

DIRITTO E PROCESSO TRIBUTARIO
Dialogo con le Corti

Rivista quadrimestrale
1/2021



Edizioni Scientifiche Italiane

Direzione

Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizioli, Clelia Buccico, Andrea Carinci, Giuseppe Maria Cipolla, Andrea Colli Vignarelli, Daria Coppa, Stefano Fiorentino, Marco Greggi, Manlio Ingrosso, Enrico Marelli, Giuseppe Melis, Antonio Merone, Sebastiano Maurizio Messina, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Maria Cristina Pierro, Francesco Pistolesi, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Antonio Uricchio, Marco Versighioni.

Comitato scientifico

Francisco David Adame Martínez, Giampiero Balena, Renaud Bourget, Marcello Clarich, Gian Domenico Comporti, Claudio Consolo, Roberto Conti, Daniela Di Sabato, Giovanni Fiandaca, Joaquín Álvarez Martínez, Mauro Pennasilico, Giovanni Perlingieri, Michael Sciascia, Giorgio Spangher, Francesco Terrusi, Giuseppe Tesoro, Umberto Tombari, Ugo Villani.

Comitato editoriale

Patrizia Accordino, Mario Aulenta, Samantha Buttus, Daniela Casale, Junio D'Amico, Simona Disca, Marcella Ferrante, Claudio La Valva, Michele Marzano, Maria Pia Nastri, Maria Grazia Ortoleva, Angelo Parente, Maria Concetta Parlato, Antonio Perrone, Alessio Persiani, Luca Peverini, Federica Pitrone, Stefano Reali, Luca Sabbi, Gianluca Selicato, Loredana Strianese.

Comitato esterno di valutazione

Fabrizio Amatucci, Mauro Beghin, Andrea Castaldo, Angelo Contrino, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Luigi Ferlazzo Natoli, Valerio Ficari, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Ugo Patroni Griffi, Giovanni Puoti, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Scarselli, Dario Stevanato, Roberto Schiavolin, Loris Tosi, Giuseppe Zizzo.

Registrazione presso il Trib. di Napoli al n. 51 del 29 ottobre 2014.
Responsabile: Ludovico Greco.

Hanno collaborato a questo numero

Giuseppe CORASANITI, Stefano FIORENTINO, Antonio MERONE, Federico TARINI, Antonio MERONE, Angelo PARENTE.

Criteria di selezione dei contributi pubblicati

Questa Rivista sottopone i lavori destinati alla pubblicazione a un procedimento di valutazione anonima che garantisce l'obiettività e la ponderatezza del giudizio. Tali contributi possono essere inviati alla Redazione che li sottopone al giudizio di due *referee* individuati in ragione della competenza specifica richiesta (c.d. *double blind peer-review*) attraverso una procedura, dunque, che garantisce il rispetto dei requisiti di indipendenza di giudizio e assenza di conflitti di interesse. A questi fini la Redazione potrà avvalersi di uno o più Responsabili della valutazione, i quali disgiuntamente, li potranno sottoporre a due o più componenti del Comitato di valutazione o a *referee* esterni.

Il *referee* riceve il contributo da valutare senza l'indicazione dell'Autore; all'Autore non viene comunicata l'identità del *referee*. Il giudizio motivato potrà essere positivo senza riserve; positivo con riserve; negativo. Esso verrà trasmesso alla Direzione che, direttamente o tramite il Responsabile della valutazione, provvederà a comunicarlo all'Autore, sempre garantendo l'anonimato del *referee*. I contributi giudicati meritevoli di pubblicazione dai *referee* possono essere oggetto di pubblicazione nella Rivista in base alla insindacabile valutazione della Direzione.

La Direzione può assumere direttamente la responsabilità della pubblicazione di studi provenienti da Autori stranieri di consolidata esperienza o di Autori anche italiani di anzianità e prestigio tali che la presenza del loro contributo si possa reputare di per sé ragione di lustro per la Rivista.

Indice

SAGGI

STEFANO FIORENTINO, Interpretazione della legge d'imposta e qualificazione negoziale: il necessario equilibrio tra «giusta imposizione» e «legalità del tributo»	1
GIUSEPPE CORASANITI, La creazione di valore secondo i principi internazionali	31
ANTONIO MERONE, Civiltà fiscale, Cedu e diritti del contribuente	47
FEDERICO TARINI, Contenuto e modalità di accertamento del divieto di abuso del diritto nella direttiva madre figlia	85

RASSEGNE

Rassegna di giurisprudenza, a cura di ANTONIO MERONE con la collaborazione di ANGELO PARENTE	115
--	-----

Tutti i lavori pubblicati nel presente numero sono stati sottoposti ad un procedimento di valutazione ad opera di blind referees, con esito positivo.

STEFANO FIORENTINO*

Interpretazione della legge d'imposta e qualificazione negoziale: il necessario equilibrio tra «giusta imposizione» e «legalità del tributo»¹

SOMMARIO: 1. Premessa e definizione del tema d'indagine. – 2. L'interpretazione «economica» della legge tributaria e le ragioni «costituzionali e sistematiche» che hanno condotto al suo superamento. – 3. Il consolidamento di un «perimetro» costituzionale dell'interpretazione tributaria: le criticità del «formalismo interpretativo» della legge d'imposta. – 4. Il contesto recente (ante art 10-*bis* l. n. 212 del 2000): dal «rigido formalismo» agli eccessi del «sostanzialismo interpretativo in funzione antiabuso». – 5. L'art. 10-*bis* quale regola generale «sull'interpretazione» della legge tributaria, recante un criterio di ripartizione procedimentale, *ex lege*, degli ambiti di integrazione valutativa rimessi all'interprete. – 6. Qualificazione negoziale ed interpretazione della legge d'imposta nel quadro «generale e sistematico» (implicitamente) delineato dall'art. 10-*bis*. – 7. Osservazioni conclusive: ambiti differenziati e non sovrapponibili tra interpretazione «ordinaria» della legge d'imposta ed interpretazione «speciale» antiabuso.

1. Premessa e definizione del tema d'indagine

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

Lungi da me, ovviamente, dilungarmi sui profili generalissimi della questione, sulla quale altri studiosi potranno offrire lumi².

* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Napoli "Parthenope".

¹ Il presente articolo riprende i contenuti della relazione svolta al convegno organizzato dalla Fondazione italiana del notariato dal titolo "Opzioni legislative e linguaggio giuridico nel contesto europeo", tenutosi telematicamente in data 19 giugno 2020, integrandone il contenuto ed aggiungendo le note bibliografiche.

² Su tali questioni, con particolare riguardo all'interpretazione delle clausole generali, tra discrezionalità ed oneri motivazionali dell'interprete, cfr. di recente V. VELLUZZI *come si interpretano le clausole generali? Note intorno ad alcuni aspetti ricorrenti*, in *Ordines*, n. 2/2018, 19 ss. e 36 ss. nonché, con specifico riferimento ad abuso del diritto ed interpre-

Il mio intervento è, quindi, incentrato su di una prospettiva particolare del fenomeno, limitato alla materia tributaria³, ambito peraltro caratterizzato da diffusissimi contrasti in merito all'attuazione concreta delle norme (basti pensare alla mole del contenzioso tributario pendente presso la Corte di Cassazione).

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

Soffermandosi poi sulle conseguenze sanzionatorie, sia amministrative che penali, diffusamente correlate alla violazione delle norme tributarie, il ruolo dell'interprete si riflette inevitabilmente sul tema della certezza del diritto⁴; nonché, attesa l'invasività dell'imposizione tributaria sulle opera-

tazione, ID., *Dietro la maschera. Abuso del diritto soggettivo e interpretazione*, in AA.Vv., *Novecento del diritto*, a cura di A. Ballarini, Torino, 2019, 315 ss., al quale si rinvia anche per le ulteriori indicazioni bibliografiche.

³ Per un approfondimento delle varie argomentazioni in tema d'interpretazione delle norme tributarie si veda, senza alcuna pretesa di completezza, E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932; M.S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 1, 95 ss.; A. BERLIRI, *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1943, 2, 16 ss. A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in AA.Vv., *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, tomo II, Padova, 1994; ID., *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1964. Sulle problematiche interpretative in ambito fiscale più di recente si rinvia per tutti a G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, anche per le ulteriori indicazioni bibliografiche.

⁴ Rispetto al problema della certezza del diritto si rinvia a C. CORSALE, *Certezza del diritto*, in *Enc. giur.*, vol. VI, 1988, 1 ss.; E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'Economia*, in *Dir. econ.*, 1956, 1198 ss.; ASCARELLI, *Certezza del diritto e autonomia delle parti nella realtà giuridica*, in *Dir. econ.*, 1956, 1238 ss.; F. CARNELUTTI, *Certezza, autonomia, libertà, diritto*, in *Dir. econ.*, 1956, 1185 ss.; ID., *Nuove riflessioni intorno alla certezza del diritto*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, 115 ss.; F. LOPEZ DE ONATE, *La certezza del diritto*, Roma, 1942 (rist. Milano, 1968); P. CALAMANDREI, *La certezza del diritto e le responsabilità della dottrina*, in F. LOPEZ DE ONATE, *La certezza del diritto*, op. cit., 167 ss.; F. CARNELUTTI, *La certezza del diritto*, in F. LOPEZ DE ONATE, *La certezza del diritto*, op. cit., 191 ss. In ambito fiscale la certezza del diritto rileva sotto molteplici prospettive come ad esempio la retroattività della legge e la tutela dell'affidamento. *Ex multis* si veda L. PERRONE, *Certezza del diritto, affidamento e retroattività*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 933 ss.; G. RAGUCCI, *L'etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 456-457; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in *I principi europei nel diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2013, 27 ss.; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.

zioni economiche, sulla certezza e libertà dell'iniziativa economica *tout court*.

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

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

Sul piano della rilevanza applicativa attuale, uno spunto per avviare l'indagine può essere offerto dai recenti interventi legislativi sull'art. 20 del T.u.r.⁵, cercando tuttavia di collocare la questione concernente il criterio di interpretazione «testuale» ivi regolato, in una prospettiva di «sistema», la quale, come si vedrà, investe propriamente il ruolo dell'interprete nell'ordinamento tributario.

Una funzione fondamentale in tal senso si reputa ritraibile dalla codificazione della clausola generale antiabuso recata dall'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000⁶; valorizzando tale norma, cioè, quale principio generale «sul-

⁵ Il riferimento è alle modifiche recate all'art. 20 TUR dall'articolo 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 ed alla successiva interpretazione autentica della medesima disposizione come disposta dal comma 1084 art. 1 della l. 145 del 30/12/201.

⁶ La dottrina in tema di elusione/abuso fiscale è ampissima. In argomento si rinvia, anche per ulteriori indicazioni bibliografiche, ai recenti lavori monografici di M. VERSIGLIONI, *Abuso del diritto, Logica e Costituzione*, Pisa, 2016, 7 ss.; AA.Vv., *Abuso del diritto ed elusione fiscale* a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marino, Torino, 2016; AA.Vv., *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, a cura di F. Amatucci e R. Cordeiro Guerra, Aracne, 2016. Per una riflessione concernente l'introduzione della nuova normativa antielusiva cfr. A. CARINCI, D. DEOTTO, *d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much about nothing?* in *Il fisco*, 2015, 32–33, 3107 ss.; A. CONTRINO, A. MARCHESSELLI, *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. trib.*, 2015, 37, 3787 ss.; M. BASILAVECCHIA, *L'art. 10-bis dello statuto: "the day after"*, in *GT—Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 5 ss.; F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1315 ss.; M. SCUFFI, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il d.lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, n. 3, 249; D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 5, 795 ss.; G. ZIZZO, *La nozione di abuso nel nuovo art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. giur.*, 2015, 11, 1337 ss.; M. NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in *Dir.proc.trib.*, 2, 2016, 177 ss. e 181 ss. Per una efficace sintesi della dottrina precedente all'emanazione dell'art. 10-*bis*, si

l'interpretazione» nel diritto tributario, avente specifica funzione di «bilanciamento» del ruolo dell'interprete rispetto all'attuazione concreta della legge d'imposta⁷; definito l'assetto sistematico «sovraordinato», potranno essere quindi derivate coerenti e consapevoli coordinate per la qualificazione negoziale strumentale all'applicazione della norma tributaria, nonché per l'attuazione di criteri «infraordinamentali» di interpretazione tributaria, qual è quello recato dall'art. 20 del T.u.r.

Così indicato l'obiettivo della presente indagine, essa potrà giungere ad una valutazione dei distinti profili applicativi e di responsabilità dell'interprete, ivi compreso il ruolo svolto dal notaio, ai sensi dell'art. 20 del T.u.r. ovvero dell'art. 10-*bis*, in esito ad un'adeguata e coerente collocazione di tali norme nel «sistema generale di interpretazione» in cui operano.

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

2. *L'interpretazione economica della legge tributaria e le ragioni «costituzionali e sistematiche» che hanno condotto al suo superamento*

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

Come è noto, la riconduzione della norma tributaria a «criteri giuri-

veda invece per tutti S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 ss.

⁷ Sul punto si rinvia anche alle considerazioni già svolte nell'ambito della relazione dal titolo "*L'art. 10 bis e il coordinamento delle normative antielusive nazionali*" in occasione del IV Convegno nazionale dell'Associazione italiana dei professori di diritto tributario (Aipdt), Napoli 14-15 ottobre 2015, raccolte poi nel volume curato da R. CORDEIRO GUERRA e F. AMATUCCI, *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Roma, 2016, 41, nonché in *Nuova clausola anti-abuso dei trattati e relazione con la disposizione generale anti-abuso della legislazione italiana*, in *Diritto e Processo Tributario*, 2, 2018, 203 ss.

dici» di interpretazione ha seguito un percorso peculiare rispetto agli altri ambiti dell'ordinamento; autorevoli opinioni hanno infatti affermato, nel passato, che il sistema concettuale di riferimento per interpretare le norme tributarie era dato dai principi «economici» elaborati dalla scienza delle finanze, in ragione della «predominante» funzione economica del tributo.

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

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

Ebbene, se con tale assunto si intende che il criterio di riparto scelto nella legge d'imposta per definire il tributo ne caratterizza i tratti salienti della *ratio legis*, nulla sinora è cambiato. Come la Corte Costituzionale ha più volte affermato, infatti, l'art. 53 (in rapporto con l'art. 3) esprime un vincolo di «coerenza» del tributo sul piano oggettivo e soggettivo, rilevante per valutare razionalmente le scelte discrezionali del Legislatore⁸; precisamente, tale vincolo, oltre ad operare sul piano della legittimità costituzionale, si riflette anche nell'attuazione concreta della norma fiscale, privilegiando un'applicazione del contenuto letterale ed astratto «ai casi particolari», razionalmente «coerente» con il criterio di concorso da essa perseguito.

Di talché, a tutt'oggi, pur ritenendosi applicabili alla legge tributaria i tradizionali criteri di interpretazione «giuridica» della norma (interpreta-

⁸ La Corte costituzionale ha aderito a questo orientamento sin dal 1997, sostenendo nella sentenza n. 111 che «sia proprio l'art. 53 la corretta prospettiva nella quale va ricondotto il giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico». In senso conforme si veda anche Corte cost., sent. n. 10/2015; Corte cost. sent. n. 142/2014; Corte cost., sent. 116, 2013; Corte cost. sent. n. 223/2012. Su tali profili cfr. per tutti E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 45; ID., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 33 ss.

zione letterale, logico sistematica, ecc.)⁹, si affianca ad essi un tale «principio», di rilevanza costituzionale, quale peculiare punto di riferimento per l'interpretazione delle norme di imposizione¹⁰.

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

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

Il che, evidentemente, interpone nella questione propriamente di interpretazione della legge tributaria, come già accennato in premessa, un'attività, «ad essa strumentale», di interpretazione e qualificazione negoziale; in questo senso, è abitualmente affermato che atti e negozi non rilevano qui nella prospettiva dell'autonomia privata, ma piuttosto quali «fatti» rilevanti per l'applicazione della fattispecie imponibile; tant'è che la qualificazione fiscale degli stessi non assume in sé rilievo, automaticamente, ai fini della validità ed efficacia civilistica¹¹.

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

Corollario fondamentale e risaputo di tale impostazione era la c.d. «interpretazione funzionale»¹² della norma tributaria, che rimetteva all'inter-

⁹ Cfr. già A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, 43.

¹⁰ G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014, 121 ss., che individua nel principio di capacità contributiva «il metro misuratore della uguaglianza tributaria [...] il principio distributivo delle imposte che si adatta perfettamente alle esigenze dello Stato di diritto "sociale", attuativo del *suum cuique tribuere*».

¹¹ In merito ai profili civilistici dell'abuso tributario, cfr. G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario*, Napoli, 2012, al quale si rinvia anche per ulteriori approfondimenti della tematica.

¹² Cfr. B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*,

prete un'attuazione flessibile del precetto legale in ossequio alla «causa economica» del tributo, spinta sino al punto da consentire «in definitiva al giudice di disapplicare la norma tributaria che fosse in contrasto con i princípi distributivi del sistema»¹³.

Una tale implicazione, come è noto, è stata negata ed è oggi storicamente superata; è utile però ricordare che le cause di un tale superamento sono specificamente legate alla necessità di preservare profili insopprimibili di certezza del diritto e «legalità» dei criteri di riparto dei carichi pubblici, rispetto ad un'eccessiva discrezionalità valutativa dell'interprete.

In altre parole, l'esigenza di coerenza e giustizia tributaria sostanziale riferibile alla legge d'imposta ex art. 53 Cost, se rimessa liberamente all'interprete nei termini dell'interpretazione funzionale, non solo produceva effetti esorbitanti sulla certezza del diritto, ma altresí sviliva il contenuto della riserva di legge prevista dall'art. 23 e, con essa, le esigenze di «legalità» del tributo e «consenso popolare» ivi preservate¹⁴.

3. *Il «perimetro» costituzionale dell'interpretazione tributaria: le criticità del «formalismo interpretativo»*

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

Tale prospettiva può intendersi come un «limite (concettuale) massimo», specificamente rilevante per l'interprete della legge d'imposta a favore delle

1940, 1, 306; ID., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1953, 417. Per un approfondimento si veda anche D. JARACH, *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, 2, 54 ss.; R. POMINI, *Sull'interpretazione funzionale del diritto tributario*, in *Mon. trib.*, 1949, 1 ss.; ID., *Ancora sull'interpretazione funzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1949, 1, 224 ss.; ID., *Ulteriori precisazioni sull'interpretazione funzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1956, 1, 15 ss.

¹³ A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, in *Enc. Giur. Treccani on line*.

¹⁴ Anche il Giannini invitava ad «utilizzare [la teoria economica] con la massima circospezione per evitare di sostituire il proprio apprezzamento soggettivo alla norma posta dal legislatore», A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 155. Più di recente, sottolinea la necessità di un'adeguata valorizzazione dell'art. 23 Cost. nell'interpretazione delle norme tributarie, evitando lo schiacciamento di tale principio in maniera sistematicamente subordinata ai princípi di capacità contributiva ed uguaglianza tributaria, M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2013, 121.

prerogative legislative, vigente sul piano dei principi costituzionali, sia pure dai confini poco netti e sensibili all'evoluzione del contesto sociale.

In termini opposti, come già chiarito, è pur vero che l'esigenza di garantire l'«intrinseca coerenza» del tributo, oltre a limitare costituzionalmente la discrezionalità legislativa, esprime altresì un profilo che non è sottraibile all'attività applicativa dell'interprete, neppure per espressa previsione legislativa.

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

Utilizzando lo schema descrittivo delineato, può dirsi che il superamento dell'interpretazione economico-funzionale, condivisibile in quanto eccedente il limite massimo già definito, ha peraltro portato con sé, impropriamente, una contingente sottovalutazione del limite minimo, anch'esso costituzionalmente preservato.

In una prima fase, cioè, immediatamente successiva al superamento dell'interpretazione economico-funzionale e perdurante per anni, questo ribilanciamento del ruolo dell'interprete in ambito tributario ha prodotto un risultato talmente netto da giungere ad un assetto diametralmente opposto e, per molti versi, esorbitante, rispetto a quello derivante dal superamento dell'interpretazione economica; l'interpretazione in ambito tributario è stata pertanto caratterizzata, lungamente, da un estremo formalismo, con schiacciamento dell'interpretazione tributaria in senso pedissequamente «letterale»¹⁵. Ciò, evidentemente, anche rispetto alla qualificazione dei negozi sottoposti ad imposizione.

Un tale approccio, svilendo ogni adeguamento interpretativo in ossequio ad un'applicazione del tributo «certa» quanto spiccatamente formalistica e letterale, si è rivelata nel tempo insoddisfacente rispetto all'art. 53 Cost., infrangendo a mio avviso le prerogative «minime» riservate dalla Costituzione all'interprete della legge d'imposta.

¹⁵ Esorbita dalle finalità del presente lavoro una specificazione delle diverse accezioni in cui può essere intesa l'interpretazione letterale della legge, ovvero il medesimo "formalismo interpretativo" (per approfondimenti su tali profili, con specifica attenzione alla materia tributaria, si rinvia a G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 1 ss., 9 ss., 73 ss). Nel testo il riferimento all'interpretazione letterale (o "formalistica") è dunque inteso in modo "generico", come tale tendenzialmente riconducibile alle concezioni di tipo tendenzialmente formalistico della "norma", attributive ad essa cioè di un "dato" che precede l'interpretazione e per tali versi "limitative" del ruolo creativo dell'interprete, rispetto a quelle di tipo "sostanzialistico", che ravvisano la norma nel "risultato" del processo interpretativo, più inclini a ravvisare margini di integrazione valutativa rimessi all'interprete.

È singolare notare come in questo periodo la formulazione dell'art. 20 del T.u.r.¹⁶, il cui testo era già rinvenibile nel precedente art. 19 del d.P.R. n. 634 del 1972 enfatizzando la qualificazione in base agli effetti «giuridici» (e non economici) dell'atto¹⁷, era indicata quale espressione emblematica del superamento dell'interpretazione economico-funzionale; e, cioè, quale espressione idonea a «ridimensionare», in termini generali, il ruolo dell'interprete della legge d'imposta, rispetto a quello ad esso attribuito dall'interpretazione «economico-funzionale».

Il rinvio alle regole codicistiche di interpretazione degli atti contenuto nell'art. 19 del Registro e poi nell'art. 20 del T.u.r., quindi, calato in un «contesto sistematico» che imponeva il formalismo interpretativo della legge d'imposta, fu attuato in pieno ossequio ai canoni di un'interpretazione rigidamente letterale, così come *medio tempore* consolidati nell'ordinamento tributario, implicanti una qualificazione spiccatamente formalistica degli atti sottoposti a registrazione¹⁸.

Quanto appena detto, per indicare un primo argomento a conforto della tesi delineata in premessa, concernente la ineludibile «subalternità sistematica» del criterio interpretativo recato dall'art. 20 del T.u.r., rispetto ai principi generali «sull'interpretazione» della legge d'imposta.

4. *Il contesto recente (ante art. 10-bis Legge n. 212 del 2000): dal «rigido formalismo» agli eccessi del «sostanzialismo interpretativo in funzione antiabuso»*

Il formalismo che ha lungamente perdurato nell'ordinamento tributa-

¹⁶ Prima delle già citate modifiche recate a tale disposizione dall'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205.

¹⁷ Parte della dottrina si è espressa in senso favorevole ad una lettura dell'art. 20 T.u.r. che valorizzi gli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registro, in tal senso si veda V. UCKMAR, R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv.*, XII, Torino, 1996; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, 141 e 161; A. UCKMAR, *La legge di registro*, Padova, 1958, 188 ss.; E. ANTONINI, *Gli atti simulati e le imposte di registro e delle successioni*, in *Giur. it.*, 1959, 4, 97.

¹⁸ Per una ricognizione sull'interpretazione dell'art. 20 T.u.r. si rinvia tra gli altri a G. TABET, *L'applicazione dell'art. 20 T.U. Registro come norma di interpretazione e/o antielusiva*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 913 ss.; G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 955 ss.; G. ZIZZO, *Imposta di registro e atti collegati*, in *Rass. trib.*, 2013, 4, 874 ss.; G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, 10963; G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 6, 11067; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria*, op. cit., 39 ss.

rio, seppure per certi versi implicato da ragioni costituzionali (art. 23 Cost.) e di certezza del diritto, come già detto, ha però finito con lo svilire completamente anche il parametro «interpretativo» che imponeva e, come già detto, tuttora impone, un'attuazione del dovere di concorso «coerente» con il criterio di riparto prescelto; anche esso imprescindibilmente radicato sul piano costituzionale e caratterizzante l'interpretazione della legge d'imposta ex art. 53 Cost., nei termini in precedenza delineati.

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

Evidentemente, un tale approccio interpretativo della norma tributaria, risolvendo gli eccessi di uno «sbilanciamento» eccessivo a favore dell'interprete con uno «sbilanciamento» simmetricamente opposto, recava anch'esso, al suo interno, uno squilibrio in termini di ponderazione dei valori costituzionali; squilibrio, peraltro, reso via via sempre più intollerabile in ragione della crescente complessità delle attività economiche, nonché, della correlata inadeguatezza della legislazione tributaria, se applicata in modo rigidamente «letterale» agli atti sottoposti ad imposizione, rispetto al pericolo di aggiramento ed utilizzo abusivo per il tramite dell'autonomia negoziale.

V'è da aggiungere, altresì, che un assetto interpretativo spiccatamente formalistico ha potuto perdurare fintantoché è stato meno avvertito, sul piano sociale, il problema della corretta attuazione dei carichi di riparto delle spese pubbliche; ciò, in particolare, per quei fenomeni di aggiramento/riduzione dell'onere tributario ottenibili per il tramite di un utilizzo finalizzato ed «anomalo» dell'autonomia negoziale (genericamente definibili elusione fiscale o abuso); ritenendo a tal fine sufficiente contrastare solo taluni casi particolari con norme *ad hoc* ovvero, al più, affidare il rimedio a discipline caratterizzate da una «residualità limitata», la cui operatività era cioè rigorosamente circoscritta all'interno di un ristretto e tassativo ambito casistico¹⁹.

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

In termini generalissimi, può dirsi che il nuovo sostanzialismo nell'in-

¹⁹ Cfr. ad esempio l'art. 37-bis d.P.R. n. 600/1973.

interpretazione tributaria ha preso le mosse, apparentemente, al di fuori del concetto (storicamente superato) di interpretazione economica, utilizzando piuttosto schemi propri dell'interpretazione civilistica di tipo rimediabile: essenzialmente, cioè, «riqualificando fiscalmente» i negozi in base alla «causa concreta»²⁰ ed al collegamento negoziale²¹, apprezzati però in ragione delle finalità di risparmio d'imposta del contribuente, piuttosto che sul piano degli interessi e valori sottesi alla regolazione civilistica dell'autonomia negoziale²²; nel medesimo ordine di idee, è stato talvolta esteso ed ampliato anche il concetto di simulazione²³.

²⁰ Come è noto, in ossequio agli orientamenti oramai prevalenti in ambito civilistico, la causa del contratto non è più intesa quale «astratta funzione economico sociale» del negozio ma deve essere ricostruita dall'interprete quale «ragione concreta» ovvero «funzione economico-individuale» del contratto. Per la progressiva evoluzione giurisprudenziale in tal senso, cfr. per tutti P. PERLINGIERI, *Il principio di legalità nel diritto civile*, in *Rass. dir. civ.*, 2010, 187 ss. ed ivi nota (60), ove, con ampie indicazioni bibliografiche alle quali si rinvia, è altresì affermato che «la nozione "concreta" di causa è accolta, ormai stabilmente, in dottrina».

²¹ Cfr. Cass. sent. n. 14900/2001 «La regola, in caso di collegamento negoziale (in senso ampio), risulta ribadita, di recente, da Cass. 6082/2000, ed, ancor prima, da Cass. 8142/1996 e dalla stessa Cass. 75/1987 cit., che esclude la rilevanza, sul piano ermeneutico, degli elementi desumibili «aliunde», ma non anche del collegamento fra più patti negoziali, quando risultino espressione di un disegno unitario tale da evidenziare la effettiva portata dell'atto da tassare». Nella dottrina più recente, sia pure nell'ambito di posizioni diverse, manifestano aperture alla rilevanza del collegamento negoziale nell'applicazione dell'imposta di registro: G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta*, cit., 973; S. CANIZZARO, *Autonomia e pluralità di disposizioni*, cit., 286; F. PADOVANI, *Imposta di registro e collegamento negoziale nel pensiero della Cassazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 237. In senso contrario alla predetta rilevanza, si vedano: G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra abuso del "diritto" e abuso di potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1077; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*. Parte speciale, Torino, 2012, 273; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 758; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012, 61. Esclude la rilevanza del collegamento negoziale ai fini dell'imposta di registro in ragione delle prerogative ricadenti ex art. 23 Cost., laddove in particolare con esso si valorizzano effetti ritenuti equivalenti solo dal punto di vista economico a quelli di una fattispecie impositiva prevista, G. ZIZZO, *Imposta di registro e atti collegati*, cit., 878 ss.;

²² La teoria della causa in concreto per la (ri)qualificazione fiscale dei negozi ha trovato rilevante applicazione in ambito tributario anche dopo l'emanazione dell'art. 10-bis; con particolare riguardo all'art. 20 T.u.r., si veda Cass. sent. n. 7649/2018, Cass. sent. n. 4590/2018, Cass. sent. n. 4407/2018, Cass. sent. n. 2007/2018, Cass. sent. n. 6758/2017, Cass. sent. n. 11692/2016. Per un approfondimento sulle interferenze tra qualificazione negoziale in base alla causa concreta ed elusione fiscale, nonché sui correlati pericoli di un'eccessiva discrezionalità valutativa dell'interprete fiscale, si veda già S. FIORENTINO, *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 4, 1055, Id., *L'elusione tributaria*, cit., 41 e la bibliografia citata nelle note 16 e 17.

