel risolvere le numerose questioni rientranti nel suo ambito applicativo. La preoccupazione è che l'interpretazione di talune disposizioni del Decreto possa limitare i benefici di questo nuovo strumento rispetto a quelli già previsti dai Trattati e dalla Convenzione arbitrale. Tale preoccupazione è resa ancor più acuta da due aspetti emersi a seguito dell'emanazione del Decreto. Il primo è il mancato espresso recepimento di taluni suggerimenti delle Commissioni durante l'iter alle Camere. Il secondo è la modifica dell'art. 19, comma 2 dello Schema in sede di approvazione del Decreto. Infatti, l'iniziale versione dell'art. 19 comma 2 dello Schema prevedeva che *"[i]n deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ai fini dell'esecuzione delle decisioni di cui al comma 1, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sono raddoppiati. Le decisioni adottate ai sensi degli articoli 7 e 18 sono eseguite a prescindere dai termini previsti dalle norme vigenti"*. In sede di emanazione del Decreto è stato tuttavia eliminato il secondo inciso riferito al superamento dei termini per l'implementazione delle decisioni. Tale espunzione, a nostro avviso, dovrebbe tuttavia essere immateriale, in quanto il comma 2 dell'art. 19 deve necessariamente essere interpretata conformemente all'art. 15 ultimo paragrafo della Direttiva, secondo cui le decisioni devono essere implementate a prescindere da eventuali termini previsti dal diritto nazionale. Rimane infine da chiarire la portata della prima parte dell'art. 19, comma 2, secondo la quale, ai fini dell'esecuzione delle decisioni derivanti dalla procedura, i termini per l'accertamento sono raddoppiati. Il riferimento non può che essere ai casi in cui la procedura è aperta a seguito di un PVC o ai casi in cui la doppia imposizione derivi da un atto emesso dall'autorità estera e l'esito della procedura comporta un aumento dell'imposta accertabile in Italia (fattispecie che potrebbe verificarsi nei casi di MAP multilaterale). È solo in tali casi, infatti, che l'Agenzia delle Entrate potrebbe veder pregiudicato il suo potere accertativo dallo spirare dei termini per l'accertamento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

DORAUDO, Post-BEPS International Tax Arbitration, in Intertax, Volume 47, Issue 8/9 (2019) 671 – 673
GOVIND, The New Face of International Tax Dispute Resolution comparing the OECD MLI with the Dispute Resolution Directive, in EC Tax Review, Volume 27, Issue 6 (2018) 309 – 324
HARRINGTON, A MAP and Guide to Resolving International Tax Disputes, in International Journal (BNA), 11 ottobre 2019
PERROU, Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive, in Intertax Volume 47, Issue 8/9 (2019), 715 – 724
PIOTROWSKI-ISMER-BAKER-MONSENEGO-PERROU-PETRUZZI-REIMER-ANTON-STANKIEWICZ-TRAVERSA-VOJE, Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation, in Intertax, Volume 47, Issue 8/9 (2019), 678 – 692
VOJE, The Limits to the Participation of the Taxpayer in Tax Dispute Resolution Procedure under the Dispute Resolution Directive, in Intertax, Volume 48, Issue 2 (2020), 157 – 176
PIT, Dispute Resolution, in the EU, Vol. 42 IBFD Doctoral Series
OWENS, Mandatory Tax Arbitration The Next Frontier Issue,in Intertax Volume 46, Issue 8/9 (2018), 610 – 619
PISTONE, The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union, in Terra-Wattel (a cura di) European Tax Law, 329-378
CENTORE-DELLAPINA, Chapter 17: The Future of Cross-Border Rulings in the VAT Context, in CFE Tax Advisers Europe 60th Anniversary – Liber Amicorum (Van Thiel-Valente-Raventós-Calvo), Books IBFD

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Direttiva DRM e legge di delegazione europea 2018: in attesa dei decreti attuativi da parte del Governo

DRM directive and European delegation law 2018: pending the implementing decrees by the government

Filippo Passagnoli

Abstract
La legge di delegazione europea 2018 reca le disposizoni necessarie per l'attuazione, da parte del Governo, della Direttiva UE 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea. Scopo del provvedimento comunitario è quello di individuare un meccanismo più efficace, rispetto a quelli esistenti, per la risoluzione delle controversie fiscali che possano coinvolgere gli Stati membri. Un importante elemento di novità è rappresentato dal fatto che non saranno più solo le controversie in materia di *transfer pricing* ad essere interessate, come nella Convenzione sull'arbitrato 90/436/CEE, bensì tutte le fattispecie relative alla doppia imposizione contemplate nelle convenzioni bilaterali. Inoltre, la Direttiva prevede veri e propri diritti in capo ai contribuenti, tutelabili in base alle norme dell'ordinamento giuridico europeo. Il nuovo procedimento rappresenta quindi un formidabile passo in avanti nella predisposizione, a livello europeo, di adeguati strumenti di salvaguardia del contribuente. Ciò posto, occorre evidenziare come la legge delega abbia fornito un quadro assai vago; sarà quindi onere del Legislatore delegato muovere da un accurato esame della Direttiva. I punti nevralgici, infatti, sono molti: la delega pone in particolare l'accento sulla necessità di uno stretto coordinamento della nuova procedura, da un lato, con i procedimenti domestici e, dall'altro, con gli altri obblighi di natura internazionale.
Parole chiave: controversie tributarie internazionali, meccanismi di risoluzione delle controversie

Abstract
The 2018 European Delegation Law contains the necessary provisions for the implementation by the Government of the EU Directive 2017/1852 concerning the mechanisms for resolving tax disputes in the European Union. The purpose of the EU measure is to identify a mechanism more effective than the existing ones for resolving the tax disputes that may involve the Member States. An important element of novelty is represented by the fact that it will no longer be only the transfer pricing disputes that will be covered, as in the Arbitration Convention 90/436/EEC, but all the cases relating to double taxation contemplated in the bilateral conventions. In addition, the Directive provides for real and actual rights for taxpayers, which can be protected according to the rules of the European legal system. The new procedure therefore represents a formidable step forward in the preparation, at European level, of adequate instruments for safeguarding the taxpayer. That being said, it should be noted that the delegated law has provided a very vague scenario; it will therefore be the responsibility of the delegated Legislator to move from a careful examination of the Directive. The crucial points, in fact, are numerous: the delegation emphasizes particularly the necessity of a close coordination of the new procedure, on the one hand, with domestic proceedings and, on the other hand, with other international obligations.
Keywords*: international tax disputes, dispute resolution mechanisms*

Sommario: **1.** La Direttiva UE 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea. - **2.** L'implementazione della tutela del contribuente. - **3.** La diretta applicabilità della Direttiva. - **4.** I rapporti della nuova procedura con i procedimenti domestici e con gli altri obblighi di natura internazionale. - **5.** Le fattispecie coperte dalla Direttiva: l'esclusione delle condotte fraudolente.

1. È stata recentemente pubblicata la legge di delegazione europea 2018 (L. 4 ottobre 2019, n. 117, in vigore dal 2 novembre 2019), la quale reca anche le disposizioni di delega necessarie per l'attuazione della Direttiva UE 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

Il Provvedimento, all'art. 8, conferisce la delega al Governo per l'attuazione della Direttiva sulla base di quattro criteri:

a) apportare al D.Lgs. n. 546/1992, recante disposizioni sul processo tributario, le modifiche ed integrazioni necessarie al recepimento della Direttiva;

b) coordinare e raccordare i decreti legislativi che andranno ad attuare la Direttiva con gli obblighi internazionali in materia fiscale, compresa la Convenzione europea sull'arbitrato n. 436/90/CEE;

c) procedere, per quanto necessario, alla modifica delle altre disposizioni nazionali;

d) fissare i principi e le modalità di interazione con i procedimenti giurisdizionali nazionali per assicurare la puntuale attuazione della Direttiva, con particolare riferimento alle facoltà di cui all'art. 16 della stessa ("Interazione con procedimenti e deroghe nazionali").

La Direttiva *DRM (Dispute Resolution Mechanism),* come noto, è stata adottata dal Consiglio UE nel 2017 con il precipuo scopo di individuare un meccanismo più efficace, rispetto a quelli esistenti, per la risoluzione delle controversie fiscali che possano coinvolgere gli Stati membri (sul tema, cfr. Trivellin, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali,* II ed., Torino, 2019; Luchena Mozo, *A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolution in a Post-BEPS Era,* in *European Taxation*, Vol. 58, n. 1/2018).

In particolare, la constatazione che *"Le situazioni in cui diversi Stati membri interpretano o applicano in modo non uniforme le disposizioni degli accordi e delle convenzioni fiscali bilaterali o della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/EE)… possono creare seri ostacoli fiscali per le imprese che operano a livello transfrontaliero…"* finendo per provocare *"distorsioni e inefficienze e avere un impatto negativo sugli investimenti transfrontalieri e la crescita"* (Considerando n. 1 alla Direttiva), unitamente alla constatazione che gli strumenti attualmente previsti dalle Convenzioni fiscali bilaterali e dalla Convenzione sull'arbitrato 90/436/CEE *"non sempre potrebbero consentire l'effettiva risoluzione di tali controversie in maniera tempestiva"* (Considerando n. 3), hanno indotto il Legislatore europeo ad introdurre un nuovo strumento che, senza abrogare alcunché, si aggiungesse ai meccanismi di risoluzione già esistenti.

2. Oggetto della Direttiva, ai sensi dell'art. 1, è dunque la risoluzione delle controversie tra i diversi Stati membri, in relazione: sia all'interpretazione ed applicazione di Accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e del patrimonio, sia all'individuazione di diritti e di obblighi dei soggetti interessati al momento dell'instaurazione delle relative controversie.

La nuova procedura introduce un primo importante elemento di novità: non saranno più solo le controversie in materia di prezzi di trasferimento e di attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni ad essere interessate, come nella Convenzione sull'arbitrato, bensì tutte le fattispecie relative alla doppia imposizione contemplate nei trattati bilaterali.

Inoltre, la Direttiva non si limita ad istituire obblighi di coordinamento tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'UE, ma crea anche veri e propri diritti per i contribuenti. Il provvedimento presenta quindi "natura mista" (cfr. Pistone, *Diritto Tributario Europeo*, Torino, 2018, 285 ss.). A questi ultimi, infatti, viene fornito un rimedio di natura "paragiurisdizionale" per risolvere le controversie

in tema di doppia imposizione internazionale, ed è proprio quest'ultima funzione a rappresentare il principale tratto distintivo del nuovo strumento giuridico, rispetto agli altri esistenti che perseguono la medesima finalità. Mi riferisco alla citata Convenzione sull'arbitrato ed alla procedura prevista dall'art. 25 del Modello OCSE 2017.

Il meccanismo previsto dalla Direttiva UE 2017/1852 è, infatti, l'unico che concede al contribuente una tutela effettiva dei suoi diritti in base alle norme dell'ordinamento giuridico europeo: tramite la Direttiva – ed il conseguente diritto dell'interessato ad attivarla – si prevede una tutela giuridica concreta dei diritti del contribuente in merito alle controversie fiscali internazionali, altrimenti destinate a formare oggetto esclusivo di dispute fra gli Stati in merito alla ripartizione delle rispettive potestà impositive.

3. Il nuovo procedimento rappresenta quindi un formidabile passo in avanti nella predisposizione, a livello europeo, di adeguati strumenti di tutela del contribuente. Con la citata Direttiva, l'UE ha introdotto un assetto ordinato ed univoco di regole finalizzate alla risoluzione delle controversie fiscali, recependo peraltro molti degli indirizzi maturati in seno all'OCSE e tradotti nell'*Action* 14 del Progetto BEPS e nel connesso *Multilateral Instrument* (OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi, 2016, parr. 3 e 75. Sul tema, cfr. Pistone, *Diritto Tributario Internazionale*, Torino, 2019, 291 ss.; Tarigo, *Diritto Internazionale Tributario*, Torino, 2018, 259 ss.).

L'Italia, però, si è finora mostrata alquanto restia nel recepimento della Direttiva; recepimento che era previsto entro il 30 giungo 2019 ma che, a causa del protrarsi del dibattito parlamentare, ha fatto sì che il testo definitivo sia stato varato solo dopo l'estate. È tempo, allora, che il Governo, nel giro di pochi mesi, dia materiale esecuzione ad una disciplina che è già perfettamente operativa in ambito europeo (dal luglio 2019).

Vero è che l'ambito di applicazione e le procedure sono, in gran parte, già definite nettamente dalla Direttiva, tant'è che taluno ne potrebbe invocare l'efficacia diretta, pur in assenza dei Decreti attuativi. Del resto, la Corte di Giustizia UE ha, in più occasioni, affermato che, nei casi in cui le disposizioni di una Direttiva appaiano incondizionate e sufficientemente precise, sia possibile farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro interessato, sia quando quest'ultimo abbia omesso di trasporre la Direttiva, sia quando l'abbia trasposta in modo errato (cfr. Sentenze 13 novembre 1990 in causa c-106/89 e 19 novembre 1991 in cause riunite c 6/90 e c-9/90).

Peraltro, la stessa Corte di Giustizia, mentre non aveva giurisdizione alcuna nell'applicazione della Convenzione arbitrale, ben potrà conoscere e decidere sulle future violazioni o inadempimenti nell'attuazione della Direttiva da parte degli Stati membri. Profilo, quest'ultimo, di assoluto rilievo, dal momento che rappresenterà un ulteriore elemento di garanzia per i contribuenti.

Ciò posto, occorre evidenziare come la Legge delega abbia fornito un quadro estremamente vago; sarà pertanto onere del Legislatore delegato muovere da un accurato esame della Direttiva, la quale risulta essere molto dettagliata circa la fase internazionale (amichevole o arbitrale), mentre non indica, per ovvie ragioni, come dovranno svolgersi le fasi amministrative e processuali interne agli Stati interessati. Ci si aspetta dunque massima chiarezza da parte del Governo, dal momento che i punti nevralgici sono molti; la delega, in particolare, pone l'accento sulla necessità di uno stretto coordinamento della nuova procedura, da un lato, con i procedimenti domestici, amministrativi e giurisdizionali, e, dall'altro, con gli altri obblighi di natura internazionale, derivanti *in primis* dalla Convenzione arbitrale e dalle Convenzioni bilaterali già esistenti fra gli Stati membri.

4. Occorrerà in primo luogo che il Legislatore delegato, in ossequio ai sopraesposti criteri direttivi, ponga attenzione sul rapporto fra procedura europea e sospensione del processo interno. La Direttiva non richiede che il soggetto interessato rinunci al ricorso contro il provvedimento da cui origina la questione controversa: la procedura internazionale potrà avanzare e terminare senza che il contribuente abbia rinunciato alla via giurisdizionale (come, peraltro, già previsto in molte Convenzioni bilaterali), la quale sarà soltanto sospesa. Così il contenzioso potrebbe restare incardinato ed il contribuente, alla fine

della procedura, potrebbe decidere di non accettarne gli esiti e proseguire in sede giurisdizionale (cfr. artt. 4 par. 2 e 15 par. 4 della Direttiva). La sospensione prevista dall'art. 39, comma *1-ter*, del D.Lgs. n. 546/1992, – secondo cui *"il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990"* – potrà allora fungere da norma di raccordo.

Tuttavia, la disposizione in parola non ha omesso di presentare alcune criticità, collegate, in primo luogo, alla natura concordata tra le parti della richiesta di sospensione (cfr. Mattarelli, *La sospensione del processo tributario: influenza del nuovo art. 39, D.Lgs. n. 546/1992 sulle procedure amichevoli internazionali in materia di transfer pricing*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2017, p. 132 ss.). Se una di esse può inibire la sospensione, il disposto normativo rischia di rimanere lettera morta: il Legislatore delegato dovrà allora apportare, in ossequio alle esigenze di effettività della tutela in questione, le necessarie modifiche al comma *1-ter*, svincolando la sospensione dalla richiesta conforme delle parti e subordinandola esclusivamente all'accettazione del reclamo previsto dall'art. 3 della Direttiva.

Altro profilo di fondamentale interesse è quello relativo agli effetti che un'eventuale pronuncia della Commissione Tributaria potrà avere rispetto allo svolgimento della procedura di risoluzione. L'art. 16, par. 1, dispone che *"il fatto che l'azione di uno Stato membro che ha dato luogo alla questione controversa sia divenuta definitiva conformemente al diritto nazionale non impedisce ai soggetti interessati di ricorrere alle procedure previste nella presente Direttiva"*. Salvo poi, al par. 4, prevedere che *"qualora una decisione su una questione controversa sia stata pronunciata dal tribunale competente o altro organo giurisdizionale di uno Stato membro e il diritto nazionale dello Stato membro in questione non gli consente di derogare alla decisione detto Stato può prevedere quanto segue…"*. La Direttiva fa qui riferimento all'ipotesi in cui le norme nazionali non consentano all'Amministrazione fiscale di derogare alle decisioni giurisdizionali, e fornisce specifiche regole di funzionamento che mirano, in sostanza, a far sì che la procedura di risoluzione venga interrotta (in qualunque fase essa sia, amichevole o consultiva); con l'obbligo in capo all'autorità competente dello Stato membro interessato di informare prontamente le altre autorità competenti degli Stati membri interessati (o, in ipotesi, la Commissione consultiva), in merito agli effetti della decisione giurisdizionale intervenuta.

Tuttavia, tale ipotesi deve essere ben interpretata. Infatti, sarebbe quanto mai errato ritenere che l'Amministrazione finanziaria non possa derogare ad una decisione giurisdizionale: essa potrà sempre annullare parzialmente o totalmente i propri atti impositivi, l'unico limite è rappresentato dalla presenza di un giudicato sostanziale. Non a caso, l'art. 2, comma 2, del D.M. n. 37/1997 prevede espressamente che *"non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria"*. Il Legislatore dovrà aver cura di chiarire tali aspetti, apportando alle disposizioni nazionali le modifiche e le integrazioni necessarie: solo una pronuncia definitiva (passata in giudicato) dovrebbe produrre gli effetti preclusivi di cui sopra, impedendo all'Amministrazione di derogare alla decisione di un giudice. Fatta salva questa ipotesi, l'Agenzia delle Entrate deve poter sempre correggere il proprio atto impositivo, in forza di un accordo con l'autorità fiscale di un altro Stato membro, anche se una sentenza (non definitiva) ne abbia confermato la legittimità.

Per quanto riguarda, in secondo luogo, i rapporti con le altre procedure internazionali attualmente esperibili (Convenzione arbitrale e Convenzioni bilaterali esistenti fra Stati membri), già si è accennato come il meccanismo previsto dalla Direttiva non vada a sostituirsi a queste ultime, ponendosi su un piano di mera alternatività.