²³ In proposito si veda, *ex multis*, Cass., sent. n. 27711, 11 dicembre 2013, in *banca-*

Operando in tal modo può quindi dirsi, per certi versi, che l'interpretazione negoziale «devia» o «eccede» rispetto agli scopi originari ad essa assegnati. Essa, cioè, non si rivolge ai negozi per affermarne e regolarne il ruolo di fonti normative dell'autonomia privata²⁴, quanto piuttosto per «integrare e correggere» l'applicazione della legge d'imposta a «fatti» espressivi di capacità contributiva, sia pure per il tramite di un uso «fiscalmente finalizzato» dell'interpretazione negoziale.

Quale sintomo di tale «deviazione» degli scopi propri dell'interpretazione negoziale, può essere emblematicamente ricordata la rilevabilità d'uf-

dati Big, Ipsosa, ove i Giudici affermano che: «il giudice tributario ha il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini tributari, interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti, quali si possono desumere dalla oggettività del loro contenuto e dalla ricognizione positiva del loro significato, e quindi accertare la simulazione – totale o parziale – che pregiudichi l'interesse erariale, essendo a tale fine sufficiente il principio costituzionale e comunitario del divieto di abuso del diritto». Sull'esigenza di una distinzione tra simulazione ed abuso nell'ordinamento tributario, si veda: G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detto «abuso del diritto»*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 6, 2010, 785 ss.; A. FEDELE, *Atti negoziali e “forme d'impresa” tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 12, 1102-1104; G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 1, 2011, 13 ss.; S. FIORENTINO, *Qualificazione fiscale dei contratti d'impresa: abuso e sanzionabilità di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rass. trib.*, 2, 2015, 545, in *Riv. dir. trib.*, 2, 2012, parte I, 177 ss.; A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rass. trib.*, 5, 2014, 961; L. SALVINI, *Prospettive*; F. RANDAZZO, *La donazione preordinata a evadere il regime fiscale delle plusvalenze - interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1, 2016, 71: l'Autore sottolinea come in alcune occasioni la Corte di cassazione richiami l'elusione pure trattandosi, nel caso concreto, di interposizione di persona e dunque simulazione relativa. *Contra*, A. GIOVANNINI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzione*, in *Riv. Guardia di fin.*, 3, 2015, 663, che, nel commentare la legge delega, afferma: «Si può dire che la distinzione tra evasione ed abuso fotografa non già due fenomeni tra di loro diversi e separati [...], ma due profili del medesimo fenomeno: l'abuso descrive la condotta, l'evasione il risultato [...] l'abuso connota un comportamento artificioso o inteso ad usare la legge in maniera sostanzialmente impropria; l'evasione, invece, è il risultato [...] che accomuna tutte le condotte, siano esse riconducibili alla violazione della buona fede oggettiva e quindi alla violazione del divieto di abuso, siano esse di falsa esposizione di costi o di deduzione di costi non inerenti, di mancata indicazione di ricavi, di simulazione e via dicendo». Nega validità, sul piano logico-giuridico, ad un'autonoma categoria dell'abuso, in particolare argomentando *ex art. 53 Cost.*, M. VERSIGLIONI, *op. cit.*, 87 ss.

²⁴ Valutandoli cioè, alla stregua dei principi e limiti “propri” dell'ordinamento civile, anche se di rilievo costituzionale. Sui fondamenti ed i limiti costituzionali dell'autonomia negoziale, nonché sulle correlate implicazioni interpretative, v. per tutti P. PERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, Napoli, 1997, 340 ss.

ficio dell'abuso fiscale da parte del giudice, anche direttamente innanzi alla Corte di Cassazione²⁵; una tale conseguenza, infatti, era la coerente implicazione di un approccio interpretativo che, pur quando si utilizzava lo strumento dell'interpretazione negoziale, si risolveva, in definitiva, nell'interpretazione/applicazione della legge tributaria, come tale ricondotta al principio *iura novit curia*; tutto ciò, a tacer d'altro, con evidenti problematiche sulla funzione motivazionale dell'atto di imposizione e sul diritto di difesa e parità processuale delle parti nel giudizio tributario; nonché, conseguentemente, sulla sanzionabilità penale delle condotte abusive fiscali; queste ultime, infatti, allorché rimediate nell'ordinaria attività interpretativa, determinano inevitabilmente la violazione della norma tributaria «elusa o aggirata», «confluendo» automaticamente tra quelle «evasive»; in tal modo, però, anche la sanzionabilità penale dell'evasione fiscale, diviene conseguenza di una «qualificazione concreta» della fattispecie imponibile ampiamente rimessa all'integrazione valutativa dell'interprete.

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

Come già detto, peraltro, così operando e, cioè, agendo «ampiamente e flessibilmente» sull'apprezzamento del fatto imponibile, l'interprete giunge in concreto a «disapplicare» la legge d'imposta, sussumendo direttamente «i fatti economici» sotto il regime fiscale della legge d'imposta elusa o aggirata, «ampliandone e integrandone» la portata in diretta attuazione dell'art. 53 Cost.

A ben vedere, dunque, l'utilizzo delle regole di interpretazione del codice civile nell'ordinamento tributario in funzione antiabuso è diventato, a mio avviso, il «veicolo» per un approccio interpretativo «ideologicamente» affine a quello proprio dell'interpretazione economico-funzionale della legge d'imposta.

È allora evidente che il consolidarsi di una tale funzione rimediale, seppure finalizzata ad esigenze di giustizia tributaria sostanziale, ha posto nuovamente problemi di sbilanciamento del ruolo dell'interprete rispetto

²⁵ Oggi una tale conseguenza è espressamente esclusa dall'art. 10-*bis*, comma 9, l. 212, 2000.

alle prerogative di certezza del diritto e «legalità» del tributo presidiate dall'art. 23; nel senso cioè, come storicamente avvenuto per l'interpretazione economico-funzionale, di un «eccesso interpretativo» rispetto al perimetro costituzionalmente rimesso all'interprete della legge d'imposta, sino a compromettere le prerogative legislative che salvaguardano la legalità del tributo ed il consenso popolare, rispetto alla scelta dei criteri di concorso alle spese pubbliche ex art. 23 Cost.

Tornando ancora una volta ad una riflessione sull'art. 20 del T.u.r., può dirsi che nel contesto sistematico che ha visto il consolidamento dell'interpretazione sostanzialistica in assenza di clausola generale antiabuso²⁶, il criterio interpretativo formulato nell'art. 20 del T.u.r. è stato essenzialmente assorbito nell'interpretazione generale antiabuso; l'art. 20 del T.u.r., cioè, è stato inteso ed applicato dalla giurisprudenza quale espressione «particolare» di un principio «generale antiabuso» non scritto, immanente nel sistema tributario, che consentiva di fatto all'interprete di attuare l'art. 53 secondo il disegno economico complessivo delle operazioni²⁷, «integrando» le scelte legislative di riparto con una valutazione ideologica direttamente ispirata alla medesima norma costituzionale²⁸.

²⁶ Segnatamente, prima dell'emanazione dell'art. 10-*bis* della l. n. 212/2000.

²⁷ Cfr. Cass. sent. n. 14900/2001 «anche se non potrà prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali (v., per tutte, Cass. 4064/1997, citata dalla controricorrente), nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali». Riferimenti alla funzione antielusiva dell'art. 20 T.u.r. sono contenuti anche in Cass. sent. n. 2713/2002, Cass. sent. n. 10660/2003; Cass. sent. n. 10273/2007; Cass. sent. n. 18374/2007; Cass. sent. n. 8772/2008; Cass. sent. n. 14367/2011. Parte della dottrina ha sostenuto in passato una funzione antielusiva dell'art. 20 T.u.r., cfr. P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, 183 ss. *Contra* si veda S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria*, cit. 46. La dottrina più recente ha tendenzialmente escluso la natura antielusiva dell'art. 20 T.u.r.: cfr. F. GALLO, *La nuova frontiera del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1322 sostiene che «l'utilizzo dell'art. 20 per rendere inopponibile al Fisco lo schema negoziale formalmente adottato in relazione agli effetti economici equivale ad un utilizzo del predetto art. 20 per raggiungere l'effetto che costituisce il *quid proprium* delle norme antielusive: sicché l'attribuzione di rilevanza agli effetti economici degli atti da registrare presupporrebbe, coerentemente, l'attribuzione all'art. 20 di una funzione antielusiva». In questo senso si vedano anche: G. TABET, *L'applicazione dell'art. 20 T.U.*, cit. 921; G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, op. cit., 10963; G. ZIZZO, *Imposta di registro e atti collegati*, in *Rass. trib.*, 2013, 874 ss.; V. MASTROIACOVO, *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 243 ss. e 240 ss.

²⁸ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2020, 48-49 «la scelta di utilizzare i rimedi interpretativi in senso antielusivo esprime appunto una scelta ideologica e non tecnica, rimessa all'interprete sempreché, però, non intervenga il legislatore».

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

5. *L'art. 10-bis quale regola generale «sull'interpretazione» della legge tributaria, recante un criterio di ripartizione procedimentale, ex lege, degli ambiti di integrazione valutativa rimessi all'interprete*

L'interpretazione sostanzialistica antiabuso delle norme tributarie e delle sottostanti operazioni negoziali, pur prendendo le mosse da esigenze, insopprimibili, di «giusta imposizione» ed attuazione concreta dell'art. 53, ha determinato una grande incertezza negli operatori economici, espressamente rilevata sia sul piano nazionale che europeo²⁹.

L'emanazione dell'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, nel senso proprio della «codificazione legislativa» di una clausola generale antiabuso, risponde dunque indubbiamente ad esigenze di certezza del diritto, nonché, come anticipato sin dalle premesse, ad una scelta di bilanciamento del ruolo rimesso all'interprete della legge d'imposta.

Come è noto, l'art. 10-*bis* reca un peculiare procedimento amministrativo di accertamento antiabuso; ma ciò che intendo, sul piano sistematico, va ben oltre i contenuti applicativi del procedimento antiabuso.

Ritengo infatti che la «scelta» di emanare una tale norma e la sua collocazione nei principi generali della materia (l. n. 212 del 2000), esprima in sé, inevitabilmente pur se implicitamente, una «nuova» regola sistematica «sull'interpretazione» in ambito tributario. A tal fine espongo i seguenti argomenti.

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

²⁹ È noto che l'introduzione di una clausola generale antiabuso all'interno dell'ordinamento nazionale italiano deriva da sollecitazioni europee volte a garantire uniformità negli ordinamenti degli Stati membri, oltre ad una maggiore certezza del diritto per gli operatori economici. La bibliografia nazionale e internazionale in tema di abuso del diritto è molto vasta, per un esame della giurisprudenza europea si rinvia tra gli altri a P. Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, anche per le ulteriori indicazioni bibliografiche.

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

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

In secondo luogo, va attribuito adeguato rilievo alla circostanza, pacifica, che la norma generale antiabuso non è nata storicamente per rinforzare il «contrasto» all'abuso nell'ordinamento tributario; essa, infatti, non viene in essere in un periodo di interpretazione formalistica della legge tributaria; al contrario, tale clausola è stata emanata in un periodo in cui l'interpretazione sostanzialistica antiabuso non solo era «diritto vivente», ma aveva già ampiamente dimostrato la sua idoneità a reprimere flessibilmente ogni ipotesi di abuso fiscale³⁰.

Né tantomeno può dirsi che l'intervento legislativo abbia «sostanzialmente» contribuito a definire meglio ovvero a specificare maggiormente i criteri di apprezzamento concreto dell'abuso, rispetto alle indicazioni già ritraibili dalla giurisprudenza.

Vi è infatti sostanziale coincidenza della nozione di operazioni abusive *ex* art. 10-*bis* con quella già consolidata nel diritto vivente di origine giurisprudenziale³¹. L'art. 10-*bis*, cioè, non ha recato significative innovazioni in merito ai criteri di concretizzazione applicativa delle «operazioni abusive fiscali»³².

³⁰ Cfr. per tutte Cass. sent. n. 30055-30056-30057/2008 «non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta».

³¹ Operazioni, atti e negozi, anche collegati tra loro, realmente voluti dalle parti nella loro «specifica» struttura formale e sostanziale, che, purtuttavia, per un verso presentano «anomalie e forzature» rispetto alla loro ordinaria funzionalità economico-civilistica, per altro verso, opportunamente apprezzati nel loro disegno economico complessivo, si caratterizzano per uno «scopo esclusivo o essenziale» di risparmio d'imposta, ottenuto mediante l'aggravamento delle leggi tributarie.

³² Sul punto, con una condivisibile accezione critica dell'eccessivo appiattimento del legislatore (diritto vigente) sul risultato degli orientamenti giurisprudenziali (diritto vivente), cfr. V. VELLUZZI, *Dietro la maschera*, cit., 17 ed ivi nota 4).

L'art. 10-*bis* non nasce, quindi, per rendere piú «efficace» la tutela rimediabile antiabuso, né tantomeno per ampliare, restringere o precisare i margini di integrazione valutativa dell'abuso fiscale. Ma tale norma ha purtuttavia regolato l'attività rimediabile antiabuso in un procedimento di accertamento *ad hoc*, specificandone le conseguenze in modo peculiare.

L'effetto principale, di tipo sistematico, che la codificazione della norma antiabuso reca in sé, dunque, sia pure implicitamente, è la sottrazione di tale ambito all'ordinaria attività interpretativa discrezionalmente rimessa all'interprete; ciò, evidentemente, in ossequio ad esigenze di certezza del diritto e «legalità» dell'imposizione.

Tali assunti, oltre che rilevabili sul piano storico-sistematico, sono espressamente rinvenibili nella legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, la quale, con il successivo d.lg. 5 agosto del 2015 n. 128, ha introdotto appunto l'art. 10-*bis*; basti a tal fine osservare la Relazione illustrativa ove, nel chiarire le ragioni e gli obiettivi dell'intervento legislativo che ha portato all'introduzione dell'art. 10-*bis*, si afferma con enfasi che: «stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione»³³.

Traendo le corrette implicazioni sistematiche da quanto sin qui rilevato, può quindi ribadirsi con convinzione che la scelta in sé di codificare legislativamente l'abuso, facendone principio generale scritto, ma con ambito applicativo delimitato sul piano procedimentale e sanzionatorio, se collocata storicamente in un periodo in cui l'interpretazione sostanzialistica antiabuso era diritto vivente, reca inevitabilmente in sé la volontà legislativa di regolare i margini rimessi all'integrazione valutativa dell'interprete tributario, non sul piano dei contenuti, ma racchiudendo taluni (rilevanti) ambiti di esplicazione all'interno di uno specifico procedimento di accertamento, cui conseguono altresí autonome conseguenze sul piano motivazionale, probatorio e sanzionatorio.

In virtù di ciò può affermarsi che se il divieto di «abuso fiscale» sottende esigenze di integrazione valutativa riferibili al principio generale di cui all'art. 53 Cost., la «codificazione procedimentale e sanzionatoria» di tale rimedio, è invece espressione di altro principio costituzionale, rappresentato appunto dall'art. 23³⁴.

³³ Relazione illustrativa del d.lg. 128/2015, 1.

³⁴ Sottolinea la possibilità di individuare riserve relative «rinforzate» in ragione degli scopi perseguiti nella Costituzione, P. PERLINGIERI, *Il principio di legalità nel diritto civile*,

Fissata tale *ratio* primaria all'art. 10-*bis*, ad essa va adeguato il contenuto testuale della medesima disposizione, nonché i riflessi sistematici scaturenti a valle di tale nuovo principio generale.

Quanto detto non è di poco conto, laddove, se tale assunto è confermato, da esso discende che la nozione di operazioni abusive codificata nell'art. 10-*bis*, al di là della concreta operatività del procedimento amministrativo antiabuso ivi previsto, esprimendo un'attività interpretativa «speciale», rappresenta al contempo «un limite esterno» rispetto a tutto ciò che è «legittimamente» rimesso al «rimedio» dell'«ordinaria» attività interpretativa.

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

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

a) qualificare ai fini fiscali la realtà negoziale «effettiva», superando gli schermi di strutture formali simulate «in senso stretto» (cioè fittizie);

b) riqualificare una tipologia di negozio le cui clausole risultino, in termini di immediatezza ed «effettiva oggettività», giuridicamente incompatibili con il *nomen iuris* utilizzato; nei casi, peraltro, in cui la discrepanza qualificatoria emerga in concreto a prescindere da ogni apprezzamento sulla finalità di risparmio d'imposta (ad es. cessione o conferimento d'azienda, in assenza di alcuna «organizzazione aziendale dei beni»);

c) adeguare, in termini estensivi o restrittivi, l'applicazione del contenuto letterale della legge tributaria (anche) alla realtà negoziale, al solo fine di garantirne la «intrinseca coerenza» con la *ratio legis*. *Ratio legis*, peraltro, essenzialmente ritratta dal contenuto letterale del comando legale, ovvero dalla sua «stringente» coerenza sistematica (fermi, ovviamente, il sindacato di costituzionalità ovvero la contestazione dell'abuso *ex art. 10-bis*).

A quanto detto occorre aggiungere tuttavia che, nel procedere alla de-

in *Rass. dir. civ.*, 2010, 164 ss. Prendendo spunto da tale autorevole dottrina, è a mio avviso sostenibile che l'art. 23 Cost., includendo e preservando il “nocciolo duro” del consenso al tributo da parte del popolo, è riserva relativa “rinforzata”, nonché peculiare espressione del principio di democraticità: i criteri di riparto dei carichi pubblici, cioè, devono essere scelti dal Parlamento (e non dall'interprete), che deve assumere al contempo la responsabilità di una tale scelta nei confronti del popolo che rappresenta.

scritta e «ordinaria» attività interpretativa di tipo rimediabile, l'interprete dovrà oggi farsi carico di adeguati ed ulteriori oneri argomentativi, nel senso cioè della «concreta» non riconducibilità di essa all'ambito disciplinato dall'art. 10-*bis*³⁵.

Ciò che è definibile «abuso» dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis*, dunque, pur essendo riconducibile alla precedente nozione giurisprudenziale, soggiace oggi esclusivamente al procedimento ed alle conseguenze sanzionatorie previste dall'art. 10-*bis*. Fuori da tale ambito, ciò che è rimediabile con la ordinaria attività interpretativa (legislativa o negoziale), è «evasione», con tutte le connesse conseguenze in termini di ordinaria «violazione» delle leggi d'imposta.

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

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

Del resto, solo una siffatta separazione, rende sistematicamente coerente la «scelta» legislativa di sanzionare le operazioni abusive amministrativamente ma non penalmente (art. 10-*bis*, comma 13); data cioè una nozione «legislativa» di condotte abusive *ex art. 10-*bis** punite con la sola sanzione amministrativa, la scelta di sanzionare penalmente condotte riconducibili all'interno di tale nozione non è più rimettibile ad una scelta dell'interprete, pena la violazione, a tacer d'altro, degli articoli 3, 23 e 25 della Costituzione³⁶.

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

L'elemento oggettivo dell'illecito penale tributario, cioè, così come im-

³⁵ Sugli oneri motivazionali dell'interprete, anche sul piano di un razionale “controllo” delle scelte assunte, V. VELLUZZI, *Come si interpretano le clausole generali?*, cit.

³⁶ Nega una tale (non condivisibile) conseguenza anche M. NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in *Diritto e Processo Tributario*, 2, 2016, 202, il quale pur contrastando la distinzione tra abuso ed evasione, afferma «[...] la natura eccezionale oltre che residuale, dei canoni interpretativi antielusivi, che possono essere usati esclusivamente in presenza dei requisiti previsti dall'art. 10-*bis*, l. 212/2000, da leggere in chiave estremamente rigorosa e restrittiva».

plicante l'«evasione d'imposta» e la «violazione delle norme tributarie», è, dopo l'art. 10-*bis*, per un verso, concettualmente distinto ed incompatibile con le operazioni abusive ivi delineate; per altro verso, coerentemente, non può che soggiacere alle stesse «limitazioni» interpretative già in precedenza definite; solo in tal senso, infatti, può dirsi costituzionalmente compatibile quanto espressamente previsto nel comma 13 dell'art. 10-*bis*.

Il limite in questione, infatti, non attiene ai mezzi di prova dei fatti³⁷, ma, come già detto, concerne propriamente il ruolo rimesso all'interprete della legge d'imposta rispetto all'ambito definibile «abuso fiscale» e, come tale, si riflette su ogni attività interpretativa che presupponga la distinzione tra ciò rimediabile quale «evasione» e ciò che è rimediabile quale «abuso fiscale».

Tale profilo è correttamente intuito da Cass. pen., sent. dep. il 7 ottobre 2015, n. 40272³⁸, la quale, peraltro è espressione di un orientamento per nulla univoco.

Del resto, solo se le operazioni abusive non rientrano, né possono mai rientrare, nella «ordinaria» attività di interpretazione delle leggi tributarie, è coerente affermare che la «condotta abusiva non è rilevabile d'ufficio» dal giudice (art. 10-*bis*, comma 9)³⁹.

Una volta attribuito il giusto ruolo sistematico all'art. 10-*bis*, può com-

³⁷ Notoriamente diversi tra il processo penale e quello tributario.

³⁸ È interessante rimarcare i punti essenziali del percorso argomentativo della Suprema Corte laddove è precisato che una simile operazione negoziale (contratto di “*stock lending*”), pure se priva di sostanza economica, contraria alla *ratio* della norme tributarie e finalizzata ad uno scopo di risparmio fiscale, essendo oggi coincidente con ipotesi “oggettivizzate” nell'art. 10-*bis* (cfr. punto 14 della sentenza), “deve” esse ricondotta all'abuso (cfr. punto 12 della sentenza) e come tale rappresenta oggi una fattispecie diversa e distinta dall'evasione, così come dalla simulazione e dalla frode (cfr. punto 16).

³⁹ Con riguardo al comma 9 dell'art. 10-*bis*, A. CONTRINO, A. MARCHESSELI, *L'obbligo di motivazione “rinforzata” e il riassetto degli oneri probatori nel “nuovo” abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 1, 2016, 15, gli Autori rilevano come «la codificazione della non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto, [...] ripristinando la certezza giuridica e la coerenza del sistema, sovverte lo status quo giurisprudenziale caratterizzato dalla presenza di un reiterato, ma a nostro avviso errato, riconoscimento al giudice tributario, al ricorrere di certe condizioni, della possibilità di rilevare d'ufficio l'abuso del diritto, in ogni stato e grado del giudizio, a prescindere dall'esistenza di qualsiasi allegazione al riguardo ad opera delle parti». Perplesità manifesta, invece, sul tenore del comma 9 in parola, A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, 46, 2015, 4506: l'Autore ritiene che tale disposizione impedirebbe «al giudice di esercitare pienamente i suoi poteri qualificatori della fattispecie in punto di diritto» e, pertanto, dubita che sia effettivamente conforme «a Costituzione che al giudice sia impedito, per legge ordinaria, di qualificare i fatti secondo diritto».

prendersi che la distinzione tra operazioni «abusive» ed «evasive» non è da affermare in ragione di una differenza «ontologica» tra le due tipologie di condotte; diversamente, separare le due «categorie» si rende giuridicamente necessario sul piano sistematico, quale coerente implicazione di una scelta legislativa «sull'interpretazione» della legge d'imposta, che ha sottratto ciò che è ivi definito «abuso» dall'«ordinaria» attività di interpretazione della legge d'imposta, regolando l'integrazione valutativa antiabuso all'interno di un tassativo procedimento di controllo, cui conseguono peculiari conseguenze motivazionali, probatorie e sanzionatorie.

Un tale assetto sistematico, evidentemente, si riflette tal quale sull'attività di qualificazione negoziale strumentale all'applicazione della legge d'imposta.

Conclusivamente sul punto, definire oggi ciò che è abuso, non rileva quindi solo concettualmente al fine di stabilire l'applicazione del procedimento previsto nell'art. 10-*bis*, ma al contempo funge da limite «esterno», di tipo generale e sistematico, per l'attività di interpretazione nell'intero ordinamento tributario; ambito nel quale ricade, inevitabilmente, anche la regola interpretativa degli atti sottoposti a registrazione, recata dall'art. 20 del T.u.r.

6. *Qualificazione negoziale ed interpretazione della legge d'imposta nel quadro «generale e sistematico» (implicitamente) delineato dall'art. 10-bis*

Una volta definite le coordinate sistematiche «sull'interpretazione» in ambito tributario, ed avendo in tal modo regolato e «separato» l'attività rimediante antiabuso, può essere operato un conclusivo confronto con l'art. 20 del T.u.r.

Come già accennato, superata la parentesi in cui l'art. 20 è stato espressamente inteso quale norma antiabuso⁴⁰, la giurisprudenza, a tutt'oggi consolidata, ne ha escluso la funzione antielusiva⁴¹.

⁴⁰ Cfr. ad es. Cass., sent. n. 14900 del 2001.

⁴¹ La giurisprudenza di legittimità, pur negando la perdurante natura antielusiva dell'art. 20 TUR, ha attribuito a tale norma una funzione interpretativa che consente di riqualificare l'operazione posta in essere in base al dato giuridico reale; nel senso indicato si veda: Cass. sent. n. 13610/2018; Cass., sent. n. 8619 del 2018; Cass. sent. n. 21676 del 2017; Cass. sent. n. 6758 del 2017; Cass. sent. n. 2054 del 2017; Cass. sent. n. 18454 del 2016; Cass. sent. n. 15319/2013.

La medesima giurisprudenza e parte della dottrina, tuttavia, anche dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis*, ne ha ipotizzato un'applicazione ampiamente riferibile ai criteri di interpretazione fondati sulla causa concreta e sul collegamento negoziale, valorizzati in senso strumentale all'applicazione della legge tributaria ed all'apprezzamento della finalità di risparmio d'imposta⁴².

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

Grazie a quanto argomentato, peraltro, è possibile partire dall'assunto che la discussione sull'ambito di applicazione dell'art. 20, nonché sui margini di utilizzo dello strumento interpretativo *ex art.* 1362 ss. c.c., è esternamente limitata, nell'intero ordinamento tributario, dall'ambito applicativo rimesso *ex lege* all'art. 10-*bis*, avente valenza di principio generale e sistematicamente sovraordinato⁴³.

In tali termini, la definizione «positiva» delle condotte abusive *ex art.* 10-*bis*, riducendo automaticamente ed «a monte» l'ambito di ciò che è «liberamente» rimesso all'interprete delle leggi d'imposta, elimina per tale profilo lo spazio di discussione sugli specifici criteri di integrazione valutativa infraordinamentali, ivi compresi quelli relativi alla legge dell'imposta di registro.

Tutto ciò, evidentemente, a prescindere da ogni discussione sull'apprezzamento in termini generali della causa concreta ovvero del collegamento negoziale, così come rilevanti sul piano civilistico. Tali profili, infatti, se funzionali all'interpretazione della legge d'imposta, trovano spazio ed utilità di approfondimento in modo ben differenziato, tra ciò che è rimesso all'ambito applicativo dell'art. 10-*bis* (attività interpretativa «speciale») e ciò che «non» lo è, come tale residualmente riconducibile all'«ordinaria» attività dell'interprete.

Se un tale concetto è ben chiaro, pare evidente che l'interpretazione sostanzialistica delle operazioni negoziali (causa concreta e collegamento ne-

⁴² Cfr. la giurisprudenza citata nella precedente nota; per la dottrina v. S. CANNIZZARO, *Autonomia e pluralità di disposizioni nell'imposta di registro: contributo ad una riflessione in chiave evolutiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 286. In senso adesivo a tale prospettiva teorica si v. anche S. BURELLI, *L'art. 20 dell'imposta di registro tra interpretazione giurisprudenziale e interpretazione autentica: un breve excursus a seguito della c.d. legge di bilancio 2019*, consultabile on line su Magistratura Indipendente.

⁴³ Espressione, come già detto, di una ponderazione tra artt. 53 e art. 23 Cost.

goziale), quando utilizzata per superare la *littera legis*, in ragione di un apprezzamento della finalità di risparmio d'imposta perseguita con lo strumento negoziale, ricade oggi in un ambito «di attuazione/integrazione» del precetto normativo non più liberamente rimesso all'interprete, bensì regolato legislativamente dal procedimento antiabuso e dall'attività interpretativa «speciale» ivi disciplinata.

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

Ed infatti, è costantemente affermata, anche negli orientamenti giurisprudenziali che applicano l'art. 20 in ossequio alla finalità di risparmio d'imposta, l'esigenza di garantire preminenza qualificatoria agli «oggettivi effetti» giuridici e non meramente economici della regolamentazione negoziale, ritenendo così di distinguere tale profilo dall'abuso⁴⁴; a ben vedere, superando la formulazione esteriore, il contenuto sostanziale dell'attività interpretativa, pur se riferita agli effetti spiccatamente giuridici, quando dà luogo ad una qualificazione della causa concreta valorizzata in funzione della finalità di risparmio d'imposta, è invece concretamente riconducibile all'area concettuale definita «abuso» ex art. 10-*bis*, oggi preclusa all'«ordinaria» attività rimessa all'interprete della legge tributaria interpretativa.

Pur utilizzando espressioni riferibili all'esigenza di interpretazione «oggettiva» degli atti⁴⁵, si è giunti infatti in tal modo a qualificare il «confe-

⁴⁴ Esclude espressamente la qualificazione ex art. 20 T.u.r. in base agli effetti economici degli atti sottoposti a tassazione F. GALLO, *La nuova frontiera del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1322 sostiene che «l'utilizzo dell'art. 20 per rendere inopponibile al Fisco lo schema negoziale formalmente adottato in relazione agli effetti economici equivale ad un utilizzo del predetto art. 20 per raggiungere l'effetto che costituisce il *quid proprium* delle norme antielusive: sicché l'attribuzione di rilevanza agli effetti economici degli atti da registrare presupporrebbe, coerentemente, l'attribuzione all'art. 20 di una funzione antielusiva». In questo senso si vedano anche: G. Tabet, *L'applicazione dell'art. 20 T.U.*, cit. 921; G. Zizzo, *Imposta di registro e atti collegati*, in *Rass. trib.*, 2013, 874 ss.; V. MASTROIACOVO, *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in AA.Vv., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 243 ss. e 240 ss., ove si afferma che tra le possibili interpretazioni dell'art. 20 T.u.r. andrebbero escluse quelle che legittimano contestazioni in termini di abuso o che si fondano sull'«effetto economico finale» dovendo queste condotte essere sussunte nell'ambito dell'art. 10-*bis*, sia sul piano sostanziale che procedimentale.

⁴⁵ «La qualificazione interpretativa prescritta dal citato art. 20 ha ad oggetto la causa dell'atto, nella sua dimensione reale, concreta e oggettiva» (v. Cass., sent. n. 4407 del 2018 e Cass., sent. n. 4590 del 2018 che precisano: «[...] quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione

rimento d'azienda», seguito da «cessione delle quote», in «cessione d'azienda» *tout court*, valorizzandone la «causa concreta» in ragione della finalità assorbente di risparmio d'imposta perseguita dai contraenti⁴⁶; e, cioè, con un profilo interpretativo che pare effettivamente riconducibile all'area ed agli scopi dell'abuso regolato nell'art. 10-*bis*, piuttosto che rivolto alla mera e distinta attuazione dei principi regolatori dell'autonomia negoziale.

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

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

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

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

Il criterio di cui all'art. 20 del T.u.r., in particolare, una volta delimitato esternamente da tutto quello che è definibile «abuso» *ex art. 10-bis*, tende «naturalmente» a declinarsi nel senso di una interpretazione legata agli elementi testuali degli atti sottoposti a registrazione; ciò, per le caratteristiche settoriali di «imposta d'atto» e, quindi, per esigenze di «coerenza interna» dell'imposta di registro⁴⁷.

complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica [...] e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti così come emerge obiettivamente dai negozi posti in essere, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali» e richiamano Cass., sent. n. 1955 del 2015; Cass., sent. n. 14611 del 2005; Cass., sent. n. 14900 del 2001).

⁴⁶ Un tale aspetto, è del resto chiaramente rilevabile in alcune pronunce, ove è ribadito che nella qualificazione negoziale a fini impositivi *ex art. 20*, invero, «gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria» Cass., sent. n. 7637 del 2018; Cass., sent. n. 2007 del 2018; Cass., sent. n. 19752 del 2013; Cass., sent. n. 10660 del 2003 e Cass., sent. n. 14900 del 2001).

⁴⁷ Cfr. su tali profili, prima dell'emergere dell'interpretazione negoziale antiabuso, F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, 1, 98.

La coerenza interna e sistematica dell'art. 20, infatti, dopo l'emanazione dell'art. 10-*bis*, non consente una diretta rapportabilità delle operazioni economiche all'art. 53 Cost. per il tramite dell'interpretazione e del collegamento negoziale⁴⁸, ma, al contrario, preclude un tale ambito applicativo rispetto alle scelte liberamente assumibili dall'interprete, riservandolo al procedimento di cui all'art. 10-*bis*.

Sulla base di quanto chiarito, pare sistematicamente «coerente» attribuire natura sostanzialmente «interpretativa» (e non «innovativa») alla modifica legislativa che ha sostituito l'assunto «atti presentati alla registrazione» con l'espressione «atto presentato alla registrazione», precisando altresì che la predetta «qualificazione» deve avvenire «sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati»⁴⁹.

Ed infatti, in virtù di quanto complessivamente rilevato sul piano sistematico generale, le modifiche legislative *de quibus* paiono ragionevolmente legate ai canoni costituzionali previsti per l'interpretazione autentica⁵⁰; essendo cioè rinvenibile, per tale ipotesi, sia il perseguimento di un interesse di carattere generale, qual è la certezza del diritto; sia la riferibilità dell'intervento al piano delle fonti e, in particolare, al perseguimento di esigenze di coerenza sistematica implicate dall'introduzione dell'art. 10-*bis*, discendenti tra l'altro dalla ponderazione di valori costituzionali.

Risolta l'applicazione interpretativa e quindi retroattiva delle recenti

⁴⁸ In questo senso cfr. Cass. sent. n. 7637/2018; Cass. sent. n. 8619/2018.

⁴⁹ L'art. 1, comma 87, lett. *a*), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 ha introdotto le modifiche in questione all'art. 20 del T.u.r. Con successivo intervento (art. 1, comma 1084, della l. n. 145 del 30 dicembre 2018) il Legislatore ha qualificato le modifiche recate dall'art. 87, lett. *a*) nei termini dell'interpretazione autentica, come tali efficaci *ex tunc*.

⁵⁰ Cfr. Cost. sent. n. 257/2011 afferma che «con riferimento ad altre leggi d'interpretazione autentica, questa Corte ha già affermato che non è decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo (e sia perciò retroattiva), ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva. Infatti, il divieto di retroattività della legge, pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica, non è stato elevato a dignità costituzionale, salva, per la materia penale, la previsione dell'art. 25 Cost. Pertanto, il legislatore, nel rispetto di tale previsione, può emanare sia disposizioni di interpretazione autentica, che determinano la portata precettiva della norma interpretata, fissandola in un contenuto plausibilmente già espresso dalla stessa, sia norme innovative con efficacia retroattiva, purché la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti». Sull'interpretazione autentica in ambito tributario si veda V. MASTROIACOVO, *La legge di interpretazione autentica: la particolare prospettiva dello Statuto dei diritti del contribuente rispetto alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 29 ss.

norme, ciò che residua oggi all'interprete ex art. 20 T.u.r. è quindi un criterio interpretativo, in primo luogo limitato dall'ambito sovraordinato già rimesso all'art. 10-*bis*, e poi, all'interno del profilo settoriale dell'imposizione d'atto legata all'imposta di registro, ulteriormente precisato nei termini di una «qualificazione giuridica» ex art. 1362 ss. c.c., derivante dagli elementi «testuali» del negozio sottoposto a registrazione⁵¹.

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

7. Osservazioni conclusive: ambiti differenziati e non sovrapponibili tra interpretazione «ordinaria» della legge d'imposta ed interpretazione «speciale» antiabuso

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

L'art. 10-*bis* delinea una regola sistematica sull'interpretazione della legge fiscale, i cui effetti si riflettono sull'intero ordinamento tributario.

L'ambito di integrazione valutativa «speciale» definibile «abuso fiscale» ai sensi dell'art. 10-*bis*, è al contempo precluso, in modo generalizzato, all'«ordinaria» attività di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, ivi compresa l'interpretazione negoziale ad essa strumentale.

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

⁵¹ Dopo la stesura della relazione «originaria» sono state depositate le motivazioni della sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale, concernenti l'art. 20 del T.u.r. Evitando una disamina specifica della pronuncia, può accennarsi però che la Corte ha confermato la non automatica sovrapponibilità dei criteri di interpretazione negoziale, così come operanti in ambito civilistico (causa concreta), rispetto al contesto tributario caratterizzato da specificità/specialità; in particolare, ha negato i dubbi di costituzionalità sollevati dalla Corte di Cassazione in merito all'attuale formulazione dell'art. 20 del T.u.r., rimettendo tale scelta alla legittima discrezionalità esercitabile dal legislatore in tale ambito. Il recentissimo pronunciamento della Corte Costituzionale, quindi, consolida la prospettiva assunta nel presente lavoro.

– qualificare ai fini fiscali la realtà negoziale «effettiva», superando gli schermi di strutture formali simulate «in senso stretto» (cioè fittizie);

– ovvero riqualificare una tipologia di negozio le cui clausole risultino giuridicamente incompatibili con il *nomen iuris* utilizzato, laddove tale discrasia emerga «oggettivamente», a prescindere da ogni apprezzamento sulla finalità di risparmio d'imposta;

– adeguare, in termini estensivi o restrittivi, l'applicazione del contenuto letterale della legge tributaria al solo fine di garantirne la «intrinseca coerenza» con la *ratio legis*. *Ratio legis*, peraltro, da apprezzare in stretto ossequio con il criterio di riparto rilevabile dalla legge, senza margini di apprezzamento «ideologico» dell'interprete in diretto rapporto con l'art. 53 Cost.

Ciò che è rimediabile «ordinariamente» sul piano interpretativo, nei termini precisati, laddove riveli la non corretta applicazione della legge d'imposta, è evasione tributaria, con tutte le connesse conseguenze.

Diversamente, ciò che è definibile «abuso» ex art. 10-*bis*, è rimediabile unicamente all'interno dell'operatività di tale disposizione, sia sul piano procedimentale, sia su quello probatorio e sanzionatorio.

Attesa la distinta regolazione «legale» degli ambiti di esplicazione dei profili di integrazione valutativa, l'interprete tributario deve offrire adeguati argomenti che consentano di collocare legittimamente la specifica attività di integrazione valutativa posta in essere, rispettivamente di tipo «ordinario» ovvero «speciale» antiabuso ex art. 10-*bis*.

Il criterio di interpretazione negoziale espresso nell'art. 20 del T.u.r. soggiace anch'esso al «limite esterno», sistematicamente sovraordinato, recato dall'art. 10-*bis* per l'intero ordinamento tributario.

Tutto questo, se correttamente inteso, preclude l'utilizzo della causa concreta e del collegamento negoziale, laddove siano utilizzati dall'interprete, fuori dall'art. 10-*bis*, per qualificare i negozi in ragione della finalità di risparmio d'imposta perseguita.

Le predette considerazioni valgono in generale per l'interpretazione delle leggi d'imposta, ivi compresa la legge dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 20 del T.u.r.

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

L'art. 20, in particolare, delinea una specifica modalità interpretativa de-

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

Quando tale criterio è correttamente applicato in sede di controllo fiscale, laddove cioè la «coerente» qualificazione *ex art. 20* rivela la non corretta applicazione della legge d'imposta, nei termini previsti dall'imposta d'atto e fuori da ciò che è rimesso all'*art. 10-bis*, la conseguenza dà luogo a «violazione della norma tributaria» ed «evasione d'imposta».

La limitazione del contenuto precettivo dell'*art. 20* ai «criteri testuali», profilo settoriale «interno» a quello già delimitato esternamente dall'ambito rimesso all'*art. 10-bis*, è altresì compatibile e «coerente» con la «responsabilità d'imposta» del notaio rogante, in quanto riconducibile ad un ambito documentale ben perimetrato e da egli controllabile nell'esercizio delle sue funzioni⁵².

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

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

Abstract

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

⁵² Incidentalmente, può aggiungersi che la responsabilità d'imposta, nei termini appena precisati, si colloca in modo ancillare ed a valle del più ampio controllo di legalità cui il notaio è propriamente chiamato *ex art. 28* della Legge 16 febbraio 1913 n. 89, espressivo quest'ultimo dei profili generalissimi di liceità della causa.

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

GIUSEPPE CORASANITI*

La creazione di valore secondo i principi internazionali

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La difficile individuazione di equi criteri di ripartizione della potestà impositiva fra Stati. – 3. L'Action 1 del «Progetto BEPS»: brevi cenni sull'evoluzione degli studi in tema di tassazione dell'economia digitale in ambito OCSE. – 4. L'Interim Report del 2018 e la rilevanza del «valore». - 4.1. Le caratteristiche dei modelli di *business* digitali e i processi di creazione del valore. - 4.2. L'assenza di criteri univoci e concreti per determinare il valore generato dai dati e dalla partecipazione degli utenti: cosa, come e dove tassare? – 5. Lo «stato dell'arte» sulla tassazione dell'economia digitale e le (sconfortanti) prospettive future.

1. Introduzione

Nell'ambito degli studi condotti in tema di economia digitale, fenomeno di per sé particolarmente complesso e di difficile «definizione¹», ha assunto progressivamente un rilievo fondamentale il concetto di «creazione di valore», inteso quale criterio essenziale per verificare se un *business* di natura digitale sia capace di generare un'utilità (*rectius*, un valore) suscettibile di valutazione economica e, di conseguenza, tassabile.

Ciò che pare necessario rilevare sin d'ora, tuttavia, riguarda il fatto che, così come non esiste una definizione condivisa dell'espressione «*digital economy*», allo stesso modo non è dato rinvenire in alcuno dei documenti

* Professore Ordinario di Diritto Tributario, Università degli Studi di Brescia.

¹ Nonostante siano stati numerosi e variegati i tentativi di «racchiudere» il fenomeno «*digital economy*» entro i rigidi confini di una definizione, delimitare tale concetto appare invero arduo, se non impossibile. A tal proposito, si ricordi come l'OCSE stessa abbia correttamente precisato che, sebbene la digitalizzazione abbia reso possibile la creazione e lo sviluppo di modelli economici innovativi, l'evoluzione tecnologica ha altresì consentito di trasformare e, per l'appunto, di «digitalizzare», attività imprenditoriali di origine «tradizionale», ragion per cui pare possibile affermare che «the digital economy cannot be ring-fenced as it is increasingly the economy itself». Cfr. OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 13.

Né, alla luce di quanto poc'anzi chiarito, pare evidentemente possibile – né tantomeno corretto – identificare la *digital economy* con il fenomeno «*electronic commerce*».

pubblicati dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (di seguito «OCSE»), dal 2013 ad oggi, criteri univoci che consentano di comprendere cosa debba realmente intendersi con la nozione di «creazione di valore».

2. *La difficile individuazione di equi criteri di ripartizione della potestà impositiva tra Stati*

È ben noto come le problematiche concernenti la tassazione della *digital economy* si traducano nella necessità di individuare i criteri più idonei affinché possa essere garantita una giusta ripartizione della potestà impositiva tra ordinamenti giuridici differenti, considerata difatti la natura essenzialmente «transnazionale» che caratterizza i modelli di *business* digitali.

Il tema, per la verità, non è nuovo.

Occorre difatti considerare che già dai primi anni del Novecento, seppur con intensità senz'altro maggiore nel secondo dopoguerra, la crescente espansione degli scambi commerciali oltre i confini dei singoli Stati diede origine alla necessità, da parte di ciascun ordinamento, di assoggettare ad imposizione anche manifestazioni di ricchezza che, seppur riferibili ad individui soggetti alla loro sovranità, si fossero tuttavia realizzate al di fuori dei rispettivi territori². Tale circostanza, unitamente alla sempre più diffusa

² In origine il concetto di «sovranità», nel significato “tributario” del termine, ed il criterio di collegamento reale all'imposizione, rappresentato dal principio di territorialità, mostravano invero un nesso quasi inscindibile tra loro. Tale circostanza pare evidente se si considera che, in effetti, la sovranità era intesa quale «corollario dell'assoluta supremazia dello Stato nei confronti di tutte le persone all'interno del suo territorio», precisandosi inoltre come essa presupponesse «l'originarietà del potere di imperio dello Stato su tali persone, la natura esclusiva e assoluta di tale potere che lo Stato ha facoltà di esercitare in modo incondizionato». Cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, 4 ss.

Analogamente, il potere di imposizione è stato definito quale «diretto e tipico corollario» della sovranità, «ricostruita quale funzione da esplicitare con esclusivo riferimento a presupposti manifestatisi all'interno del territorio stesso». Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale*, in R. CORDEIRO GUERRA, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, 3.

Per maggiori approfondimenti sia con riguardo al tema della “sovranità”, sia in merito al principio di territorialità, si vedano inoltre, in dottrina: M.S. GIANNINI, (voce) *Sovranità* (*dir. vig.*), in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 224 ss.; G. BERTI, (voce) *Sovranità*, in *Enc. dir. – Annali*, I, Milano, 2007, 1067 ss.; G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 21 e 39; C. SACCHETTO, (voce) *Territoria-*

tendenza di informare il sistema tributario nel suo complesso al rispetto di principi di uguaglianza e solidarietà, (tendenza) che ha indotto i legislatori nazionali a concepire forme impositive di natura personale e progressiva cui ha fatto seguito l'introduzione del c.d. «*worldwide principle*», ha generato l'inevitabile indebolimento del criterio di collegamento territoriale all'imposizione cui vennero dunque ad affiancarsi, assumendo progressivamente un'importanza maggiore, criteri di collegamento di natura personale³.

Ma in presenza di diversi parametri, tutti astrattamente idonei a ricondurre alla sovranità tributaria dei singoli Stati fatti espressivi di ricchezza e, quindi, tassabili, l'adozione non coordinata dei medesimi principi e criteri da parte degli ordinamenti nazionali ha reso – malauguratamente – frequenti, situazioni di «concorrenza impositiva», causa di quei fenomeni di doppia imposizione internazionale⁴ che sin dagli anni Venti del secolo scorso, si è tentato di contrastare mediante la stipulazione di convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Dette convenzioni, originariamente redatte assumendo quale modello primario i documenti predisposti in seno alla Società delle Nazioni⁵ da un gruppo di quattro esperti economisti⁶,

lità (dir. trib.), in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992, 303 ss.; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

³ Sul tema si rinvia, in particolare, a: K. VOGEL, *World-wide vs. Source Taxation Income - A Review and Reevaluation of Arguments*, in *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Deventer, 1990, 117 ss.; G. Marino, *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in AA.Vv., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 843 ss.; ID., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999.

⁴ In assenza di una qualsivoglia definizione legislativa, la doppia imposizione internazionale è stata identificata quale «forma di duplicazione del prelievo tributario che si verifica quando due Stati esercitano in parallelo la potestà impositiva ricollegando la stessa materia imponibile alla propria sovranità tributaria nello stesso periodo d'imposta e in capo allo stesso soggetto». Cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, cit., 61.

Si vedano inoltre, sul tema: L. EINAUDI, *La doppia imposizione nel pensiero del Comitato scientifico della Società delle Nazioni*, Milano 1923; A. SPITALER, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Berlino, 1936; A. FANTOZZI e K. VOGEL, (voce) *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv. - sez. comm.*, V, 1996, 182 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *La doppia imposizione internazionale*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., 363 ss.

⁵ La Società delle Nazioni, organizzazione intergovernativa istituita in seno alla Conferenza di Pace di Parigi nel 1919, rimase attiva ed operante sino al 19 aprile 1946 quando, a seguito del suo scioglimento, ad essa subentrò l'Organizzazione delle Nazioni Unite. Quest'ultima attribuì il compito di proseguire i lavori volti al contrasto della doppia imposizione internazionale all'Organizzazione europea per la Cooperazione Economica ("OECE"), divenuta "OCSE" nel 1961.

Al riguardo, come correttamente sottolineava il Professor Victor Uckmar, sin dal 1920

successivamente ampliato, che rappresentavano il *Fiscal Committee* dell'Organizzazione⁷, sono attualmente elaborate alla luce del Modello di Convenzione OCSE.

Ciò nonostante, sebbene lo strumento convenzionale abbia senz'altro avuto quale conseguenza quella di porre un limite al verificarsi dei c.d. conflitti positivi di imposizione⁸, deve tuttavia segnalarsi che la frequente applicazione «distorta» delle medesime convenzioni ha generato una tipologia antitetica di conflitti impositivi – negativi – rendendo possibile il verificarsi di quel fenomeno che viene tradizionalmente definito con l'espressione «doppia non imposizione internazionale»⁹.

A ciò si aggiunga che nel periodo storico attuale, in cui le grandi multinazionali operanti nel settore tecnologico risultano particolarmente abili nello sfruttamento dei disallineamenti esistenti nel sistema fiscale internazionale e, di conseguenza, nel sottrarsi all'imposizione tributaria, il fenomeno in discorso ha ormai assunto dimensioni tali da suscitare preoccupazioni di particolare rilievo, anche (e soprattutto) a causa dell'intervenuta inadeguatezza dell'istituto della stabile organizzazione. Tale concetto, di origine ormai risalente ed introdotto già all'interno dei primi Modelli di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborati in seno alla Società

la Società delle Nazioni, appena costituita, si premurò di promuovere la conclusione di convenzioni contro le doppie imposizioni, specie restringendo la sfera di imposizione nelle attività svolgentesi nell'ambito di più Stati nei confronti dei soggetti residenti in uno Stato e percipienti redditi provenienti da un altro Stato. Cfr. V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, cit., 5.

⁶ Facevano parte dell'originaria composizione del *Fiscal Committee*: Gijsbert Weyer Jan Bruins, Luigi Einaudi, Jason Seligman e Josiah Stamp.

⁷ Il primo Rapporto del *Committee*, pubblicato nel 1923, fu oggetto di diverse modifiche e aggiornamenti che condussero, infine, alla predisposizione del modello di Convenzione bilaterale volto ad eliminare il fenomeno della doppia imposizione nelle imposte sul reddito, approvato nel 1928 da un ampio gruppo di Paesi e all'interno del quale fu prediletta l'adozione del meccanismo del *foreign tax credit*.

⁸ Per un maggiore approfondimento sulle possibili configurazioni che i c.d. conflitti positivi di imposizione sono suscettibili di assumere si veda A.J. RÄDLER, *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Amsterdam, 1960, 237.

⁹ P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, cit., 58, ha chiarito che la doppia non imposizione internazionale rappresenta un «effetto collaterale» dell'applicazione delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione.

Per maggiori approfondimenti si vedano inoltre: V. UCKMAR e G. CORASANITI e P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE e C. CORRADO OLIVA, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2012, 51 ss.; P. PISTONE, *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in AA.Vv., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 2002, 643 ss.

delle Nazioni¹⁰, trova la sua primaria disciplina di riferimento nell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE il quale, seppur sia stato oggetto di una recente revisione che ha condotto, nel 2017, alla pubblicazione di una sua nuova versione, non ha tuttavia introdotto alcuna disposizione volta ad «adeguare» l'istituto ai mutamenti generati dalla progressiva e inarrestabile digitalizzazione dell'economia¹¹.

3. *L'Action 1 del «progetto BEPS»: brevi cenni sull'evoluzione degli studi in tema di tassazione dell'economia digitale in ambito OCSE*

Il progressivo ampliamento del fenomeno della doppia non imposizione internazionale cagionato dallo sfruttamento, da parte delle grandi imprese multinazionali e attraverso l'adozione di schemi di pianificazione fiscale aggressiva¹², dei *gap* esistenti tra i singoli sistemi fiscali nazionali, ha in-

¹⁰ L'origine della “stabile organizzazione” si rinviene, tradizionalmente, nell'ambito della legislazione tedesca del XIX Secolo, ove il concetto di “*stehendes Gewerbe*” – inizialmente privo di rilievo tributario – si è progressivamente sviluppato sino ad assumere i caratteri tipici dell'istituto che attualmente conosciamo.

Per maggiori approfondimenti si veda A.A. SKAAR, *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Deventer, 1991.

Per quanto concerne il riconoscimento, a livello internazionale, del concetto in discorso, già nei primi Rapporti predisposti dal Comitato Fiscale della Società delle Nazioni si contemplò la possibilità di sottoporre a tassazione in un ordinamento diverso rispetto a quello di residenza, l'impresa che, nello Stato estero, fosse dotata di «a branch, an agency, an establishment, a stable commercial or industrial organisation or a permanent representative». Cfr. *League of Nations – Technical Experts to the Economic and Financial Committee, Double taxation and tax evasion report and resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*, Ginevra, 1925, 29.

¹¹ La più recente versione del Modello di Convenzione OCSE, volta ad “aggiornare” il precedente Modello del 2014, è la seguente: OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing.

Sul punto si segnala che, sebbene verso la fine degli anni Novanta il (solo) Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE sia stato oggetto di una modifica volta ad introdurre un nuovo paragrafo, denominato “*Electronic Commerce*”, detta modifica – rimasta peraltro invariata negli ultimi vent'anni – non si è tuttavia rivelata sufficiente.

¹² Come chiarito dalla Commissione europea, la pianificazione fiscale c.d. aggressiva si configura qualora un'impresa adotti un atteggiamento volto esclusivamente a «sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta». Cfr. *Raccomandazione della Commissione Europea n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva*.

A tal riguardo, si ritiene tuttavia opportuno precisare che – qualora l'obiettivo perse-

dotto l'OCSE a presentare, nel 2013, un ambizioso progetto che, seppur in parte dedicato alla tema della tassazione della *digital economy*, ha in realtà l'obiettivo di affrontare in chiave sistematica tutte quelle problematiche suscettibili di generare fenomeni di erosione delle basi imponibili (c.d. «fenomeni BEPS»).

Difatti, e proprio allo scopo di porre un freno al verificarsi di tali situazioni, l'OCSE ha predisposto, nel febbraio 2013, un documento denominato «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*» (c.d. «Rapporto BEPS»)¹³, al fine di incoraggiare una seria riflessione in merito alle dimensioni, ormai allarmanti, assunte dai suddetti fenomeni e sottolineando, per quanto qui rileva, come la digitalizzazione dell'economia avesse fortemente contribuito al verificarsi di situazioni di tal genere. La rilevanza della *digital economy* nel contesto in discorso appare del tutto evidente, peraltro, considerando che all'interno dell'«*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*»¹⁴, presentato dall'OCSE il 19 luglio 2013, la prima

guito dall'impresa non sia quello indicato dalla predetta Raccomandazione e, di conseguenza, non sia diretto ad approfittare dei disallineamenti esistenti tra i diversi ordinamenti tributari al solo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali – la pianificazione fiscale (internazionale) è un'attività pienamente legittima. Essa, come chiarito in dottrina, deve essere intesa come quel «complesso di iniziative di organizzazione sul piano operativo da parte di imprese, al fine di rendere ottimale, per le imprese stesse, l'onere fiscale che ne consegue e, considerando le caratteristiche dei singoli ordinamenti tributari in cui operare, le interrelazioni fra gli stessi, le possibilità che l'ottimizzazione dell'onere fiscale possa essere conseguenza del lecito utilizzo delle differenze e delle interconnessioni fra gli ordinamenti». Cfr. P. ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, cit., 57 ss.

Sul tema si vedano, inoltre: C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, 717 ss.; A. HACKER, *Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen - aggressiver Steuerplanungen (ATP)*, in *Österreichische Steuerzeitung*, LXVI, Wien, 2013, 13-14, 302 ss.; M. LANG, «*Aggressive Steuerplanung*» - eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, in *Steuer und Wirtschaft International*, XXIII, Wien, 2013, 2, 62 ss.; P. PISTONE, *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, a cura di F. Amatucci e R. Cordeiro Guerra, Canterano, 2016, 275 ss.

¹³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

In dottrina si vedano, al riguardo: J. BONEKAMP, *Der OECD-Report Addressing Base Erosion and Profit Shifting: Reaktionen der OECD auf aktuelle Entwicklungen in der internationalen Unternehmensbesteuerung*, in *IWB*, Herne, 2013, 15, 514 ss.; H. SELF, *Addressing base erosion and profit shifting*, in *British tax review*, London, 2, 2013, 117 ss.

¹⁴ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

delle quindici tematiche sulle quali intervenire tempestivamente al fine di contrastare i fenomeni BEPS risultava ad essa dedicata: l'*Action 1* del Piano d'Azione, difatti, era espressamente intitolata «*Addressing the tax challenges of the digital economy*».

È tuttavia all'interno del Rapporto finale «*Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report*»¹⁵, presentato il 5 ottobre 2015, che l'OCSE, premessa un'articolata ed approfondita disamina del fenomeno «*digital economy*» con particolare riguardo alle nuove tipologie di *business* affermatesi, nel corso degli anni, grazie all'evoluzione delle tecnologie informatiche, concentrava la propria attenzione sulle possibili iniziative da intraprendere a livello fiscale per evitare il verificarsi di fenomeni di erosione delle basi imponibili.

4. L'interim report del 2018 e la rilevanza del «valore»

Per quanto specificamente in questa sede rileva, ad assumere una particolare importanza è tuttavia quel successivo documento c.d. «intermedio» pubblicato dall'OCSE il 16 marzo 2018, dal titolo «*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*»¹⁶ e volto essenzialmente ad anticipare le soluzioni definitive al problema della tassazione dell'economia digitale che, nelle originarie intenzioni dell'OCSE, avrebbero dovuto essere adottate entro la fine del 2020 ma la cui individuazione, allo stato attuale, pare assai difficile da raggiungere.

Il *Report* in discorso, nonostante il suo carattere dichiaratamente «provvisorio», risulta in verità estremamente approfondito, essendo articolato in ben otto capitoli all'interno dei quali è stata analiticamente delineata l'evoluzione degli studi condotti sul tema dalla *Task Force on the Digital*

¹⁵ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁶ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Al riguardo si vedano: A.M. BAL, *Halfway towards consensus or chaos? Taxation of the digital economy at the crossroads*, Amsterdam, 2018; A.P. DOURADO, *Digital taxation opens the Pandora box: the OECD interim report and the European Commission proposals*, in *Intertax*, XXXIX, 2018, 6/7, 565 ss.; F.J.G.M. VANISTENDAEL, *The level playing field in digital taxation*, in *Tax notes international*, XC, 2018, 8, 867 ss.; M. OLBERT E C. SPENGLER, *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation*, in *International Tax Studies*, II, 2019, 3, 1 ss.