In ragione di ciò, la Legge n. 117/2019 demanda al Legislatore delegato il compito di procedere al coordinamento ed al raccordo dei decreti attuativi con gli obblighi internazionali in materia fiscale già esistenti. La Direttiva reca infatti una disposizione di interesse (art. 16, par. 5), laddove prevede che *"la presentazione di un reclamo a norma dell'art. 3 pone fine a qualsiasi altro procedimento in*

corso nell'ambito della procedura amichevole o procedura di risoluzione delle controversie in virtù di un accordo o convenzione interpretati o applicati in relazione alla medesima questione controversa". Si può comunque immaginare che la nuova procedura andrà a sostituirsi alle altre esperibili all'interno degli Stati membri, e ciò non solo in ragione della maggior effettività di tutela garantita e del più ampio ambito di applicazione (rispetto alla Convenzione arbitrale, che finirà per essere assorbita dal nuovo strumento), ma anche in virtù della sostanziale preminenza degli obblighi europei sugli eventuali obblighi difformi assunti dagli Stati medesimi tramite accordi internazionali (sul tema, cfr. Dorigo*, Il diritto tributario nell'Unione Europea*, in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, Padova, 2016, 185 ss.). Del resto, la stessa Corte di Giustizia UE ha più volte affermato che, in ambito fiscale, uno *"Stato non può invocare una convenzione contro le doppie imposizioni per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato"*, in tale modo chiarendo che gli obblighi pattizi non possono porsi in contrasto con la disciplina di fonte europea (CGUE, Prima Sezione, 14 dicembre 2006, causa C-170/05 *Denkavit*. Sul tema dei rapporti fra diritto UE e trattati contro le doppie imposizioni stipulati dagli Stati membri, cfr. Maisto, *Courts and tax treaty law*, Amsterdam, 2007).

5. Infine, è necessario che il Legislatore delegato si soffermi sull'individuazione delle fattispecie coperte dalla Direttiva; in particolare, sarà fondamentale il corretto inquadramento di quanto disposto dall'art. 16, par. 6, il quale riguarda la possibile esclusione delle fattispecie aventi rilevanza penale, laddove si prevede che *"uno Stato membro interessato può rifiutare l'accesso alla procedura di risoluzione delle controversie a norma dello stesso articolo nei casi in cui siano state irrogate sanzioni nello Stato membro in questione in relazione al reddito o al capitale rettificato per frode fiscale, dolo e grave negligenza"*.

Anche la Convenzione arbitrale contiene una norma di analogo tenore, secondo cui il presupposto per negare al soggetto interessato l'accesso alla procedura è costituito dalla definitiva constatazione che una delle imprese interessate alla procedura *"è passibile di sanzioni gravi"*, senza però specificare cosa debba intendersi per tale locuzione; motivo per cui il concetto di "sanzioni gravi" è stato illustrato, per ogni Stato contraente, in apposite dichiarazioni unilaterali allegate alla Convenzione arbitrale. Ora, si capisce come formulazioni di questo tenore rischino di generare non poche disparità di trattamento fra i vari Stati coinvolti: non a caso il Consiglio, nel documento di revisione al Codice di condotta della Convenzione arbitrale (2009/C – 322/01), aveva fatto presente il pericolo che la Convenzione potesse finire di fatto per essere disapplicata; e raccomandava agli Stati membri di *"chiarire o modificare le rispettive dichiarazioni unilaterali di cui all'allegato della Convenzione sull'arbitrato per sancire con maggiore chiarezza il fatto che sanzioni gravi dovrebbero essere comminate soltanto in casi eccezionali quali le frodi"* (art. 3).

Allora, è auspicabile che il Governo, forte di questa esperienza, finisca per limitare esplicitamente il diniego di accesso alla nuova procedura ai soli casi in cui venga contestata una condotta connotata da evidenti fini frodatori e, quindi, nelle ipotesi di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000. Un'interpretazione incautamente estensiva del suddetto par. 6 rischierebbe, infatti, di negare a svariate tipologie di contribuenti, senza una ragione adeguata, la tutela introdotta dalla Direttiva. Si pensi al caso di tassazione, quale residente, di una persona, fisica o giuridica, che invece si riteneva residente in altro Stato membro: tale rilievo, molto probabilmente, sarà accompagnato anche dalla contestazione del reato di omessa dichiarazione *ex* art. 5, D.Lgs. n. 74/2000, la cui esclusione dalla procedura approntata dalla Direttiva non sarebbe chiaramente accettabile in quanto non caratterizzato da "fini frodatori". *Ratio* del provvedimento europeo – si ribadisce – è infatti quella della massima implementazione della tutela del contribuente, e non una sua ingiustificata compressione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

DORIGO, *Il diritto tributario nell'Unione Europea*, in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, Padova, 2016
LUCHENA MOZO*, A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolution in a Post-BEPS Era*, in *European Taxation*, Vol. 58, n. 1/2018
MAISTO, *Courts and tax treaty law*, Amsterdam, 2007
MATTARELLI, *La sospensione del processo tributario: influenza del nuovo art. 39, D.Lgs. n. 546/1992 sulle procedure amichevoli internazionali in materia di transfer pricing*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2017
OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi, 2016
PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea,* Padova, 2019
PISTONE, *Diritto Tributario Europeo*, Torino, 2018
PISTONE, *Diritto Tributario Internazionale*, Torino, 2019
TARIGO, *Diritto Internazionale Tributario*, Torino, 2018
TRIVELLIN, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2019
VALENTE, *Procedure Amichevoli (MAP), Rapporto internazionale fisco-contribuenti e tra amministrazioni*, Milano, 2018

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Note in tema di trasferimento di residenza e utilizzo delle perdite nel Paese UE di destinazione

Notes about the transfer of tax residence and the use of cross-border losses in the EU destination State

(commento a/notes to Corte di Giustizia, 27 febbraio 2020, C-405/18, *Aures Holding AS*)

MASSIMO PELLECCHIA

Abstract

Con il presente contributo si intende esaminare la posizione assunta dalla Corte di Giustizia in merito al trattamento delle perdite in un caso di trasferimento di residenza da uno Stato membro UE ad un altro. L'esame riguarderà, in particolare, le modalità con cui la Corte ha verificato la compatibilità fra fattispecie domestica e fattispecie extraterritoriale e il potenziale contrasto di un giudicato positivo con la giurisprudenza in materia di exit tax.

Parole chiave: perdite transfrontaliere, Marks&Spencer, Bevola, Aures, Timac Agro, capacità contributiva, comparabilità, giustificazioni, bilancia ripartizione della potestà impositiva, rischio di doppia deduzione, perdite definitive

Abstract

With the present article the author intends to analise the position adopted by the Court of Justice of the European Union in order to the tax treatment of the cross-border losses in case of a transfer of tax residence from an EU member State to another EU member State. The case will be analysed in relation to the comparability test performed by the Court as well as the conflit that a judgment which extend the case-law on final losses on the transfer of residence would cause in relation to the case-law on exit taxation.

Keywords*: Tax losses, CJEU, Marks&Spencer, Bevola, Aures, Timac Agro, ability to pay, comparability, justification, Balanced allocation of taxing rights, risk of double deduction, final losses*

SOMMARIO: **1**. La fattispecie vagliata dalla Corte di Giustizia. - **2.** La decisione della Corte di Giustizia in punto di comparabilità delle fattispecie. - **3.** Osservazioni critiche in punto di comparabilità, alla luce anche dei precedenti della Corte. - **4.** Ulteriori osservazioni: la questione del conflitto con la giurisprudenza in materia di *exit tax*. - **5.** Conclusioni.

1. Il caso vagliato dalla Corte di Giustizia riguarda la AURES Holding AS, una società di diritto olandese, fiscalmente residente in Olanda fino al 2008.

Nel 2007, la società soffre una perdita fiscale di circa 2,8 milioni di euro. Nel periodo d'imposta successivo istituisce una succursale nella Repubblica Ceca che, ai fini della legislazione domestica, è qualificata come stabile organizzazione della società olandese. Nel 2009, infine, la società trasferisce la propria sede effettiva, e con essa la propria residenza fiscale, nella Repubblica Ceca. Nel 2012, la società chiede alle autorità ceche il riconoscimento ai fini domestici delle perdite fiscali subite in Olanda nel

2007. Le autorità ceche respingono la richiesta, motivando il diniego in base alla regola secondo cui le uniche perdite compensabili ai fini domestici sarebbero quelle subite mentre la società opera nel Paese.

La controversia approda alla Suprema Corte ceca la quale – rilevando potenziali conflitti della norma domestica con il diritto comunitario – rinvia il caso alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, chiedendo se: (i) il trasferimento della sede di direzione effettiva di una società da uno Stato membro ad un altro ricada nella nozione di libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE; e (ii) sia compatibile con la predetta libertà di stabilimento la normativa di uno Stato membro che non consente alla società trasferita la deduzione delle perdite originatesi nello Stato membro di origine.

2. La Corte di Giustizia liquida rapidamente il primo quesito richiamandosi al precedente National Grid Indus (causa C-371/10, para. 33) e osservando a tal fine che i trasferimenti di sede, ove il trasferimento non incida sullo *status* di soggetto presso l'ordinamento dello Stato di origine, rientrano a pieno titolo tra le operazioni che beneficiano della tutela del principio di libertà di stabilimento (para. 25).

Nell'esaminare poi il secondo quesito, la CGUE, in primo luogo, osserva che l'art. 54 TFUE non garantisce che il trasferimento della sede effettiva da uno Stato membro ad un altro Stato membro sia neutrale sotto il profilo fiscale. Né tantomeno obbliga uno Stato a determinare le proprie norme in relazione a quelle di un altro Stato (para. 32).

La Corte, purtuttavia, osserva che nel caso in cui la legislazione di uno Stato membro consenta ad un residente la deduzione dal reddito delle perdite pregresse originatesi nel predetto Stato, mentre non consenta la predetta deduzione ad un soggetto che abbia trasferito la propria residenza in detto Stato, relativamente alle perdite sorte nello Stato membro di origine, ci si trova innanzi ad una differenza di trattamento (para. 34). Tale circostanza potrebbe, infatti, dissuadere la società dall'intenzione di trasferire la propria sede in detto Stato. L'Avv. Gen. Kokott, nella sua *Opinion*, qualifica tale differenza apertamente come un'ipotesi di disparità di trattamento (para. 24).

La CGUE passa, quindi, a verificare se le situazioni (domestica e transfrontaliera) siano oggettivamente comparabili (causa C-388/14, caso Timac Agro, para. 26) e, a tal fine, individua nella salvaguardia dell'equilibrata ripartizione della potestà impositiva tra Stati e nella prevenzione del rischio di doppia deduzione delle perdite gli obiettivi che la norma ceca persegue. La Corte, dunque, ritiene che mancherebbe da parte dello Stato di destinazione ogni qualsivoglia giurisdizione in merito alle perdite sofferte prima del trasferimento. Inoltre, ove fosse consentita la deduzione delle perdite, sarebbe concreto il rischio di una duplice deduzione delle stesse (para. 42). Sicché le fattispecie non sarebbero comparabili.

La predetta conclusione non cambierebbe neppure in caso di perdita definitiva. La Corte, infatti, ritiene che l'approccio seguito nel caso *Bevola* (CGUE, sent. 12 giugno 2018, n. C-650/16), precedente invocato da alcuni Stati intervenuti nel procedimento, non possa essere applicato al caso in esame, riferendosi all'utilizzo di una perdita prodotta dalla stabile organizzazione situata in uno Stato diverso rispetto a quello della casa-madre (v. para. 48). Nel caso esaminato invece la contribuente subisce una perdita nel 2007, ovvero in un periodo d'imposta in cui era residente e operava soltanto in Olanda, non avendo ancora istituito una stabile organizzazione nella Repubblica Ceca (v. para. 49).

La Corte altresì osserva che alla stregua del fatto che il principio di libertà di stabilimento non osterebbe all'imposizione delle plusvalenze latenti da parte dello Stato di partenza, come affermato nella sentenza National Grid Indus, il predetto principio non obbligherebbe lo Stato di destinazione a prendere in considerazione le perdite generate dalla società trasferita in altro Stato (punti da 50 a 53).

I giudici comunitari, in relazione alla comparabilità delle fattispecie, dunque, decidono di non seguire l'Avv. Gen. Kokott che, pur sottolineando che – nel caso in esame – mancasse quel nesso necessario tra le perdite subite dalla contribuente e il potere impositivo dello Stato chiamato a riconoscerle, aveva ritenuto comparabili le fattispecie.

L'Avv. Gen. Kokott, invero, nella sua *Opinion*, ha manifestato la propria insoddisfazione in relazione al *test* di comparabilità (para. 31), ribadendo – come già avvenuto in passato – l'inutilità di tale operazione. Nell'analisi di comparabilità, infatti, emergerebbero – secondo l'Avv. Gen. – in ogni caso profili che consentirebbero la comparabilità delle fattispecie, rinviando dunque al vaglio delle cause di

giustificazione e al successivo *test* di proporzionalità della misura il contemperamento tra le esigenze di salvaguardia delle regole del mercato interno e la tutela della potestà fiscale dei singoli Stati membri (v. causa C48/13, caso Nordea Bank punti da 21 a 28, causa C-607/17, caso Memira punto 46 e causa C-608/17, caso Holmen, punto 38).

3. Come si è avuto modo di osservare nella breve sintesi della pronuncia, la Corte procede al *test* di comparabilità e ne trae la conclusione che la posizione di una società che abbia trasferito in uno Stato membro la propria residenza fiscale non sia comparabile – in relazione al trattamento delle perdite – a quella di una società che in quello Stato sia da sempre fiscalmente residente.

La Corte, in particolare, giunge a tale conclusione individuando nella salvaguardia della bilanciata ripartizione della potestà impositiva e nella prevenzione della doppia deduzione delle perdite fiscali gli obiettivi perseguiti dalla norma nazionale. Più in particolare, secondo i giudici comunitari vi sarebbero dei profili di successione nella competenza fiscale degli Stati membri con riferimento alle perdite prodotte dalla società che ostacolerebbero la predetta comparabilità.

Le perdite sarebbero, infatti, sorte in uno Stato e dedotte in un altro, urtando contro la finalità della normativa in discorso che vuole evitare comportamenti arbitrari del contribuente nello scegliere la giurisdizione in cui dedurre le perdite. Detto altrimenti, la c.d. bilanciata ripartizione della potestà impositiva fra Stati verrebbe compromessa.

L'esclusione della comparabilità tra fattispecie domestica e transfrontaliera, pone in discussione – sebbene nell'ambito della disciplina del trasferimento di residenza – l'eccezione "Marks&Spencer". Ciò avviene in sede di comparabilità, perché – nel solco delle sentenze Marks&Spencer (CGUE, Grande Sezione, sent. 13 dicembre 2005, n. C-446/03) e Bevola (CGUE, sent. 12 giugno 2018, n. C-650/16) – ove fosse stata accolta l'idea della comparabilità tra le fattispecie (domestica e transfrontaliera), difficilmente una siffatta differenza di trattamento sarebbe stata giudicata compatibile con il diritto comunitario. La salvaguardia della bilanciata ripartizione della potestà impositiva e alla prevenzione del rischio di doppia deduzione delle perdite, pur essendo valide giustificazioni, avrebbero trovato un limite in caso di perdite definitive. Il mancato riconoscimento delle perdite definitive da parte dello Stato di residenza del contribuente avrebbe creato, infatti, oltreché un gravoso ostacolo alla mobilità, una grave lesione del principio di capacità contributiva, nella sua accezione oggettiva.

Ciò detto, sorgono alcuni dubbi in relazione al giudizio di comparabilità espresso dai giudici nel caso in commento se comparato a quello, a suo tempo, espresso nei casi Marks&Spencer e Bevola. Tra di essi sussisterebbe, ad avviso di chi scrive, una indiscussa analogia concettuale. In nessuno delle appena menzionate pronunce, infatti, lo Stato di residenza del contribuente esercita la propria potestà impositiva con riferimento alle perdite (definitive) sofferte, rispettivamente, dalla controllata, nel caso Marks&Spencer, oppure dalla stabile organizzazione, nel caso Bevola.

Allorquando i governi intervenuti nel procedimento hanno sostenuto la comparabilità delle situazioni ritenendo che essa debba avvenire in considerazione del carattere definitivo della perdita, in base a quanto, dunque, aveva sostenuto la medesima Corte nel caso Bevola, i giudici comunitari, rigettando tale tesi, sostengono che i principi enucleati nel caso Bevola non trovano applicazione al caso in esame in quanto la perdita sorgerebbe in un periodo in cui la potestà fiscale era esclusivamente dello Stato membro di origine.

Se ne dovrebbe, dunque, dedurre che se la perdita fosse sorta nel 2008, ossia quanto Aures istituisce una stabile organizzazione nella Repubblica Ceca, pur mantenendo la propria residenza in Olanda, la Corte sarebbe giunta a conclusione diversa? Si ritiene che non sarebbe cambiato nulla tenuto conto che la potestà impositiva in merito alla perdita sarebbe stata comunque di esclusiva competenza dello Stato di residenza della società, ossia dell'Olanda, se interamente realizzata in tale ultimo Stato.

Ragionando per assurdo, poi, la decisione potrebbe condurre ad una conclusione diversa, come sembra alludere al para. 48 della sentenza la CGUE, ovverosia che sia sempre necessaria l'esistenza di una stabile organizzazione nell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo coinvolgimento nella determinazione della perdita, affinché il *test* di comparabilità possa dirsi superato. Ma così facendo si

finirebbe per subordinare l'esercizio della libertà di stabilimento primario al preventivo esercizio della libertà di stabilimento secondario.

Altre perplessità sorgono con riferimento all'individuazione degli obiettivi della norma ceca da parte della CGUE. Secondo i giudici, questi coinciderebbero con quelli che generalmente si ritengono cause di giustificazione. Anche in questo caso, la Corte sembrerebbe non seguire i propri precedenti. I giudici comunitari hanno, infatti, chiarito in passato che la salvaguardia dell'equilibrata ripartizione della potestà impositiva degli Stati debba essere oggetto di verifica allorquando nel giudizio si passa all'esame delle cause di giustificazione e non in sede di giudizio di comparabilità (v. causa C-382/16, caso Hornbach-Baumarkt AG, punti 38 e ss.).

Non viene preso in considerazione, per converso, il principio di capacità contributiva. L'Avv. Gen. Kokott, nella sua *Opinion* (para. 31), ha ritenuto che il principio di capacità contributiva debba essere comunque confinato nell'alveo del principio di territorialità, così neutralizzando le eccenzioni Marks&Spencer e Bevola nelle quali, invece, sebbene da prospettive diverse (mercatistica, la prima, valoriale, la seconda), affiora la tutela del principio di capacità contributiva, inteso nella sua accezione oggettiva, ossia nella prospettiva di una imposizione netta del reddito.

Il predetto principio dovrebbe rappresentare invero anche l'obiettivo primario perseguito dalla norma ceca. Essa, infatti, risponderebbe all'esigenza di tassare soltanto i redditi netti. È proprio da questa angolazione, dunque, che le situazioni dovrebbero considerarsi comparabili. La sua tutela, inoltre, non dovrebbe trovare ostacoli in relazione alla deduzione delle perdite c.d. definitive dal reddito complessivo, allorché si consideri il principio della libertà di stabilimento UE un presidio del principiodi capacità contributiva a livello comunitario, volto a contrastare quelle norme domestiche che ne violano il precetto.