Economy» (c.d. «TFDE»), un gruppo di lavoro appositamente istituito all'interno del Comitato Affari Fiscali dell'OCSE¹⁷, con la preziosa collaborazione, a decorrere dal 2016, del c.d. *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*, composto da un ampio numero di Paesi e giurisdizioni.

4.1. *Le caratteristiche dei modelli di business digitali e i processi di creazione del valore*

Il secondo capitolo dell'*Interim Report*, intitolato «*Digitalisation, business models and value creation*», è interamente dedicato ad approfondire quelli che possono essere considerati come i caratteri distintivi dei c.d. «*digital market*» nonché, in particolare, il modo in cui i *business* di natura digitale sono capaci di generare un valore che assuma rilevanza economica e che, di conseguenza, sia assoggettabile ad imposizione.

Quello che tuttavia manca all'interno dell'*Interim Report* – così come, peraltro, in qualsiasi altro documento ufficiale pubblicato dall'OCSE sia prima del Rapporto del 2018 sia in seguito – è una definizione o, quantomeno, una univoca interpretazione, di cosa debba effettivamente intendersi con l'espressione «*value creation*»¹⁸. Il tema, difatti, è affrontato secondo un approccio sostanzialmente astratto e fondato su esemplificazioni, circostanza che rende assai arduo comprendere quando, in concreto, possa davvero ritenersi con certezza che, nel contesto di un *business* digitale, sia

¹⁷ In particolare, l'istituzione della TFDE fu prevista all'interno dell'*Action Plan* del 2013. Cfr. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, cit., 14.

¹⁸ Per un maggiore approfondimento sul punto, si veda A. BAL, *(Mis)guided by the value creation principle – Can new concept resolve old problems?*, in *Bulletin for International Taxation*, LXXII, 2018, 11, 1 ss. L'A. rileva difatti: «There is no objective definition of value creation. Anything can contribute to the creation of value. This concept does not know any thresholds or other formal restrictions. It is a source principle that can be interpreted as both an origin and a destination principle. The ambiguity of this term is the reason for its enormous popularity: everyone agrees that taxation should be in line with value creation and everyone has their own view of what it means. In other words, we agree to disagree».

Si vedano inoltre: R.R. DAS, *The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?*, in *Bulletin for international taxation*, LXXIV, 2020, 3, 134 ss.; R.M. KYSAR, *Value creation: a dimming lodestar for international taxation*, in *Bulletin for international taxation*, LXXIV, 2020, 4/5, 216 ss.; W. HASLEHNER e M. LAMENSCH, *Chapter 1 – General Report*, in W. HASLEHNER e M. LAMENSCH (eds.), *Value Creation*, EATLP Series vol. 19, IBFD Publications, 2021, in corso di pubblicazione; D. STEVANATO, *Taxation and Value Creation – Italian Report*, in W. HASLEHNER e M. LAMENSCH (eds.), cit., in corso di pubblicazione.

generato un valore economicamente rilevante. Ad ogni modo, anche in assenza di una precisa definizione del concetto di «creazione di valore» è fuor di dubbio che le considerazioni svolte sul tema dalla TFDE abbiano un'importanza fondamentale, specie considerando la cura e il grado di approfondimento con cui sono state condotte.

A tal proposito, la *Task Force* ha anzitutto ritenuto opportuno soffermarsi sui profili caratteristici dei *business* digitali, rilevando come la digitalizzazione abbia consentito a molte realtà imprenditoriali (anche non operanti nel settore digitale) di trasferire le varie fasi produttive in Paesi differenti, in tal modo consentendo loro di creare reti di clienti in tutto il mondo. Allo stesso modo, ed in forma ancora più incisiva, la digitalizzazione ha consentito alle multinazionali tecnologicamente più avanzate di interagire nel tessuto economico di una molteplicità di giurisdizioni, senza la necessità di possedere una presenza fisica (*i.e.*, una stabile organizzazione) sui rispettivi territori¹⁹.

Una rilevanza essenziale per le imprese operanti nel digitale, a parere della TFDE, risultano avere inoltre gli investimenti in beni immateriali nonché i «dati» e la «partecipazione degli utenti». E, come sarà più approfonditamente illustrato nel prosieguo, sono proprio tali ultimi due elementi – il cui rilievo è senz'altro fondamentale nell'ambito di modelli di *business* altamente tecnologici che si sviluppano grazie all'interazione degli utenti tramite la rete – a generare le maggiori criticità con riguardo alla loro capacità, in quanto tali, di generare un valore economicamente rilevante.

Illustrate le caratteristiche peculiari dei *digital market*, il secondo capitolo dell'*Interim Report* si sofferma poi con particolare attenzione sulle modalità in cui, in concreto, i *business* digitali possono generare un valore. L'analisi della TFDE si fonda essenzialmente su di un'analisi del concetto di «*value creation*»²⁰, il quale viene idealmente «suddiviso» in tre di-

¹⁹ «Digitalisation also allows some highly digitalised enterprises to be heavily involved in the economic life of a jurisdiction without any, or any significant, physical presence, thus achieving operational local scale without local mass» (cfr. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, cit., par. 33).

²⁰ Per un approfondimento sul tema si vedano: J. HEY, «Taxation Where Value is Created» and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, in *Bulletin for international taxation*, 2018, vol. 72, no. 4/5, 203 ss.; J. SINNIG, *The reflection of data-driven value creation in the 2018 OECD and EU proposal*, in *EC tax review*, 2018, vol. 27, no. 6, 325 ss.

verse forme, corrispondenti ad altrettante tipologie di «processi di creazione del valore».

Il punto di partenza è rappresentato dal modello elaborato dall'economista M.E. Porter negli anni Ottanta e riconducibile al concetto di «*value chain*», (concetto) che individua quell'insieme di attività di cui ogni organizzazione imprenditoriale dovrebbe dotarsi per convertire gli «*input*», ovvero le materie prime, in «*output*», ovvero beni e servizi²¹. Secondo il modello in discorso, ritenuto ormai inadeguato nel contesto di un'economia digitale, all'interno della *value chain* debbono individuarsi cinque «attività primarie», grazie alle quali è resa possibile la materiale creazione del prodotto, la sua vendita e la successiva consegna al consumatore finale, e quattro «attività accessorie», che forniscono gli *input* necessari a realizzare le attività primarie: proprio grazie alla combinazione di tali attività, sarà possibile determinare il margine di profitto.

Maggiormente adeguato alle esigenze dei *business* digitali, specie se si concretizzano nell'impiego di piattaforme tecnologiche, appare invece il concetto di «*value network*», fondato sulla c.d. «*mediating technology*». Più precisamente, trattasi di una tecnologia di cui si avvalgono i gestori delle piattaforme al fine di mettere in contatto gli utenti interessati ad interagire tra loro per instaurare relazioni, non necessariamente di natura economica. In tale contesto, pertanto, il valore è generato grazie alle azioni poste in essere per garantire il contatto fra gli utenti.

Da segnalare, infine, il concetto di «*value shop*», il quale trova applicazione nell'ambito dei *single-sided market*, quelle tipologie di mercati in cui il venditore si trova a relazionarsi solo con una particolare tipologia di utente. Il *value shop*, difatti, si caratterizza per l'utilizzo di una tecnologia particolarmente avanzata che consente, tramite la combinazione di strumenti *hardware*, *software* e conoscenze, di fornire la soluzione più adatta alla domanda del consumatore. In tale ipotesi, pertanto, il valore è direttamente generato dalla capacità dell'impresa di comunicare soluzioni sicure e adeguate, elementi che accrescono la sua buona reputazione.

4.2. *L'assenza di criteri univoci e concreti per determinare il valore generato dai dati e dalla partecipazione degli utenti: cosa, come e dove tassare?*

Illustrati brevemente i profili di maggior interesse contenuti nel secondo

²¹ Cfr. M.E. PORTER, *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, New York, 1985.

capitolo dell'*Interim Report*, si ritiene senz'altro opportuno effettuare talune considerazioni al riguardo.

Premesso che, come già precedentemente posto in evidenza, non è dato comprendere con chiarezza cosa debba intendersi con il concetto stesso di «*value creation*» il quale, invero, appare quasi evanescente, si è dell'opinione che, ai fini dell'assoggettamento ad imposizione del «valore» generato dai *business* digitali, siano ravvisabili talune criticità anche con riguardo agli elementi che – tipici dei *market* digitali – dovrebbero rendere possibile in concreto l'espressione di quel valore: il riferimento è, nello specifico, ai «*data*» e alla «*user participation*».

A tal riguardo occorre anzitutto considerare che, quantomeno dalla pubblicazione del *Final Report* nel 2015, il termine «*data*» è stato impiegato dalla TFDE per identificare una delle tre «sfide» poste dall'economia digitale nell'ambito della tassazione diretta²². La *Task Force* rilevava infatti che lo sviluppo tecnologico consente alle imprese operanti nel settore digitale di avvalersi di una quantità amplissima di informazioni ottenute all'interno di una molteplicità di Paesi, circostanza da cui inevitabilmente deriva la necessità: *i*) di attribuire a ciascuna giurisdizione il giusto valore creato dalla generazione di dati attraverso prodotti e servizi digitali; *ii*) di qualificare ai fini fiscali la fornitura di dati relativi a persone o entità coinvolte in una transazione.

Ciò che, tuttavia, la TFDE ha ommesso di considerare tanto nel *Final Report* del 2015 quanto nell'*Interim Report* del 2018, concerne il fatto che i «*data*», in sé e per sé considerati, non possiedono, in realtà, alcun valore. Difatti, l'utilità economica che può effettivamente scaturire dall'utilizzo dei dati (*input*) è direttamente proporzionale alla capacità di ciascuna impresa di raccogliarli, processarli ed analizzarli, con l'ausilio di algoritmi matematici specificamente predisposti, in modo tale da trasformarli in *output* in grado di generare un ritorno economico²³.

²² Cfr. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015, Final Report*, cit. 99. Unitamente ai «*data*», le problematiche principali venivano ricondotte al tema del «*nexus*» e al concetto di «*characterisation*».

²³ Il tema è magistralmente approfondito da A. Bal, *(Mis)guided by the value creation principle – Can new concept resolve old problems?*, cit., 1 ss., la quale in particolare rileva: «(...) data is another input in business processes. It should be treated no differently than raw materials and inventories. Companies receive data sets, process them and feed them into these algorithms to generate insights about customer or competitor behaviour. Without skilled people, data is of no value. To the author's best knowledge, there have not been any proposals focusing on taxing business inputs. It is generally recognized that inputs need to be converted into outputs, these outputs need to be marketed, sold and if these

Analogamente, anche l'eventuale valore generato dalla c.d. «*user participation*» non pare agevolmente stimabile. A tal riguardo, occorre anzitutto considerare che in talune tipologie di *business* digitali, quali a titolo esemplificativo quelle rappresentate dalle c.d. piattaforme di *social network*, può darsi il caso in cui taluni utenti si limitino a possedere un *account* privo di contenuti di rilievo e in cui non si registrano accessi e interazioni frequenti, con la conseguenza che, in tali casi, risulterà assai arduo immaginare la creazione di un qualsivoglia valore per l'impresa titolare della piattaforma. Ed ancora, la TFDE non pare aver tenuto in considerazione l'eventualità in cui il contributo dell'utente generi, al contrario, un «disvalore» per l'impresa, nel caso in cui l'attività interattiva si concretizzi nella condivisione di contenuti inopportuni e potenzialmente idonei a cagionare un danno reputazionale all'impresa stessa²⁴.

Con riguardo ad entrambi gli elementi poc'anzi individuati – *data* e *user participation* – si pone inoltre un ulteriore problema di particolare importanza, ovvero la necessità di individuare il luogo (*rectius*, la giurisdizione) entro il quale il valore possa effettivamente considerarsi generato e, di conseguenza, assoggettato a tassazione. A tal proposito, nel corso degli anni sono state formulate a livello internazionale diverse proposte per rispondere a tale interrogativo, tutte generalmente rivolte ad attribuire la potestà impositiva al luogo in cui si trova ubicato l'utente.

L'individuazione di tale luogo, tuttavia, non risulta affatto semplice, considerati peraltro i diversi possibili indicatori astrattamente utilizzabili (quali, ad esempio, l'indirizzo IP o l'indirizzo di fatturazione del cliente) e sull'impiego dei quali, per la verità, non è mai stato raggiunto un accordo definitivo.

In merito si ritiene importante fare presente che, come correttamente posto in evidenza dalla dottrina internazionale, poiché il tema in discorso è stato ampiamente oggetto di dibattito nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, sarebbe forse opportuno interrogarsi sulla possibilità di «estendere» anche al settore delle imposte sui redditi il quadro giuridico già pre-

operations result in any profits, these profits should be subject to tax. The aim of corporate tax systems is to tax these profits. If the existing tax law has loopholes and prevents an effective taxation of company profits (for example, because the company is not resident in any jurisdiction or takes advantage of hybrid instruments), these loopholes should be addressed rather than shifting taxation to the input side».

²⁴ Cfr. A. BAL, (*Mis*)guided by the value creation principle – Can new concept resolve old problems?, cit., 1 ss.

disposto per l'Iva, piuttosto che insistere sulla necessità di creare un sistema di regole del tutto innovativo²⁵.

Un'azione in tal senso, peraltro, potrebbe non rivelarsi affatto irragionevole specie considerando che talune tipologie di *business* digitali prevedono la fornitura di servizi a titolo gratuito ma, a fronte di quanto reso, ricevono in realtà un «corrispettivo», seppur non tradizionale, rappresentato da informazioni personali degli utenti da cui l'impresa può agevolmente trarre profitto sia attraverso la predisposizione di spazi pubblicitari «mirati», sia mediante la cessione a terzi dei dati in suo possesso.

Si consideri, inoltre, che l'eventuale «estensione» dei principi vigenti in materia di imposte sui consumi anche al settore delle imposte sui redditi garantirebbe la tutela dei diritti della *market jurisdiction*, esigenza che nei lavori condotti dalla TFDE risulta assolutamente prioritario salvaguardare.

5. *Lo «stato dell'arte» sulla tassazione dell'economia digitale e le (sconfortanti) prospettive future*

L'Action 1 del BEPS risulta essere rimasta, ad oggi, sostanzialmente inattuata.

Le complessità del fenomeno «*digital economy*» sono senz'altro molteplici e sottendono peraltro forti interessi di natura economica e politica che hanno sin da subito generato ostacoli alla predisposizione di un sistema di regole che potesse garantire certezza, equità e che, allo stato attuale, lasciano intendere che quella auspicata soluzione definitiva che avrebbe dovuto essere raggiunta entro la fine del 2020 non sarà, purtroppo, individuata.

Seppur non sia l'unico aspetto di criticità, il tema della «creazione di valore» rappresenta senz'altro un nodo che pare difficile sciogliere, considerata la sostanziale incertezza che esiste tutt'ora con riguardo a tale concetto. Si consideri, peraltro, ch'esso non appare supportato in alcun modo dalla dottrina tributaria internazionale del secolo scorso, (dottrina) che ha contribuito alla formulazione delle disposizioni fiscali attualmente vigenti

²⁵ Qualora si procedesse in tal senso, peraltro, potrebbe altresì configurarsi il rischio di disallineamenti tra la disciplina Iva e quella delle imposte sui redditi: «a company may end up having its customers located in different countries for income and VAT purposes - a situation which clearly contradicts common sense». Cfr. A. BAL, *(Mis)guided by the value creation principle - Can new concept resolve old problems?*, cit., 1 ss.

individuando quelli che sono i principi fondamentali sui quali deve essere concepita un'equa e corretta tassazione²⁶.

Ebbene, nonostante si tratti di un tema di rilievo centrale, deve tuttavia segnalarsi che, a seguito della pubblicazione dell'*Interim Report*, in verità ad esso è stata riservata una scarsa attenzione: difatti, il rinnovato «*two-pillar approach*» adottato dall'OCSE nei primi mesi del 2019 ha quale obiettivo essenziale quello di individuare possibili soluzioni in merito alle problematiche concernenti il concetto di *nexus* e, di conseguenza, di apportare le necessarie modifiche alla disciplina attualmente vigente in tema di prezzi di trasferimento²⁷, ma non si sofferma sul tema della creazione

²⁶ Cfr. R.R. DAS, *The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?*, cit., 140. L'A. richiama espressamente il principio del beneficio ed il principio della capacità contributiva, ponendo altresì in evidenza quelli che Einaudi, Seligman, Stamp e Bruins ritenevano quali elementi costitutivi fondamentali del principio dell'appartenenza economica, che a loro parere avrebbe dovuto guidare la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati: «Tax treaties govern the allocation of taxing rights among countries in respect of cross-border incomes, and the most important report that shaped the discussion and formulation of tax treaties in the 20th century was the report that the four economists wrote for the League of Nations in 1923. They were of the view that the principle of economic allegiance should govern the fiscal allocation of tax. After discussing the four elements of economic allegiance, i.e. (i) origin; (ii) situs; (iii) enforceability; and (iv) domicile, the economists concluded, "it would be desirable ideally to apportion economic allegiance as between origin and domicile"».

²⁷ Più precisamente, il c.d. "primo pilastro" ha ad oggetto le problematiche concernenti le modifiche da apportare al concetto di *nexus* e, conseguentemente, ad individuare una disciplina adeguata al fine di consentire un'equa allocazione dei profitti alle imprese operanti nel digitale; gli studi concernenti il c.d. "secondo pilastro", invece, hanno quale primario obiettivo quello di tentare una risoluzione delle rimanenti questioni derivanti dai fenomeni BEPS.

Si segnala inoltre che, sebbene in origine fossero state formulate ben tre proposte alternative entro il *Pillar One*, nel maggio del 2019 il Segretariato dell'OCSE ha tuttavia raccomandato di procedere, con riguardo al primo pilastro, adottando un approccio unificato volto a dare rilievo agli aspetti comuni delle suddette proposte.

Sia il rinnovato "*Unified Approach*" relativo al *Pillar One*, sia la "*Global Anti-Base Erosion Proposal*" (c.d. "*GloBE*") teorizzata entro il *Pillar Two* sono stati oggetto di due distinti *Public Consultation Document*, entrambi posti all'attenzione degli *shareholder* sul finire dello scorso anno e all'interno dei quali sono stati illustrati con particolare dettaglio gli elementi essenziali che dovrebbero costituire il fondamento delle proposte medesime.

Cfr. OECD (2019), *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One. Public Consultation Document*, 9 ottobre – 12 novembre 2019; OECD (2019), *Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two – Public Consultation Document*, 8 novembre – 2 dicembre 2019.

Per maggiori approfondimenti si vedano, in dottrina: A. CHRISTIANS, *A unified approach to international tax consensus*, in *Tax notes international*, 2019, vol. 96, no. 6, 497

del valore che, al contrario, pare quasi essere considerata una questione «risolta», che non richiede ulteriori approfondimenti. Pare tuttavia evidente che, al contrario, comprendere quale sia effettivamente il «valore» da assoggettare ad imposizione sia, oltre che essenziale, addirittura prioritario rispetto all'individuazione – pur assolutamente necessaria e non più procrastinabile – dei criteri di ripartizione di quel valore.

Tutto ciò considerato, trovare una soluzione definitiva e soddisfacente alle «*tax challenges arising from digitalisation*» appare, allo stato attuale, un'eventualità estremamente remota e – pare possibile affermarlo con certezza – non attuabile entro la fine dell'anno in corso.

Abstract

Le complessità del fenomeno «*digital economy*» sono molteplici e sottendono forti interessi di natura economica e politica che hanno generato ostacoli alla predisposizione di un sistema di regole che potesse garantire certezza, equità. Il tema della «creazione di valore» rappresenta senz'altro un nodo che pare difficile sciogliere, considerata la sostanziale incertezza che esiste tutt'ora con riguardo a tale concetto. L'auspicata soluzione definitiva che avrebbe dovuto essere raggiunta entro la fine del 2020 non sarà, purtroppo, individuata.

The complexities of the «*digital economy*» phenomenon are manifold and underlie strong economic and political interests that have generated obstacles to the

ss.; S. SCHUSTER, *Der "Unified Approach" der OECD – ein Überblick und erste Einschätzungen*, in *Steuer und Wirtschaft International*, 2019, vol. 19, no. 11, 514 ss.; K. SINGH, W.J. MURPHY E G.J. OSSI, *The OECD's Unified Approach – an analysis of the revised regime for taxing rights and income allocation*, in *Tax notes international*, 2020, vol. 97, no. 5, 549 ss.; A.P. DOURADO, *The OECD Unified Approach and the new international tax system: a half-way solution*, in *Intertax*, 2020, vol. 48, 3 ss.; P. PISTONE, J.F. PINTO NOGUEIRA, B. ANDRADE, *The OECD Public Consultation Document "Secretariat proposal for a 'unified approach' under Pillar One": an assessment*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 1, 14 ss.; K. ANDERSSON, C. HAMMARSTEDT, *New allocation international taxing rights among countries – a review of the OECD Secretariat proposal for a Unified Approach*, in *Skattenytt*, 2020, vol. 70, no. 1-2, 3 ss.; M.R. MARTIN, T. BETTGE, S.R. BLOUGH E M. CORWIN, *Taxing the digital economy: as simple as "A, B, C"?*, in *Tax management international journal*, 2019, vol. 48, no. 11, 1 ss.; H. FÖRSTER, S. GREIL, A. HILSE, *Taxing the digital economy: the OECD secretariat's new transfer pricing A-B-C and alternative courses of action*, in *International transfer pricing journal*, 2020, vol. 27, no. 1, 3 ss.; A.P. DOURADO, *The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II*, in *Intertax*, 2020, vol. 48, no. 2, 152 ss.; P. PISTONE, J.F. PINTO NOGUEIRA, B. ANDRADE, *The OECD public consultation document "global anti-base erosion (GloBE) proposal: pillar two"*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 2, 62 ss.

preparation of a system of rules that could guarantee certainty and fairness. The theme of «value creation» undoubtedly represents a knot that seems difficult to solve, given the substantial uncertainty that still exists with regards to this concept. The hoped-for definitive solution that should have been reached by the end of 2020 will unfortunately not be identified.

ANTONIO MERONE*

Civiltà fiscale, Cedu e diritti del contribuente**

SOMMARIO: 1. Civiltà fiscale. – 2. I diritti del contribuente nella Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali e nella giurisprudenza della Corte europea dei Diritti dell’Uomo. – 3. La deriva autoritaria: l’abuso del diritto e la c.d. prova di resistenza. – 4. Il principio di razionalità, l’argomentazione, il contraddittorio. – 4.1. La recente riforma e la funzione euristica del contraddittorio. Le nuove prospettive dopo la sentenza Glencore. – 4.2. L’emergenza “evasione fiscale” e l’abuso del diritto. – 5. Le alterne vicende del *ne bis in idem*. – 6. Le altre proposte di riforma. – 7. Conclusioni.

1. *Civiltà fiscale*

Secondo una abusata citazione di Mario Pagano, se si vuol conoscere il grado di civiltà di un popolo, occorre aprire il suo codice penale e vedere se e come vengano riconosciuti i diritti degli inquisiti¹. Se dovessi difendere la nostra civiltà penale citerei l’art. 358 c.p.p., che disciplina l’*Attività di indagine del pubblico ministero*. La norma prevede che il P.M. debba compiere tutte le attività necessarie per esercitare l’azione penale, ma impone allo stesso organo dell’accusa di svolgere anche gli «accertamenti su fatti e circostanze a favore della persona sottoposta alle indagini». Il precetto si colloca nel cono del principio di buon andamento ed imparzialità dell’amministrazione che deve ispirare l’attività dei pubblici uffici, così come impone l’art. 97 della Costituzione².

* Già Presidente di Cassazione.

** Testo della relazione predisposta per il convegno *Spring in Naples* su “L’evoluzione della fiscalità internazionale”, tenutosi *on line* il 19 giugno 2020.

¹ G. CHIODI e L. GARLATI, *Dialogando con Beccaria. Le stagioni del processo penale italiano*, Torino 2015, 154, ricordano che Girolamo Bellavista, in apertura del saggio *Processo penale e civiltà*, del 1955, riportò le parole di Pagano: «Se ti sospinga mai la fortuna sui lidi d’un popolo ignoto e se brami di conoscere» se vi prevalga «il giorno della coltura» o «le tenebre dell’ignoranza e della barbarie [...] apri il suo codice penale».

² I penalisti si dolgono del fatto che il precetto spesso rimane inosservato. Ma almeno il legislatore lo ha recepito e l’indiziato può invocare il diritto all’indagine di favore.

Mi troverei però a mal partito se mi venisse richiesto di dimostrare, con lo stesso parametro, il nostro grado di civiltà fiscale. Inutile ricercare una norma di legge che imponga all'amministrazione finanziaria di accertare i fatti e le circostanze favorevoli al contribuente. Anzi, molto spesso, le norme liberano la parte pubblica anche dall'onere di provare i fatti e le circostanze su cui si basa la pretesa fiscale, supportata com'è da apposite presunzioni. Si tratta di presunzioni che spesso sono basate su semplici rilevazioni statistiche, difficili anche da contrastare con prove contrarie.

Tanto più che, in deroga al principio generale sancito dall'art. 2729, secondo comma, c. c., il giudizio tributario ammette le presunzioni (tutte a favore del fisco) ma esclude che il contribuente possa difendersi con prove testimoniali. Eppure, anche l'amministrazione finanziaria opera sotto il vincolo dell'art. 97 della Costituzione. Anzi, gli artt. 53 della Costituzione e 1 del Protocollo addizionale Cedu del 20 marzo 1953, stabiliscono, rispettivamente, che il prelievo fiscale deve avvenire secondo l'effettiva "capacità contributiva" ed in ragione del principio di proporzionalità del prelievo fiscale, e non secondo le convenienze dell'Erario.

Da quanto appena detto emerge che la situazione non cambia, anzi peggiora, se il confronto con la "civiltà penale" si sposta dal piano degli obblighi procedurali a quello del regime probatorio e delle regole di giudizio. L'accertamento penale è "frenato" dalla c.d. presunzione di innocenza rafforzata dalla regola di giudizio per la quale la responsabilità dell'imputato può essere affermata soltanto quando sia stato superato ogni ragionevole dubbio. Al contrario, l'accertamento fiscale spesso, come già accennato, è "accelerato" ed agevolato, da presunzioni (come, ad esempio, quella sulla quale si basa la distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta partecipazione) in forza delle quali il dubbio è sufficiente per consolidare la pretesa pubblica, mentre il contribuente ha scarse possibilità di difesa (difficile fornire la prova, negativa, che gli utili non sono stati distribuiti)³.

³ Talora è impossibile anche immaginare quale prova possa essere fornita per vincere una presunzione. Per superare questa difficoltà ed evitare che la presunzione assuma valore assoluto, con il rischio che venga violato il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., tra le proposte di riforma è stata prevista una norma in forza della quale «Quando al contribuente che abbia rispettato tutti gli obblighi fiscali, formali e sostanziali, vengano contestate violazioni sulla base di presunzioni semplici, l'amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente quale sia la prova contraria che deve essere fornita, nel rispetto dei principi del giusto processo» (comma 7 dell'art. 7-bis dello statuto del contribuente) (v. A. MERONE, *Proposte per il consolidamento, l'ampliamento e la ristrutturazione delle disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV., *Civiltà*

Potestà punitiva e potere impositivo sono la massima espressione della sovranità degli Stati. È per questa ragione che il grado di civiltà di uno Stato può essere misurato con il metro dei diritti e delle garanzie riconosciuti ai cittadini per arginare il potere repressivo e quello espropriativo.

L'amara constatazione è che il nostro ordinamento concede il beneficio del dubbio al peggior criminale, ma non al più piccolo evasore. Al principio penale del *favor rei*, con il corollario della regola *in dubio pro reo*, si contrappone il sistema tributario orientato *pro fisco*. Il contribuente, il quale nel pieno rispetto delle norme riesca a realizzare una riduzione del carico fiscale viene trattato come un evasore perché ha l'obbligo di scegliere la via fiscalmente più onerosa (art. 10-bis, l. 212/2000, *Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*). Né la c.d. clausola del legittimo risparmio attenua la connotazione unidirezionale della scelta di politica legislativa, dal momento che il risparmio diventa illegittimo (*rectius*, "indebito", ma con l'aggiunta della sanzione diventa illegittimo) per il solo fatto che la controparte è il fisco⁴.

La verità è che la nascita e l'evoluzione del diritto penale e del diritto tributario non sono avvenute in parallelo. Soltanto di recente, infatti, la legislazione fiscale è assurta al livello di diritto tributario. L'evoluzione dei fatti fiscali da semplici fatti economici a fatti giuridici appartiene alla storia recente⁵. Coincide, a mio avviso, con l'approvazione delle prime leggi

fiscale. Riflessioni sul progetto "ideale" di Statuto dei Diritti del Contribuente, a cura di C. Buccico, S. Fiorentino e A. Merone, Milano 20202, 27 ss.).

⁴ La clausola è una garanzia che opera *ex post* e il legislatore non può liberarsi dell'obbligo di tipizzare gli illeciti riservandosi di volta in volta di valutare se una operazione è legittima o meno. V. *ultra* paragrafo 4.2. dove viene illustrata la proposta di riforma dell'art. 10-bis della l. 212/2000.

⁵ «La tassazione della prima metà del secolo scorso era ancora quella di secoli prima, cioè uno dei tanti settori in cui si esplicava l'azione dei pubblici poteri, analizzabile applicando la normale sensibilità giuridico economica alle particolarità del settore, come oggi avviene in materia sanitaria, urbanistica, ambientale, penitenziaria, sportiva e degli altri svariati settori della convivenza sociale; per essi, e per tanti altri, si parla più di "legislazione" che di "diritto", inteso come insieme di principi specifici del settore, indispensabili per occuparsene. Si poteva insomma, fino a pochi decenni or sono, fare a meno di un diritto tributario, in quanto per gestire la tassazione era sufficiente una infarinatura giuridico-economica di base, la legislazione di settore e un po' di pratica; residui di questo passato si trovano nella selezione dei giudici tributari, nella centralità della "lite", persino nel nome di una delle riviste di settore, essenzialmente di documentazione, dove l'espressione "diritto" sottintendeva la legislazione, ed era seguita dal riferimento alla "pratica". Finché la maggior parte delle operazioni di tassazione consistevano nel misurare merci, mettere bolli sui documenti, stimare le rendite dei campi, la floridezza delle botteghe o il tenore di vita delle persone, c'era poco bisogno di modelli teorici e visioni di insieme. Serviva generica

tributarie di carattere generale che riguardano tutti i tributi e che iniziano a tracciare le linee di confine dei poteri dello Stato, al di là delle quali si attestano i diritti dei contribuenti. Un esempio è costituito dal d.lg. 472/1997 che ha dettato i principi fondamentali in materia di patologia dei fatti tributari e di irrogazione delle conseguenti sanzioni amministrative. Tra questi ricordiamo il principio di legalità (art. 3), i principi di imputabilità e colpevolezza (artt. 4 e 5) con il corollario della intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi. Principi totalmente ignoti alla omologa precedente l. 7 gennaio 1929, n. 4. Lo Statuto del contribuente, approvato con la l. n. 212/2000, ha continuato l'opera di ricognizione e catalogazione dei diritti e delle garanzie dei contribuenti, sul versante della fisiologia degli atti tributari. Non lo ha fatto sempre in maniera coraggiosa (c'era però il rischio che con maggiori aperture la legge non venisse approvata), ma ha avuto il grandissimo merito di "lanciare il sasso nello stagno", cosicché la materia potesse trovare poi una sponda nella dottrina e nella giurisprudenza.

Per rinvigorire la spinta evolutiva avviata dallo statuto verso la civiltà fiscale, la Fondazione dell'ODCEC di Napoli mi ha affidato il compito di coordinare il lavoro di un apposito gruppo di ricerca, che tenesse conto anche delle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo. I lavori sono stati realizzati con metodo casistico, affrontando problemi specifici posti dalla prassi quotidiana, piuttosto che partendo dai principi generali. Ciò nella consapevolezza che la revisione dei massimi sistemi è fatica improba, mentre è possibile cercare di risolvere problemi specifici, pur senza perdere di vista i principi generali sui quali deve reggersi la civiltà del diritto.

Il risultato del lavoro è riportato nel recente volumetto *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto "ideale" di Statuto dei Diritti del Contribuente*, Milano 2020, curato dai professori Clelia Buccico e Stefano Fiorentino, oltre che dal sottoscritto. Qui tenterò di riassumere le linee generali del lavoro svolto ed i fondamenti che sono alla base dello stesso.

capacità di apprezzamento economico, e sensibilità giuridicamente sufficiente a trattare con gli uffici pubblici [...] il tributo di registro era considerato "la regina delle imposte", in quanto poneva sottili questioni giuridiche, che però, proprio per la loro natura e la sede [notarile] in cui emergevano, erano risolvibili col bagaglio giuridico civilistico [...] All'epoca la tassazione era troppo elementare perché ci fosse bisogno di schemi concettuali di riferimento, e poteva vivere di empirismo, buonsenso economico, legislazione e prassi.

L'amministrazione presidiava Dogane, Tabacchi, Uffici del registro, strade e porti, prelevando tributi in prima persona, con un buon controllo del territorio» (R. LUPI, *Diritto commerciale e tributario tra etica degli affari ed evasione fiscale*, 9 -10 estratto).

2. *I diritti del contribuente nella Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali e nella giurisprudenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo non contiene norme che abbiano specificamente ad oggetto la materia tributaria. Fa eccezione per l'art. 1 del Protocollo addizionale, firmato a Parigi il 20 marzo del 1952, che ha ad oggetto la protezione della proprietà. Stabilisce (a) che "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni" e (b) che "nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale". Chiarisce però che "Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per ... assicurare il pagamento delle imposte". Sostanzialmente il prelievo fiscale deve essere ispirato ai criteri di proporzionalità e ragionevolezza. In applicazione di tali criteri, la Corte Edu ha condannato la Francia per ritardo ultraquinquennale nell'effettuare il rimborso dei tributi (*Daganville c/o Francia*, 2002). Ha condannato l'Italia al rimborso della differenza tra tassi di interessi pagati dal contribuente in attesa del rimborso di crediti d'imposta e tassi versati dall'Eraio (*Buffalo c/o Italia*, 2003).

Nonostante la mancanza di specifiche disposizioni tributarie, la giurisprudenza Cedu, in materia, è abbastanza ricca e ha offerto notevoli spunti per codificare, nelle proposte del gruppo di lavoro, garanzie e diritti del contribuente. Garanzie e diritti che vengono ancorati a norme di diritto positivo internazionale, con la conseguente tutela derivante dall'art. 117 della Costituzione.

Tra le norme della Convenzione maggiormente invocate a tutela dei contribuenti, ricordo, sinteticamente:

a) l'art. 4, che pone il divieto del *bis in idem* in materia di sanzioni, su cui si tornerà ampiamente in seguito;

b) l'art. 6, che prevede il diritto a un equo processo. È stato invocato invano nel caso *Ferrazzini c/o Italia*, 2001, per l'eccessiva durata del processo tributario. La Corte, è noto, ha rigettato il ricorso perché il diritto all'equo processo riguarda soltanto le cause civili e quelle penali. I principi dell'equo processo operano però comunque sul versante penale quando le violazioni fiscali siano formalmente qualificate come reati o siano punite con sanzioni sostanzialmente penali. Nel qual caso, in forza del principio *nemo tenetur se detegere*, il contribuente ha diritto al silenzio, come espressione del diritto di difesa (*J e B c/o Svizzera*, 2001).

c) l'art. 7, che reca il principio *nulla poena sine lege*; principio che offre la sponda convenzionale alla regola omologa dettata dall'art. 3 del d.lg. 472/1997.

d) l'art. 8, intitolato *Diritto al rispetto della vita privata e familiare* che sancisce il principio di non ingerenza della pubblica autorità nella vita privata e familiare. In forza di tale principio nel caso *André c/o Francia*, 2008, la Cedu ha ritenuto illegittimi il sequestro di documenti e le perquisizioni presso l'avvocato, nell'ambito di una verifica, avvenuti in assenza del magistrato. Nel recentissimo caso *Kruglov c/o Russia*, 2020, i giudici di Strasburgo hanno ribadito che deve sussistere il requisito della necessaria proporzionalità tra *vulnus* alla riservatezza della relazione fiduciaria (tra cliente e difensore), da un lato, e scopo legittimamente perseguito, dall'altro. Nella specie è stata rilevata l'assenza di tale requisito e la Corte ha dichiarato la violazione del diritto dei ricorrenti riconosciuto dall'art. 8 Cedu.

La Convenzione Edu, con la giurisprudenza che ne deriva, svolge una doppia funzione in materia di diritti dei contribuenti: (a) per un verso fa emergere diritti e garanzie, che la legislazione interna difficilmente avrebbe mai riconosciuto (contraddittorio, presunzione di innocenza, *ne bis in idem*, ecc.), (b) per altro verso rafforza diritti e garanzie enunciati nello statuto, quando questi rientrano nello spettro dei principi Convenzione, perché godono del vincolo di cui all'art. 117 della Costituzione⁶.

Tra le altre norme della Convenzione che possono assumere rilievo tributario vanno ricordate quella che impone il divieto di discriminazione (art. 14), quelle sulla libertà di espressione (art. 10) e sulla libertà di riunione ed associazione (art. 11), quella sul diritto al ricorso effettivo (art. 13).

L'attenzione del gruppo di studio si è soffermata, in particolare, su tre temi come risulta anche dagli scritti che accompagnano le proposte, quello

⁶ Per una analisi più dettagliata della giurisprudenza Cedu e delle sue ricadute in materia tributaria, v. la relazione svolta da G. RAIMONDI, all'epoca Presidente della Cedu, nell'ambito del Master breve organizzato nel 2016 dalla Fondazione dell'ODCEC di Napoli, i cui atti sono pubblicati in AA.Vv., *La tutela dei diritti del contribuente tra Corti europee e giustizia interna*, Napoli 2018., a cura di A. Merone. La relazione del Presidente Raimondi, intitolata *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, è pubblicata alle pp. 187 ss. Nella relazione viene ricordato che taluni diritti CEDU sono stati previsti anche dalla Carta di Nizza, ma che comunque, in forza dell'art. 52 § 3 della stessa Carta, si tratta di diritti che «anche se espressi in modo diverso, vanno intesi nel senso voluto dalla Convenzione, il cui unico interprete autorizzato è, non bisogna dimenticarlo, la Corte di Strasburgo» (*op. cit.*, 187 s.)

dell'abuso del diritto, quello del contraddittorio amministrativo e quello del *ne bis in idem*⁷.

2. *La deriva autoritaria: l'abuso del diritto e la c.d. prova di resistenza*

Trattando il tema dell'abuso del processo, è stata autorevolmente evidenziata la «sensazione che sia in atto una “deriva autoritaria” nell’interpretazione che spesso la giurisprudenza dà dell’abuso del processo inteso come categoria atipica applicabile in modo arbitrario per sanzionare comportamenti delle parti che, per qualche ragione estranea alla applicazione delle norme processuali specifiche, vengono considerati “scorretti”»⁸. *Mutatis mutandis*, il rilievo si attaglia perfettamente alla figura dell’abuso del diritto/elusione, descritta dall’art. 10-bis della l. 212/2000. Il disagio che suscita la figura dell’abuso del diritto in generale deriva, secondo una dottrina altrettanto autorevole, dal fatto che «l’abuso non è un istituto ma un argomento», un argomento che «serve a giustificare un’operazione con cui l’interprete (...) disapplica la legge per decidere il caso concreto sulla base di una norma diversa da quella che regola il caso (...), norma che l’interprete sceglie per conto suo, e quindi – si può aggiungere – in maniera sostanzialmente arbitraria (...) in molti casi si tratta di decisioni che nella migliore delle ipotesi si possono considerare *extra legem* (e nella peggiore *contra legem*) dato che si fondano sulla disapplicazione della norma che regola direttamente la fattispecie, per fare prevalere su di essa criteri giustificativi individuati “altrove” secondo valutazioni arbitrarie formulate caso per caso»⁹.

La pretesa di punire comportamenti perfettamente legittimi, per il solo

⁷ Sul cantiere aperto dei rapporti tra Cedu e diritto tributario, v. l’intervista del 20 febbraio 2020, di Giovanni Conti ad Alberto Marcheselli, Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis, sul sito *Giustizia Insieme. Le interviste*. Per una puntuale rassegna della giurisprudenza tributaria Cedu v. F. BUFFA, *Le principali questioni in materia tributaria, in Quale giustizia*, consultabile sul relativo sito. V. anche F. GIULIANI G. CHIARIZIA, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell’UE. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano 2017, AA.Vv., *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. del Federico e P. Puoti, Torino 2014. Tra le opere di carattere generale in materia di Cedu, v. V. ZAGREBLESKI, R. CHENAL L. TOMASI, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna 2016.

⁸ M. TARUFFO, *Verso la decisione giusta*, Torino, 2020, 60.

⁹ *Op. cit.*, 65 - 66. L’A. aderisce alla tesi dell’abuso come argomento, sviluppata da A. GENTILI, *L’abuso del diritto come argomento*, in ID., *Il diritto come discorso*, Milano 2013, 456 ss.

fatto che il contribuente da questi ha saputo trarre un vantaggio fiscale che l'Erario non intende riconoscere perché considerato "indebito" (non illegittimo) in base ad una valutazione *a posteriori*, non è l'unico sintomo di una deriva autoritaria. Ve n'è almeno un altro, forse anche più grave, perché sintomatico di un ragionamento che, portato alle estreme conseguenze, rischia di vanificare ogni garanzia formale dell'attività impositiva. Il riferimento è alla c.d. prova di resistenza, che legittimerebbe soltanto *a posteriori* (anche questa), l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale. Sostanzialmente, il contribuente, per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo, notificato *inaudita altera parte*, deve dimostrare che il contraddittorio omesso sarebbe stato utile all'accertamento della verità. Ma il giudizio di "utilità delle garanzie" compete soltanto al legislatore. Altrimenti si potrebbe affermare anche che la garanzia del processo non serve se l'imputato ha confessato. E allora sarebbe davvero la fine di ogni forma di civiltà giuridica.

Se il profilo delle garanzie formali viene confuso con il merito della pretesa fiscale, allora non occorre nemmeno che l'ufficio perda tempo a motivare gli atti. Potrà farlo in sede giudiziaria, soltanto se vi sono contestazioni di merito. Torniamo così alla teoria dell'atto di accertamento inteso come semplice *provocatio ad opponendum*, cancellando totalmente anche l'art. 7 dello statuto del contribuente che finalmente nel 2000 ha sancito l'obbligo della motivazione anche per gli atti impositivi.

In realtà, le amministrazioni finanziarie considerano il contraddittorio preventivo come un inutile adempimento burocratico, ignorandone la funzione euristica¹⁰ e chiarificatrice, che non può essere recuperata *a posteriori* chiedendo: dimmi come ti saresti difeso e ti dirò se avevi diritto al contraddittorio. Il diritto di difesa spetta, bene o male che venga esercitato. Gli uffici ritengono, erroneamente, che il contraddittorio sia uno strumento utile soltanto per il contribuente. Invece è sempre uno strumento per la ricerca della verità giuridica *super partes*, alla quale l'ufficio deve mirare.

Dunque, è auspicabile che a nessun novello Pagano venga in mente di misurare il grado della nostra civiltà utilizzando la normativa fiscale: non

¹⁰ Sulla funzione euristica del contraddittorio, in ambito penale, v. G. UBERTIS, *Contraddittorio e difesa nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo: riflessi nell'ordinamento italiano*, in *Cass. Penale*, 2005, 1093. L'espressione è ripresa da A. TRINCI, *L'attuazione del contraddittorio tra storture della prassi e insostenibilità del sistema*, in AA.VV., *Le erosioni silenziose del contraddittorio*, a cura di D. Negri e R. Orlandi, Torino 2017, 221.

faremmo una bella figura. Possiamo però avviare un dibattito sulla base di specifiche proposte (e non importa se alcune sono ancora allo stato embrionale) per cercare di ampliare lo spettro delle garanzie e dei diritti del contribuente. La maggior parte delle proposte avanzate incide sull'assetto dello statuto dei diritti del contribuente, altre sono costruite come aggiunte e modifiche della normativa sulle sanzioni, sul giudizio tributario e sulla riscossione. È evidente che si tratta di proposte che non hanno alcuna pretesa di completezza, ma si spera che, come le ciliegie, l'una tiri l'altra. L'esperienza fatta dimostra che mentre si lavora ad una modifica normativa altri settori dell'ordinamento reclamano un aggiornamento (si pensi alle conseguenze processuali che comporta la conversione in sanzioni penale delle sanzioni amministrative in base ai *criteria Engel*). Anche per il diritto vale la constatazione che il battito d'ali di una farfalla può provocare un uragano dall'altra parte del mondo.

3. *Il principio di razionalità, l'argomentazione, il contraddittorio*

Se il diritto vuole essere una scienza, almeno tendenzialmente, deve essere basato sul principio di razionalità e della logica delle sue costruzioni (Popper). Da questo assioma si possono prendere le mosse per analizzare il tema del contraddittorio che è il fondamento di ogni garanzia giuridica. «Sin dall'antichità classica, l'approccio dialettico all'argomentazione si è concentrato sul modo in cui valutare le tesi in una discussione argomentativa. Il proposito della discussione è esaminare se una divergenza di opinioni riguardo l'accettabilità di una tesi possa essere risolta per mezzo di uno scambio di punti di vista in base a regole»¹¹. Le regole di disciplina della discussione argomentativa sono tradizionalmente formalizzate in un apposito decalogo nel quale, al primo punto, figura la "regola della libertà", in forza della quale "non è consentito impedire alla controparte di avanzare o mettere in dubbio una tesi"¹². La libertà di replica, cioè il principio del contraddittorio, è dunque, fin dalla antichità, alla base della convivenza civile.

Ethos, pathos e logos sono i tre pilastri naturali sui quali possono essere costruite le norme (oltre che i discorsi giuridici). Ve ne è traccia nello

¹¹ FRANS H. VAN EEMEREN e ROB GROOTENDORST, *Una teoria sistematica dell'argomentazione. L'approccio pragma-dialettico*, a cura di A. Gilardoni, Milano 2008, 52.

¹² V. La discussione critica: sinossi delle regole e delle fallacie, Appendice I a FRANS H. VAN EEMEREN e ROB GROOTENDORST, *Una teoria sistematica*, cit., 173.

statuto dei diritti del contribuente laddove questo tutela l'integrità patrimoniale (art. 8) o l'affidamento e la buona fede (art. 10), per quanto riguarda l'*ethos*; ovvero, laddove minaccia sanzioni nei confronti di chi realizza indebiti vantaggi fiscali (art. 10-bis), per quanto riguarda il *pathos*. Il principio di razionalità delle norme, il *logos*, è garantito essenzialmente dalla Costituzione (art. 3)¹³. Lo statuto del contribuente garantisce in particolare che l'azione dell'amministrazione fiscale sia ispirata a chiarezza e razionalità (art. 7) e alla cooperazione dialettica tra enti impositori e contribuenti (art. 12).

Qui preme evidenziare che quello della razionalità, con il suo corollario della testabilità attraverso il contraddittorio, è un principio che accompagna necessariamente la nascita delle norme e delle prassi giuridiche. Si può discutere se un valore meriti più o meno tutela di un altro, ma il giudizio di comparazione è frutto comunque di una scelta argomentata. Una scelta che lo stesso destinatario dell'atto può controllare sulla base del parametro della razionalità. Principio di razionalità e principio del contraddittorio, nei rapporti giuridici, cioè intersoggettivi, sono un binomio inscindibile: se non c'è un interlocutore col quale devo confrontarmi, il vincolo della razionalità non è essenziale.

Il principio di razionalità impone che i testi giuridici, comprese le norme, siano conformi ad un paradigma formale che stabilisce la corretta successione degli enunciati. La condivisione di quel paradigma costituisce il presupposto del principio di razionalità, la cui corretta applicazione implica una verifica dialettica, appunto il contraddittorio.

«*Argomentare* è un'attività volta principalmente a *fornire ragioni*, in particolare a sostegno o meno di un'affermazione, per giustificare il fatto che si crede in essa e per *farla accettare* anche ad altri interlocutori»¹⁴.

L'argomentazione è «l'antidoto» alla radicalizzazione delle posizioni contrapposte, aiuta la conciliazione, la riflessione e la reciproca comprensione¹⁵, cioè il dialogo. Tecnicamente, l'argomentazione, cioè il dare conto

¹³ Sul principio di razionalità nella giurisprudenza dell'UE, v. G. TESAURO, *La ragionevolezza nella giurisprudenza comunitaria*, Napoli 2012. Taluni autori distinguono il principio di ragionevolezza da quello, pur collegato, di razionalità, v. A. CERRI, *Relazione conclusiva*, in AA.VV., *La ragionevolezza nella ricerca scientifica ed il suo ruolo specifico nel sapere giuridico. Atti del convegno di studi Roma, 2-4 ottobre 2006*, tomo III, *La ragionevolezza nei vari settori del diritto*, a cura di A. Cerri, Roma 2007, 275 ss. V. pure: P. STANCATI, *Commisurazione del prelievo, capacità contributiva e limiti «di ragione» nella prestazione tributaria*, 149 ss., *ivi*.

¹⁴ E. IPPOLITI C. LOLLI, *Logica*, Milano 2016, 20.

¹⁵ *Op. loc. cit.*

delle ragioni del proprio operato, è il presupposto del contraddittorio. «In tal senso, la logica, in generale, è un diritto ed un dovere di tutti. È un dovere, per non inquinare il dibattito con chiacchiere vane e vuote. È un diritto, per potersi difendere da ragionamenti ingannevoli»¹⁶. Se devo dare conto del mio operato è soltanto perché c'è qualcuno che deve dividerlo o che può contestarlo.

Socrate esortava: «Insegnate ad argomentare bene e prevarranno i migliori!». Un'esortazione che vale, *mutatis mutandis*, nell'attività di accertamento. Il tempo "perso" nella motivazione degli atti e nel contraddittorio migliora la qualità degli atti stessi che reggeranno poi anche al vaglio eventuale dell'autorità giudiziaria. L'argomentazione è la forza del diritto¹⁷, forza che viene poi saggiata nel contraddittorio. Il corollario dell'esortazione di Socrate è: «praticate sempre il contraddittorio e sopravviveranno soltanto gli accertamenti ben fatti».

Il contraddittorio è temuto soltanto da chi ha qualcosa da nascondere, non dal contribuente onesto. Colui che "bleffa" conta sul fatto che nessuno vada a "vedere" il suo gioco. Non si comprende quindi la scarsa propensione dell'amministrazione finanziaria al contraddittorio preventivo e generalizzato¹⁸.

Ma queste considerazioni di buon senso non hanno purtroppo il supporto della giurisprudenza di legittimità. Eppure, sul tema del contraddittorio, proprio la giurisprudenza di legittimità, recepita anche da quella costituzionale, era ben orientata¹⁹, prima di un intervento oscurantista che,

¹⁶ *Op. loc. cit.*

¹⁷ Sul tema dell'argomentazione giuridica la letteratura è oramai vastissima, dopo la svolta del 1958, dovuta alla contemporanea pubblicazione di due opere fondamentali: C. PERELMEN e L. OLBRECHT-TYTECA, *Trattato dell'argomentazione. La nuova retorica*, Torino 1966 (ma l'edizione originale è del 1958) e S. TOULMIN, *Gli usi dell'argomentazione*, Torino, 1975 (ma anche quest'opera ha visto la luce nel 1958). Ricordiamo, a titolo meramente esemplificativo, S. BERTEA, *Certezza del diritto ed argomentazione giuridica*, Cantanaro 2002 e M. ATIENZA, *Diritto come argomentazione*, Napoli, 2019.

¹⁸ Sulla recente riforma, attuata con l'art. 4-octies del d.l. 34/2019, in vigore dal 1° luglio 2020, che ha di fatto vanificato l'intento di generalizzare il contraddittorio endoprocedimentale, v. P. COPPOLA, *Contraddittorio senza obbligo ma a valenza differenziata*, *Il sole* 24 ore, 8 luglio, 26.

¹⁹ Secondo le sezioni unite della Corte Suprema, sentenza n. 19667/2014, «la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o "endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza

come il loglio, è duro da sradicare e legittima una prassi che fa soltanto male alla stessa amministrazione finanziaria²⁰.

Occorre perciò una riforma chiara, generalizzata ed incondizionata che riconosca la funzione essenziale del contraddittorio preventivo come strumento di deflazione del contenzioso²¹, ma prima ancora come stimolo a migliorare l'attività impositiva²². Una palestra nella quale le parti in causa possano confrontarsi prima ancora di presentarsi dinanzi ad un giudice.

Questo richiede anche un cambio di cultura da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale invece di perseguire il "risultato di servizio" deve perseguire e tutelare il diritto dei contribuenti alla verità²³. Il primato della verità si realizza necessariamente attraverso l'esercizio della ragione critica e del contraddittorio. La verità, «come *a-letheia*, cioè procedura critica di dis-velamento dei pregiudizi e degli inganni, [è] la forza scettica che ci libera del peso delle *opinioni*: le mezze verità che pretendono di es-

l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.» (punto 15 della motivazione). «Ma v'è di più – scrive ancora la Corte –. Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un *principio fondamentale del diritto dell'Unione*» (punto 15.2. della motivazione). Prendendo atto di tale indirizzo, la Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità costituzionale in relazione ad un accertamento tributario non garantito dal previo contraddittorio, ha dichiarato inammissibile la questione stessa sul rilievo, tra l'altro, che oramai il diritto vivente prevedeva l'obbligo generalizzato del contraddittorio preventivo (Corte Costituzionale, sentenza n. 132/2015 e ordinanza n. 187 del 2017).

²⁰ Il riferimento è alla sentenza delle Sez.un. n. 24823/2015, per la quale «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini c.d. "a tavolino"».

²¹ Per deflazionare il contenzioso, basterebbe ad esempio inasprire il regime delle spese processuali in danno della parte soccombente che non abbia esercitato la facoltà del contraddittorio preventivo.

²² È stato giustamente osservato che «si ravvisa nitidamente la necessità di un atteggiamento più netto e forse ardito da parte di chi legifera, nel chiaro intento di voler restituire certezza e trasparenza alle dinamiche che interessano il suddetto rapporto [tributario], consentendo così anche un maggiore gettito nella consapevolezza di tutti i consociati che ciò sia autenticamente diretto alla realizzazione del bene comune» (L. STRIANESE, Rapporto giuridico d'imposta e contraddittorio endoprocedimentale: un ragionamento permanente sull'illusoria parità delle armi tra amministrazione finanziaria e contribuente, in AA.VV., *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto "ideale" di Statuto dei Diritti del Contribuente*, a cura di C. Buccico, S. Fiorentino e A. Merone, Milano 2020, 102).

²³ Sul tema, v. F. D'AGOSTINO M. FERRERA, *La verità al potere. Sei diritti atletici*, Torino, 2019.

sere verità assoluta e categorica e perciò entrano in guerra le une contro le altre»²⁴.

D'altra parte, la migliore dottrina ha evidenziato la «natura *bivalente* della partecipazione del privato alla fase di applicazione dei tributi, partecipazione che non è solo finalizzata alla tutela degli interessi del singolo, ma anche al perseguimento dei fini dell'Amministrazione, quindi delle condizioni di efficacia e di efficienza consacrate nell'art. 97 della Costituzione»²⁵.

La natura bivalente deriva dal fatto che se il privato partecipa attivamente al contraddittorio, questo non è mai unidirezionale («sarebbe una contraddizione in termini») e ciò significa che il flusso di informazioni deve prendere entrambe le direzioni: dal contribuente verso il Fisco così come da quest'ultimo verso il privato»²⁶. Infatti, l'amministrazione non può e non deve «rinviare le sue repliche alle osservazioni del cittadino all'eventuale, successivo, giudizio»²⁷. L'elusione del contraddittorio diventa infatti uno strumento degenerativo che consente di dilazionare *sine die* l'attività di accertamento²⁸.

La proposta di riforma presentata dal gruppo di ricerca della Fondazione ODCEC di Napoli, prevede l'introduzione dell'art. 11 *bis* nello *statuto*, intitolato: *Obbligo di redigere processo verbale di constatazione e contraddittorio*. Il primo comma stabilisce, a pena di nullità (e senza condizioni), che ogni attività di controllo (anche quelle «a tavolino») che si concluda con la constatazione di una violazione deve essere verbalizzata e notificata al contribuente, il quale poi ha sessanta giorni di tempo per presentare memorie²⁹.

²⁴ D'AGOSTINO, *op. cit.*, 124.

²⁵ F. TUNDO, *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna 2020, 202.

²⁶ F. TUNDO, *ult. op. cit.*, 203.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Ecco il testo proposto: «Art. 11 *bis*. *Obbligo di redigere processo verbale di constatazione e contraddittorio* – 1. Le violazioni delle norme tributarie sono sempre constatate mediante processo verbale da notificare al contribuente, il quale nei sessanta giorni successivi può presentare osservazioni e richieste. / 2. L'obbligo di cui al comma precedente deve essere rispettato anche quando si tratti di controlli eseguiti senza attività esterna all'ufficio. / 3. La violazione della disposizione contenuta nel comma precedente comporta la nullità di tutti gli atti successivi. / 4. Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano anche nel caso in cui l'attività di controllo si concluda soltanto con irrogazione di sanzioni. Sono fatte salve le disposizioni di maggiore garanzia contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e nelle singole leggi d'imposta» (v. A. MERONE, *Proposte, cit.*, 29).

4.1. *La recente riforma e la funzione euristica del contraddittorio. Le nuove prospettive dopo la sentenza Glencore*

Allo stato (prima del 1° luglio 2020, data di entrata in vigore dell'art. 5 *ter* del d.lg. 218/1997)³⁰, la giurisprudenza di legittimità, a parte i casi di cui all'art. 12, comma 7, della l. 212/2000, e quelli espressamente previsti (abuso-elusione, accertamento basato su parametri o studi di settore), esclude l'obbligo generalizzato del contraddittorio preventivo, fatta eccezione per gli accertamenti aventi ad oggetto i tributi armonizzati. Per questi, però la sanzione della nullità dell'atto adottato in assenza di contraddittorio è subordinato alla c.d. prova di resistenza, di cui si è già parlato, che è una invenzione (da *inventio*) emersa dai flutti della giurisprudenza UE. Infatti, la CGUE, con la sentenza Kamino del 3 luglio 2014, nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13, ha stabilito che «Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso». Dando seguito alla citata giurisprudenza, la nostra Corte Suprema ha affermato il principio secondo il quale: «In tema di diritti e

³⁰ La relazione è stata svolta, in forma molto più sintetica, il 19 giugno 2020. L'art. 5 *ter* del d.lg. 218/1997, è stato introdotto dall'art. 4-*octies* del d.l. 34/2019, aggiunto dalla legge di conversione n. 58 del 2019. Il testo, che non è qui il caso di commentare, è il seguente: «Art. 5-*ter*. - (Invito obbligatorio) - 1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. / 2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. / 3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. / 4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. / 5. Fuori dei casi di cui al comma 4, 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. / 6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento».

garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione «*ex ante*» in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso «*ante tempus*», anche nell'ipotesi di tributi «armonizzati», senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di «resistenza», invece necessaria, per i soli tributi «armonizzati», ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti c.d. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione «*ex post*» sul rispetto del contraddittorio³¹.