Se il motivo della mancata comparabilità invece vertesse su di un mismatch temporale tra il periodo d'imposta di formazione delle perdite (2007), durante il quale la contribuente era residente fiscalmente in Olanda, e il periodo d'imposta in cui sono utilizzate (2012), ossia quello in cui la contribuente è soggetta alla potestà impositiva esclusivamente della Repubblica Ceca, ci si dovrebbe chiedere se il principio di capacità contributiva, una volta accolto dalla Corte ed enucleato nella sentenza Bevola, possa subire una lesione proprio in virtù del predetto mismatch temporale. La risposta dovrebbe essere negativa, ove lo Stato di destinazione consentisse il riporto delle perdite.

A differenza del rapporto tra casa-madre/stabile organizzazione, il trasferimento di residenza – salvo per i casi di doppia residenza – comporta che la contribuente sia, in un dato periodo d'imposta, residente in uno Stato membro e, in nel periodo d'imposta successivo, sia residente in un altro Stato membro. Detto altrimenti, non è possibile che il contribuente sia contemporaneamente sottoposto alla potestà impositiva di due Stati membri. Ciò spiegherebbe l'impossibilità di non potere compensare nello stesso periodo d'imposta la perdita "definitiva". Inoltre, l'assenza di potestà impositiva sulle perdite "definitive", non ha mai rappresentato un limite nel caso Marks&Spencer, ove la controllante non aveva alcuna potestà impositiva sulle perdite generate dalla controllata non residente.

4. La Corte ritiene che la trasposizione dei principi enucleati nel caso Bevola darebbe luogo ad un conflitto con la propria giurisprudenza in materia di *exit tax.* Emerge, dunque, l'idea che la libertà di stabilimento, così come declinata nella giurisprudenza della CGUE in materia di *exit tax,* non obblighi lo Stato di destinazione a riconoscere le perdite sofferte dal soggetto che trasferisce la propria residenza fiscale in detto Stato. Secondo la Corte, in particolare, sussisterebbe un parallelismo tra la libertà dello Stato membro di origine di assoggettare a imposizione i plusvalori latenti nel patrimonio del contribuente che trasferisce la propria residenza all'estero, e quella dello Stato membro di destinazione nel farsi carico delle perdite subite dal contribuente nello Stato di origine.

Molti sono i dubbi che sorgono in relazione alla posizione assunta dalla Corte. In primo luogo, ci si chiede se sia legittimo eccepire tale situazione in sede di analisi di comparabilità. L'Avv. Gen. Kokott, alla cui *Opinion* la Corte fa riferimento, affronta tale aspetto solo a valle dell'esame riguardante la proporzionalità della misura, sede deputata a testare le giustificazioni addotte dagli Stati membri per

sostenere la compatibilità della norma domestica con l'ordinamento comunitario. Dunque, dopo avere ammesso che le fattispecie erano comparabili.

Non convince, peraltro, il parallelismo tra la disciplina della *exit tax* e quello delle perdite. La tassazione in uscita ha lo scopo di attrarre ad imposizione nello Stato di origine i plusvalori latenti collegati ai beni che verranno trasferiti in un altro Stato a seguito del trasferimento di residenza del contribuente. In tale contesto, il parallelismo avrebbe ragione d'essere tra la tassazione dei plusvalori da parte dello Stato di origine e il riconoscimento del maggiore valore dei beni da parte dello Stato di destinazione. L'*exit tax* invece non si occupa di regolare il trattamento delle eventuali perdite che dovessero residuare al termine delle operazioni di trasferimento.

Non vi è dubbio che la CGUE abbia affermato che il principio di libertà di stabilimento non osterebbe all'adozione da parte dello Stato membro di origine di un regime impositivo che colpisca i plusvalori latenti dei beni. Tuttavia, tale principio viene affermato a valle di un esame in cui i giudici ritengono sussista una comparabilità oggettiva tra fattispecie puramente domestica e fattispecie transfrontaliera.

Inoltre, tale affermazione avviene con riferimento alla disciplina della tassazione in uscita da parte dello Stato di origine. Non risultano, per converso, pronunce che abbiano affermato che il medesimo principio valga anche in relazione alle norme dello Stato di destinazione che non riconoscono il maggiore valore dei beni il cui plusvalore sia stato assoggettato a imposizione in base al regime di *exit tax* esistente nel Paese di origine, a meno che non si voglia ritenere che con la sentenza in commento i giudici comunitari abbiano inteso sancire tale principio, andando oltre la richiesta del giudice nazionale.

È bene ricordare che la Corte, in merito all'utilizzabilità delle perdite transfrontaliere, ha confermato l'eccezione Marks&Spencer anche con riferimento ad un'operazione di fusione per incorporazione di una società svedese in una società finlandese (v. causa C-123/11, caso A Oy. V, anche, causa C-607/17, caso Memira), operazione sostanzialmente simile a quella di un trasferimento di residenza puro. In quell'occasione, i giudici comunitari hanno, rilevando la lesione, provocata dalla norma finlandese, del principio di libertà di stabilmento, hanno confermato la comparabilità oggettiva tra fattispecie domestica e fattispecie transfrontaliera. Infine, pur accogliendo le medesime giustificazioni adottate nel caso Marks&Spencer, hanno ammesso la deducibilità delle perdite definitive, previa verifica da parte del giudice nazionale della loro definitività.

Ci si chiede, peraltro, se il parallelismo a cui allude la Corte sussista anche dopo l'emanazione della direttiva 2016/1164, posto che, dal momento in cui essa entra a far parte dell'ordinamento comunitario, si impone a tutti gli Stati di adottare una disciplina comune di *exit tax.* Dunque, delle due l'una: o la direttiva è contraria ai principi comunitari, introducendo un obbligo in contrasto con il principio di libertà di stabilimento, il quale lascierebbe alla discrezionalità dello Stato membro l'adozione o meno di una disciplina di *exit tax,* oppure la Corte dovrà rivedere la propria posizione allorquando sarà prospettato un caso di trasferimento di residenza avvenuto in data successiva a quella di recepimento della direttiva. In definitiva, ci si dovrebbe chiedere se dopo la direttiva 2016/1164, l'introduzione di un obbligo in capo allo Stato membro di origine comporti parallelamente l'obbligo di farsi carico delle perdite da parte dello Stato membro di destinazione.

Infine, occorre segnalare che proprio in merito a tale aspetto, l'Avv. Gen. Kokott ha asserito che la giurisprudenza della CGUE in materia di *exit tax* abbia chiarito che tanto gli utili quanto le perdite siano di competenza dello Stato di origine, all'apparenza invitando lo Stato di origine a farsi carico delle perdite. In che modo ciò debba avvenire, tuttavia, non viene chiarito.

5. Il caso Aures è il primo che affronta il tema dell'utilizzabilità delle perdite in caso di trasferimento di residenza. La Corte ha ritenuto che, nel caso in esame, le situazioni domestica e transfrontaliera non sono comparabili, escludendo, pertanto, la possibilità che le perdite possano essere utilizzate nello Stato di destinazione. La peculiarità del caso e le rilevanti criticità segnalate, tuttavia, non consentono di ritenere definitivamente risolta la questione. È altresì evidente che la tematica dell'utilizzo delle perdite transfrontaliere non possa trovare legittima soluzione nella giurisprudenza della CGUE.

Urge, dunque, un intervento del legislatore comunitario che definisca le regole la materia. Una soluzione potrebbe essere, in linea con quanto affermato dall'Avv. Gen., quella di imporre allo Stato di origine l'obbligo di riconoscere qualche forma di sollievo (e.g., un credito d'imposta) in relazione alle perdite che, per effetto del trasferimento di residenza, il contribuente non potrebbe più utilizzare.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BRAUNER-DOURADO-TRAVERSA, Ten Years of Marks & Spencer, in Intertax, 2015, 306 ss.
CARDELLA, The cross-border use of losses incurred through foreign permanent establishment: wavering between the territoriality principle and the so-called "Marks & Spencer" exception. The Bevola and Jens W. Trock case, in Riv. dir. trib. Int., 2018, 175 ss.
CIPOLLINA, La fiscalità delle perdite transfrontaliere infragruppo e la reviviscenza dell'"eccezione Marks & Spencer": il caso Bevola, in Riv. sc. fin. dir. fin., 2019, 14 ss.
CORDEWENER, Cross-border Loss Compensation and EU Fundalmental Freedoms: The "Final Losses" Doctrine is Still Alive, in EC Tax Review, 2018, 230 ss.
CRAZZOLARA, Lo stato della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul regime tributario delle "perdite finali" delle stabili organizzazioni estere: da Marks & Spencer a Bevola, in Riv. dir. trib., 2019, 68 ss.
DELLA VALLE, L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer, in Rass. trib., 2006, 994 ss.
DORIGO, Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea, Padova, 2012
DOURADO, Cross-border Loss Relief, in Terra-Wattel, European Tax Law, Deventer, 2018, 757-797
Englisch, Ability to pay, in Brokelind (a cura di), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam, 2014
FRANCIOSO, Il caso Bevola: capacità contributiva e perdite definitive della stabile organizzazione, in Dir. prat. trib. int., 2018, 862 ss.
GEBHARDT-QUILITZSCH, Cross-border Loss Relief in the EU: Implications of Recent Developments in Germany Regarding Outbound Permanent Establishments, in EC Tax Review, 2011, 263 ss.
MELIS, Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicuique suum?, in Rass. trib., 2008, 1486 ss.
PISTONE, Diritto tributario europeo, Torino, 2018
ROMANO, La deduzione transfrontaliera delle perdite: Marks & Spencer e oltre, in Riv. dir. trib. int., 2005, 191 ss.
STEVANATO, Libertà di stabilimento e consolidato fiscale "europeo", in Corr. Trib., 2006, 285 ss.
SCHÖN, Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Union Law?, in Bulletin International Tax, 2015, 271 ss.
VANISTENDAEL, The Ability to Pay Principle in the EU Legal Order, in Salvini-Melis, L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, Padova, 2014
WATTEL, Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack) Comparability Analysis in Direct Tax Cases, in European Taxation, 2015, 542 ss.

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Revirement della Cassazione sui dividendi transfrontalieri: riconosciuta l'esenzione per la distribuzione da società figlia italiana nei confronti della madre comunitaria

Revirement of the Supreme Court on cross-border dividends: exemption recognized for the payment from an Italian subsidiary towards a EU based mother company

Jacopo Mario Rosa e Alberto Corsello

Abstract
La sentenza n. 2313/2020 della Cassazione affronta in chiave innovativa il regime fiscale applicabile ai dividendi corrisposti da una società italiana in favore della propria madre inglese in quanto porta a concludere che lo Stato italiano deve esentare, in ogni caso, la distribuzione di dividendi effettuata tra società madri e figlie residenti in differenti Stati membri.
Parole chiave: dividendi, direttiva madre-figlia, esenzione

Abstract
The Supreme Court, with the decision no. 2313/2020, addresses in an innovative way the tax regime applicable to cross-border dividends paid by an Italian company in favour of its English parent, leading to the conclusion that the Italian State must, in any event, exempt the distribution of dividends between companies residing in different member States.
Keywords*: dividends, Eu parent-subsidiary directive, exemption*

Sommario: **1.** Il contesto normativo di riferimento. - **2.** L'analisi della Cassazione n. 2313/2020. - **3.** Il precedente orientamento giurisprudenziale. - **4.** Il principio di diritto sancito dalla Corte di Giustizia. - **5.** Conclusioni.

1. La Cassazione, con la sentenza n. 2313/2020, è tornata a pronunciarsi sul regime fiscale applicabile ai dividendi corrisposti da una società italiana in favore della madre residente in un diverso Stato membro.

La pronuncia riveste particolare rilievo, in quanto, in aperto contrasto rispetto ai consolidati orientamenti sul tema, ha ribaltato il precedente grado di merito con il quale era stato confermato il diniego ad un'istanza di rimborso del credito d'imposta presentata da una società di diritto inglese.

2. La nuova posizione espressa dalla S. C. consente di interpretare, in chiave innovativa, il concetto di neutralità fiscale dei dividendi transfrontalieri espressamente esplicitato nella direttiva n. 2011/96/UE (la direttiva n. 90/435/CEE, nota come "direttiva madre-figlia", è stata rifusa nella direttiva n. 2011/96/UE). La rilevanza della decisione, peraltro, discende anche dal fatto la vicenda si colloca nell'ambito

delle imposte dirette, ove non opera il generalizzato principio di armonizzazione che, come noto, caratterizza altri settori del diritto tributario europeo. E pertanto, rappresenta sempre un aspetto positivo ogni singolo intervento teso a superare contrasti interpretativi tra normativa interna e comunitaria.

Nel dettaglio, la direttiva prevede che gli utili distribuiti da una società figlia ad una società madre (o alla sua stabile organizzazione) siano:

- esenti da ritenuta nello Stato di origine; e
- parimenti esenti nello Stato di destinazione o, qualora soggetti ad imposizione (in quanto inclusi nel calcolo della base imponibile), tale imposizione sia bilanciata con la possibilità di dedurre la frazione dell'imposta assolta dalla società figlia nello Stato di origine (la frazione deducibile è dunque pari all'Ires assolta sulla quota di utili che danno origine al dividendo).

Al fine di pervenire ad una corretta interpretazione della citata decisione, giova peraltro ricordare la riserva, contenuta nell'art. 7, par. 2, della citata direttiva, secondo la quale i principi in essa stabiliti possono convivere con ulteriori disposizioni pattizie fintanto che non si generi un contrasto di previsioni. Invero, proprio in virtù di tale clausola, la vicenda in esame ha altresì ad oggetto la Convenzione Italia - Regno Unito che, con riguardo al concetto di neutralità fiscale, dispone all'art. 10, par. 4, lett. b) il riconoscimento di un credito d'imposta (pari alla metà del credito d'imposta cui una persona fisica residente in Italia avrebbe diritto se avesse ricevuto gli stessi dividendi)[9] in favore della società madre a seguito della distribuzione di dividendi transfrontalieri: norma evidentemente finalizzata ad eliminare o attenuare la doppia imposizione.

Nonostante la chiarezza di tale profilo, la criticità che era emersa nei gradi di merito era discesa dalla contrastante previsione di una norma di diritto interno (quale l'art. 27-*bis*, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973) interpretata dall'amministrazione e dal giudice di appello come strumento già idoneo a fugare il rischio di doppia imposizione economica tramite la mancata applicazione di una ritenuta alla fonte sui dividendi corrisposti dalla società figlia.

In realtà, il pregio di tale conclusione è limitato al caso in cui i dividendi non siano stati sottoposti ad imposizione nello Stato della società madre. In tale evenienza, infatti, l'attribuzione di un credito d'imposta garantirebbe un duplice beneficio, chiaramente ingiustificabile nel nostro sistema di diritto.

Diversamente, nell'ipotesi in cui l'importo dei dividendi sia considerato nel calcolo della base imponibile della società controllante, si rende inevitabile l'attribuzione di un credito d'imposta in capo alla società madre. Concludere per il contrario, infatti, implicherebbe una doppia imposizione del dividendo (in primo luogo, in forza dell'Ires assolta dalla società figlia e, in secondo luogo, in ragione dell'imposta sul reddito delle società liquidata dalla società madre) che mal si concilierebbe con il principio di neutralità fiscale stabilito dalla direttiva europea. Ed è questo il tema centrale della decisione in rassegna su cui sono possibili ulteriori riflessioni.

3. Le conclusioni della Cassazione risultano fondate in quanto, in realtà, conformi ad un recente arresto della Corte di Giustizia (vedi la Causa C-389/18, *Brussels Securities*), in virtù della quale: "*occorre evitare non solo la tassazione diretta dei dividendi in capo alla società madre ma anche quella indiretta, intesa come conseguenza dell'applicazione di meccanismi che, sebbene accompagnati da esenzioni o deduzioni generati dalla volontà di tenere conto delle imposte pagate dalla società figlia nel proprio Stato in concreto potrebbero causare in capo alla società madre un trattamento deteriore rispetto a quello che spetterebbe qualora le due società (madre e figlia) fossero dello stesso Stato*".

A ben vedere i giudici di legittimità, per dirimere la questione sottoposta alla loro attenzione, hanno applicato quanto disposto dalla direttiva conformandosi al richiamato principio di diritto espresso dalla Corte di Giustizia. Si ricorda, a tal riguardo, che la questione coinvolge una società residente in Italia e la relativa controllante residente nel Regno Unito, condizione, quest'ultima, che inevitabilmente conduce al riconoscimento del credito d'imposta nel caso in cui i dividendi transfrontalieri siano stati sottoposti ad una doppia imposizione.

Ma ampliando i nostri ragionamenti, è utile domandarsi a quali conclusioni sarebbero giunti i giudici nella (parzialmente) diversa situazione in cui la distribuzione degli utili fosse avvenuta tra una società di

diritto italiano e una società residente in un uno Stato con il quale è in vigore una disciplina pattizia che non prevede un meccanismo analogo al credito d'imposta.

In tale scenario, la portata del nuovo orientamento risulta particolarmente apprezzabile dal momento che conduce l'interprete a dover riconoscere l'esenzione da ritenuta sui dividendi transfrontalieri indipendentemente dall'effettiva sottoposizione a tassazione nello Stato di residenza della società madre.

4. Come si anticipava, tale apertura, pregevole anche per il suo *excursus* logico, appare in contrasto con il precedente orientamento (si veda, tra le altre, la Cass. Civ. n. 25490/2019) che ha negato, in maniera sistematica, il riconoscimento dell'esenzione da ritenuta sulla scorta di una discutibile interpretazione dell'art. 27-*bis* del D.P.R. 600/1973 (che, come noto, riconosce l'esenzione da ritenuta a condizione che la società percipiente sia assoggettata ad imposizione fiscale sui redditi). L'equivoco in cui sono incorsi fino ad ora i giudici sarebbe quindi di aver valutato, quale condizione per poter riconoscere (o meno) il regime di esenzione, l'assoggettabilità in concreto a tassazione dei dividendi percepiti dalla società madre. In realtà, invece, la sottoposizione a tassazione sarebbe da valutare in astratto, quale mera condizione di riconducibilità della società madre tra i potenziali soggetti passivi dell'imposta estera sul reddito delle società.

Di conseguenza, ogni qualvolta si presentino questioni relative all'esenzione da ritenuta sui dividendi, il giudice italiano dovrebbe sentirsi tenuto ad applicare il principio di neutralità fiscale senza possibilità di addentrarsi in valutazioni *extra*-territoriali che, peraltro, non rientrano nella sua competenza o facoltà istruttorie (quali il concreto assoggettamento del dividendo ad imposizione fiscale nello Stato della società madre), limitandosi a verificare la mera assoggettabilità della società controllante alla relativa imposta sul reddito.