Quindi, tutti gli accertamenti relativi ai tributi armonizzati sono soggetti al vaglio del contraddittorio preventivo a pena di nullità. La sanzione della nullità è incondizionata se ricorre l'ipotesi di cui all'art. 12 della l. 212/2000 e in tutti gli altri casi specificamente previsti dal legislatore. Negli altri casi, per invocare la nullità dell'accertamento, occorre che il contribuente dimostri che il procedimento di accertamento avrebbe potuto avere un diverso esito se fosse stato rispettato l'obbligo del contraddittorio. E già questa è una incomprensibile stravaganza, atteso che al giurista è imposto l'uso dei codici e non della “palla di vetro”. O, meglio, non è una stravaganza, ma soltanto l'ultimo ritrovato per la strenua, quanto cieca, difesa degli interessi erariali³².

Ora, anche il legislatore italiano nell'ampliare l'obbligo del contraddittorio ha previsto che la violazione dello stesso è privo di conseguenze se il contribuente non dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (art. 5 ter, comma 5, d.lg. 218/1997).

Non è questa la sede per ricordare il dibattito giurisprudenziale e dottrinale sul quesito: se sia legittimo il differente regime procedimentale (contraddittorio SI/contraddittorio NO) quando la materia del contendere riguardi contestualmente tributi armonizzati e non (per gli approfondimenti

³¹ Cass. sent. n. 701/2019.

³² Questo non è l'unico caso in cui la giurisprudenza UE è pro fisco. Si pensi alla giurisprudenza “creativa” in materia di abuso del diritto. La Corte di riferimento per la emersione e la tutela dei diritti del contribuente, deve essere necessariamente quella di Strasburgo, che è fuori del quadro istituzionale dell'UE. La CGUE, che invece è parte delle istituzioni europee, risente talora di tale appartenenza, difendendo le finanze UE.

si può consultare l'apposito saggio inserito nel volume sulla "Civiltà fiscale"³³). Tuttavia, posto che il legislatore nazionale si è lasciato affascinare dalla formula della verifica a posteriori della necessità del contraddittorio, occorre ribadire la incongruenza della scelta. Una scelta doppiamente sbagliata.

In primo luogo, perché soltanto attivando il contraddittorio è possibile verificare la legittimità della formazione e del contenuto dell'atto impositivo e, conseguentemente, è possibile elaborare e prospettare le tesi difensive (è la funzione euristica del contraddittorio!). Né la verifica *a posteriori* può essere un equipollente, perché altro è contrastare *in fieri* la pretesa e altro è contrastarla successivamente in sede giudiziaria³⁴.

In secondo luogo, perché la tesi della necessità della verifica caso per caso, come già è stato evidenziato, è errata in quanto la garanzia del contraddittorio, proprio perché garanzia procedimentale, si applica a prescindere dal fatto che il contribuente la utilizzi o meno. O, peggio, a seconda che il contribuente la utilizzi bene o male.

Le garanzie, infatti, sono «le tecniche attraverso le quali vengono tutelati e soddisfatti i diritti»³⁵. Il contraddittorio, nel procedimento impositivo, garantisce l'esercizio del diritto di difesa del contribuente e la sua omissione costituisce di per sé una violazione di tale garanzia, a prescindere da come poi il diritto di difesa (che è l'oggetto della tutela garantita dal contraddittorio) possa essere esercitato.

La garanzia del vaglio del procuratore della Repubblica per accedere nelle abitazioni dei contribuenti, ad esempio, tutela il diritto alla inviolabilità del domicilio, da cui però si distingue. Per cui, l'accesso senza autorizzazione costituisce di per sé violazione del domicilio, anche quando di fatto non venga commesso alcun abuso sostanziale, nel senso che nel corso dell'accesso non siano acquisiti documenti o cose rilevanti per l'accertamento³⁶. Allo stesso modo, l'omissione del contraddittorio costituisce

³³ V. G. MERONE, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza europea*, in AA. VV., *Civiltà fiscale*, cit., 105 ss.

³⁴ COPPOLA, *op. loc. cit.*, rileva, giustamente, che la riforma attuata attraverso l'aggiunta dell'art. 5-ter del d.lg. 218/1997, con la previsione dell'«invito obbligatorio all'adesione» «si limita a prevedere l'obbligo degli Uffici di invitare il contribuente ad aderire *alla fase successiva e non genetica* della pretesa tributari». Si tratta cioè di un contraddittorio "*post factum*" che non incide sulla formazione della pretesa fiscale, bensì sulla fase della sua "contrattazione".

³⁵ L. FERRAJOLI, *Dei diritti e delle garanzie*, Bologna, 2013, 12.

³⁶ V. in tema, Cass. 8587/2016, secondo cui «In tema di verifica fiscale, l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633

violazione di una garanzia che salvaguarda il diritto di difesa, anche quando il contribuente sia indifendibile. Non si possono distinguere i diritti dei contribuenti onesti da quelli dei contribuenti disonesti. I diritti dei contribuenti disonesti devono essere garantiti allo stesso modo in cui lo sono i diritti dei contribuenti onesti. È un principio di civiltà giuridica che non può essere rinnegato. Non fosse altro perché l'accertamento della onestà/disonestà è un *posterius* rispetto al momento in cui scattano le garanzie stesse: prima del giudizio ogni valutazione sul contribuente è frutto soltanto di pre-giudizio.

Intanto occorre registrare con favore l'intervento della CGUE (sentenza 16 ottobre 2019, in causa C-189/18, caso *Glencore*), in forza del quale l'amministrazione finanziaria non può porre a fondamento dei propri atti di accertamento prove acquisite in procedimenti connessi, ai quali il contribuente non abbia avuto accesso³⁷. È un ulteriore passo in avanti per realizzare il procedimento partecipato di formazione della pretesa tributaria³⁸.

4.2. *L'emergenza evasione fiscale e l'abuso del diritto*

Un altro sintomo della pericolosa deriva autoritaria alla quale si è fatto cenno, lo si può cogliere nella codificazione "aperta" dell'istituto dell'abuso del diritto. Sono più di quaranta anni che mi occupo di diritto tributario e sono più di quaranta anni che sento parlare dell'emergenza evasione/elusione fiscale.

In nome di questa "emergenza permanente" (altra contraddizione in termini di questa storia) fu varata la legge c.d. delle manette agli evasori

del 1972, per consentire l'esame di documenti rispetto ai quali sia stato eccepito il segreto professionale è impugnabile davanti al giudice tributario solo se sia stato impugnato l'atto conclusivo del procedimento di verifica, essendo detta autorizzazione un atto infraprocedimentale, non impugnabile autonomamente; ciò non determina un vuoto di tutela giurisdizionale, poiché, se il procedimento di verifica non si è concluso con l'emanazione di un atto impositivo o se tale atto non è stato impugnato, l'autorizzazione illegittima resta impugnabile davanti al giudice ordinario, in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge». In tema di perquisizione dello studio legale o della abitazione del difensore, la sentenza Cedu 4 febbraio 2020, *Kruglov e A. contro Russia*, ha dettato un decalogo che prevede, tra l'altro, una preliminare operazione di bilanciamento tra tutela della riservatezza del rapporto fiduciario e esigenze istruttorie.

³⁷ V. G. MERONE, *Contraddittorio*, cit., 118.

³⁸ Sulla base dei principi enunciati dalla sentenza *Glencore* è stata proposta l'integrazione dell'art. 7 del d.lg. 546/1992. V. *ultra*, par. 6 lett. e).

(d.l. n. 429 del 1982, convertito nella l. 516 del medesimo anno), che anticipava la soglia della difesa penale del gettito tributario e colpiva le cosiddette fattispecie prodromiche dell'evasione, cioè preparatorie dell'evasione. Dopo oltre trent'anni, in nome della stessa emergenza permanente, il metodo è stato capovolto e la punizione arriva soltanto dopo che l'evento costitutivo dell'illecito sia stato non soltanto realizzato, ma anche fatto oggetto di una qualificazione negativa *ex post*.

Il d.l.g. n. 128 del 2015 ha configurato l'abuso del diritto posponendo il *focus* dell'illecito fiscale ben oltre la realizzazione dell'evento costitutivo.

L'evento costitutivo è dato dalla realizzazione di un risparmio fiscale, ma la illiceità è frutto di una valutazione negativa dell'amministrazione finanziaria (cioè del soggetto passivo dell'illecito), che non fa capo a specifiche disposizioni di legge.

Il legislatore consente infatti all'ente creditore di travolgere le garanzie del principio di legalità e di tipicità degli illeciti, e di qualificare come illeciti, *a posteriori*, operazioni perfettamente legali se considerate alla stregua delle singole disposizioni fiscali (argomento a contrario *ex art. 10-bis*, comma 12, l. 212/2000). L'impossibilità di prevedere le mille forme attraverso le quali possono realizzarsi "indebiti" vantaggi fiscali viene adottata a giustificazione della struttura aperta della fattispecie. Ma si tratta di una giustificazione valida soltanto la prima volta che l'operazione elusiva viene realizzata o comunque scoperta. Per recuperare il principio di tipicità degli illeciti e stimolare la collaborazione dei contribuenti nella catalogazione degli abusi, è stata proposta una riforma dell'istituto che prevede

(a) la non punibilità degli abusi non preventivamente catalogati, la perdita dei benefici fiscali considerati "indebiti" ai sensi dell'art. 53 Cost., e la liquidazione, unitamente all'imposta dovuta, di un "risarcimento punitivo dei danni cagionati, nel rispetto del principio di proporzionalità"³⁹; risarcimento compatibile con la atipicità dell'illecito;

(b) la conservazione (in tutto o in parte) del beneficio fiscale realizzato dal contribuente il quale denunci, nella propria D.U., una operazione elusiva da lui "inventata" e non ancora catalogata, fermo restando l'esclusione di ogni forma di sanzione;

(c) l'aggiornamento costante e la tipizzazione di tutte le figure di abuso scoperte o denunciate con contestuale previsione della sanzione da irrogare⁴⁰.

³⁹ V. la proposta di riforma dell'art. 10-*bis* dello statuto del contribuente a pagina 225 di *Civiltà fiscale*, cit.

⁴⁰ V. *Civiltà fiscale*, cit., 57 e 225-226.

Sull'abuso del diritto come paradosso logico (in quanto lo stesso atto non può essere contemporaneamente conforme al diritto e contrario al diritto⁴¹) e come paradosso giuridico (è un illecito impossibile, perché l'indebito vantaggio fiscale che costituisce la condizione di punibilità dell'abuso, svanisce nel momento in cui lo stesso viene accertato⁴²), così come attualmente disciplinato, si rinvia alle osservazioni già sviluppate in *Civiltà fiscale*⁴³. Il suo posto all'interno dello statuto dei diritti del contribuente è dovuto al fatto che, nelle intenzioni del legislatore, l'istituto traccia la linea di confine tra il diritto alla libera iniziativa economica e il potere impositivo dell'Erario e viceversa⁴⁴.

4. *Le alterne vicende del ne bis in idem*

L'emersione della figura dell'abuso del diritto, come è noto, la si deve alla giurisprudenza CGUE⁴⁵, mentre alla giurisprudenza Cedu, si deve il dibattito sul tema del *ne bis in idem* in materia di sanzioni⁴⁶. È noto che dopo la sentenza Grande Stevens c. Italia del 4 marzo 2014, che aveva affermato in maniera abbastanza netta il divieto della doppia punizione (amministrativa e penale) del medesimo fatto, la Cedu ha operato una netta inversione di rotta con la sentenza del 15 novembre 2016, *A. e B.* contro

⁴¹ C. PERELMAN, *Logique Juridique*, Paris 1976, trad. it. a cura di G. Crifò, *Logica giuridica nuova retorica*, Milano, 1979, 131, il quale riporta le parole di M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, t. 2, n. 871. Sul tema dei paradossi giuridici, v. A. CERRI, *I paradossi del diritto*, Modena 2019. Il paradosso dell'abuso, appartenente contemporaneamente alla categoria dei fatti leciti e a quella dei fatti illeciti, deriva dalla incompletezza dei sistemi di ogni tipo, all'interno dei quali non è possibile dimostrare la propria coerenza. Ricorda una disposizione, nota con il nome di paradosso del comma 22, vigente in tempo di guerra, che prevedeva che i piloti pazzi non potessero partecipare alle missioni di volo, ma che comunque chi chiedeva di essere esentato dalle missioni di volo non era pazzo.

⁴² V. *Civiltà fiscale*, cit., 61 ss.

⁴³ V. 58 ss. V. anche il saggio di G. ESPOSITO, *Abuso del diritto e sanzioni amministrative: una difficile convivenza*, in *Civiltà fiscale*, cit., 123 ss.

⁴⁴ Sulle ragioni che giustificano la collocazione della norma sull'abuso nello statuto dei diritti del contribuente, v. *Civiltà fiscale*, cit., 50 ss.

⁴⁵ Sul punto, mi sia consentito rinviare ad A. MERONE, *L'abuso del diritto tra illecito amministrativo ed illecito penale: la giurisprudenza di legittimità e la recente codificazione*, in AA.Vv., *La tutela dei diritti del contribuente tra corti europee e giustizia interna*, a cura di A. Merone, Napoli, 2018, 253 ss.

⁴⁶ Sulle origini di questo dibattito, v. A. MERONE, *L'espansione del principio del ne bis in idem nella giurisprudenza Cedu: il ritorno al passato per gli illeciti tributari e aspettative di democratizzazione dei rapporti tributari*, in *La tutela dei diritti*, cit., 107 ss.

Norvegia, con la quale ha affermato che la doppia incriminazione non viola il divieto del *bis in idem* in presenza delle seguenti condizioni:

«– se i vari procedimenti perseguono scopi complementari e quindi affrontano, non solo *in abstracto* ma anche in concreto, diversi aspetti delle condotte sociali coinvolte;

– se la dualità dei procedimenti in questione sia una conseguenza prevedibile, sia in diritto che nella pratica, della stessa condotta contestata (*idem*);

– se i relativi procedimenti siano condotti in modo tale da evitare per quanto possibile qualsiasi duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove, in particolare attraverso l'adeguata interazione tra le varie autorità competenti per far sì che l'insieme dei fatti in un procedimento sia utilizzato anche nell'altro;

– e, soprattutto, se la sanzione irrogata nel procedimento, che diventa definitivo per primo, viene presa in considerazione in quelle che diventano definitive successivamente ad essa, in modo tale da evitare che il singolo interessato sia alla fine costretto a sopportare un onere eccessivo; quest'ultimo rischio è meno probabile che sia presente laddove esista un meccanismo di compensazione volto a garantire che l'ammontare complessivo delle eventuali sanzioni irrogate sia proporzionato»⁴⁷.

La nuova giurisprudenza Cedu è stata poi anche recepita dalla CGUE, in relazione alla interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, omologo del citato protocollo n. 7. La Corte di Lussemburgo, è stata infatti investita con rinvio pregiudiziale dalla Corte di Cassazione italiana, ai sensi dell'art. 267 TFUE, affinché valutasse «se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretata alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 Cedu, della relativa giurisprudenza della Corte Edu e della normativa nazionale, osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto (condotta illecita di manipolazione del mercato) per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile; se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del “ne bis in idem”, in basa all'art. 50

⁴⁷ Sulla evoluzione della giurisprudenza CEDU in tema di divieto della doppia punizione, v. M.R. SORVILLO A. TERRACCIANO, *Corte Europea dei diritti umani: guida all'art. 4 del protocollo n. 7 della Convenzione europea per i diritti umani. Diritto a non essere processato o condannato due volte*, in AA.VV., *Civiltà fiscale*, cit., 183 ss. La Corte ha anche stabilito che «se la connessione *in substantiam* è sufficientemente forte, deve essere soddisfatto anche il requisito della connessione temporale» *op. cit.*, 208.

CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 Cedu, della relativa giurisprudenza della Corte Edu e della normativa nazionale»⁴⁸.

La CGUE, adeguandosi alla giurisprudenza Cedu, si è pronunciata nei seguenti termini:

«1) L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa

– sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari,

– contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e

– preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti.

2) Spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso» (sentenza 20 marzo 2018, in causa C-524/2015).

La vicenda giurisprudenziale del divieto del *bis in idem*, iniziata nel-

⁴⁸ I rapporti tra la Convenzione Edu e la CDFUE, sono regolati dagli artt. 6 del Trattato UE e 52 della Carta. In particolare, il paragrafo 2 dell'art. 6 del Trattato stabilisce che «L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite dai trattati». Il paragrafo 3 dell'art. 52 (*Portata e interpretazione dei diritti e dei principi*) della Carta, sancisce che «Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa». Ne deriva che la CGUE nell'interpretare le norme della Carta che trovano riscontro nella Convenzione, deve tenere conto della giurisprudenza Cedu.

l'ottica di una razionalizzazione dei sistemi sanzionatori secondo una chiara distinzione tra sanzioni amministrative e sanzioni penali, così come era previsto in origine dalla nota l. 7 gennaio 1929, n. 4, recante le *Norme generali per la repressione delle leggi finanziarie*⁴⁹, si è conclusa con una complessa ricetta che certamente non favorisce la certezza del diritto. La Corte Suprema, che aveva posto la questione pregiudiziale alla CGUE, con la sentenza n. 27564/2018, si è adeguata affermando che «Il principio del «ne bis in idem» di cui all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non impedisce che a un soggetto, già penalmente condannato con sentenza irrevocabile per il reato di cui all'art. 185 del d.lg. n. 58 del 1998, sia successivamente irrogata la sanzione di natura penale, benché formalmente amministrativa, di cui all'art. 187 *ter* del citato d.lg., purché siano garantiti: 1) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'art. 49, par. 3, della richiamata Carta, secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso; 2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise; 3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere, per il soggetto interessato da tale cumulo, sia limitato allo stretto necessario». La Corte ha dovuto quindi rimettere la causa al giudice del merito per le valutazioni relative al principio di proporzionalità del complesso sanzionatorio. Il giudice di merito infatti, nella specie, doveva ricostruire l'ammontare della sanzione inflitta in sede penale per la manipolazione del mercato finanziario, scorporandola dalla pena complessiva inflitta anche per altri reati concorrenti, ai sensi dell'art. 81 del codice penale.

Il merito della giurisprudenza Cedu resta però quello di avere elaborato i cc.dd. *Engel criteria*⁵⁰ in base ai quali è possibile attribuire il carattere di sanzioni penali a sanzioni diversamente qualificate, con tutto quel che segue sul piano delle garanzie sostanziali (principio di legalità garan-

⁴⁹ Il principio della alternatività tra reati ed illeciti amministrativi era sancito dall'art. 3 della l. del 1929, così formulato: «Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituiscono reato, sorga per il trasgressore l'obbligazione al pagamento di una somma a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato».

⁵⁰ Così chiamati perché elaborati nella sentenza Cedu 8 giugno 1976, caso n. 5100/1971, *Engel e Others* contro Norvegia. Si tratta di criteri che superano il criterio meramente formale adottato dal nostro legislatore per distinguere i reati dagli altri illeciti (v. art. 17 c.p.). La qualifica formale adottata dal legislatore nazionale è solo il punto di partenza per la valutazione della natura della sanzione. Il secondo parametro di valutazione è costituito dalla natura sostanziale e dalla gravità dell'illecito. Il terzo, infine, è costituito dalla severità della sanzione e dalla sua funzione repressiva.

tito dalla Costituzione e non da semplici leggi ordinarie) e processuali (*in dubio pro reo*). Non è questa la sede per affrontare il tema *funditus*. Mi limito a segnalare alcune proposte di riforma, in tema di garanzie e diritti del contribuente, elaborate dal gruppo di ricerca della Fondazione dell'ODCEC di Napoli, tenendo conto del superamento del criterio formale per distinguere le sanzioni penali da quelle extrapenali⁵¹.

È stata proposta l'aggiunta dei commi 1 *bis*, 2 *bis* e 2 *ter* all'art. 1 del d.lg. n. 472/1997, in forza dei quali le sanzioni amministrative previste in misura superiore al 150% dell'imposta dovuta devono sempre considerarsi di natura penale, per cui devono essere irrogate nel rispetto della presunzione di non colpevolezza, ex art. 27 Cost. e delle regole dettate dal codice di procedura penale in tema di prove⁵². È stata prevista la specifica formulazione del principio di alternatività delle sanzioni (penali o amministrative), mediante la riformulazione dell'art. 3 del d.lg. n. 472/1997⁵³, ed

⁵¹ V. 46 ss. di *Civiltà fiscale*, cit.

⁵² L'art. 1 del d.lg. n. 472/1997, dovrebbe essere così riformulato: «Art. 1. Oggetto. Sanzioni di natura sostanzialmente penale - 1. Il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria. / 1 bis. La irrogazione delle sanzioni amministrative indicate nell'art. 2, che abbiano i caratteri della afflittività penale, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza della Cedu, deve avvenire nel rispetto dell'art. 27 della Costituzione. La motivazione del provvedimento di irrogazione delle sanzioni deve essere redatta, a pena di nullità, in maniera autonoma rispetto alla motivazione dell'accertamento e non può utilizzare i criteri di accertamento statistici o presuntivi previsti dalle disposizioni fiscali. / 2 bis. Nell'accertare ed irrogare le sanzioni amministrative con carattere afflittivo, l'ufficio segue le regole del giudizio penale, in quanto applicabili. Deve comunque applicare le disposizioni contenute negli articoli 191, 192, 193 e 533 del codice di procedura penale. / 2 ter. Si considerano sempre afflittive le sanzioni pecuniarie irrogate in misura superiore al 150% dell'imposta dovuta o comunque limitative dell'esercizio di diritti in misura superiore ai tre mesi» (v. *Civiltà fiscale*, cit., 46 ss.).

⁵³ La proposta di riforma dell'art. 3 del d.lg. 472/1997, è più articolata perché, per problemi di coordinamento con la riformulazione della norma sull'abuso del diritto, prevede la figura del tentativo e della punizione dell'illecito impossibile che comunque abbia ostacolato l'attività di accertamento. La proposta prevede che la disposizione sia così riformulata: «Art. 3. Principi di legalità e di specialità. Tentativo e illecito impossibile - 1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. Le sanzioni amministrative sono previste ed irrogate in base al criterio di proporzionalità e non sono applicabili se non per le specifiche violazioni alle quali si riferiscono. / 1 bis. Sanzioni amministrative e sanzioni penali sono alternative, sono applicate in base al principio di specialità e comunque non sono mai cumulabili tra loro. / 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. / 3. Se la legge in vi-

il divieto di cumulare sanzioni eterogenee, mediante l'integrazione del comma 1 dell'art. 19 del d.lg. n. 74/2000⁵⁴.

5. *Le altre proposte di riforma*

Abbiamo visto fin qui, quale sia stata la spinta innovativa della giurisprudenza Cedu, e di quella europea in genere, in tema di diritti e garanzie del contribuente, con specifico riferimento ai temi del contraddittorio endoprocedimentale, dell'abuso del diritto e del *ne bis in idem*. Il gruppo di ricerca della Fondazione dell'ODCEC di Napoli ha tenuto conto di tale giurisprudenza nella elaborazione delle proposte di riforma anche nell'affrontare altri temi.

L'art. 1 del Protocollo addizionale della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, protegge la proprietà da forme di imposizione confiscatorie. La garanzia meriterebbe una specifica copertura costituzionale. Copertura che si può però ricavare indirettamente dal combinato disposto degli artt. 41 e 42 della Costituzione⁵⁵. Per chiarezza, il gruppo di lavoro ha proposto che tale limite venga recepito espressamente nello statuto dei diritti del contribuente aggiungendo anche un comma 4 *bis*, all'art. 1 e un comma 0 all'art. 8 dedicato proprio alla tutela dell'integrità patrimoniale⁵⁶.

gore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo. / 3 bis. La sanzione è ridotta fino ai due terzi, se siano stati compiuti atti idonei e diretti in modo non equivoco a commettere una violazione, ma l'azione non si compie o l'evento non si verifica, sempre che si tratti di azioni od omissioni dolose. La sanzione si applica anche in caso di illecito impossibile, quando il tentativo comunque abbia ostacolato l'attività di controllo o di accertamento» (v. *Civiltà fiscale*, cit., 48).

⁵⁴ La proposta è quella di integrare il titolo e comma 1 dell'art. 19 del d.lg. n. 74/2000 nel seguente modo: «Art. 19. Principio di specialità e divieto di cumulo di sanzioni eterogenee - 1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. In nessun caso è consentito il cumulo delle sanzioni amministrative con le sanzioni penali per il medesimo fatto nei confronti dello stesso soggetto».

⁵⁵ V. le osservazioni di M.P. NASTRI, in *Civiltà fiscale*, cit., 20, nota 12.

⁵⁶ Ivi, 19 ss. *Civiltà fiscale*, cit. Il comma 1 *bis* dell'art. 1 è stato immaginato e formulato da M.P. NASTRI nei seguenti termini: «1 *bis*. Tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica ai sensi dell'art. 53 Cost. nel rispetto della capacità economica dei singoli attraverso un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività, che in nessun caso potrà avere carattere confiscatorio. L'applicazione dei tributi deve rispettare il principio di proporzionalità e ragionevolezza». Lo stesso dicasi per il comma 0

Le proposte di riforma toccano anche il tema della tutela della *privacy* nello svolgimento delle attività di accertamento e controllo. Tema affrontato dalla Cedu nel caso *Kruglov c/o Russia*, sentenza 4 febbraio 2020, già ricordato (v. *retro* par. 2, lett. d)⁵⁷.

Le altre proposte di riforma riguardano l'attività legislativa e l'interpretazione delle singole disposizioni fiscali, i diritti dei contribuenti, la natura, la forma ed il contenuto degli atti e delle procedure impositive, la materia dei termini e della prescrizione, le notificazioni, le prove e le presunzioni, il giudizio di cassazione, la tutela cautelare e l'estinzione del processo. Mi limito a farne cenno, rinviando per il resto alle osservazioni già formulate in altra sede⁵⁸.

a) In tema di legislazione tributaria, è stata prevista l'aggiunta del comma 1-*bis* all'art. 4 dello statuto, intitolato *Utilizzo del decreto legge in materia tributaria*, titolo che diventerebbe *Utilizzo del decreto legge e del decreto legislativo in materia tributaria*. Il comma 1 *bis* potrebbe essere così formulato: «La delega al Governo per l'esercizio della funzione legislativa ai sensi dell'art. 76 della Costituzione implica sempre che la funzione venga esercitata anche nel rispetto dei principi e delle norme contenuti nella presente legge»⁵⁹. Quanto alla interpretazione delle disposizioni tributarie, è stata proposta l'introduzione dell'art. 1 *bis* dello statuto, intitolato appunto *Interpretazione delle disposizioni tributarie*, così formulato: «1. Le norme tributarie si interpretano secondo i criteri fissati dall'art.12 delle disposizioni sulla legge in generale. / 2. Quando non è possibile fare altrimenti, il giudice, nel rispetto dei principi fissati dagli articoli 23 e 53 della Costituzione, decide contemperando le esigenze di ragionevolezza ed equità contributive. I dubbi residui si risolvono in favore del contribuente»⁶⁰.

b) Quanto ai diritti dei contribuenti, il progetto di riforma prevede il formale riconoscimento del diritto al rispetto della *privacy*, cui si è già

dell'art. 8, così immaginato e formulato dalla stessa A.: «I tributi non possono eccedere nella loro applicazione sia singolarmente che complessivamente il limite della confiscatorietà. Il prelievo dei tributi deve rispettare l'equilibrio tra la tutela del contribuente e l'interesse pubblico al pagamento delle imposte».

⁵⁷ La norma proposta è stata inserita nel comma 2 dell'art. 1 *ter* dello statuto, intitolato *Presunzione di onestà del contribuente e tutela della privacy* ed è formulata nei seguenti termini: «2. L'attività di controllo e di accertamento fiscale nei confronti del contribuente avviene nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione dei dati personali ai sensi del decreto legislativo 30 giugno 2003» (*op. ult. cit.*, 26).

⁵⁸ *Op. ult. cit.*, 17 ss.

⁵⁹ *Op. ult. cit.*, 22 ss.

⁶⁰ *Op. ult. cit.*, 23 ss.

fatto cenno, e il diritto ad essere considerati onesti fino a prova contraria⁶¹. L'art. 6-*bis*, intitolato *Accesso ai documenti* riconosce ai contribuenti, in linea di principio, il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario secondo la disciplina generale dettata dagli artt. 22 e ss. della l. 7 agosto 1990, n. 241⁶².

Con la proposta di inserire l'art. 3-*bis* dello statuto si intende riconoscere il diritto alla programmazione fiscale e alla stabilità del regime tributario scelto, quando venga concessa la facoltà di opzione⁶³.

Sul versante processuale è stata previsto il diritto di impugnare gli atti nulli del procedimento amministrativo senza che la tempestività del ricorso costituisca sanatoria dei vizi del procedimento. La riforma intende affermare il principio che i vizi del procedimento impositivo non possono essere sanati per effetto di atti del contenzioso⁶⁴. Per garantire il diritto del contribuente ad essere difeso da professionisti specializzati, è stata prevista l'istituzione dell'albo dei difensori tributari riservato ai professionisti di provata competenza specialistica⁶⁵.

⁶¹ La proposta è formulata mediante l'introduzione dell'art. 1 *ter* allo statuto dei diritti del contribuente, intitolato *Presunzione di onestà del contribuente e rispetto della privacy*, così formulato: «1. I contribuenti sono considerati onesti, a meno che sussistano validi motivi per ritenere diversamente. / 2. L'attività di controllo e di accertamento fiscale nei confronti del contribuente avviene nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione dei dati personali ai sensi del d.lg. 30/06/2003 196». *Op. ult. cit.*, 25 ss., dove è anche spiegato che la proposta trae spunto dal principio n. 3.1.3. del Codice europeo del contribuente.

⁶² *Op. ult. cit.*, 36. L'art. 6-*bis* è formulato nei seguenti termini: «1. Il diritto di accedere ai documenti pubblici, previsto e disciplinato dagli artt. 22 e seguenti della l. 7 agosto 1990, n. 241 e successive modificazioni ed integrazioni, è esteso agli atti dei procedimenti tributari. / 2. È abrogata la lettera b) dell'art. 24, comma 1, della l. 7 agosto 1990, n. 241».

⁶³ *Op. ult. cit.*, 21, dove la proposta è formulata nei seguenti termini: «Art. 3-*bis*. Diritto di stabilità e di programmazione fiscale. / 1. Nei casi in cui venga concesso al contribuente la facoltà di optare per un particolare regime fiscale, l'opzione vale per almeno tre anni. / 2. Il contribuente può rinunciare all'opzione in qualunque momento, ma con effetto dal successivo periodo d'imposta».

⁶⁴ La riforma viene proposta aggiungendo l'art. 5-*bis* dello statuto, intitolato *Legittimazione a ricorrere. Deroga all'art. 156, terzo comma, del codice di procedura civile*, così formulato: «1. Il destinatario della notifica di un atto impositivo è sempre legittimato ad impugnarlo, anche al solo fine di far dichiarare la nullità dello stesso o della sua notificazione, o per eccepire di non esserne il destinatario. / 2. Il ricorso per vizio di notifica degli atti impositivi, ancorché tempestivo, non comporta sanatoria ai sensi dell'art. 156 del codice di procedura civile e non preclude il giudizio sulla nullità della notifica stessa» (*op. ult. cit.*, 24 ss.).

⁶⁵ *Op. ult. cit.*, 35 ss., dove si ipotizza l'inserimento dell'art. 12-*bis* dello statuto, inti-

Restando in tema di nullità degli atti impositivi e della loro impugnabilità, sembrano maturi i tempi per riconoscere il principio della non sanabilità degli atti affetti da nullità assoluta, secondo i parametri dettati dall'art. 21-*septies* della l. 7 agosto 1990, n. 241. È stato ipotizzato che la relativa disciplina possa essere introdotta sotto forma di art. 9-*bis* dello statuto, intitolato *Nullità insanabili degli atti impositivi*, così formulato: «1. In deroga all'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, gli atti impositivi affetti da nullità assoluta ai sensi dell'art. 21-*septies*, della l. 7 agosto 1990, n. 241, sono sempre impugnabili dall'interessato, fino a quando non siano notificati altri atti conseguenti. / 2. Gli atti conseguenti sono impugnabili a norma dell'art. 19, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre, 1992, n. 546»⁶⁶.

c) Quanto alla natura degli atti impositivi ed alla disciplina della loro notificazione, le proposte di riforma sono contenute negli artt. 5 *bis*, 6 *ter*, 1, comma 4-*bis*, e 2-*bis*. L'art. 5-*bis* predica la natura ricettizia degli atti impositivi, impone l'obbligo generalizzato della raccomandata informativa e detta specifiche disposizioni in tema di notificazione alle società estinte⁶⁷.

L'art. 6-*ter* introduce la figura del responsabile della notifica fatta a mezzo posta⁶⁸. Altre due proposte di riforma mirano ad introdurre due

tolato appunto *Il difensore tributario*, così formulato: «1. È istituito l'albo dei difensori tributari, al quale possono iscriversi coloro che abbiano i requisiti previsti dall'art. 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e che abbiano frequentato un corso di perfezionamento universitario di durata almeno annuale, che abbia ad oggetto lo studio specialistico della materia tributaria, anche nei suoi profili di diritto civile, di diritto amministrativo e di diritto penale, con particolare approfondimento del diritto processuale civile e penale, delle tecniche dell'argomentazione giuridica, sperimentate in appositi laboratori. / 2. L'albo ha carattere regionale ed è istituito presso la Presidenza della Commissione Tributaria Regionale, secondo le disposizioni che saranno previste nell'apposito regolamento di attuazione».

⁶⁶ *Op. ult. cit.*, 31.

⁶⁷ L'art. 5-*ter*, intitolato *Natura ricettizia degli atti impositivi ed obbligo di spedire la raccomandata informativa*, è così formulato: «1. Tutti gli atti impositivi, sia che attengano alla fase dell'accertamento che alla fase della riscossione, hanno natura ricettizia e non producono effetti fino a quando non siano stati validamente notificati. / 2. Le notifiche degli atti di cui al comma precedente che abbiano come destinatari le società di cui all'art. 2495 del codice civile le quali abbiano richiesto la cancellazione dal Registro delle imprese da almeno cinque anni sono inesistenti. / 3. Quando la notifica degli atti di cui al primo comma non avvenga a mani proprie, il consegnatario, identificato a mezzo di documento di identità i cui estremi devono essere riportati sul verbale di notifica, deve sottoscrivere una ricevuta e l'ufficio deve dare notizia della avvenuta notificazione dell'atto a mezzo lettera raccomandata».

⁶⁸ V. *Civiltà fiscale*, cit., 33 e s. dove si ipotizza l'inserimento dell'art. 6-*ter* dello sta-

principi: quello della nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria che non rispettino le regole enunciate nello statuto (comma 4-*bis* dell'art. 1)⁶⁹ e quello della libertà delle forme nell'adempimento degli obblighi tributari (art. 2-*bis*)⁷⁰.

Infine, sempre in tema di forma e contenuto degli atti del procedimento impositivo, è stata proposta la riscrittura dell'art. 7 dello statuto, dedicato alla chiarezza e alla motivazione degli atti. La riforma esclude che la motivazione *per relationem* possa essere redatta mediante sintesi o stralcio degli atti richiamati, salvo assenso del contribuente. Impone, in-

tutto, intitolato *Responsabile della notifica a mezzo posta*, così formulato: «1. La notifica degli atti effettuata mediante il servizio postale deve essere affidata, a pena di nullità insanabile, a personale dipendente con adeguata qualifica professionale, che lo renda consapevole della rilevanza dell'attività svolta e degli effetti che da tale attività derivano. Tale personale deve essere dotato di apposito documento che ne attesti la idoneità alla notifica degli atti. Fotocopia di tale documento deve essere sempre allegato agli avvisi e agli atti che vengono depositati o consegnati, a pena di nullità insanabile. / 2. Il direttore dell'ufficio postale provvede a consegnare al dipendente gli atti da notificare, facendosi firmare apposita ricevuta con data certa. L'elenco degli atti consegnati per la notifica è poi conservato presso l'ufficio per almeno due anni. Il consegnatario è responsabile del procedimento di notifica e deve sottoscrivere con nome e cognome leggibili gli avvisi che lascia presso le abitazioni o che comunque consegna a persone diverse dal destinatario. Sugli avvisi consegnati in assenza del destinatario deve sempre essere indicato, a pena di nullità, un recapito telefonico al quale sia possibile subito richiedere informazioni per il ritiro immediato degli atti, da parte del destinatario. / 3. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze approverà, entro 60 giorni dall'entrata in vigore della presente disposizione, il regolamento per l'attuazione delle disposizioni di cui ai commi precedenti, acquisendo il parere obbligatorio, non vincolante, di almeno tre uffici del Garante del contribuente, tra cui quello per il Lazio. Scaduto il termine per l'approvazione del regolamento, le notifiche effettuate in maniera da non garantire che gli addetti a tale delicatissimo adempimento abbiano adeguata preparazione professionale, attestata almeno dal direttore dell'ufficio da cui dipendono, e che non consentano di individuare il responsabile del procedimento di notifica, sono insanabilmente nulle, ai sensi dell'art. 21-*septies* della legge 7 agosto 1990, n. 241».

⁶⁹ *Op. ult. cit.*, 17 ss., dove la proposta di integrazione dell'art. 1 è stata formulata, a cura di G. MERONE, nei seguenti termini: «4-*bis*. La violazione delle disposizioni relative alla procedura di formazione e alla redazione degli atti impositivi, in quanto violazione dei principi indicati al comma 1, comporta la nullità degli stessi, anche quando non sia espressamente prevista. L'amministrazione finanziaria può provare che la violazione non abbia comportato alcun pregiudizio per il contribuente».

⁷⁰ V. *Civiltà fiscale*, cit., 21, dove la proposta di riforma è formulata nei seguenti termini: «Art. 2-*bis*. Libertà di forme e principio sostanzialistico. / 1. Quando non è diversamente stabilito, gli adempimenti formali relativi al rapporto tributario seguono il principio della libertà delle forme, analogamente a quanto previsto dall'art. 121 del codice di procedura civile. / 2. Quando vi sia contrasto tra forma e contenuto degli atti, è il contenuto che determina il regime giuridico da applicare».

vece, la esplicita e completa esposizione della sequenza argomentativa che giustifica l'atto impositivo⁷¹.

d) In materia di termini e di prescrizione, le proposte prevedono l'integrazione degli artt. 3 e 9 dello statuto, con l'aggiunta, rispettivamente, dei commi da 3-*bis* a 3-*quinques* e del comma 2-*quater*.

L'art. 3, intitolato *Efficacia temporale delle norme tributarie*, estenderebbe la sua portata alla disciplina della prescrizione della riscossione, e verrebbe quindi integrato come segue: «3-*bis*. Il diritto alla riscossione dei tributi, periodici e non, si prescrive in cinque anni, salvo che non siano stati accertati con sentenza passata in cosa giudicata, nel qual caso trova

⁷¹ La proposta prevede la riscrittura della norma nei seguenti termini (sottolineate le innovazioni): «Art. 7. Chiarezza e motivazione degli atti. Delega alla sottoscrizione. 1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. Non è consentita la sintesi o lo stralcio degli atti richiamati se non previo assenso scritto del contribuente raccolto in contraddittorio. / 1-*bis*. L'amministrazione finanziaria deve rendere esplicita la sequenza argomentativa della ricostruzione dei fatti e della interpretazione delle norme applicate. Deve altresì illustrare come dalle premesse in fatto ed in diritto deriva la decisione adottata. / 2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. / 3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria. / 4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti. / 4-*bis*. Gli accertamenti in rettifica, gli accertamenti d'ufficio e la formazione dei ruoli sono sottoscritti rispettivamente a norma degli artt. 42, primo comma, DPR 29 settembre 1973, n. 600, 12, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e delle disposizioni che disciplinano i tributi locali. La sottoscrizione degli atti comporta l'assunzione della responsabilità del loro contenuto, anche quando la firma degli stessi venga delegata a norma del successivo comma 4-*ter*. / 4-*ter*. I titolari degli uffici, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare la sottoscrizione degli atti di cui al comma precedente, ma soltanto per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, che riporti le ragioni eccezionali per le quali la delega viene conferita. La delega deve precedere la sottoscrizione e non può essere concessa "ora per allora". Deve indicare specificamente il nominativo del delegato, la sua qualifica professionali e le funzioni che svolge nell'ufficio. Il direttore è sempre corresponsabile degli atti sottoscritti dal delegato. / 4-*quater*. La violazione delle disposizioni di cui ai precedenti commi 3, 4-*bis* e 4-*ter* comporta la nullità assoluta degli atti, ai sensi dell'art. 21-*septies* della legge 7 agosto 1990, n. 241, aggiunto dall'art. 14 della legge 11 febbraio 2005, n. 15» (v. *Civiltà fiscale, cit.*, 30).

applicazione l'art. 2953 del codice civile. / 3-ter. Il termine di prescrizione è sospeso dalla notificazione del ricorso proposto ai sensi dell'art. 18 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, fino al passaggio in giudicato della sentenza. / 3-quater. Se il processo si estingue, viene meno l'effetto sospensivo ed il termine di prescrizione decorre dalla data entro la quale il provvedimento doveva essere impugnato. / 3-quinquies. Per tutto quanto non previsto da specifiche disposizioni legislative e dalla presente disposizione, si applicano le disposizioni del codice civile in materia di prescrizioni»⁷². Quanto all'art. 9, dedicato alla disciplina generale della rimessione in termini per causa di forza maggiore, la proposta di aggiungere il comma 2-quater introduce e disciplina la rimessione in termini in favore del singolo contribuente che sia incorso in decadenza «per causa a lui non imputabile»⁷³.

e) In tema di prove e di presunzioni, le proposte riguardano la inutilizzabilità delle prove, acquisite in violazione di diritti costituzionali (inutilizzabilità totale) o di specifiche disposizioni di legge (inutilizzabilità ai fini della irrogazione di sanzioni) (art. 7-ter)⁷⁴, l'estensione al processo tributario del principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c. (art. 10, comma 1-bis)⁷⁵ e la inammissibilità delle prove prodotte dall'amministrazione finanziaria, quando il giudice non ne possa verificarne la legittimità della acquisizione (art. 7, comma 4-bis, d.lg. n. 546/1992)⁷⁶.

⁷² *Op. ult. cit.*, 22.

⁷³ V. *Op. ult. cit.*, 25, dove la proposta di integrazione dell'art. 9 è formulata nei seguenti termini: «2 quater. Il contribuente che dimostri di essere incorso in decadenza per causa a lui non imputabile, può chiedere all'ufficio competente di essere rimesso in termini per presentare istanza di accertamento con adesione a norma degli artt. 6 e 12 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Se la procedura di adesione non si perfeziona entro novanta giorni dalla notifica del provvedimento di rimessione in termini, il contribuente può proporre ricorso entro i successivi sessanta giorni, a norma dell'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546».

⁷⁴ L'art. 7-ter, intitolato *Prove illegittimamente acquisite*, è così formulato: «1. Sono inutilizzabili ai fini dell'accertamento fiscale le prove acquisite in violazione dei diritti costituzionalmente garantiti. 2. Sono inutilizzabili, ai fini della irrogazione delle sanzioni amministrative, le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge. / 3. La inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente è rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del procedimento, in entrambi i casi previsti dai precedenti commi» (*Op. ult. cit.*, 37). La proposta è stata elaborata tenendo conto della giurisprudenza di legittimità e del paradigma di cui all'art. 191 c.p.p., che prevede appunto i casi di inutilizzabilità delle prove.

⁷⁵ Il comma 1-bis che dovrebbe essere introdotto nell'art. 10 dello statuto è così formulato: «1 bis. La natura dell'obbligazione tributaria non osta all'applicazione del principio di non contestazione nel processo tributario, così come disciplinato dal primo comma dell'art.115 del codice di procedura civile» (*Op. ult. cit.*, 38).

⁷⁶ Il comma 4-bis dell'art. 7 del d.lg. 546/1992 dovrebbe essere così formulato: «Le

Quanto alle presunzioni, accanto alla presunzione di onestà del contribuente, prevista con l'inserimento dell'art. 1-ter dello statuto, cui già si è fatto cenno, è stata prevista l'introduzione dell'art. 7-bis dello statuto stesso, intitolato appunto *Delle presunzioni e dell'onere della prova*. In forza di tale novella è stabilito, tra l'altro, (·) che le presunzioni devono essere utilizzate nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., (,) che il fatto noto dal quale viene indotto il fatto ignoto deve essere oggetto di percezione diretta ed immediata e non può essere a sua volta indotto in via presuntiva, (,,) che il ragionamento presuntivo è ammesso soltanto se basato su una pluralità di elementi indiziari, fatto salvo il caso in cui l'uso della presunzione abbia una funzione anche sanzionatoria, (%) che il contribuente ha diritto di difendersi dagli accertamenti presuntivi anche indicando il nome di persone informate dei fatti, che l'amministrazione ha l'obbligo di ascoltare e verbalizzare⁷⁷.

f) Altre garanzie processuali riguardano la introduzione della possibilità di impugnare per cassazione i provvedimenti cautelari dei giudici di merito. La riforma può essere attuata modificando il comma 4 dell'art. 47

prove prodotte dall'amministrazione finanziaria non sono ammesse se al giudice non è consentito di verificarne la legittimità dell'acquisizione» (*op. ult. cit.*, 39 ss.). La proposta intende dare seguito alla giurisprudenza della CGUE, inaugurata con la sentenza *Glencore* del 16 ottobre 2019, in causa C-189/2018.

⁷⁷ La proposta di riforma prevede l'introduzione dell'art. 7 bis così formulato: «1. L'amministrazione finanziaria può motivare i propri atti anche utilizzando le presunzioni, nel rispetto dell'art. 53 della Costituzione e delle disposizioni dettate dal codice civile. / 2. Anche il contribuente può avvalersi di presunzioni, fatti notori e massime di esperienza per contrastare le pretese fiscali. / 3. Se l'amministrazione finanziaria intende avvalersi di presunzioni semplici, prima di redigere l'atto di accertamento deve invitare il contribuente a presentare le proprie osservazioni, a pena di nullità. Il contribuente, in tal caso, può difendersi anche indicando i nomi di persone informate dei fatti, che l'amministrazione deve poi ascoltare e verbalizzare, salvo motivato provvedimento di non rilevanza. / 4. Il fatto noto dal quale l'amministrazione può risalire ad un fatto ignoto è il fatto conosciuto per percezione diretta e non può mai essere un fatto indotto in via presuntiva. / 5. Quando l'Amministrazione si avvale di presunzioni semplici occorre che queste siano gravi precise e concordanti. Il requisito della concordanza implica il requisito della pluralità delle stesse. / 6. Le presunzioni prive dei requisiti di cui al comma precedente possono essere utilizzate soltanto nei casi espressamente previsti dalla legge con funzione sanzionatoria. In tal caso, però, le valutazioni dell'ufficio dovranno comunque essere motivate in maniera congrua e coerente. / 7. Quando al contribuente che abbia rispettato tutti gli obblighi fiscali, formali e sostanziali, vengano contestate violazioni sulla base di presunzioni, l'amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente quale sia la prova contraria che deve essere fornita, nel rispetto dei principi del giusto processo. / 8. Non è consentito all'amministrazione finanziaria invertire l'onere della prova richiedendo al contribuente documenti e notizie che la stessa possa acquisire direttamente» (*Op. ult. cit.*, 27).

e il comma 4 dell'art. 62-*bis* del d.lg. n. 546/1992⁷⁸. La proposta prevede che il comma 4 dell'art. 47 (*Sospensione dell'atto impugnato*) venga modificato come segue: «4. Il collegio sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata impugnabile a norma dell'art. 62-*bis*, commi 4 e 4-*bis*. Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza» (le modifiche sono sottolineate). Il comma 4 dell'art. 62-*bis* (Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione) va conseguentemente integrato come segue: «4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata impugnabile per cassazione ai sensi dell'art. 62 e, comunque, anche per vizio di motivazione» (le modifiche sono sottolineate). La riforma prevede anche l'aggiunta del comma 4-*bis* del medesimo art. 62-*bis*, con il quale viene stabilito che la decisione è adottata con rito camerale *ex art. 380 bis c.p.c.* entro termini strettissimi⁷⁹.

Restando nell'ambito del giudizio di cassazione, è nota la giurisprudenza secondo la quale uno dei requisiti di ammissibilità del ricorso è quello dell'autosufficienza, un requisito che spesso richiede la trascrizione nel ricorso stesso di molte pagine del processo di merito. Ne deriva un notevole appesantimento del contenuto del ricorso, che si vuole invece ispirato a criteri di sintesi. Per conciliare le opposte esigenze, il Primo presidente della Corte ed il Presidente del CNF il 17 dicembre del 2015 hanno firmato un Protocollo d'Intesa in forza del quale il criterio dell'autosufficienza deve considerarsi rispettato quando gli atti del processo di merito siano puntualmente richiamati, ancorché non riprodotti. Ciò anche perché il ricorso deve essere contenuto in un numero di pagine proporzionato alla complessità e al valore della causa.

Problema risolto? Niente affatto, perché un protocollo di intesa, anche se firmato tra i massimi rappresentanti della magistratura e dell'avvocatura, non è vincolante per il giudice nell'esercizio della giurisdizione, il quale giudice deve ossequio soltanto alla legge. Per risolvere il problema, il gruppo di ricerca ha previsto il recepimento legislativo del Protocollo d'intesa, cosicché lo stesso diventi vincolante per i giudici di legittimità. Il comma 2 dell'art. 62 del d.lg. n. 546/1992, deve essere integrato quindi nei seguenti termini: «L'articolo 366 del codice di procedura civile è integrato

⁷⁸ *Op. ult. cit.*, 43.

⁷⁹ Il comma 4-*bis* è formulato nei seguenti termini: «4 *bis*. La Corte di Cassazione decide a norma dell'art. 380 *bis* del codice di procedura civile. Il presidente della sezione fissa l'adunanza entro sessanta giorni dalla iscrizione a ruolo del ricorso e la decisione deve essere depositata entro i successivi quindici giorni» (*op. ult. cit.*, 43).

nel senso che il ricorso deve essere redatto con le modalità dettate dal Protocollo d'Intesa firmato a Roma il 17 dicembre 2015 tra il Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione ed il Presidente del Consiglio Nazionale Forense, allegato A alla presente legge. Il principio dell'autosufficienza del ricorso si intende rispettato quando venga indicata la pagina del documento in cui la questione è stata prospettata, contenuto nel fascicolo di cui all'art. 25. È onere della parte interessata contestare specificamente il mancato rispetto del principio dell'autosufficienza, specialmente quando la controparte eccepisca la violazione dell'art. 112 codice di procedura civile per superamento dei limiti della domanda. Il ricorso deve essere contenuto in un numero di pagine proporzionato alla complessità e al valore della controversia. Gli eccessi non determinano l'inammissibilità del ricorso, ma il giudice, nel pronunciare la condanna alle spese, può ridurre le spese sostenute dalla parte vincitrice di una percentuale pari a quella corrispondente all'eccesso di scrittura. Il giudice, con provvedimento specificamente motivato, può anche irrogare una sanzione pecuniaria da 500 a 2.500 euro, a favore della Cassa delle ammende, quando l'eccesso di scrittura sia manifesto ed evidentemente ingiustificato»⁸⁰.

Il quadro degli interventi processuali deve essere completato ponendo rimedio ad una imprecisione del legislatore del d.lg. n. 156/2015. Questi ha aggiunto la lett. *c-bis*) al comma 1 dell'art. 68 del d.lg. n. 546/1992, in forza di tale novella, nel caso di cassazione con rinvio, il contribuente dovrebbe pagare provvisoriamente il terzo dell'imposta pretesa, anche se è stato totalmente vittorioso nei gradi di merito. Infatti la lettera aggiunta, *c-bis*), rinvia, quanto al pagamento provvisorio del tributo, alle disposizioni vigenti in pendenza del giudizio di primo grado. La riforma è stata oggetto di critica durissima da parte della più autorevole dottrina (Glendi)⁸¹. Il gruppo di ricerca ha elaborato una proposta di riforma per la quale, in caso di cassazione con rinvio, il regime vigente in pendenza del giudizio di primo grado operi soltanto quando si tratti di rinvio al giudice del primo grado⁸².

g) È sembrato poi che non possa darsi esecuzione provvisoria alle san-

⁸⁰ V. *Civiltà fiscale*, cit., 41.

⁸¹ V. A. MERONE, *Proposte*, cit., 44 ss.

⁸² La proposta prevede che la lett. *c-bis* dell'art. 68 d.lg. 546/1992, debba essere così integrata: «*c-bis*) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio, a norma dell'art. 383, terzo comma, codice di procedura civile, e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione» (sottolineata l'innovazione). V. *Civiltà fiscale*, cit., 46.

zioni in pendenza del processo e fino a quando non sia formato il giudicato. La funzione punitiva delle sanzioni, specialmente poi se presentano i caratteri della afflittività penale, rende iniqua, e contraria all'art. 27 della Costituzione, la irrogazione delle sanzioni prima che sia stata raggiunta la certezza della responsabilità del contribuente "incriminato". Pertanto, è stata prevista l'aggiunta del comma 6-*bis* all'art. 62-*bis* del d.lg. 546/1992, così formulato: «6 *bis*. L'irrogazione delle sanzioni resta sempre sospesa fino alla sentenza definitiva»⁸³.

h) Infine, una lacuna nel sistema delle garanzie che deve accompagnare la riscossione è stata individuata nella formulazione del comma 1 dell'art. 52 (*Procedimento di vendita*) del d.P.R. n. 602/1973, che consente al concessionario della riscossione di vendere i beni pignorati *inaudita altera parte* e senza l'intervento del giudice. Un sistema di dubbia costituzionalità al quale andrebbe posto rimedio con una piccola integrazione della norma che dovrebbe essere riformulata nei seguenti termini: «1. La vendita dei beni pignorati è effettuata, mediante pubblico incanto o nelle altre forme previste dal presente decreto, a cura del concessionario, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, sentito il contribuente» (integrazione segnalata in corsivo)⁸⁴.

7. Conclusioni

A conclusione di questo lungo riepilogo, devo ricordare, ancora una volta, che, pur nell'intento di fare un lavoro sistematico di revisione della

⁸³ V. *Civiltà fiscale*, cit., 43. È noto che, nell'ambito della disciplina del c.d. adempimento collaborativo, l'art. 6, comma 3 del d.lg. 128/2015 stabilisce che la riscossione delle sanzioni «è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento». Si tratta però di una disposizione con precisi limiti soggettivi e procedurali. Soggettivi, perché riguarda soltanto i soggetti che possono aderire, ed aderiscono, al regime dell'adempimento collaborativo. Procedurali perché è riferita alla sola fase amministrativa, non fosse altro perché anche le sentenze dei giudici tributari sono ora provvisoriamente esecutive a norma dell'art. 67-*bis* del d.P.R. 596/1992. D'altra parte, anche la più recente giurisprudenza di legittimità continua ad affermare che «l'art. 68 del d.lg. n. 546 del 1992, nella formulazione modificata dall'art. 29 del d.lg. n. 472 del 1997, ha natura di regola generale, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo e la riscossione delle somme, anche a titolo di sanzioni pecuniarie, in forza di sentenza della Commissione tributaria regionale pubblicata dopo l'entrata in vigore del d.lg. n. 472 del 1997» (Cass. 5158/2020; *conf.*, tra le altre, 27867/2018). Appare dunque opportuna una chiara indicazione di principio nell'ambito delle regole del processo tributario, per evitare ulteriori, immancabili dubbi interpretativi.

⁸⁴ *Op. ult. cit.*, 50.

normativa vigente, le proposte di riforma sono nate da spunti particolari offerti dalla quotidianità del lavoro professionale.

Spesso poi l'entusiasmo per la "scoperta" di una lacuna o di una imperfezione del quadro normativo ha avuto la meglio sulle esigenze di approfondimento. Ciò ha fatto sì che le proposte formulate dal gruppo non sempre sono "rifinite", in qualche caso sono soltanto un "pro memoria" delle cose da fare, "bozzetti" da rifinire con l'aiuto dei dottori del diritto. Un lavoro che deve continuare tenendo d'occhio anche quanto di buono offre la giurisprudenza delle due Corti europee.

Nella prima parte di questa relazione mi sono anche avventurato nel territorio delle teorie generali e dei fondamenti logico-giuridici dell'ordinamento tributario. Un pascolo abusivo che mi sono concesso con l'alibi della ricerca dei fondamenti della Civiltà fiscale. Anche in quella parte mi sono lasciato guidare da un approccio tipico, che è quello proprio del giudice quando deve giustificare le decisioni che adotta, cioè quando motiva i suoi provvedimenti, con la consapevolezza di essere soltanto una voce nel coro dei giurisperiti.

Abstract

Se si vuol conoscere il grado di civiltà di un popolo, occorre aprire il suo codice penale e vedere se e come vengano riconosciuti i diritti degli inquisiti. Se dovesse difendere la nostra civiltà penale si potrebbe citare l'art. 358 c.p.p., che disciplina l'*Attività di indagine del pubblico ministero*.

Più complicato dimostrare il nostro grado di civiltà fiscale. Inutile ricercare una norma di legge che imponga all'amministrazione finanziaria di accertare i fatti e le circostanze favorevoli al contribuente.

Anzi, molto spesso, le norme liberano la parte pubblica anche dall'onere di provare i fatti e le circostanze su cui si basa la pretesa fiscale, supportata com'è da apposite presunzioni. Si tratta di presunzioni che spesso sono basate su semplici rilevazioni statistiche, difficili anche da contrastare con prove contrarie.

Eppure, anche l'Amministrazione finanziaria opera sotto il vincolo dell'art. 97 della Costituzione. Anzi, gli artt. 53 della Costituzione e 1 del Protocollo addizionale Cedu del 20 marzo 1953, stabiliscono, rispettivamente, che il prelievo fiscale deve avvenire secondo l'effettiva "capacità contributiva" ed in ragione del principio di proporzionalità del prelievo fiscale, e non secondo le convenienze dell'Erario.