5. Ad oggi, dunque, sembra prevalere la tesi secondo cui la distribuzione di dividendi in favore di una società madre residente in un diverso Stato membro sia sottoposta ad un regime secondo cui:

- lo Stato italiano, per conformarsi alla direttiva, deve sempre esentare la distribuzione dei dividendi senza procedere ad alcuna valutazione *extra*-territoriale;
- il rischio di doppia imposizione economica è efficacemente scongiurato, in ossequio a quanto enunciato dalla direttiva, solo per il tramite di meccanismi correttivi della tassazione presenti nello Stato di residenza della società madre (quale, nel caso del Regno Unito, il credito d'imposta).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI, I chiarimenti della CGE circa l'abuso nel diritto della Direttiva Madre-Figlia, in Corr. Trib., 2019, VI, 542

CONTRINO, Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea, in questo fascicolo

DEL VAGLIO, Note minime sulla nozione di "ritenuta alla fonte" di cui alla direttiva CEE cd. "società madri e figlie" secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, in Riv. dir. trib., 2004, III, 3

GARBARINO, Diritto tributario convenzionale, Torino, 2019

MAISTO, La tassazione dei dividendi intersocietari. Temi attuali di diritto tributario italiano, dell'Unione Europea e delle Convenzioni internazionali, Milano, 2011

PAPOTTI, Il requisito dell'assoggettamento a imposta per l'esenzione da ritenuta sugli utili a società non residenti, in Corr. Trib., 2019, IV, 376

PISTONE, Diritto tributario internazionale, Torino, 2017

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario (1)

The national framework for reportable cross-border arrangements. First considerations on the intermediary's waiver causes

GIANLUCA SELICATO

Abstract

Il saggio affronta alcuni dubbi che l'imminente entrata in vigore dei nuovi obblighi di notifica dei mecccanismi transfrontalieri rilevanti ai sensi della Direttiva 2018/822/UE potrebbe far emergere in ordine alla *disclosure* di fattispecie e situazioni già note all'amministrazione finanziaria. Vengono altresì affrontati il profilo dell'emersione del 'meccanismo transfrontaliero' rientrante nell'obbligo di comunicazione in epoca successiva al decorso dei termini stabiliti dall'art. 7 dello schema di decreto legislativo e la posizione degli intermediari che vengono a conoscenza di tali congegni nell'esercizio di attività differenti da quelle direttamente connesse alla loro implementazione o gestione.

Parole chiave: trasparenza, disclosure, meccanismi transfrontalieri, D.A.C. 6, cooperazione amministrativa, intermediari, segreto professionale, cause di esonero

Abstract

The article addresses some doubts that the Italian framework for reportable cross-border arrangements (pursuant to Directive 2018/822/EU) could bring to light regarding the disclosure of situations already known to the fiscal Autorities. They are also addressed the emergence of the relevant 'cross-border mechanism' after the expiry of the terms established by art. 7 of the draft legislative decree and the position of intermediaries who become aware of it in the exercise of activities other than those directly connected with the implementation or management of the mechanisms themselves.

Keywords*: transparency, disclosure, cross-border mechanisms, D.A.C. 6, administrative cooperation, intermediaries, professional secret, causes of exemption*

SOMMARIO: **1.** Il '*mandatory disclosure regime*' nel contesto dello scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali. - **2.** Brevi cenni alla definizione di meccanismo transfrontaliero, agli obblighi di comunicazione e ai relativi esoneri secondo la disciplina domestica. - **3.** L'obbligo di *disclosure*, tra segnalazioni preventive e vicende successive all'entrata in funzione del meccanismo trasnsfrontaliero. - **4.** Costituisce legittima causa di esonero dall'obbligo di segnalazio-

(1) Lo scritto riproduce parte del testo della relazione tenuta dall'Autore il 23 Aprile 2020 al Seminario Bocconi sul tema '*l'evoluzione della tax compliance: gli obblighi di comunicazione preventiva della direttiva D.A.C. 6*'.

ne l'avvenuta acquisizione, per altra via, delle medesime informazioni da parte delle autorità fiscali? - **5.** La posizione del professionista che, in via incidentale, venga a consocenza del meccanismo transfrontaliero.

1. La cooperazione amministrativa tra gli Stati ha assunto un ruolo centrale nell'azione di contrasto della pianificazione fiscale aggressiva in ambito transfrontaliero. Lo scambio di informazioni tra autorità fiscali e, più a monte, l'adozione di standard comuni di acquisizione ed elaborazione dei dati individuano i punti di forza di una strategia più coesa a livello sovranazionale. In un sistema economico globale, camaleontico e sempre più dematerializzato, proprio il dialogo tra amministrazioni finanziarie, infatti, oppone un argine concreto alle operazioni più insidiose che conducono all'artificiosa allocazione della materia imponibile in giurisdizioni meno esigenti sul versante del prelievo o più concilianti sul fronte della sua determinazione. Gli accordi internazionali e il diritto europeo seguono percorsi paralleli anche nella lotta ai diffusi tentativi di sterilizzazione dei presupposti impositivi mediante artificiosi assetti giuridici e organizzativi volti a conseguire la c.d. 'doppia non imposizione fiscale' ovvero, più semplicemente, ad eludere le attività di controllo attraverso cui gli Stati intercettano e contrastano le condotte fraudolente (cfr. FANTOZZI-. PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019, 222 ss.). Proprio quest'insidia, che non di rado s'avvale di schemi fiscali transfrontalieri complessi, ha costituito oggetto di crescente attenzione ed ha messo in luce i limiti di una disciplina nazionale ormai obsoleta che individuava nell'art. 31-bis del dPR 600/73 ('*assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea*') il suo principale pilastro.

Elaborata in un contesto profondamente diverso da quello odierno, la cooperazione amministrativa promossa dalla Direttiva 77/799/CEE ha gradualmente lasciato spazio a meccanismi più raffinati e stabili di dialogo che intendono adeguare il sistema informativo alle sfide della fiscalità contemporanea. La base giuridica comune dei Paesi membri dell'Unione europea è oggi costituita dalla Direttiva 2011/16/UE, *Directive on Administrative Cooperation* (D.A.C. 1), che assegna un ruolo centrale allo scambio automatico delle informazioni e il cui ambito oggettivo di applicazione, inizialmente circoscritto a specifiche manifestazioni reddituali e alle attività finanziarie, è stato esteso ad opera della Direttiva 2015/2376/UE ai *ruling* transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (sul processo di integrazione europea favorito dalle D.A.C. si vedano ROMANO- LONGOBARDI, Scambio info intra UE e verifiche congiunte e simultanee, in Il fisco, 2019, 1-955 ss.).

Il diritto europeo ha poi recepito le sollecitazioni dell'OCSE e dei suoi gruppi di lavoro impegnati nel progetto *Base Erosion Profit Shifting* che, dal 2013, ha polarizzato le attenzioni di un numero sempre crescente di Stati. Il '*linguaggio universale*' proposto dall'OCSE e al quale l'Unione europea ha subito aderito è il *Common Reporting Standard* (C.R.S.), basato sull'accordo multilaterale in materia di scambio automatico di informazioni su conti finanziari firmato a Berlino il 29 ottobre 2014. Esso costituisce un tassello importante della libera circolazione delle informazioni tra le autorità fiscali, realizzando le condizioni di una piena accessibilità delle banche dati a sostegno di attività investigative congiunte.

Non è sfuggita la necessità di presidiare tale infrastruttura monitorando la capacità del sistema di intercettare ogni informazione oggetto di scambio automatico tra autorità fiscali, con particolare riferimento alle situazioni in cui i contribuenti, gli operatori finanziari o i loro consulenti si avvalgano, deliberatamente o meno, di congegni giuridici o organizzativi suscettibili di neutralizzare l'azione di controllo. Con l'Action 12 del B.E.P.S. (*mandatory disclosure regime*), ispirata da buone prassi recensite in sede OCSE e fondata sul paradigma della 'trasparenza', si è così aperta una nuova stagione della cooperazione amministrativa. I consulenti del contribuente divengono, per la prima volta, parte essenziale del processo di acquisizione e scambio delle informazioni venendo affidata loro, tra l'altro, la funzione di impulso della segnalazione in un sistema di obblighi presidiato da un apposito regime sanzionatorio. Il Consiglio europeo ha promosso un approccio armonico anche su questi nuovi istituti assorbendoli nella più ampia disciplina della cooperazione amministrativa unionale di cui s'è detto. Ancora una volta, dunque, la D.A.C. 1 è stata oggetto di integrazione, stavolta ad opera della Direttiva 2018/822/UE (c.d.

D.A.C. 6) che non si è limitata a recepire gli obblighi di comunicazione preventiva ma li ha ulteriormente ampliati coinvolgendovi, sia pure in via residuale, il contribuente che è invece estraneo alle misure previste dall'Action 12.

Con ogni riserva sulle possibili conseguenze di tale approccio sulla *privacy* e sul diritto del contribuente ad essere informato delle vicende che lo riguardano (cfr. CONTRINO, Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali"*: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in questa Rivista, 29 Maggio 2019), è del tuto evidente, quindi, che la D.A.C. 6 non intende promuovere una nuova cultura della *tax compliance* tra contribuente e autorità fiscali ma si sforzi, piuttosto, di assicurare la massima trasparenza del sistema al fine precipuo di evitare che la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni siano elusi da schemi, negozi, intese o meccanismi suscettibili di conferire opacità ad operazioni transfrontaliere, così rendendone difficoltosa l'identificazione o l'analisi dei riflessi fiscali nelle giurisdizioni coinvolte (cfr. BARONI, Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di "sana" tax compliance?, in questa Rivista, 29 Aprile 2019). Com'è del resto confermato anche dal titolo della Direttiva 2018/822/UE ('*meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica nel contesto dello scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali*'), gli sviluppi del diritto tributario europeo e internazionale insistono sul riconoscimento della valenza strategica della cooperazione amministrativa, presidiandola con nuovi sistemi di allerta.

Questa premessa consente di affrontare alcuni dubbi che l'imminente entrata in vigore dei nuovi obblighi di notifica (1 luglio 2020) potrebbe fare emergere in ordine all'eventuale esonero dall'obbligo di *disclosure* per fattispecie e situazioni già note all'amministrazione finanziaria e sulla posizione degli intermediari che venissero a conoscenza di 'meccanismi transfrontalieri' rientranti nell'obbligo di comunicazione nell'esercizio di attività differenti da quelle direttamente connesse con l'implementazione o la gestione dei meccanismi medesimi.

2. Secondo l'art. 2 dello schema di decreto legislativo di recepimento nell'ordinamento nazionale della D.A.C. 6, contenuto nell'atto del Governo n. 152 del 29 gennaio 2020, l'obbligo di '*disclosure*' ha ad oggetto uno '*schema, accordo o progetto*' tra contribuenti, che riguardi l'Italia e una o più giurisdizioni estere - c.d. 'meccanismo transfrontaliero' - e che integri almeno una delle seguenti condizioni: 1) non tutti i partecipanti risiedano, ai fini fiscali, in Italia; 2) uno o più partecipanti siano contemporaneamente residenti ai fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni estere; 3) uno o più partecipanti svolgano la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguardi almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione; 4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgano in tale giurisdizione un'attività; 5) lo schema, accordo o progetto possa alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

Il meccanismo transfrontaliero, dunque, presenta una collegamento genetico con il concorso di più autorità fiscali ad una medesima attività di controllo e con le situazioni che, in qualunque modo, siano suscettibili di interferire con lo scambio automatico di informazioni. Infatti, il presupposto oggettivo degli obblighi di comunicazione è costituito dall'opacità intrinseca di taluni assetti che vengono ricondotti alle due macro categorie dei '*CRS avoidance arrengements*', ovvero quegli accordi o meri progetti di accordo finalizzati a neutralizzare lo scambio automatico di informazioni, e delle '*opaque offshore structures*', gli schemi, cioè, che coinvolgono enti localizzati in una giurisdizione differente a quella del titolare effettivo e che manifestano la capacità di ostacolare l'identificazione di quest'ultimo. Nessun rilievo assume, di contro, l'eventuale presenza di finalità elusive sottese allo 'schema, accordo o progetto'.

Per ciò che attiene la segnalazione, questa è subordinata al ricorrere di elementi distintivi qualificati che sottraggono all'arbitrio o a differenti livelli di autonomia, diligenza o competenza professionale la verifica dei presupposti dell'obbligo di comunicazione. In altri termini, anziché valutare soggettivamente la pericolosità dello schema giuridico, il contribuente e i suoi intermediari esauriscono il loro *scree-*

ning con la consultazione dell'allegato I alla Direttiva europea che suddivide gli elementi distintivi, o '*hallmarks*', in cinque categorie. In questo modo, l'obbligo di notifica dipende dalla predeterminazione normativa della sussistenza di un ragionevole rischio di aggiramento o disturbo del sistema di acquisizione e scambio di informazioni tra le autorità fiscali.

Chiarita la *ratio* degli obblighi di comunicazione, non occorre indugiare oltre sul loro presupposto oggettivo e sui profili procedimentali che costituiscono oggetto di più accurate analisi cui si rinvia (cfr. SELICATO, Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure", in Rass. Trib., 2019, 112 ss.; MARZANO, La Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi, in Riv. Trib. Dir. Trim., 2019, 595 ss.; BARONI, Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6, in questo fascicolo). Conviene qui verificare, invece, in quali casi e per quali ragioni il legislatore abbia ritenuto superflua la comunicazione, ricorrendo all'apposito sistema di esoneri regolato dall'art. 3 dello schema di d.lgs. ('*obblighi di comunicazione e esoneri*'). La norma è stata parzialmente modificata a seguito dei commenti raccolti nella consultazione pubblica avviata nell'Agosto del 2018 sul primo schema di decreto legislativo e prevede, nella sua formulazione finale, l'esonero dell'intermediario dall'obbligo di comunicazione per le informazioni ricevute dal proprio cliente 'o ottenute riguardo allo stesso' nel corso dell'esame della sua posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di sua difesa o rappresentanza in un procedimento dinanzi ad un'attività giudiziaria o comunque ricevute in relazione a tale procedimento, ivi compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo. L'esonero dall'obbligo, chiarisce la norma, coinvolge le informazioni ricevute o ottenute, prima, durante o dopo il procedimento stesso.

Nella sua originaria formulazione, la norma non prevedeva esoneri per le informazioni non direttamente ricevute dal cliente né per quelle ricevute nelle fasi prodromiche o successive alla sua concreta assistenza giudiziale o stragiudiziale. L'opportuna estensione della tutela contenuta nella versione definitiva del decreto legislativo, se da un lato assicura un migliore coniugio della nuova disciplina con il diritto alla difesa del contribuente costituzionalmente garantito, dall'altro dispone l'attenuazione di un differente presidio al medesimo principio fondamentale che è generalmente contenuto nelle clausole di riservatezza dei rapporti consulenziali e, soprattutto, nelle disposizioni legislative che assicurano la riservatezza dei rapporti tra professionisti e loro assistiti. Il quarto comma dell'art. 3, infatti, chiarisce che '*in ogni caso, le comunicazioni effettuate ai sensi del presente d.lgs., se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo*'.

Lasciando da parte i dubbi che anche questa espressione alimenta e che si aggiungono ai timori di una possibile lesione di diritti fondamentali dei contribuenti – e dei loro intermediari – quali la *privacy* e il diritto di accesso alle informazioni che li riguardano (cfr. TRAVERSA, La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, in Dir. Prat. Trib. Int., 2016, 1365 ss.; URICCHIO, Efficacia della convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento italiano con particolare riguardo ai diritti del contribuente, in AA.VV., Dialoghi con Ugo Villani, Bari, 2017, 1045 ss.), si evidenzia che, una volta comunicate, le informazioni elencate all'art. 6 ('*oggetto della comunicazione*') dello schema di d.lgs. confluiranno all'interno di un 'registro unico' cui tutte le autorità fiscali avranno libero accesso a prescindere dal fatto che lo specifico meccanismo abbia effettivamente coinvolto la loro giurisdizione.

La D.A.C. 6, quindi, confermando l'attenzione all'utilizzo di un lessico e di un procedimento comuni, condurrà all'implementazione di una nuova banca dati riservata alle amministrazioni finanziarie da cui potranno essere attinte preziose informazioni sugli schemi giuridici meno noti e più originali. Il flusso informativo si prospetta robusto dal momento che gli elementi oggetto di comunicazione obbligatoria sono numerosi e, in parte, inediti: a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati, compresi il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF, nonché i soggetti che costituiscono imprese associate di

tali contribuenti; b) gli elementi distintivi presenti nel meccanismo transfrontaliero che lo rendono oggetto di comunicazione; c) una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero (invece della sua '*descrizione dettagliata*' cui faceva riferimento lo schema di d.lgs. sottoposto a consultazione pubblica); d) la data di avvio della sua attuazione; e) le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione; f) il valore del meccanismo transfrontaliero; g) l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale dei contribuenti interessati nonché delle eventuali altre giurisdizioni potenzialmente interessate dal meccanismo transfrontaliero; h) l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato e delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile.

L'afflusso di una così cospicua quantità di dati in una fase 'precoce', ovvero auspicabilmente prima ancora che il meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica entri in funzione, dovrebbe consentire di predisporre meccanismi antielusivi nuovi e più tempestivi.

3. Ci si deve allora domandare se, nella successiva fase di utilizzo del meccanismo transfrontaliero, ove pure siano stati violati gli obblighi di comunicazione con la conseguente irrogazione (o, quantomeno, irrogabilità) delle sanzioni previste dall'art. 12 del d.lgs., o nella differente ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria sia comunque già entrata in possesso (*motu proprio* nell'ambito di una verifica fiscale o per effetto di differenti meccanismi di scambio di informazioni con altri Stati) delle informazioni indicate all'art. 6, gli intermediari e i contribuenti soggiacciano comunque alla disciplina in esame. Situazioni simili possono verificarsi soprattutto in relazione ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione '*una tantum*' stabilito dall'articolo 8 del d.lgs., poiché attuati nel passato e perciò già esposti all'azione di controllo del Fisco. Secondo questa disposizione, infatti, "*gli intermediari ed i contribuenti obbligati alla comunicazione trasmettono all'AGE entro il 31 agosto 2020 le informazioni di cui all'articolo 6 relative ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata avviata tra il 25 giugno 2018 e il 1° luglio 2020*".

Ma anche al di fuori di questa peculiare ipotesi, la disciplina in rassegna sembra rivolta a sostenere un sistema di allerta squisitamente 'preventiva', imperniato sull'anticipata verifica, ad opera degli 'intermediari' e dei contribuenti, dei possibili punti di contatto del meccanismo transfrontaliero con i presupposti dell'obbligo di notifica e, più in particolare, degli indicatori elencati nell'allegato al decreto legislativo. Non a caso, il termine entro cui gli intermediari sono tenuti ad effettuare le comunicazioni obbligatorie, è stabilito dall'art. 7 dello schema di d.lgs. che lo fissa in trenta giorni: a) da quando il meccanismo transfrontaliero viene 'messo a disposizione ai fini dell'attuazione' o dal giorno 'in cui è stata avviata l'attuazione' dello stesso; b) dal giorno seguente a quello in cui gli intermediari hanno fornito, direttamente o meno, assistenza o consulenza 'ai fini dell'attuazione' del meccanismo transfrontaliero. Anche in riferimento al contribuente, la norma stabilisce che l'obbligo di notifica debba essere assolto entro trenta giorni da quello 'successivo a quello in cui il meccanismo transfrontaliero è stato messo a sua disposizione per l'attuazione o ne è stata avviata l'attuazione'. Sul piano lessicale, quindi, l'emersione del meccanismo transfrontaliero in una fase successiva a quella iniziale (si pensi alla revisione aziendale) parrebbe restare estranea al perimetro di applicazione della nuova disciplina, con ogni conseguenza in punto di esclusione dell'obbligo in capo al consulente che venisse a qualsiasi titolo coinvolto, successivamente, nell'esame delle vicende del contribuente che si fosse già avvalso del congegno e finanche di quello che se ne stesse ancora avvalendo.

Per quanto fedele al dettato normativo, questa impostazione non appare del tutto coerente con l'obiettivo di fondo dalla disciplina della *disclosure* obbligatoria, ovvero con la necessità di garantire, sia pure nel più breve tempo possibile, l'afflusso alle autorità fiscali di informazioni che rischierebbero altrimenti di restare in ombra. Finalità, questa, che si riflette anche nelle ipotesi più elementari di esonero dell'intermediario (art. 3, co. 3) e del contribuente (art. 3, co. 10) dall'obbligo di comunicazione che si configurano allorquando possa dimostrarsi che le informazioni concernenti il medesimo meccanismo transfrontaliero siano già state comunicate da altro intermediario (o contribuente), ovunque residente, alla propria Autorità fiscale e sempre che lo Stato in questione sia aderente all'UE o abbia sottoscritto un accordo sullo scambio di informazioni con il nostro Paese. Per prudenza, converrebbe dunque inte-

grare la disciplina dei rapporti tra intermediario e contribuente con apposita previsione della condotta da tenere nei casi di emersione 'tardiva' del meccanismo transfrontaliero, ovvero quando lo stesso venisse in evidenza successivamente allo spirare dei termini previsti dall'art. 7. La responsabilità residuale del contribuente per la violazione degli obblighi di *disclosure*, infatti, dovrebbe tenere indenne da conseguenze negative l'operato dell'intermediario intervenuto in epoca successiva o tenuto all'oscuro del meccanismo transfrontaliero (o di sue componenti indispensabili a comprenderlo) per l'intera durata del periodo di vigenza dell'obbligo di segnalazione.

4. Meritano di essere indagate anche le conseguenze giuridiche dell'avvenuta conoscenza, per altra via, del meccanismo transfrontaliero da parte delle autorità fiscali. Laddove un'amministrazione finanziaria dovesse aver acquisito nell'ambito di un differente procedimento elementi sufficienti ad inquadrare un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica e i suoi soggetti, avrebbe ancora senso mantenere in vita l'obbligo di comunicazione e, soprattutto, potrebbero irrogarsi le sanzioni a fronte di una condotta che, per quanto omissiva, si profilerebbe inidonea a ledere l'interesse protetto dalla Direttiva?

Muovendo ancora una volta dall'ordinamento nazionale, deve anzitutto rammentarsi che l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) stabilisce che "*al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente*". Già questo principio, che ha influenzato numerose disposizioni legislative e che è stato in più occasioni scandagliato dalla giurisprudenza di legittimità, indurrebbe a considerare insussistente l'obbligo di comunicazione nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria avesse già 'intercettato' le informazioni in questione per effetto di altre attività accertative o in conseguenza dell'attivazione, da parte dello stesso contribuente, di differenti meccanismi di collaborazione spontanea perfezionatisi ancor prima dell'entrata in vigore della D.A.C. 6. Il pensiero corre all'ultima *voluntary disclosure* (D.l. 22 ottobre 2016, n. 193, che ha riaperto fino 31 luglio 2017 i termini della procedura di collaborazione volontaria prevista dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186) che, nella regolarizzazione dei patrimoni detenuti all'estero, ha imposto che le istanze di emersione fossero corredate dell'autorizzazione rilasciata all'intermediario finanziario estero presso cui le attività erano detenute a trasmettere alle autorità finanziarie italiane tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria. Ma anche gli istituti e le procedure della *cooperative compliance* e i *ruling* preventivi immettono gli uffici finanziari nella conoscenza diretta di elementi si scienza ben più ampi e accurati.

Se l'obbligo di segnalazione introdotto dalla D.A.C. 6, com'è stato fin qui sostenuto, presidia l'interesse delle autorità fiscali di venire a conoscenza dei meccanismi transfrontalieri che senza l'impulso del soggetto obbligato resterebbero ignoti, allora, le cause di esonero dall'obbligo andrebbero estese fino ad includervi ogni ipotesi in cui l'intermediario o il contribuente possano dimostrare che gli uffici siano già entrati in possesso, per altra via, delle informazioni elencate all'art. 6. Ciò induce a segnalare l'importanza di garantire un agevole accesso del contribuente – e, con ogni opportuna cautela, dei suoi consulenti – alle informazioni detenute dal Fisco e che lo riguardano (cfr. PIERRO, I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la 'nuova' trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione, in ID., a cura di, Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari, Milano, 2019, 55 ss.) sì da poter verificare in concreto, anziché in astratto, la cogenza o meno degli obblighi informativi cui, evidentemente, corrispondono costi e impegno che la disciplina nazionale in esame potrebbe aver sottostimato. Alcuni *hallmarks*, non meno di alcune cause di esonero, esigono infatti di approfondire disposizioni fiscali, societarie o penali, anche straniere, con prevedibili sforzi, soprattutto per i professionisti meno organizzati. Per di più, in ipotesi di acquisto d'azienda o a seguito di elementari operazioni straordinarie, il nuovo socio o la nuova impresa che dovessero individuare un meccanismo transfrontaliero soggetto ad obbligo di notifica andrebbero comunque messi nelle condizioni di sapere se la segnalazione vi sia stata o meno, sia pure in una differente giurisdizione.

Resterebbe, invero, da appurare che le informazioni affluite 'per altra via' agli uffici finanziari o ad altri organi di controllo – per tali intendendosi anche la guardia di finanza o la magistratura – comunque affluiscano alla banca dati appositamente costituita per la DAC 6 ('registro unico') dal momento che, ove ciò non avvenisse, le finalità della Direttiva verrebbero comunque frustrate. È del tutto evidente, però, che tale profilo attiene più squisitamente l'organizzazione e l'osmosi delle funzioni di controllo e repressione degli illeciti i cui limiti non possono farsi ricadere sul contribuente o sui suoi intermediari ben potendo – ed anzi dovendo - lo Stato organizzare in modo efficiente le proprie attività e assicurare una piena e incondizionata circolazione di informazioni tra le proprie banche dati.

5. Muovendo un'ultima volta dalle finalità perseguite dai nuovi istituti di 'collaborazione obbligatoria', si può affrontare l'ulteriore dubbio in ordine alla condotta che dovrà tenere il difensore del contribuente allorquando acquisisca le informazioni che innescherebbero l'obbligo di comunicazione nell'esercizio di un'attività difensiva differente da quella fiscale. Si tratta, in sostanza, di chiarire l'ampiezza della causa di esonero contenuta nell'art. 3, comma 4, del d.lgs. in riferimento a situazioni simili a quella in cui un avvocato, patrocinando una causa civile avente ad oggetto una revocatoria bancaria su atti di segregazione patrimoniale, si trovi di fronte a meccanismi transfrontalieri che, per come descritti in atti, intercettino uno degli indicatori dell'allegato I alla Direttiva 2018/822/UE.

Quest'indagine, evidentemente, presuppone che l'obbligo di segnalazione sopravviva allo spirare del termine indicato all'art. 7, secondo una lettura delle norme che, pur discostandosi dallo schema di decreto legislativo già osservato, risulterebbe più aderente alle previsioni della Direttiva europea. Introducendo il nuovo art. 8ab della D.A.C. 1, infatti, l'art. 1, par. 2, della D.A.C. 6, dapprima fissa il termine massimo entro cui la segnalazione dev'essere effettuata (trenta giorni), successivamente, nel periodo conclusivo del primo comma della nuova norma, stabilisce: "*Notwithstanding the first subparagraph, intermediaries referred to in the second paragraph of point 21 of Article 3 shall also be required to file information within 30 days beginning on the day after they provided, directly or by means of other persons, aid, assistance or advice*". Il termine massimo d'inoltro della comunicazione decorre, in questo caso, dal giorno successivo a quello in cui gli intermediari hanno fornito aiuti, assistenza o consulenza e ben potrebbe quindi proiettarsi in una fase successiva a quella della messa a disposizione, della consegna o dell'entrata in funzione del meccanismo transfrontaliero.

In uno scenario così dilatato ci si deve chiedere se l'attività difensiva in riferimento alla quale opera la causa di esonero sia circoscritta alla difesa o all'accertamento in ambito tributario ovvero se l'ampiezza dell'espressione sia idonea ad includere ogni forma di difesa, ivi comprese, per intenderci, quelle relative a giudizi civili, penali, amministrativi che presentino un qualche ragionevole profilo di collegamento con il meccanismo transfrontaliero. Per dare una risposta bisogna muovere dalla definizione di 'intermediario' contenuta nell'art. 2, co. 1, lett. c), che fa riferimento a due categorie di consulenti. È considerato intermediario, in primo luogo, il soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione (c.d. Promoter). Trattasi, evidentemente, di figure e ruoli del tutto differenti da quelli di chi dovesse incidentalmente entrare in contatto con il meccanismo transfrontaliero. Più pertinente, invece, appare la successiva ipotesi, ovvero quella del soggetto che "*direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione del meccanismo transfrontaliero da comunicare*". È questo il caso del c.d. '*Service provider*' che ben potrebbe partecipare anche ad una sola fase dell'operazione e che non viene identificato dal legislatore interno in considerazione della sua qualifica professionale o dell'eventuale iscrizioni ad albi. Ciò che conta, dunque, è soltanto l'oggetto dell'attività in concreto svolta.

Rispetto alla versione pre-consultazione pubblica, la norma è sensibilmente variata, essendo svanito l'iniziale riferimento all'attività prestata "*ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare*". Nella formulazione finale dell'art. 2 si ha, pertanto, un riferimento più ampio e generico al soggetto comunque coinvolto non solo nell'elaborazione, commercializzazione e messa a disposizione

del meccanismo transfrontaliero da comunicare ma, anche, nelle più ampie e indeterminate attività di "*gestione*" dello stesso. Non è semplice stabilire i confini esterni di tale concetto ma è del tutto evidente che, soprattutto in una logica funzionale, esso coinvolgerebbe sicuramente l'attività difensiva esercitata a presidio della 'resistenza in vita' del meccanismo transfrontaliero, esattamente come accade nel caso, qui assunto ad esempio, di un'opposizione giudiziale ad azione revocatoria e, ancor prima, nell'antecedente fase di esame e studio della controversia. Del resto, l'attività difensiva generica è espressamente richiamata, come si è visto, in altri passaggi del decreto legislativo. Su queste premesse, il vero *discrimen* tra gli intermediari tenuti e quelli sottratti alle comunicazioni in questione è contenuto nel passaggio successivo dell'art. 2, ove la configurazione dell'obbligo di comunicazione soggiace ad una valutazione assai delicata e certamente sindacabile sulle 'competenze' possedute dal professionista. Restando sull'esempio dell'avvocato impegnato nell'opposizione alla revocatoria, dunque, andrà verificato se, "*avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ai sensi dell'articolo 5*".

Con tutti i limiti di un giudizio postumo sugli elementi effettivamente in possesso dell'intermediario, non può seriamente escludersi che un professionista già soggetto a delicati obblighi di informazione, comunicazione e denuncia relativi alla disciplina dell'antiriciclaggio e, in ogni caso, necessariamente attento agli sviluppi del diritto positivo (anche perché tenuto ad obblighi di formazione continua), possa considerarsi privo delle '*competenze necessarie*' all'assolvimento di questi obblighi e alla tutela del corretto funzionamento del sistema di scambio di informazioni.

Ne discende che la verifica sulla sussistenza dell'obbligo e l'eventuale procedimento di irrogazione delle sanzioni nei confronti dell'intermediario non potranno che incentrarsi, in situazioni analoghe, sul profilo delle informazioni disponibili, con prevedibili complicazioni sul versante probatorio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BARONI, Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6, in questo fascicolo

BARONI, Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di "sana" tax compliance?, in questa Rivista, 29 Aprile 2019

CONTRINO, Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?, in questa Rivista, 29 Maggio 2019

FANTOZZI- PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, Padova, 2019

MARZANO, La Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi, in Riv. Trib. Dir. Trim., 2019, 595 ss.

PIERRO, I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la 'nuova' trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione, in ID., a cura di, Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari, Milano, 2019

ROMANO- LONGOBARDI, Scambio info intra UE e verifiche congiunte e simultanee, in Il fisco, 2019, 1-955 ss.

SELICATO, Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure", in Rass. Trib., 2019, 112 ss.

TRAVERSA, La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, in Dir. Prat. Trib. Int., 2016, 1365 ss.

URICCHIO, Efficacia della convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento italiano con particolare riguardo ai diritti del contribuente, in AA.VV., Dialoghi con Ugo Villani, Bari, 2017, 1045 ss.

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

L'estensione alle fattispecie transnazionali della trasparenza fiscale dei dividendi percepiti da società semplici

The extension to cross-border situations of the tax transparency concerning dividends received by Italian non-commercial partnerships

GIANLUIGI BIZIOLI e DANIELE MOLOGNI

Abstract
Il presente contributo analizza le principali problematiche interpretative connesse all'applicazione del peculiare regime di trasparenza fiscale dei dividendi percepiti da società semplici nelle situazioni transnazionali.
Parole chiave: trasparenza fiscale, dividendi

Abstract
This article examines the main interpretative issues which arise from the application in cross-border scenarios of the peculiar look-through approach characterizing the taxation of dividends distributed to Italian non-commercial partnerships.
Keywords*: tax transparency, dividends*

SOMMARIO: 1. Introduzione. - **2.** I dividendi italiani corrisposti a società semplici con soci non residenti. - **3.** I dividendi esteri corrisposti a società semplici con soci residenti. - **4.** I dividendi esteri corrisposti a società semplici con soci non residenti.

1. In un precedente contributo pubblicato su questa Rivista (Bizioli-Mologni, Riflessioni critiche sulla nuova disciplina dei dividendi distribuiti a società semplici introdotta con l'art. 32-quater del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, in questa rivista, 30 dicembre 2019) sono state analizzate le novità introdotte con l'art. 32-*quater* del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 ("decreto fiscale") al regime impositivo dei dividendi percepiti da società semplici, evidenziandone, in particolare, la potenziale portata discriminatoria insita nell'esclusione delle fattispecie internazionali. La novella legislativa in rassegna, infatti, pur avendo posto rimedio alla doppia imposizione economica piena cui erano soggetti i dividendi corrisposti a società semplici a seguito della L. 27 dicembre 2017, n. 205 ("legge di bilancio 2018"), trovava applicazione esclusivamente in relazione ai dividendi di fonte italiana distribuiti a società semplici con soci residenti nel territorio dello Stato.

Al fine di eliminare tale connotazione discriminatoria – evidentemente in conflitto con il diritto primario dell'Unione Europea – l'art. 28 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 ("decreto liquidità") ha apportato modifiche all'art. 32-*quater* del decreto fiscale, estendendone l'ambito applicativo alle ipotesi in cui la distribuzione del dividendo non "si esaurisca" all'interno del territorio dello Stato. Per effetto delle suddette modifiche, anche i dividendi corrisposti a società semplici con soci non residenti si intendono

da questi percepiti per trasparenza, con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale. Analogo trattamento impositivo viene ora riservato agli utili distribuiti a società semplici aventi la propria fonte al di fuori del territorio italiano, purché non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai sensi dell'art. 47-*bis*, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR").

L'estensione del perimetro applicativo della "nuova" trasparenza al di là delle situazioni puramente interne genera tuttavia una serie di ulteriori profili critici, di diverso rilevo a seconda che l'elemento di transnazionalità riguardi *a)* la residenza dei soci, *b)* la fonte del reddito, ovvero *c)* entrambi. Mantenendo separata la trattazione per i tre differenti scenari *sub a)*, *sub b)* e *sub c)*, il presente contributo intende analizzare le principali problematiche interpretative connesse all'applicazione del nuovo regime di trasparenza fiscale degli utili distribuiti a società semplici nelle situazioni internazionali.

2. Iniziando con l'analisi relativa allo scenario *sub a)* – in cui l'elemento di transnazionalità riguarda esclusivamente la residenza dei soci – il novellato art. 32-*quater* del decreto fiscale prevede ora alla lett. c-*ter*) del comma 1 che i dividendi di fonte italiana corrisposti a società semplici, "*per la quota imputabile a soggetti non residenti nel territorio dello Stato, sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta nella misura prevista dal[l'] articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; per i soggetti non residenti indicati nel comma 3*-ter *del citato articolo 27 la misura della predetta ritenuta è pari a quella stabilita dal medesimo comma 3*-ter".

L'attuale formulazione dell'art. 32-*quater* rende dunque applicabili ai dividendi italiani distribuiti a società semplici le ritenute di cui all'art. 27, comma 3 (pari al 26 per cento) e comma 3-*ter* (pari all'1,2 per cento) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nelle ipotesi in cui la compagine sociale si componga, rispettivamente, *(i)* di soggetti non residenti nel territorio dello Stato diversi dalle società ed enti soggetti a un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione Europea o negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, ovvero *(ii)* di tali ultime società ed enti.

Coerentemente con quanto disposto nei commi 3 e 3-*ter* del suindicato art. 27, le ritenute ivi previste non sono operate qualora il socio non residente operi in Italia per il tramite di una stabile organizzazione cui si ricolleghi la quota della società semplice. In tal caso, i dividendi italiani distribuiti alla società semplice dovrebbero concorrere alla formazione del reddito della stabile organizzazione limitatamente al 5 per cento, atteso che tra i soci "*tenuti all'applicazione dell'art. 89*" a cui la lett. *a)* del comma 1 dell'art. 32-*quater* rende applicabile l'esclusione del 95 per cento vi è anche il soggetto non residente che opera in Italia per il tramite di una stabile organizzazione, il cui reddito è infatti determinato, secondo il disposto dell'art. 152 del TUIR, sulla base delle regole previste per i soggetti IRES.

Al di fuori di tali ipotesi, una questione che merita di essere approfondita concerne l'applicabilità ai dividendi italiani corrisposti alla società semplice con soci non residenti della ritenuta ridotta prevista dalla convenzione in vigore con lo Stato di residenza di questi ultimi, laddove più favorevole rispetto alla ritenuta domestica. In queste situazioni, la copertura convenzionale verrebbe garantita nella sola misura in cui il reddito prodotto dalla società semplice – soggetto trasparente secondo la normativa fiscale italiana – sia attribuito ai rispettivi soci secondo la disciplina fiscale del loro Stato di residenza, coerentemente con l'impostazione adottata nel *Partenership Report* del 1999 e successivamente recepita nel Commentario OCSE all'art. 4 del Modello di Convenzione.

Un ulteriore tema interpretativo connesso all'applicazione dell'art. 32-*quater* nelle ipotesi di utili di fonte italiana corrisposti a società semplici con soci non residenti attiene al mancato rinvio, da parte della disposizione in esame, all'art. 27-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (disposizione di recepimento nell'ordinamento italiano dell'art. 5 della Direttiva 2011/96/UE, "Direttiva Madre-Figlia") concernente il regime di esenzione da ritenuta alla fonte sui dividendi pagati a società controllanti residenti in Stati membri dell'Unione Europea. Tale scelta normativa pare coerente con il requisito della "*partecipazione* diretta *non inferiore al 10 per cento del capitale della società che distribuisce gli utili*" cui l'art. 27-*bis* subordina la concessione dell'esenzione. Infatti, la presunzione di cui all'art. 32-*quater* del decreto fiscale, prevedendo che "*[i] dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci*", ha per oggetto il reddito (dividendo) distribuito alla società semplice

e non la partecipazione da questa detenuta nella società distributrice, con la conseguenza che è la società semplice – e non i rispettivi soci non residenti – che ne rimane l'esclusiva detentrice in maniera diretta.

Pur essendo coerente con il tenore letterale dell'art. 27-*bis*, l'inapplicabilità dell'esenzione ivi prevista ai dividendi distribuiti alla società semplice con soci non residenti non pare tuttavia ugualmente coerente con la peculiare forma di trasparenza che oggi caratterizza la fiscalità di tale flusso reddituale, la quale trasparenza, nella sua inedita natura "integrale", dovrebbe produrre l'effetto di equiparare – senza eccezioni – il regime impositivo dei dividendi in caso di investimento azionario diretto ovvero indiretto tramite il filtro della società semplice. Si auspica, dunque, che in sede di conversione venga estesa l'applicabilità dell'esenzione dalla ritenuta "in uscita" prevista dall'art. 27-*bis* ai dividendi corrisposti alla società semplice con soci non residenti, sempreché questi integrino gli ulteriori requisiti cui viene subordinata l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia in caso di rapporto partecipativo diretto.

3. Quanto allo scenario *sub b)* – dividendi di fonte estera corrisposti a società semplici con soci residenti – talune criticità interpretative paiono anzitutto porsi in relazione al regime impositivo dei dividendi esteri percepiti da società semplici con soci soggetti IRES, che comprendono – anche qui – non solo le società di capitali e gli enti commerciali residenti, ma altresì le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Coerentemente con quanto prevede l'art. 89, comma 3, del TUIR in caso di investimento diretto, l'art. 32-*quater* del decreto fiscale limita il concorso dei dividendi esteri alla formazione del reddito complessivo dei soci IRES della società semplice percettrice al 5 per cento del loro ammontare.

Tanto premesso, un primo tema interpretativo riguarda l'applicabilità in tali situazioni dei commi 3-*bis* e 3-*ter* dell'art. 89 del TUIR, nella parte in cui escludono per il 95 per cento il concorso del dividendo di fonte estera alla formazione del reddito complessivo del soggetto IRES limitatamente alla quota di esso non deducibile per l'emittente. Il dubbio nasce dalla considerazione che l'esclusione in esame è applicabile nella sola misura in cui siano integrati i requisiti della Direttiva Madre-Figlia, tra cui, per quanto qui di interesse, il requisito della partecipazione diretta non inferiore al 10 per cento nel capitale della società estera distributrice. Per le stesse ragioni illustrate *supra* con riferimento all'inapplicabilità dell'esenzione da ritenuta *ex* art. 27-*bis* (*i.e.* la presunzione dell'art. 32-*quater* opera sul reddito – dividendo – e non sulla partecipazione), l'attuale quadro normativo non pare consentire l'estensione dell'esclusione di cui ai suddetti commi 3-*bis* e 3-*ter* ai dividendi esteri percepiti da società semplici italiane con soci soggetti IRES residenti, che partecipano solo indirettamente al capitale del soggetto estero erogante. Conseguentemente, la parziale deducibilità della remunerazione sul titolo estero in capo all'emittente produrrebbe l'effetto di far concorrere la stessa in misura integrale alla formazione del reddito complessivo del soggetto IRES socio della società semplice.

Anche in relazione a tali ipotesi, tuttavia, non si può fare a meno di rilevare che un simile risultato non sembra coerente con la peculiare forma di trasparenza che oggi caratterizza la fiscalità dei dividendi delle società semplici, la quale dovrebbe rendere irrilevante lo schermo della società semplice nell'individuazione del trattamento impositivo da riservare agli utili da questa percepiti. Si auspica, dunque, che in sede di conversione venga estesa l'applicabilità dell'esclusione di cui all'art. 89, commi 3-*bis* e 3-*ter*, del TUIR agli utili esteri corrisposti a società semplici con soci IRES residenti (e stabili organizzazioni di soggetti non residenti), laddove – va da sé – siano integrati gli ulteriori requisiti cui viene subordinata l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia in caso di rapporto partecipativo diretto.

Altra problematica interpretativa di interesse nello scenario sub *b)* si pone nelle ipotesi in cui il socio della società semplice sia una persona fisica residente che opera al di fuori del regime di impresa. In tali situazioni, la formulazione dell'art. 32-*quater* conduce ad applicare il comma 4 dell'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale prevede che sul dividendo estero "*è operata una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta dai soggetti di cui al primo comma dell'articolo 23 che intervengono nella loro riscossione*"; ritenuta da operarsi su una base imponibile costituita dal dividendo al netto delle ritenute applicate nello Stato estero (cd. "netto frontiera") secondo il disposto del comma 4-*bis* del medesimo art. 27.

Il tema interpretativo che emerge in un simile scenario attiene all'individuazione del soggetto tenuto a operare la ritenuta: se questo debba essere l'intermediario finanziario residente che interviene nella riscossione ovvero la stessa società semplice. La soluzione che pare preferibile, già prospettata in dottrina (Rossi L., I dividendi incassati da società semplice: spunti interpretativi, in Diritto Bancario, 20 gennaio 2020; Assonime, circolare 20 marzo 2020, n. 3, 21), è quella che pone gli obblighi di sostituzione d'imposta in capo alla società semplice, quale soggetto ricompreso tra quelli elencati all'art. 23, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 a cui il citato art. 27, comma 4, affida l'obbligo di operare la ritenuta laddove intervengano nella riscossione del dividendo estero. Tale soluzione ermeneutica presenterebbe inoltre il vantaggio di sterilizzare le penalizzanti conseguenze che si produrrebbero nel caso in cui il dividendo fosse percepito direttamente all'estero per il tramite di un intermediario ivi residente. In queste situazioni, infatti, laddove non si individuasse nella società semplice il soggetto tenuto a operare la ritenuta, il socio persona fisica non imprenditore dovrebbe applicare in sede di dichiarazione, ai sensi dell'art. 18 del TUIR, un'imposta sostitutiva pari al 26 per cento sull'intero ammontare del dividendo (e non sul "netto frontiera", secondo la più recente posizione dell'Agenzia delle Entrate espressa con la risposta all'istanza di interpello 21 aprile 2020, n. 111), senza peraltro avere la facoltà di far concorrere lo stesso alla formazione del reddito complessivo al fine di fruire del credito di imposta per la ritenuta subita all'estero (cfr. art. 18, comma 1, ultimo periodo, TUIR).

Un ultimo profilo di interesse in relazione allo scenario *sub b)* attiene all'applicabilità della convenzione in vigore tra l'Italia e lo Stato della fonte del reddito. Secondo i già illustrati principi elaborati in sede OCSE, i benefici convenzionali dovrebbero in tali situazioni essere garantiti in capo al socio residente, a cui la normativa fiscale italiana attribuisce il reddito prodotto dalla società semplice fiscalmente trasparente. Conseguentemente, la ritenuta alla fonte dovrebbe *(i)* trovare applicazione nella ridotta misura pattizia e *(ii)* essere accreditata in Italia, sempreché il dividendo estero concorra alla formazione del reddito complessivo e nella misura in cui vi concorra, coerentemente con i limiti previsti dall'art. 165 del TUIR (a titolo esemplificativo, i soci soggetti IRES potrebbero quindi vedersi accreditate le imposte pagate all'estero nella misura del 5 per cento delle stesse, secondo il disposto dell'art. 165, comma 10, del TUIR; per converso, ai soci persone fisiche non imprenditori non spetterebbe alcun credito per le ragioni esposte *supra*, individuabili nel mancato concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo in quanto assoggettato a imposizione sostitutiva). Nelle ipotesi in cui sia in vigore una convenzione con lo Stato della fonte, l'art. 165 TUIR conserva infatti la funzione di disciplinare analiticamente le modalità operative del credito di imposta riconosciuto, in termini generali, su base convenzionale, purché l'applicazione della normativa interna non incida negativamente sul diritto di detrazione (così, per tutti, Contrino, Sui rapporti fra le discipline interna e convenzionale del credito per le imposte estere, in Riv. Dir. Trib., n. 11/2007, 1016. In questa prospettiva, in dottrina sono stati sollevati dubbi sulla compatibilità dell'art. 165 del TUIR con le convenzioni nella parte in cui condiziona la concessione del credito d'imposta – e la misura dell'imposta estera accreditabile – al concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo. Cfr., al riguardo, Gusmeroli, Il nuovo modello convenzionale di credito per imposte estere nel protocollo con Cipro. Il re comincia a rivestirsi, in Boll. Trib., n. 13/2010, 1024-1031; Arginelli- Innamorato, The Interaction between Tax Treaties and Domestic Law: An Issue of Constitutional Legitimacy, in European Taxation, n. 6/2008, 303-304).

4. Per quanto riguarda, infine, lo scenario *sub c)* – dividendi esteri percepiti da società semplici con soci non residenti – si pone la questione relativa all'eventuale rilevanza territoriale di un reddito che trova la propria fonte all'estero e che si considera percepito da un soggetto non residente. L'analisi del quadro normativo di riferimento conduce a privilegiare la tesi dell'extraterritorialità del flusso reddituale in rassegna.

Al riguardo, si rileva che il criterio di collegamento individuato nella residenza in Italia della società fiscalmente trasparente di cui all'art. 23, comma 1, lett. *g)*, del TUIR trova applicazione, tra gli altri, in relazione ai "*redditi delle società semplici*" (art. 5 del TUIR, richiamato dal citato art. 23, comma 1, lett. *g)*). Tuttavia, poiché l'art. 32-*quater* del decreto fiscale prevede che i dividendi corrisposti alle

società semplici si intendono percepiti dai rispettivi soci, il suindicato criterio di collegamento non dovrebbe venire in rilievo, in quanto tali dividendi non si considerano propriamente "*redditi delle società semplici*" bensì redditi dei rispettivi soci. Da queste considerazioni dovrebbe conseguire l'applicazione della regola di localizzazione generalmente prevista per i redditi di capitale di cui all'art. 23, comma 1, lett. *b)*, del TUIR, la quale – identificandosi con lo Stato di residenza del soggetto che eroga il reddito – produrrebbe l'effetto di escludere da imposizione in Italia il dividendo estero corrisposto alla società semplice con soci non residenti.

Al medesimo risultato – esclusione della potestà impositiva italiana sul flusso reddituale in esame – sembra potersi pervenire anche per altra via interpretativa, in presenza di una convenzione in vigore con lo Stato di residenza del socio della società semplice ("Stato R") che ricalchi il Modello di Convenzione OCSE. Le considerazioni che si stanno per svolgere presuppongono, ovviamente, che tale convenzione sia applicabile in capo al socio non residente e, pertanto, che lo Stato R consideri la società semplice italiana quale soggetto fiscalmente trasparente e attribuisca il reddito da questa prodotto al rispettivo socio residente nel proprio Stato (all'opposto, la convenzione in vigore tra lo Stato della fonte del reddito e l'Italia non è evidentemente applicabile nello scenario *sub c)*, atteso che né la società semplice – soggetto fiscalmente trasparente in Italia – né il rispettivo socio – soggetto residente in uno Stato terzo (Stato R) – possono considerarsi "*persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti*" ai fini della predetta convenzione).

Ricorrendo tali condizioni, la disposizione convenzionale di riferimento del trattato in vigore tra Italia e Stato R dovrebbe individuarsi nell'art. 21, quale norma residuale idonea ad attrarre nel proprio ambito applicativo tutti quei redditi che – perché non regolati dalle disposizioni di cui agli artt. 6-20 ovvero perché ivi regolati ma non aventi la propria fonte nell'altro Stato contraente – non troverebbero altrimenti copertura convenzionale (cfr. Rust, Art. 21 – Other Income, in Reimer- Rust (eds.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Vol. 2, Alphen aan den Rijn, 2015, paragrafo 4: "*[a]rticle 21 OECD and UN MC may apply for two reasons. First, when the type of income is not dealt with in Articles 6-20 OECD and UN MC;* second, even though the particular type of income is covered by one of those Articles, the respective distributive rule only deals with such income if it arises in the other Contracting State and not if it arises in the residence State or in a third State"). Infatti, poiché il dividendo in questione, pur essendo astrattamente riconducibile alla categoria reddituale di cui all'art. 10 della convenzione tra Italia e Stato R, non vi ricade poiché non ha la propria fonte nell'altro Stato contraente (*i.e.* non ha la propria fonte in Italia ai fini convenzionali), dovrebbe essere l'art. 21 a dettarne la rispettiva regolamentazione pattizia (fatta salva l'applicabilità dell'art. 7 nel caso in cui il dividendo sia percepito nell'esercizio di un'impresa del socio non residente, eventualità comunque da escludersi nelle più frequenti ipotesi in cui quest'ultimo sia una persona fisica non imprenditore). L'applicazione dell'art. 21, che attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza (del socio), produrrebbe dunque l'effetto di inibire il potere impositivo italiano sul dividendo estero percepito dalla società semplice con socio non residente, ancorché – disattendendo le argomentazioni di cui *supra* – lo si considerasse territorialmente rilevante in Italia *ex* art. 23, comma 1, lett. *g)*, del TUIR.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARGINELLI-INNAMORATO, The Interaction between Tax Treaties and Domestic Law: An Issue of Constitutional Legitimacy, in European Taxation, n. 6/2008, 303-304

ASSONIME, circolare 20 marzo 2020, n. 3

BIZIOLI-MOLOGNI, Riflessioni critiche sulla nuova disciplina dei dividendi distribuiti a società semplici introdotta con l'art. 32-quater del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, in questa rivista, 30 dicembre 2019

CONTRINO, Sui rapporti fra le discipline interna e convenzionale del credito per le imposte estere, in Riv. Dir. Trib., n. 11/2007, 1016

FERRANTI, La nuova riforma della disciplina dei dividendi percepiti da società semplici, in Il fisco, n. 17/2020, 1629-1636

GUSMEROLI, Il nuovo modello convenzionale di credito per imposte estere nel protocollo con Cipro. Il re comincia a rivestirsi, in Boll. Trib., n. 13/2010, 1024-1031
PIAZZA, Tassazione dei dividendi per trasparenza ai soci, in Il Sole 24 Ore, Norme & Tributi Plus, 16 aprile 2020, 12
ROSSI L., I dividendi incassati da società semplice: spunti interpretativi, in Diritto Bancario, 20 gennaio 2020
Rust, Art. 21 – Other Income, in Reimer-Rust (eds.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Vol. 2, Alphen aan den Rijn, 2015

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

Agevolzioni daziarie ed esportatore autorizzato: cosa prevede l'accordo di libero scambio UE-Singapore

Preferential tariff treatment and approved exporter: the content of the free trade agreement between the European Union and the Republic of Singapore

Elena Fraternali

Abstract
Dal 21 novembre 2019 gli operatori che esportano verso Singapore possono usufruire dell'Accordo di libero scambio stipulato dall'Unione europea con tale Paese, il quale prevede disposizioni volte a semplificare gli scambi commerciali e, in particolare, agevolazioni o esenzioni daziarie per i prodotti di origine preferenziale unionale. In merito a tale importante aspetto, diventa fondamentale attestare correttamente l'origine della merce esportata e conseguire lo status di Esportatore autorizzato.
Parole chiave: accordo di libero scambio, agevolazioni daziarie, origine preferenziale, esportatore autorizzato

Abstract
From the 21st of November 2019, the European operators who export to Singapore can take advantage of the Free trade agreement entered into force between the European Union and the Asian State. Products originating in the Union, on importation into Singapore, shall benefit from preferential tariff treatment of the Agreement upon submission of a declaration of origin. Regarding this important aspect, it becomes essential to correctly certify the origin of the exported goods and obtain the status of Approved exporter.
Keywords*: free trade agreement, preferential tariff treatment, preferential origin, approved exporter*

Sommario: **1.** Introduzione. - **2.** Il contenuto dell'Accordo. - **3.** La prova dell'origine preferenziale. - **4.** Lo status di Esportatore autorizzato. - **5.** Validità della dichiarazione di origine. - **6.** Conclusioni.

1. Con la Decisione UE 2019/1875 del Consiglio, dell'8 novembre 2019, è stato approvato il testo dell'Accordo di libero scambio fra l'Unione europea e la Repubblica di Singapore, entrato in vigore il 21 novembre 2019.

L'accordo commerciale Ue-Singapore è un accordo bilaterale che apre le porte agli operatori europei non solo del mercato locale singaporiano ma del più vasto mercato del sud-est asiatico, accessibile tramite tale Paese.

Oltre alla eliminazione dei dazi doganali e degli ostacoli non tariffari agli scambi di beni e servizi, infatti, l'Accordo contiene disposizioni importanti sulla tutela della proprietà intellettuale, la liberalizzazione degli investimenti, gli appalti pubblici, la concorrenza e lo sviluppo sostenibile.

Dal punto di vista doganale, in particolare, l'accordo è volto a facilitare gli scambi commerciali, a rafforzare la cooperazione tra i Paesi contraenti e prevede l'eliminazione, da parte di Singapore, dei dazi rimanenti sui prodotti Ue mentre, dal lato europeo, la rimozione immediata dell'80% dei dazi sulle merci singaporiane importate oltre l'eliminazione progressiva dei rimanenti dazi nell'arco dei cinque anni successivi all'entrata in vigore.

Per beneficiare delle agevolazioni daziare in parola diventa fondamentale, dunque, conoscere l'origine doganale dei propri prodotti e poter attestare tale origine preferenziale tramite una dichiarazione su fattura.

Da punto di vista operativo, pertanto, l'Accordo attribuisce un ruolo centrale alla figura dell'Esportatore autorizzato, ossia al soggetto autorizzato ad attestare, direttamente sulla fattura, l'origine preferenziale dei prodotti esportati verso Singapore, anche quando il valore dei beni sia superiore a 6.000 euro.

2. L'Unione europea, come noto, conformemente a quanto stabilito dall'art. 218 del TFUE, gestisce le relazioni commerciali con i Paesi terzi sotto forma di accordi, concepiti per creare migliori opportunità di scambi e superare le barriere commerciali.

Gli accordi variano a seconda del loro contenuto:

- Accordi di partenariato economico (APE), che sostengono lo sviluppo dei partner commerciali dei paesi dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico;
- Accordi di libero scambio (ALS), i quali consentono l'apertura reciproca dei mercati tra i paesi sviluppati e le economie emergenti, mediante la concessione di un accesso preferenziale ai mercati;
- Accordi di associazione (AA), che rafforzano accordi politici più ampi.

Come già evidenziato, l'Accordo stipulato fra Unione europea e Singapore rientra nella categoria degli Accordi di libero scambio e prevede, da un punto di vista doganale, oltre all'abbattimento daziario per i prodotti di origine preferenziale, la rimozione delle barriere tecniche non tariffarie e la collaborazione tra amministrazioni sia ai fini del controllo delle merci che per la tutela dei diritti di proprietà intellettuale.

In particolare, per ciò che riguarda l'origine doganale dei prodotti, l'Accordo Ue-Singapore prevede, oltre a una forma di cumulo bilaterale dell'origine (in forza del quale sono definiti originari di un Paese i prodotti ottenuti nel Paese stesso, incorporando materiali originari dell'altro stato accordista, purché le lavorazioni o trasformazioni effettuate non rientrino nella nozione di lavorazioni insufficienti di cui all'art. 6 del Protocollo 1 dell'Accordo), una forma di cumulo diagonale, da applicarsi nei confronti dei materiali originari di un Paese ASEAN, che applica un accordo preferenziale con la UE, con le limitazioni previste dall'art. 3 del Protocollo 1.

Negli altri settori commerciali, poi, l'Accordo tutela le indicazioni geografiche in campo alimentare, prevede agevolazioni e opportunità di investimento per le aziende europee nei settori del trasporto marittimo, ingegneria, telecomunicazioni, informatica e servizi ambientali, nonché l'ampliamento delle reti finanziarie bancarie.

In materia di appalti pubblici, infine, l'Accordo prevede la partecipazione alle gare assicurando agli operatori *standard* concordati di correttezza e trasparenza.

3. Come già evidenziato, in forza dell'Accordo di libero scambio stipulato, i prodotti originari dell'Unione importati a Singapore e i prodotti originari di Singapore importati nell'Unione beneficiano del trattamento tariffario preferenziale previa attestazione della loro "origine preferenziale".

Tale attestazione deve presentarsi sottoforma di una "dichiarazione di origine" che deve essere rilasciata su una fattura o su qualsiasi altro documento commerciale che descriva le merci in modo sufficientemente dettagliato da consentirne l'identificazione.

La dichiarazione di origine può essere compilata se i prodotti interessati possono essere considerati prodotti originari dell'Unione o di Singapore e se soddisfano le altre prescrizioni del Protocollo 1 dell'Accordo in commento.

Per le spedizioni di valore superiore a 6000 euro, tale dichiarazione può essere rilasciata soltanto da un cd. "Esportatore autorizzato".

Lo status di Esportatore autorizzato è una semplificazione prevista dalla normativa doganale unionale e dagli accordi preferenziali sottoscritti dall'Unione con i Paesi terzi.

Tale beneficio è rilasciato dalle autorità doganali, che permettono alle aziende sia di produzione che commerciali di poter attestare, direttamente sulla fattura, l'origine preferenziale dei prodotti esportati nei Paesi accordisti.

Tale semplificazione consente alle aziende di non dover attendere i tempi necessari per l'emissione, da parte dell'Ufficio doganale, del certificato di origine (Eur 1), anche quando il valore dei prodotti esportati sia superiore a 6.000 euro.

Di norma, i requisiti fondamentali per ottenere lo *status* di esportatore autorizzato sono i seguenti:

1) l'operatore richiedente deve conoscere le regole di origine preferenziali applicabili ai prodotti esportati ed essere in possesso dei relativi documenti giustificativi;

2) l'operatore richiedente deve dimostrare all'Amministrazione di gestire un flusso di esportazioni regolari verso il Paese accordista.

Nel caso specifico dell'Accordo con Singapore, come chiarito dalla nota prot. 207934 del 10 dicembre 2019, emessa dall'Agenzia delle dogane, tale ultimo requisito non è richiesto. Anche gli operatori che effettuano esportazioni saltuarie, per valori superiori a 6000 euro, dunque, devono apporre la dichiarazione su fattura e, di conseguenza, richiedere lo *status* di esportatore autorizzato.

Una volta soddisfatti i requisiti elencati, l'esportatore richiedente deve presentare un'istanza presso la Dogana competente e offrire tutte le garanzie necessarie all'accertamento del carattere originario dei prodotti.

Si ricorda, infatti, che l'operatore che compila una dichiarazione di origine può essere chiamato a presentare, in qualsiasi momento su richiesta delle autorità doganali, tutti i documenti atti a comprovare il carattere originario dei prodotti esportati nonchè il soddisfacimento degli altri requisiti dell'Accordo.

I documenti in parola, dunque, dovranno essere conservati dall'esportatore per un periodo di tre anni.

4. La dichiarazione di origine ha una validità di dodici mesi dalla data di rilascio, come stabilito dall'art. 19 del Protocollo 1.

Come esplicitato dall'Agenzia delle dogane nella nota prot. 207934 del 2019, le dichiarazioni di origine presentate dopo la scadenza possono comunque essere accettate ai fini dell'applicazione del trattamento preferenziale laddove l'inosservanza del termine sia dovuta a circostanze eccezionali, a condizione che i prodotti siano stati presentati prima della scadenza di tale termine.

Una dichiarazione di origine potrà essere compilata, eccezionalmente, dopo l'esportazione (cd. "attestazione retroattiva"), ma dovrà comunque essere presentata nella parte importatrice entro due anni, nel caso dell'Unione, ed entro un anno, nel caso di Singapore, dall'ingresso delle merci nel territorio.

In virtù di quanto illustrato, appare evidente come l'attenzione ai prodotti originari dell'Unione e lo strumento della certificazione degli operatori siano aspetti sempre più centrali nella politica commerciale internazionale europea.

In questo senso, è fondamentale, per gli esportatori che intendano sfruttare le opportunità legate agli Accordi di libero scambio, svolgere una completa *due diligence* dei propri flussi e ottenere la qualifica di Esportatore autorizzato.

BIBLIOGRAFIA FONDAMENTALE

ADAM-TIZZANO, Manuale di diritto dell'Unione europea, Torino, 2017
ARDIZZONE, Dogana e dazi doganali, in Enc. Giur., XII, Roma, 1989
CAPPIELLO, Il diritto europeo degli investimenti, Torino, 2019

CERIONI, I regimi doganali nel codice dell'Unione Europea, in Corr. trib., 2014, 2040 ss.
FABIO, Manuale di diritto e pratica dogana, Milano, 2019
FIORENZA, Diritti doganali e diritti di confine, in Riv. dir. fin., 1976
FIORENZA, Dogana e tributi doganali, in Dig.disc.priv.sez.comm., Vol. V, Torino, 1990
LOMBARDI, Manuale di tecnica doganale, Milano, 2017
MARRELLA-MAROTTA (a cura di), Codice Doganale dell'Unione Europea commentato, Milano, 2019
SCUFFI-ALBENZIO-MICCINESI (a cura di), Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali, Milano, 2014
VISMARA, Lineamenti di diritto doganale dell'Unione Europea, Torino, 2016

XVIII – RUBRICHE

EDITORIALI

Marzo 2020

Coronavirus, tributi & Jessica Rabbit

Alberto Marcheselli

Anche l'angosciante esperienza del diffondersi del Coronavirus suggerisce qualche riflessione sullo stato di …salute della materia tributaria.

Poiché il buongiorno si vede dal mattino, anche le giornate avverse si rivelano sempre dalle prime ore. Era bastato leggere il testo originario dell'art. 10 del DL n. 9/2020, che, meritoriamente, cercava di prendere atto della emergenza sanitaria, per adottare qualche rimedio idoneo a limitare il pericolo.

Cosa disponeva tale meritorio testo legislativo, nel suo contenuto originario, per la materia tributaria? Nulla.

Tutto ciò aveva indotto – come osservatore laico – a farmi qualche domanda.

Forse il processo tributario è una esperienza marginale, elitaria e le sue udienze si svolgono in ambienti iperuranici e rarefatti, quasi sterili, tali da escludere - o da rendere trascurabile - il pericolo di epidemia in quelle sedi?

Direi proprio di no: i processi tributari sono tantissimi, le aule d'udienza spesso anguste, affollatissime le sale d'attesa: ho girato ormai tante commissioni al nord centro e sud e le ho sempre trovate luoghi caldi e vivaci. Ricordo vivaci commissioni del nord, pregne di spirito e ospitalità asburgiche e savoiarde, e molte commissioni del sud dove si respira una bellissima atmosfera quasi conviviale (ferma restando la distinzione dei ruoli e la equidistanza). Non di rado mi è capitato di consumare caffè portati dal bar alla sede della commissione e offerti, a volte da colleghi, a volte da munifici presidenti, a volte da cordialissimi segretari (un genovese come me queste cose le nota!), per stemperare la tensione dell'udienza. Mi è anche capitato di usufruire di un "caffè sospeso" dopo l'esito di una udienza di… sospensiva (forse per consolare dell' imminente esito negativo della decisione, o, forse, per anticipare la decisione?).

Le commissioni tributarie sono, molto più spesso di quanto ci si aspetti, luoghi gradevoli e occasione di piacevoli incontri, ma mai mi sono sembrati luoghi, come ora va di moda dire, "sanificati".

*****

Poiché il silenzio era stato troppo rumoso, e la dimenticanza troppo eclatante, ecco correre in soccorso il DL n. 18/2020 (c.d. Cura italia), che, quanto al processo tributario, e a differenza degli altri settore della giustizia, nell'art. 83 si è limitato a sancire, dapprima, la sospensione dei termini per la notifica del ricorso innanzi alle commissioni tributarie e per il reclamo-mediazione (comma 2), come se il processo tributario fosse tutto qui; e poi, attraverso una pennellata dell'ultimo minuto, compendiosa ma esperta, a estendere tutte le disposizioni dell'art. 83, ossia quelle riguardanti la giustizia civile e penale contenute nello stesso articolo, ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie, in quanto compatibili (comma 21).

Certo, poco e male è sempre meglio di niente. Ma il siderale divario con le discipline specifiche e dettagliate riservate alla giustizia amministrativa e a quella contabile non fa altro che rimarcare, ancora una volta, come il processo tributario abbia l'importanza di un raccattapalle in una finale del mondiale di calcio. E ciò nonostante non sia una giustizia trascurabile e da trascurare.

Per citare dei dati non aggiornati (a citare quelli aggiornati sono capaci tutti ed è più banale), il valore dei ricorsi definiti nelle Ctp, nel 2017, è stato di 21 miliardi di euro di quelli pervenuti circa 16 miliardi e mezzo, in Ctr di 9 miliardi e 700 mila il valore delle liti definite, 12 miliardi e mezzo per quelle pervenute. Ancora più significativi i dati sul valore medio delle controversie: 200 mila euro quelle che pervenivano in Ctr, 110 mila in Ctp. In Cassazione il pervenuto del solo 2017 vale 5 miliardi (e numericamente è stato poco meno di un quinto del totale della pendenza).

E poi, se si volesse abbandonare il criterio, gretto, del valore delle controversie, dovrebbe sottolinearsi che la funzione tributaria è una funzione cardinale non solo, né principalmente, sotto il profilo economico e monetario, ma sotto il profilo della civiltà giuridica e della stessa consistenza e sopravvivenza dello Stato di diritto.

Non è solo vero oggi, come lo è stato sempre, che il diritto tributario è il primo e fondamentale volto dello Stato in cui ognuno si imbatte (si può vivere senza interagire con il diritto penale, si può vivere senza quasi avvertirsi del diritto amministrativo, ma come diceva B. Franklin, delle due cose certe della vita, una è la morte, l'altra le tasse).

È anche, e tragicamente vero in tempi di particolari ristrettezze economiche, che il diritto finanziario è il baricentro dei diritti fondamentali di una collettività statuale. In tempi di contrazione della ricchezza o di aggravamento della disuguaglianza della sua distribuzione, il diritto finanziario è il garante materiale dei diritti fondamentali, e addirittura sotto un duplice profilo.

Intanto perché, senza una spesa pubblica (efficiente e giusta) sono a rischio i diritti fondamentali: i servizi essenziali di tutela della dignità umana costano e il tributo (in attesa di individuare uno strumento alternativo) è ciò che li finanzia. E, poi, perché, in tempi di ristrettezze economiche e di prevalenza di logiche burocratico-contabili, è alto il rischio di privilegiare un malinteso concetto di efficienza, intesa patologicamente come gettito a basso costo (a carico delle categorie economiche deboli, in ogni accezione in cui può declinarsi tale debolezza), con lesione di giustizia e proporzionalità.

*****

Sorge, allora, spontanea la domanda: perché il tributario "non se lo fila nessuno", manco stavolta?

Escludendo che ciò dipenda da un deficit di cultura giuridica e politica dei nostri regolatori, resta solo una ipotesi: che noi operatori del tributario siamo talmente brutti che nessuno ci vuol guardare.

Io non credo che siamo così, ma che, forse, come Jessica Rabbit, qualcuno ci disegna così.

Forse, allora, sarebbe il caso di ribellarsi, pacificamente ma fermamente, tutti insieme.

EDITORIALI

Aprile 2020

25 Aprile e liberazione fiscale: una voce intonata sulla giustizia tributaria

ALBERTO MARCHESELLI

Uno dei (pochi) effetti positivi della tragica pandemia da COVID che ci sta tormentando è che ci stiamo un pochino riappropriando – non solo delle nostre (altrettanto poche) competenze domestiche, ma anche – dei ritmi e suoni della natura. Mai come quest'anno si possono apprezzare il suono armonioso delle brezze (marine, nel mio caso) e il canto intonato degli uccelli, anche dove tende a dominare il cemento.

Non è probabilmente un caso allora che, parallelamente, l'interprete dotato di un minimo di orecchio musicale-giuridico abbia udito, prima timido, incerto e lieve, in lontananza e, poi, più deciso e sicuro di sé, man mano che si approssimava alle nostre scrivanie e monitor, un motivo nuovo che sa di antico, e un motivo antico che sa di nuovo.

Nel silenzio di molti di noi usuali frequentatori della città giuridica, si è colto, in particolare, il canto di un articolo apparso oggi su un quotidiano (Liguori, Subito una riforma per l'indipendenza del giudice, in Il riformista, 22 aprile 2020, 11), che ha una non indifferente serie di pregi per il melomane.

In primo luogo, proviene da un sapiente violino di una orchestra assai affiatata e autorevole (il "Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria", uno degli organi che una politica miope non molto tempo fa pensava di abolire n.d.r.).

In secondo luogo, esso, con una cadenza e intonazione perfette, scandisce alcune *frasi musicali* (concetti) assolutamente mirabili, in un crescendo progressivo che non dista molto dal preludio del Lohengrin.

*****

Vi si rileva, intanto, che, in un momento in cui l'emergenza pandemica rischia di far perdere di vista il timone dei principi fondamentali, il diritto tributario (che è, da tempo e come abbiamo già rilevato più volte su queste colonne, una specie di "ultimo della classe", una sorta di ottavino sfiatato, per restare nella metafora musicale), rischia di andare deliberatamente e gioiosamente contro un *iceberg*, ma non come il Titanic, ma proprio consapevolmente e con tutti i fari accesi e buttando a mare prima tutte le scialuppe.

L'articolo nota che non basta che in Italia il mirabile e valente (per me, francamente eroico, senza dubbio alcuno) corpo dei giudici tributari si trovi umiliato e percosso da una cronica carenza di mezzi, da una retribuzione indecorosa e dalla disattenzione generale. Non basta che la giustizia tributaria sia collocata nel plesso amministrativo cui appartiene una delle due parti (tutti si scandalizzerebbero da giudizi divorzili celebrati presso le sedi della Associazione delle Mogli Tradite, o giudizi del lavoro celebrati presso Confindustria, ma nessun s'adonta della realtà tributaria). E non basta che la retribuzione – non degna e quasi canzonatoria, come i termini civili non perentori secondo un Maestro della Procedura civile – sia stata liquidata dalla Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate. Dobbiamo, addirittura,

assistere – nella congestione della pandemia – a circolari che, per carità, animate dalle migliori intenzioni ed esatte, spiegano come e quando i giudici tributari debbano rinviare le udienze.

*****

Avevamo studiato una musica e un diritto diverso, quello nel quale il giudice, indipendente e imparziale, è soggetto soltanto alla legge (come mi sembra dica quel foglio negletto che è la nostra Costituzione) e non accetta lezioni sull'interpretazione della legge, men che meno dalle parti. Tutti i miei ex presidenti, nella giustizia ordinaria, a un tale affronto, avrebbero rovesciato le scrivanie sull'interlocutore. Ne ho avuti tanti, e non tutti focosi, ma – ne sono sicuro – tutti così avrebbero reagito.

Avevamo studiato quella musica e quel diritto e avevamo notato quella circolare, ma tacevamo un po' sconfortati, pensando di essere rimasti gli unici, o i pochi e i vinti, e che ormai non restasse che fischiettarcela sotto la doccia quella bella aria felice e solenne, cantarla a bocca chiusa, o seminarla, come sana semenza, nelle aule universitarie (le orecchie dei giovani distinguono perfettamente le stecche e i do di petto esatti, non si illuda il malintenzionato).

Molto sconfortati, prendendo atto ad esempio della posizione di qualche remoto ordine professionale che, stimolato sul punto, rispondeva che protestare sarebbe stato peggio, perché pericoloso, perché non si deve provocare l'avversario armato di bastone se tu hai solo le mani nude e il codice. "Perché, se protestiamo, ci toglierando lo jus postulandi in giudizio" (stonatura dolorosa che ho personalmente udito in una orchestra di provincia).

E, invece, c'è chi non tace e lo fa stando nella Scala del Diritto tributario, il "Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria".

Forse, se finalmente torniamo a cantare buona musica, non moriremo tutti sordi.

EDITORIALI

Maggio 2020

Covid 19 e analfabetismo giuridico di ritorno: ciò che la pandemia non deve insegnarci: appunti psicanalitici per un processo tributario giusto ed efficiente

ALBERTO MARCHESELLI

L'esperienza della pandemia da Covid 19 ha rivoluzionato la nostra quotidianità, determinato adattamenti razionali al contesto epidemico, ma ha anche riportato alla memoria una citazione, non tra le più note, di Fëdor Dostoevskij, che recita più o meno così: *"Nei periodi di transizione compare la canaglia"*.

Questa frase pare di grande attualità, non certo in senso etico e, ci mancherebbe, senza alcun giudizio morale o di valore (per il quale, ovviamente, non avrei alcun magistero né velleità) ma in senso *psicanalitico:* nei periodi di forte emozione ci sono sempre dei gesti, laterali e secondari, ma rivelatori di pulsioni profonde e represse: ci esplodono da dentro piccole verità scomode.

Ecco, mi è sembrato di coglierne una proprio attinente al processo tributario.

Un piccolo particolare, ma di grande potenza simbolica: del resto, sempre per abusare di citazioni *"Il diavolo è nei dettagli"*.

Quando, infatti, si è posto il problema di *Che fare?* rispetto allo svolgimento delle udienze pubbliche tributarie, a fronte di tre possibilità (compatibili con il pericolo di contagio): udienze da remoto, rinvio, trattazione scritta, la risposta, a quanto mi consta, nel variegato panorama nazionale, ha visto una netta prevalenza della soluzione della trattazione scritta per le udienze già fissate. All'interno di questa si sono registrate, poi, due variabili: la trattazione scritta *tout court,* e la trattazione scritta salvo motivata richiesta del difensore di rinvio per la trattazione orale (con correlata incertezza sul tipo di motivazione e criteri di valutazione e accoglimento della richiesta).

In questo io colgo due segnali *freudiani* molto interessanti.

Sono perfettamente consapevole del fatto che si tratta di una *cosa piccola* (tali udienze sono poche e temporanee), ma, proprio per questo, essa appare simbolica e rivelatrice: il diavolo è nei dettagli, lo ripeto.

*****

Il primo segnale è nascosto dietro l'obliterazione della possibilità di udienza da remoto. Essa è stata giustificata con la mancanza dei mezzi materiali e con la inattuabilità in condizioni di sicurezza della strampalata regola che prevederebbe, comunque, la presenza del giudice nell'aula di udienza. Questa ultima cosa, in effetti, è sufficientemente assurda da essere pienamente italiana, e sembra denotare, nel legislatore, nella migliore delle ipotesi, la mancanza, direbbero sempre gli *strizzacervelli,* del "senso di realtà".

È, invece, molto interessante, nell'ottica di queste riflessioni, la prima parte.

Indubbiamente, la mancanza di mezzi è una del tutto ragionevole giustificazione per il Presidente della Commissione tributaria che disponga di non fare udienza remota (*ad impossibilia nemo tenetur*). Ma, allarghiamo l'inquadratura: è una giustificazione anche per lo Stato? Non dotare il giudice di mezzi adeguati (tra l'altro, di udienze a distanza si parla, legislativamente e non solo nei bar, da anni) significa rispettare il giudice, la giurisdizione e quel campo del diritto? O è, forse, l'ennesimo schiaffo dato alla giurisdizione e al diritto tributario (non il più grave, atteso lo *status* economico non decoroso assegnato ai valenti giudici, ma neanche il più trascurabile)? Non sarebbe l'ultimo esempio di una trascuratezza indegna di un paese civile? Quante gocce occorrono ancora perché trabocchi il vaso?

Continua sui media la litania della riforma della giustizia civile come strumento per rendere attraente l'Italia… ma quanti imprenditori o investitori stranieri farebbero cause civili in Italia se vi facessero affari? E quanti, invece, ci pagherebbero le imposte? La causa civile è una eventualità, il pagamento delle imposte una certezza. Perché il diritto tributario è sempre nell'ombra? A chi giova questa continua mistificazione?

Ma vi è di più. Non dotare il giudice di mezzi adeguati è – forse – una difesa spendibile per lo Stato? Questa linea difensiva dello Stato mi ricorda, sinistramente, quella che esso ha speso, per decenni, davanti alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo dove la giustificazione "*mancano i mezzi"* è stato il *mantra* opposto a due tipi di censure, storiche, quella della irragionevole durata dei processi e quella della invivibilità degli istituti penitenziari. La risposta della Cedu, in sintesi? *"Intanto che ti organizzi paga indennizzi…"* E giù infamanti condanne per lo Stato italiano.

Se errare è umano e perseverare diabolico, cosa è farlo per la terza volta?

*****

Certo, la bontà di quanto appena espresso dipende da una premessa: e cioè che l'udienza con la presenza delle parti - o addirittura pubblica - sia un contenuto essenziale della giurisdizione tributaria.

E con questo si viene al secondo spunto che voglio sviluppare, dopo la pretermissione della udienza da remoto: la sostituzione *ex officio* con la trattazione scritta.

Sul punto se ne leggono e sentono tante.

Certo, se si può liberamente sostituire l'udienza pubblica con la trattazione scritta, la oralità del processo è solo una eventualità, forse addirittura una graziosa concessione (in effetti, così la ho sentita autorevolmente definire in un recente *webinar* sul tema).

Ma siamo sicuri che sia così?

"*Nell'iter formativo della Costituzione repubblicana, il principio venne esplicitamente enunciato nell'art. 101 del progetto presentato all'Assemblea costituente il 31 gennaio 1947 (secondo comma: "le udienze sono pubbliche, salvo che la legge per ragioni di ordine pubblico o di moralità disponga altrimenti"); ma poi, come risulta dai lavori preparatori, una espressa enunciazione fu ritenuta superflua, in quanto si ritenne che la pubblicità delle udienze fosse implicitamente prescritta dal sistema costituzionale quale conseguenza necessaria del fondamento democratico del potere giurisdizionale, esercitato appunto, come recita l'art. 101, in nome del popolo. (...) principio, da considerare indefettibile - ripetesi - in un ordinamento democratico fondato sulla sovranità popolare, come il nostro, al quale non può non conformarsi l'amministrazione della giustizia, che in quella sovranità trova la sua legittimazione (...) L'imposizione tributaria soggiace così, da un lato, al canone della trasparenza, che, seppure riferito direttamente all'ente impositore, espande di necessità i suoi effetti anche alla generalità dei cittadini".*

Non è una opinione dottrinale, e nemmeno *pizza e fichi* (che, per quel che è considerata la dottrina oggi, sarebbe un po' lo stesso) ma il preciso e testuale *dictum* di una solenne sentenza della Corte Costituzionale (Corte Cost. 24 luglio 1986, n. 212): l'oralità del processo e la sua pubblicità sono *contenuti indefettibili della giurisdizione*, talmente *consustanziali al concetto di democrazia*, a maggior ragione in materia tributaria, che la Costituzione ritenne superfluo (!) esplicitarli.

Eppure, il primo riflesso evidente sul processo di questa pandemia è stato …rimuovere la pubblicità della udienza e l'oralità del processo.

Non ostante le apparenze, come sopra si diceva, tale rimozione non era né necessitata né tantomeno irrilevante (addirittura, nega il fondamento democratico della giustizia stando alla Corte Costituzionale!) e allora appare proprio una *rimozione freudiana.*

*****

La cosa risulta ancora più stimolante se dal piano ideale si scende a quello pratico.

La discussione orale, per quanto a volte possa risultare noiosa o urtante, dal punto di vista del giudice (e, a volte, anche da parte dei difensori, lo dice chi ha indegnamente ricoperto entrambi i ruoli), non di rado ha una sua utilità. Anzi, ha almeno due utilità.

La prima utilità è essere il sostanziale presidio della collegialità della decisione. Ritengo sia raro – e sarebbe anche antieconomico – che il collegio giunga all'udienza dopo una lettura integrale collegiale degli atti. Immagino che, salvo per le controversie più delicate e complesse, la cognizione collegiale del fascicolo inizi, o realizzi compiutamente, alla data della udienza. Se così è, pare evidente che la discussione delle parti abbia la preziosa funzione di attivare l'attenzione del collegio sugli aspetti da approfondire, secondo esse, e che su tali aspetti si inneschi principalmente, oltre che su quelli segnalati dal relatore, la dialettica della camera di consiglio. Eliminare la discussione significa impoverire di fatto la collegialità, perché, salvo il caso di lettura integrale, tutto, anche gli scritti difensivi per l'udienza, verrebbero verosimilmente filtrati solo dal relatore.

La seconda utilità è che gli scritti difensivi, mi si perdoni la franchezza, sono spesso *illeggibili,* meno piacevoli di un film polacco sottotitolato in ucraino e meno nitidi di una foto scattata da un treno in corsa, a Rho, in un giorno di nebbia. La discussione orale può servire, allora, a selezionare gli spunti decisivi.

Eliminare la discussione orale significa disperdere una possibile bussola per la decisione, spegnere definitivamente anche l'ultima luce.

*****

Ciò, però, conduce a un'altra domanda, che è la più interessante di tutte.

Perché, spesso, gli atti processuali tributari sono illeggibili?

A volte perché i difensori sono degli inetti.

Dovremmo tutti attenerci alle *Lezioni Americane* di Italo Calvino: *leggerezza, rapidità, esattezza e visibilità.* Visibilità nel senso di concretezza, parlare di fatti, non per astratti ma per concreti, in modo conciso, quindi rapido, in modo preciso, e quindi esatto, e, possibilmente, in modo leggero, cioè linguisticamente gradevole e senza ricorrere ad appesantimenti, dotti e pomposi o a lenzuolate di copiaeincolla di giurisprudenza. In questi casi la discussione orale, magari opportunamente stimolata dagli abili relatore e presidente può essere un correttivo (se il difensore sa almeno parlare, visto che già ha dimostrato di non saper scrivere).

Ma, a volte, gli atti sono illeggibili non ostante il difensore pratichi le virtù dello scrittore sanremese e sia, di suo, un *dolcestilnovista*.

Ci sono casi, e sono frequenti, in cui la illeggibilità è una tragica necessità.

Mi limito a un esempio (ma se ne potrebbero fare decine). Se l'avviso di accertamento contesta dei costi e, come succede spessissimo, sostiene che il costo è 1) inesistente 2) non provato 3) non inerente 4) incongruo/non inerente quantitativamente 5) illecito 6) antieconomico 7) distante dal valore normale, quindi si applica il *transfer pricing*, il difensore prudente è costretto a costruire una difesa che assomiglia ai *Brevi cenni sul contenuto dell'Universo.*

In tali casi il risultato è un ricorso illeggibile, per il quale la sintesi della discussione orale ha una innegabile utilità (non surrogabile da altri .. atti scritti, che fatalmente cadrebbero nella stessa incontinenza).

Ci sarebbe un modo molto semplice per risolvere il problema, a costo zero.

Avvisi di accertamento fondati su motivazione alternativa, in realtà, sono nulli perché hanno delle motivazioni tra loro intrinsecamente contraddittorie, ed è facile dimostrarlo. Dire che un costo è contemporaneamente inesistente e non inerente è assurdo, perché se dico che è inerente ammetto che è esistente, se dico che non è esistente non può essere inerente. Non è possibile che un avviso di accertamento che viene emanato, deve essere emanato, a seguito di una completa e diligente istruttoria non sia arrivato ad una conclusione: l'esito dell'istruttoria deve essere *una* conclusione, non un ventaglio di costruzioni alternative e incompatibili, fumose e perplesse.

La motivazione di un avviso di accertamento, men che meno un provvedimento ormai dotato dei crismi della esecutività, non può riposarsi su quell'antico proverbio cinese secondo cui *"Quando torni a casa la sera, picchia tua moglie. Tu non sai perchè, ma lei lo sa benissimo"*. Il proverbio è sessista, ma la regola giuridica applicata alla pubblica amministrazione è contraria agli standard di un paese civile.

Fuor di celia: è viziata la motivazione ed è anche rivelato con evidenza un vizio dell'istruttoria: se all'esito dell'istruttoria non si è raggiunta una convinzione, non solo il provvedimento, in sé, non è motivato, ma a monte c'è stata anche un'istruttoria incompleta/negligente.

*****

Se, la giurisprudenza fosse, come io ritengo che dovrebbe essere, rigorosa nel giudicare il modo di esercizio del potere amministrativo, il processo sarebbe enormemente più semplice, potabile ed efficiente: a fronte di un avviso di accertamento esatto, rapido, leggero e concreto, una difesa fumosa non solo non è necessaria, ma appare immediatamente debole e sconfitta.

Se l'accusa è precisa ed essenziale come un cecchino, lo deve essere anche la difesa.

Se, invece, continua a tollerarsi imprecisione, confusione, approssimazione nella fase amministrativa continueremo ad avere *viae crucis* processuali e la dispersione delle risorse di tutti, giudici e parti, nella rincorsa - inutile e disperante - tesa ad afferrare e dare un peso al fumo.

Un giudice tributario che, per apprezzabile zelo e nella consueta opera di supplenza, propria della Magistratura italiana, delle inefficienze altrui, aggiusti gli accertamenti illegittimi, tacendo del fatto che la supplenza delle inerzie di una delle parti è nemica della imparzialità, produce gli stessi effetti di un genitore che perseveri a rimettere in ordine la stanza del figlio maggiorenne: fa danno a sé stesso e al figlio: si rompe la schiena e il figlio non imparerà mai. Annullare un avviso illegittimo o non rettamente prodotto evita che ne siano emanate decine di migliaia dopo con lo stesso vizio e che le aule di giustizia siano intasate dai tentativi del contribuente di farlo annullare e del Fisco di… farselo riparare in processi confusionari in cui solo all'esito di sforzi eroici si possa giungere al punto realmente decisivo.

Beneficio per il giudice, e beneficio per la società: la strada sarebbe segnata, bisognerebbe incamminarvisi.

IL PUNTO SU...

Giugno 2020

DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali

GUGLIELMO MAISTO

La Direttiva DAC 6 prevede espressamente obblighi di comunicazione dei "meccanismi transfrontalieri" che presentano un'indicazione di elementi distintivi di un potenziale rischio di elusione fiscale.

L'allegato alla Direttiva elenca gli elementi distintivi idonei a comportare gli obblighi di comunicazione tra i quali rientra la categoria degli elementi distintivi riguardanti i prezzi di trasferimento (Categoria E): il primo di tali elementi distintivi riguardanti i prezzi di trasferimento concerne "l'uso di norme «porto sicuro» (safe harbour) unilaterali".

L'espressione "*safe harbour*" è assai generica e richiede qualche precisazione per evitare una interpretazione poco aderente alle finalità della Direttiva cd. DAC 6.

I *safe harbours* individuano deroghe all'applicazione del principio di libera concorrenza attraverso l'automatica presunzione di congruità e quindi conformità al principio di libera concorrenza (*arm's length*) nell'ipotesi di osservanza da parte dell'impresa di margini predefiniti (ad esempio espressi in percentuali rispetto ai costi o altri parametri).

Alcuni Stati prevedono inoltre la disapplicazione del principio di libera concorrenza per talune categorie di contribuenti, ad esempio imprese di piccole dimensioni. Non si tratta quindi di presunzione di congruità ma di esclusione dall'applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento e non ricade letteralmente nella nozione di *safe harbour*. Si ritiene tuttavia che in considerazione della sostanziale equivalenza degli effetti (in termini di potenzialità di rischio di elusione fiscale) anche tali fattispecie potrebbero rientrare nell'*hallmark* in commento.

Passando ai *safe harbour* propriamente detti (e cioè presunzioni congruità), non è pacifico che comportino tutti l'obbligo di comunicazione cui alla DAC 6. Ad esempio, le Amministrazioni finanziarie di numerosi Stati hanno attuato le raccomandazioni OCSE in materia di servizi infragruppo a basso valore aggiunto (cd. *low value-adding services*) e hanno pertanto fissato i margini di utile da applicare ai costi sostenuti per le prestazioni effettuate (si veda il Capitolo VII, Sezione D delle Linee Guida OCSE). Altre fattispecie potranno essere previste dall'OCSE ad esito dei lavori in essere sull'impatto dell'emergenza COVID-19 sui prezzi di trasferimento.

*****

È del tutto evidente che tali *safe harbours*, ove rispettino le raccomandazioni OCSE, sono inidonei a creare situazioni di doppia non imposizione, ovvero comportamenti di carattere elusivo o riconducibili a pianificazione fiscale aggressiva: essi infatti fanno seguito a concertazioni raggiunte tra le Amministrazioni di vari Stati in sede OCSE o dell'Unione Europea (si veda il rapporto del *Joint Transfer Pricing Forum* del febbraio 2010).

Tale conclusione sembra essere confermata anche dalla posizione assunta dal *Commission Services* nell'ambito del *Working Party IV* della Commissione Europea, secondo cui i *safe harbours* si devo-

no considerare "unilaterali" quando si discostano dal consenso internazionale incorporato nelle Linee Guida OCSE (cfr. *Summary Record* del 24 settembre 2018). Ne consegue che la unilateralità – sintomo caratterizzante dell'*hallmark* – è in tali casi solo apparente, in quanto i detti *safe harbours* risultano preconcordati e, quindi, condivisi a livello internazionale: gli stessi dovrebbero, dunque, essere esclusi dal perimetro della Direttiva. Per le stesse ragioni la Direttiva esclude, infatti, dalla nozione di *safe harbours* riportabili quelli concordati in sede di accordi preventivi conclusi con altri Stati su base bilaterale o multilaterale.

Un altro tema aperto concerne la riconducibilità nel perimetro di applicazione della Direttiva dei trasferimenti di beni e servizi infragruppo che comportano, per una delle società correlate, l'esonero dalla disciplina nazionale del *transfer pricing* in considerazione delle dimensioni della società. In sede di attuazione della Direttiva, ad esempio, il Regno Unito ne ha previsto espressamente la esclusione, anche se non è chiaro se tale esclusione operi anche quando una sola delle parti correlate è esonerata dall'applicazione delle norme sul *transfer pricing*.

Analoga questione interpretativa si pone per le operazioni alle quali prendano parte società escluse dalla applicazione delle norme sul *transfer pricing* in ragione della applicazione di regole speciali di determinazione del reddito (ad esempio società soggette al regime di *tonnage tax*).

*****

Vi è poi da chiedersi se anche le norme che limitano la deducibilità degli interessi passivi delle società rientrino nel perimetro delineato dall'Allegato E. Ci si riferisce, ad esempio, alle normative nazionali di svariati Stati che parametrano l'ammontare degli interessi deducibili al ROL (nell'Unione Europea tali misure attuano e si conformano alla direttiva ATAD).

I dubbi interpretativi riguardano, da un lato, la ricomprensione del fenomeno della sotto-capitalizzazione nell'ambito della disciplina del *transfer pricing* e, dall'altro, la finalità perseguita da tali norme, consistente (anche) nel contrasto a fenomeni di ingiustificata erosione della base imponibile attuati attraverso il pagamento di interessi passivi. Parrebbe che tali norme, in ragione della loro modalità di funzionamento, operando per masse e limitandosi a negare la deducibilità di una quota degli interessi passivi sostenuti (anche nei confronti di parti terze), senza incidere sull'effettivo ammontare degli interessi corrisposti, possano essere escluse dall'alveo dei *safe harbours* unilaterali ai fini della disciplina in oggetto. Sarebbe, tuttavia, auspicabile un chiarimento in fase di attuazione della Direttiva.

Questione analoga si pone per le previsioni normative che individuano un rapporto massimo di *debt-to-equity*. In tal caso è più agevole sostenere una riconducibilità di tali discipline all'istituto dei *safe harbours*, anche alla luce delle risultanze del recente Report pubblicato dall'OCSE "*Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, OECD*" (cfr. par. B 1).

Un altro caso che desta qualche dubbio interpretativo è quello dei servizi infragruppo prestati da società residenti negli Stati Uniti che applicano il *Services Cost Method* (SCM) disciplinato dalle Regulations 1.482 dell'IRS.

Ai sensi di tale *safe harbour*, le imprese statunitensi possono applicare alle consociate estere un prezzo pari al costo per taluni servizi a basso valore aggiunto individuati dalle stesse Regulations. Tale misura unilaterale dovrebbe essere priva di effetti pregiudizievoli per le amministrazioni fiscali degli Stati di residenza delle società che ricevono i servizi in oggetto e in ragione di ciò vi è da domandarsi se sia ragionevole includere tale fattispecie nell'elemento distintivo in commento (*safe harbour*).