La situazione peggiora se il confronto con la "civiltà penale" si sposta dal piano degli obblighi procedurali a quello del regime probatorio e delle regole di giudizio. Mentre l'accertamento penale è "frenato" dalla c.d. presunzione di innocenza rafforzata dalla regola di giudizio per la quale la responsabilità dell'imputato può essere affermata soltanto quando sia stato superato ogni ragionevole

dubbio, l'accertamento fiscale spesso è invece "accelerato" ed agevolato da presunzioni in forza delle quali il dubbio è sufficiente per consolidare la pretesa pubblica.

L'amara constatazione è che il nostro ordinamento concede il beneficio del dubbio al peggior criminale, ma non al più piccolo evasore.

Al principio penale del *favor rei*, con il corollario della regola *in dubio pro reo*, si contrappone il sistema tributario orientato *pro fisco*.

La verità è che la nascita e l'evoluzione del diritto penale e del diritto tributario non sono avvenute in parallelo. Soltanto di recente, infatti, la legislazione fiscale è assurta al livello di diritto tributario. L'evoluzione dei fatti fiscali da semplici fatti economici a fatti giuridici appartiene alla storia recente, che coincide, a mio avviso, con l'approvazione delle prime leggi tributarie di carattere generale che riguardano tutti i tributi e che iniziano a tracciare le linee di confine dei poteri dello Stato, al di là delle quali si attestano i diritti dei contribuenti.

In questa relazione mi sono anche avventurato nel territorio delle teorie generali e dei fondamenti logico-giuridici dell'ordinamento tributario. Un pascolo abusivo che mi sono concesso con l'alibi della ricerca dei fondamenti della Civiltà fiscale, lasciandomi guidare da un approccio topico, che è quello proprio del giudice quando deve giustificare le decisioni che adotta, cioè quando motiva i suoi provvedimenti, con la consapevolezza di essere soltanto una voce nel coro dei giurisperiti.

If you want to know the degree of civilization of a people, it is necessary to open its penal code and see if and how the rights of the accused are recognized. If it were to defend our criminal civilization, art. 358 of the Criminal Code, which governs the investigation activity of the public prosecutor.

It is more complicated to demonstrate our degree of fiscal civilization. It is useless to look for a law that requires the financial administration to ascertain the facts and circumstances favorable to the taxpayer.

Indeed, very often, the rules also free the public from the burden of proving the facts and circumstances on which the tax claim is based, supported as it is by specific presumptions. These are presumptions that are often based on simple statistical surveys, which are difficult even to counter with contrary evidence.

Yet, the financial administration also operates under the constraint of art. 97 of the Constitution. Indeed, the articles. 53 of the Constitution and 1 of the ECHR Additional Protocol of 20 March 1953, establish, respectively, that the tax levy must take place according to the effective «ability to pay» and according to the principle of proportionality of the fiscal levy, and not according to Treasury.

The situation worsens if the confrontation with «criminal civilization» shifts from the level of procedural obligations to that of the evidential regime and the rules of judgment. While the criminal investigation is «held back» by the so-called presumption of innocence reinforced by the rule of judgment for which the accused's responsibility can be asserted only when all reasonable doubt has been

overcome, the tax assessment is often instead «accelerated» and facilitated by presumptions under which the doubt is sufficient to consolidate the public claim.

The bitter finding is that our legal system grants the benefit of the doubt to the worst criminal, but not to the smallest tax evader.

The penal principle of *favor rei*, with the corollary of the rule in *dubio pro reo*, is opposed by the tax system oriented *pro fisco*.

The truth is that the birth and evolution of criminal law and tax law did not take place in parallel. Only recently, in fact, has tax legislation risen to the level of tax law. The evolution of tax facts from simple economic facts to legal facts belongs to recent history, which coincides, in my opinion, with the approval of the first general tax laws concerning all taxes and which begin to draw the boundary lines the powers of the state, beyond which the rights of taxpayers are at-tested.

In this report, I also ventured into the territory of general theories and the logical-legal foundations of the tax system. An abusive pasture that I allowed myself with the alibi of researching the foundations of fiscal civilization, letting myself be guided by a topical approach, which is that of the judge when he has to justify the decisions he adopts, that is when he motivates his measures, with the to be only a voice in the choir of *jurisperiti*.

FEDERICO TARINI*

Contenuto e modalità di accertamento del divieto di abuso del diritto nella direttiva madre figlia

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La Direttiva madre-figlia: il contesto di riferimento. – 3. Il divieto di abuso nella Direttiva madre-figlia e il generale principio di divieto di pratiche abusive. – 4. Il contenuto del divieto di abuso del diritto accolto dalla Direttiva. – 5. L'accertamento dell'abuso ed il principio di proporzionalità. – 6 Normativa anti-abuso convenzionale e giurisprudenza della Corte di Giustizia. – 6.1. La Limitation of Benefits Clause. – 6.2. Il Beneficial Owner. – 7. La Direttiva madre-figlia nel sistema fiscale italiano. – 8. Conclusioni.

1. *Premessa*

Fin dal Trattato di Roma del 1957, uno dei principali obiettivi dell'Unione europea è stato quello di realizzare il c.d. mercato unico, al fine di favorire la semplificazione delle movimentazioni di capitale, lavoro, beni e servizi tra i paesi membri.

Tra le modalità attraverso le quali l'ordinamento europeo ha cercato di raggiungere tale obiettivo, oltre all'istituzione dell'Unione doganale e dell'imposta comune sui consumi, devono certamente annoverarsi anche quegli interventi legislativi volti a facilitare e incentivare l'aggregazione di imprese fra società appartenenti a diversi Stati membri. Ed è proprio in quest'ultimo contesto che si inserisce la c.d. Direttiva madre-figlia, la quale mira a facilitare la creazione di tali raggruppamenti d'impresa eliminando gli ostacoli fiscali derivanti dalla distribuzione di dividendi fra società controllate e collegate.

Al tempo stesso, ci si è però dovuti porre il problema del progressivo aumento delle pratiche volte ad un utilizzo fraudolento dei benefici concessi dalla Direttiva, inquadrabili sotto il generale concetto di "abuso del diritto".

Facendo ricorso a tale categoria generale, gli Stati membri hanno quindi inteso contrastare quei comportamenti idonei a determinare una distor-

* Dottorando presso l'Università degli Studi di Bologna.

sione del mercato unico non espressamente riconducibili a fattispecie evasive e, in simile logica, giustificare eventuali limitazioni e compressioni dei diritti generalmente riconosciuti ai contribuenti nell'esercizio della propria attività economica.

Anche il legislatore europeo ha tentato di arginare il fenomeno abusivo, al tempo stesso avendo la preoccupazione di evitare che i legislatori nazionali determinassero un'ingiustificata limitazione dei diritti riconosciuti ai contribuenti.

Tale finalità risulta oggi essere perseguita anche all'interno della stessa Direttiva la quale, sia nella sua versione originaria, sia a seguito delle modifiche apportate dalla Direttiva 2015/121/UE.

Il presente studio mira a individuare quale sia il significato (e, conseguentemente, i limiti applicativi) del divieto di abuso del Diritto contenuto all'interno della Direttiva e se lo stesso possa dirsi "in linea" con il generale principio di divieto di abuso del diritto ormai pacificamente accolto dal diritto europeo.

Dal punto di vista metodologico, quindi, dopo aver delineato quale sia il contenuto della nozione, con particolare attenzione ai suoi elementi essenziali, si procederà ad analizzare come lo stesso debba oggi essere provato in sede sia nazionale sia europea al fine di negare l'applicazione dei benefici garantita dalla Direttiva madre-figlia.

2. *La Direttiva madre-figlia: il contesto di riferimento*

La Direttiva madre-figlia nasce¹ dall'esigenza di introdurre, per i gruppi di società operanti in diversi Stati membri, disposizioni fiscali finalizzate ad eliminare o, quantomeno, limitare fenomeni di doppia imposizione² al

¹ Come rileva F. C. DE HOSSON, *The parent-Subsidiary Directive*, in *Intertax*, XVIII, 10, 1990, 414, «L'esigenza di un sistema armonizzato in tema di tassazione dei rapporti fra società madri e società figlie, è una materia di forte rilevanza nel contesto europeo fin dal trattato di Roma». Si possono trovare tracce di un primo tentativo di regolamentazione della materia già nel 1969, quando la Commissione, a seguito del "memorandum *Colonna*", emanò una comunicazione diretta a spingere verso l'implementazione di un «common system of taxation applicable to parent companies and subsidiaries». A tale comunicazione, tuttavia, non fece seguito alcuna iniziativa legislativa, stante l'obiezione di alcuni Stati, fra i quali, *in primis*, Germania e Olanda. Fu solo nel 1992, a seguito della COM 85 (360), «Fiscal measures aimed at encouraging co-operation between undertakings of different Member States», che la Comunità europea cominciò un vero e proprio processo di codificazione in materia.

² Considerando n. 3, Direttiva 2011/96/UE «La presente direttiva intende esentare dalle

fine di consentire alle imprese operanti nel mercato interno la possibilità di espandersi al di fuori dei confini nazionali³.

In quest'ottica, la Direttiva prevede che, al rispetto di alcune condizioni⁴, il pagamento dei dividendi fra società appartenenti al medesimo

ritenute alla fonte i dividendi e altre distribuzioni di utili pagati dalle società figlie alle proprie società madri ed eliminare la doppia imposizione su tali redditi a livello di società madre». Sul tema, si veda, *ex multis*, Corte di Giustizia, 17 maggio 2017, causa C-68/15, X; Corte di Giustizia, 8 marzo 2017, causa C-448/15, *Wereldhave*, Corte di Giustizia, 1° ottobre 2009, causa C-247/08, *Gaz de France– Berliner Investissement*; Corte di Giustizia, 22 dicembre 2008, causa C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*; Corte di Giustizia, 3 aprile 2008, causa C-27/07, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*

³ Considerando n. 4, Direttiva 2011/96/UE «I raggruppamenti di società di Stati membri diversi possono essere necessari per creare nell'Unione condizioni analoghe a quelle di un mercato interno e per assicurare così il buon funzionamento del mercato interno. Queste operazioni non dovrebbero essere intralciate da particolari restrizioni, svantaggi e distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri. Occorre quindi prevedere per questi raggruppamenti norme fiscali che siano neutre nei riguardi della concorrenza al fine di permettere alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato interno, di accrescere la loro produttività e di rafforzare la loro posizione concorrenziale sul piano internazionale».

⁴ In particolare, è richiesto, in primo luogo, che entrambe le società «SIANO RICOMPRESE NELLE POSSIBILI FORME SOCIETARIE INDIVIDUATE DALL'ALLEGATO DELLA MEDESIMA DIRETTIVA» e che queste siano “assoggettate” ad una delle imposte sui redditi anch'esse individuate da uno specifico allegato, concetto tradizionalmente interpretato come *corporate tax liability*, ovvero sia potenziale assoggettamento all'imposta sulle società. Dovrebbero ritenersi escluse solo le società che godono di una esenzione soggettiva (derivante dalla stessa natura dell'ente collettivo) in quanto, gli enti collettivi che godono di una esenzione oggettiva (tipo di attività esercitata) dovrebbero essere ritenuti compresi nel campo di applicazione della direttiva (P.H. SCHONEWILLE, *Some questions on the Parent Subsidiary Directive and the Merger Directive*, in *Intertax*, XX, 1, 1992, 16; A. FEDELE, *La direttiva 'madre-figlia' e la disciplina attuativa come complesso normativo unitario e sistematico: i criteri interpretativi*, in *Rass. trib.*, XLIV, 5, 2001, 1256). Tuttavia, secondo Corte di Giustizia, 8 marzo 2017, causa C-448/15, *Wereldhave Belgium Comm. VA*, il concetto di assoggettamento ad imposta deve essere interpretato nel senso che la società non solo deve essere potenzialmente assoggetta al tributo, ma che non vi siano, al contempo, esenzioni e opzioni che consentano alla società stessa di sottrarsi al pagamento. Nella giurisprudenza nazionale si veda Cass., 13 dicembre 2018, n. 32255, criticata da M. ANTONINI e R. PAPOTTI, *Il requisito dell'assoggettamento a imposta per l'esenzione da ritenuta sugli utili a società non residenti*, in *Corr. trib.*, 4, 2019, 376. In secondo luogo, occorre che entrambe le società siano considerate, in base alla legislazione nazionale, residenti (incluse le stabili organizzazioni) in uno Stato UE e che queste, anche in virtù dell'applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni, non abbiano il proprio domicilio fiscale al di fuori del territorio dell'Unione. Infine, è necessario che la società percettrice del dividendo detenga (direttamente) una partecipazione al capitale sociale della società distributrice almeno pari al 10%, la quale deve essere detenuta per un periodo di almeno un anno. Il concetto di partecipazione rilevante ai fini della Direttiva è stato affrontato da Corte di

gruppo societario ubicato all'interno del territorio dell'Unione europea sia assoggettato a un regime di tendenziale neutralità tramite l'applicazione di meccanismi quale l'esenzione o il credito d'imposta.

Nonostante l'importanza degli obiettivi perseguiti dalla disposizione europea, la stessa Direttiva introduce un'esplicita limitazione al predetto regime impositivo affermando, all'art. 1(2), che «La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi».

Nella sua originaria formulazione detta disposizione si limitava a riconoscere, in capo agli Stati membri, la mera facoltà di limitare il godimento dei benefici europei al fine di escludere quei fenomeni finalizzati alla totale sottrazione da ogni prelievo impositivo ottenendo, quindi, un «vantaggio fiscale indebito».

Tuttavia, tale libertà di azione lasciata agli Stati membri, congiuntamente all'assenza di una vera e propria definizione a livello europeo del concetto di «frodi e abusi» utilizzato dal testo allora vigente, determinò l'insorgere di innumerevoli disposizioni antiabuso nazionali potenzialmente idonee a violare principi fondamentali quali, ad esempio, la libertà di circolazione di capitali e il principio di proporzionalità.

Detta frammentazione legislativa obbligò quindi la Corte di giustizia a sostituirsi al legislatore europeo fornendo, all'interno dei propri interventi giurisprudenziali, una serie di criteri potenzialmente idonei ad orientare l'attività legislativa dei singoli Stati membri.

Fu solo nel 2015⁵ che il legislatore europeo, recependo le predette elaborazioni giurisprudenziali, riscrisse integralmente la disposizione antiabuso contenuta all'interno della Direttiva⁶ introducendo i paragrafi da 2 a 4, secondo i quali «2. Gli Stati Membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali

Giustizia, 22 dicembre 2008, causa C-48/07, *Vergers du Vieux Tawves*, commentata da B. PEETERS, A. DE VIJVER, *ECJ Rules on Compatibility of Belgian Participation Exemption Regime with EC Parent-Subsidiary Directive*, in *EC Tax Review*, XVIII, 4, 2009, 146; Corte di Giustizia, 17 ottobre 1996, causa C-283/94, *Denkavit International BV*, commentata da D. SCHELPE, *The Denkavit-Vitic-Voormeer case*, in *EC Tax Review*, VI, 1, 1997, 17. Sul tema si veda altresì D'ISANTO, BARZAGHI, *La Corte di giustizia e le direttive europee*, in *Manuale di Fiscalità Internazionale*, a cura di A. Dragonetti, A. Piacentini, V. Sfondrini, Ipsoa, Milano, 2019, 342.

⁵ Direttiva 2015/121/UE del 27 gennaio 2015.

⁶ L. ROSSI E G. FICAI, *Modifiche 'antielusive' alla Direttiva Madre Figlia*, in *Corr. Trib.*, 22, 2015, 1699.

di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. 3. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. Ai fini del paragrafo 2, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. 4. La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso».

Senza voler procedere ad una dettagliata disamina del "nuovo" testo normativo, in questa sede pare opportuno porre l'attenzione su due specifiche innovazioni.

In primo luogo, i nuovi paragrafi 2 e 3 dell'art. 1 hanno previsto, in capo agli Stati nazionali, un vero e proprio obbligo⁷ di contrasto avverso pratiche abusive finalizzate ad ottenere un illegittimo risparmio d'imposta.

Più precisamente, gli Stati membri, ferma restando una loro facoltà di intervenire in materia, devono negare l'applicazione dei benefici garantiti dalla direttiva alle c.d. "costruzioni non genuine"⁸.

⁷ L'idea che l'art. 1(2), già nella sua formulazione previgente, introducesse un vero e proprio obbligo di contrasto a frodi e abusi era già stata più volte sostenuta dalla Corte di giustizia.

⁸ Le definizioni contenute all'interno dei paragrafi 1 e 2 risultano oggi recepite anche all'interno della recente Direttiva (UE) 2016/1164 del 12 luglio 2016, successivamente modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del 29 maggio 2017 (c.d. *Anti Tax Avoidance Directive* o, in breve, *ATAD*) la quale non solo riprende la nozione di costruzione non genuina utilizzata dalla Direttiva 2015/121, ma utilizza la medesima formulazione (seppur con lievissime differenze letterali) prevista dall'odierno art. 1(2) della Direttiva madre-figlia. Differenza fondamentale fra le due disposizioni risiede nel fatto che, mentre il nuovo art. 1(2) prevede ancora espressamente la facoltà degli Stati membri di intervenire in materia, tale facoltà non è di parimenti prevista all'interno della ATAD. Sebbene, nella sostanza, il risultato sia il medesimo (in quanto la lotta alle frodi e agli abusi è un'attività lasciata prevalentemente alla competenza degli Stati membri) è utile notare come la norma contenuta all'interno della Direttiva madre-figlia sembri introdurre un più ampio margine di manovra. A tal proposito, l'undicesimo considerando della direttiva afferma che «Norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche fiscali abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni specifiche. Tali norme sono pertanto destinate a colmare lacune e non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di norme antiabuso specifiche. All'interno dell'Unione le norme generali antiabuso dovrebbero essere applicate alle costruzioni che non sono genuine; in caso contrario il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali. È inoltre importante garantire che le norme generali antiabuso si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei con-

Si tratta, a bene vedere, del primo recepimento espresso⁹, all'interno della normativa europea, di un concetto già da tempo elaborato dalla Corte di Giustizia e finalizzato, come si vedrà meglio nel proseguo della trattazione, ad individuare situazioni a carattere abusivo il cui contrasto giustifica il diniego di applicazione, da parte degli Stati nazionali, delle disposizioni derivanti dal diritto europeo.

In secondo luogo, la facoltà di intervento riconosciuta agli Stati membri dal previgente art. 1(2) (ora trasfuso, con modifiche, al par. 4) viene subordinata non più alla prevenzione di "frodi e abusi", ma all'eliminazione dell'evasione fiscale, della frode fiscale o degli abusi.

Tale modifica, sebbene a prima vista irrilevante, sembrerebbe essere diretta ad attribuire rilievo all'intrinseca differenza esistente fra le due nozioni. Difatti, mentre l'abuso identifica una illegittima applicazione del diritto eurounionale, il concetto di frode, oggi sostituito dai termini "evasione fiscale" e "frode fiscale", si riferisce a comportamenti penalmente rilevanti o, quantomeno, punibili tramite l'applicazione di una sanzione (circo stanza non prevista dai paragrafi 2 e 3¹⁰).

Pertanto, l'utilizzo della nuova terminologia sembrerebbe essere diretto a dare risalto alla diversa intensità fra "frodi" e "abusi".

Ciò detto, nonostante la modifica normativa abbia certamente determinato una maggior certezza dei traffici commerciali, l'utilizzo delle disposizioni antiabuso nazionali nell'ambito della Direttiva madre-figlia presenta ancor oggi alcuni significativi punti oscuri, i quali devono essere affrontati in base alle elaborazioni giurisprudenziali della Corte di giustizia.

fronti di paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici. Agli Stati membri non dovrebbero essere impediti di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso. Nel valutare se una costruzione debba essere considerata non genuina, gli Stati membri dovrebbero avere la possibilità di prendere in esame tutte le valide ragioni economiche, incluse le attività finanziarie».

⁹ C. BROKELIND, *Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent- Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project*, in *Intertax*, XLIII, 12, 2015, 816.

¹⁰ Ad oggi, non si riscontrano ancora specifiche prese di posizione della Corte europea con riferimento alla nuova disposizione. Difatti, essendo la modifica al testo normativo ancora relativamente recente, la Corte di Giustizia non ha ancora avuto modo di intervenire in materia. Pertanto, le considerazioni di seguito riportate fanno riferimento alle elaborazioni emerse con riferimento al previgente art. 1(2).

3. *Il divieto di abuso nella Direttiva madre-figlia e il generale principio di divieto di pratiche abusive*

La delimitazione dell'ambito operativo della disposizione antiabuso contenuta nella Direttiva impone innanzitutto di interrogarsi circa quale sia il significato di tale "abuso" accolto dalla Direttiva.

A livello di sistema, il divieto di abuso del diritto deve essere inteso come un principio generale a carattere legale volto a negare l'applicazione del diritto europeo in tutte le fattispecie formalmente conformi al dettato normativo, ma poste in essere con l'obiettivo principale di ottenere un indebito vantaggio attraverso l'utilizzo distorto di schemi giuridici¹¹. Ciò in quanto, sebbene lo stesso diritto europeo incoraggi la "competizione" fra sistemi giuridici nazionali quale strumento volto alla realizzazione della piena operatività del mercato interno, legittimare operazioni a carattere abusivo finirebbe inevitabilmente per impedire la realizzazione dello stesso mercato comune provocando significative distorsioni anche sul piano della concorrenza.

Pertanto, il divieto di abuso funge da legittima causa di compressione del diritto eurounionale¹², volta ad assicurare la realizzazione degli obiettivi di coesione e di sviluppo del mercato interno dell'Unione europea.

¹¹ Tuttavia, come rileva F. MUNARI, *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione europea*, in *DPT*, 4, 2015, 519, «il conoscitore meno attento della disciplina unionale sarebbe tentato di ritenere che la fattispecie dell'abuso sia ampiamente riconosciuta nell'ordinamento europeo, tanto più considerato che, in una delle sentenze sopra accennate, la Corte lo ha definito come principio generale di diritto comunitario. Prima tuttavia di correre troppo, è opportuno verificare in quali contesti ci si trova a discutere di abuso del diritto nella nostra materia, e se sia possibile, a seconda dei contesti, immaginare diverse interpretazioni della nozione in esame». Pare però utili rilevare che, secondo altri autori, benché il divieto di abuso del diritto (o, più correttamente, il divieto di utilizzo abuso del diritto europeo) sia indubitabilmente una nozione generale del diritto europeo, questo non è una vera e propria regola quanto, piuttosto, un principio ricavabile dal diritto primario i cui scopi, contenuti e limiti non sono ancora chiaramente definiti. In altre parole, il divieto di abuso del diritto altro non sarebbe se non un principio generale a carattere legale, la cui indeterminatezza risulta essere necessaria per consentirgli di trovare applicazione in una moltitudine di casi, adattandosi alle evoluzioni dello stesso diritto europeo (S. VOGENAUER, *The prohibition of the abuse of Law: an Emerging General Principle of the EU Law*, in *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, a cura di R. De La Feria, S. Vogenauer, Hart Publishing, Portland, 2011, 521). Sul tema si veda anche P. MASTELLONE, *L'abuso del diritto tributario*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2016, 131.

¹² F. MUNARI, *op. cit.*, «lo Stato membro utilizza questo argomento onde cercare di impedire che, per effetto di norme di diritto dell'Unione europea, specie se applicative delle libertà fondamentali previste dai trattati, l'operatività di norme nazionali sia esclusa.

Ebbene, sembrerebbe che la clausola antiabuso contenuta nella Direttiva accolga un concetto di “abuso del diritto UE” simile, ma con alcune rilevanti differenze.

In primo luogo, mentre il generale principio di divieto di abuso del diritto mira, come ricordato, a contrastare comportamenti contrari al diritto UE, la clausola antiabuso contenuta nella Direttiva limita il proprio ambito di operatività alle sole ipotesi di comportamenti contrastanti con gli obiettivi della medesima Direttiva.

Sotto questo punto di vista, si potrebbe affermare che, mentre il principio di divieto di abuso del diritto sia, appunto, un principio applicabile nella generalità dei casi, il divieto di abuso contenuto nella Direttiva sia, invece, una vera regola di diritto positivo, destinata a trovare immediata applicazione nei casi dalla stessa previsti.

In secondo luogo, l'art. 1(2-4) sembrerebbe, ad una prima lettura, avere un ambito applicativo più ampio rispetto al generale principio di divieto di abuso del diritto.

Difatti, mentre il principio generale di abuso mira a sanzionare tutte le fattispecie in cui la realizzazione dell'indebito vantaggio sia lo scopo principale¹³ dell'operazione, l'art. 1(2) trova applicazione anche qualora l'indebito vantaggio fiscale sia “uno degli scopi principali”.

In questi casi, la fattispecie è invocata dagli Stati membri per opporsi all'applicazione delle norme del diritto dell'Unione europea, o quanto meno per giustificare l'apposizione di un limite a tale applicazione. È quindi una «restrizione» che gli Stati tentano di introdurre rispetto all'ambito di operatività di una norma europea, e addirittura sovente di una delle libertà fondamentali previste dai Trattati. Considerati i rapporti tra diritto interno e diritto dell'Unione europea, non è difficile immaginare che la Corte sia normalmente alquanto riluttante nel concedere spazi concreti ad argomenti che possano pregiudicare il principio dell'effetto utile del diritto dell'Unione europea, o la stessa applicazione diretta delle sue norme».

¹³ La Corte di Giustizia non adotta un approccio rigoroso nella definizione del concetto. Ad esempio, nella sentenza *Halifax*, l'ottenimento del vantaggio fiscale deve essere essenziale, ma nella successiva sentenza *Cadbury Schweppes* il vantaggio fiscale doveva essere l'unico scopo dell'operazione, mentre nella successiva sentenza *Thin cap* i concetti di essenziale e unico scopo sono usati senza distinzione alcuna. Tale mancanza di consistenza risulta essere problematica soprattutto dal punto di vista probatorio poiché i concetti di finalità essenziale e unica finalità non risultano fra loro intercambiabili. Per una più approfondita trattazione della tematica si rinvia a D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, in *EC Tax Review*, XXVI, 3, 2017, 133; L. DE BROE, *Some observations on the 2007 communication from the Commission: 'The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries*, in *EC Tax Review*, XVII, 3, 2008, 142.

Tale formulazione letterale, sulla quale si tornerà in seguito, sembrerebbe quindi legittimare un diniego dei benefici della direttiva anche qualora al fianco dell'intento abusivo vi sia una finalità legittima dell'operazione posta in essere dagli operatori economici coinvolti. Accogliendo questa interpretazione non si può quindi fare a meno di domandarsi quale debba essere il rapporto fra i due obiettivi (quello legittimo, da un lato, e quello illegittimo, dall'altro) al fine di consentire l'applicazione della disposizione antiabusiva.

Volgendo lo sguardo verso l'ordinamento nazionale, invece, l'abuso del diritto ricomprende quelle pratiche in cui un soggetto, tramite l'esercizio di un diritto riconosciuto dall'ordinamento, disattenda le finalità che giustificano lo stesso diritto¹⁴ ovvero determini una situazione che l'ordinamento non può tollerare¹⁵.

Più semplicemente, in ambito nazionale il concetto di abuso del diritto altro non sarebbe se non un criterio di coerenza di sistema finalizzato a garantire il rispetto dei principi costituzionali, indipendentemente dalle modalità di realizzazione dell'operazione.

Ebbene, ciò premesso, sembrerebbe che la disposizione contenuta nel nuovo art. 1(2) costituisca una specificazione del generale principio di abuso del diritto accolto dal diritto europeo la quale, ferme restando le peculiarità di cui si è dato riscontro, deve essere interpretata alla luce delle elaborazioni giurisprudenziali intervenute in materia¹⁶.

4. Il contenuto del divieto di abuso del diritto accolto dalla Direttiva

Ciò detto, come oggi espressamente sancito sia dalla nuova formulazione dell'art. 1(2) sia dall'art. 6¹⁷ della ATAD¹⁸, l'elemento su cui si deve

¹⁴ A. CARINCI, D. DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, in *Fisco*, 32-33, 2015, 3107.

¹⁵ Cass., 23 dicembre 2008, nn. 30055 e 30057, secondo cui «non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale».

¹⁶ Il frequente richiamo della Corte ai propri precedenti in tema di principio di abuso del diritto (fra i quali, *in primis*, la sentenza *Cadbury Schweppes*) nelle sentenze in tema di abuso della Direttiva madre figlia, non può che portare a ritenere che il concetto di abuso contenuto nella Direttiva madre figlia debba essere interpretato facendo riferimento alle nozioni generali di abuso del diritto.

¹⁷ Art. 6, ATAD, «ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati Mem-

fondare l'accertamento dell'abuso del diritto è quindi rappresentato dal concetto di "costruzione non genuina" o, dall'inglese, "*wholly artificial arrangement*". Tale concetto trova origine¹⁹ nella giurisprudenza della Corte

bri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte». Sul tema si rinvia a C. ÖNER, *Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?*, in *EC Tax Review*, XXIX, 1, 2020, 38; L. BONFANTI, *Riflessioni, a partire da Assonime, sul recepimento della clausola generale antiabuso dell'ATAD*, in *Fisc. & comm. Internaz.*, 6, 2019, 26; S. GOVIND e I. LAZAROV, *Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law*, in *Intertax*, XLVII, 10, 2019, 852; D. DE CHARETTE, *The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law*, in *EC Tax Review*, XXVIII, 4, 2019, 176.

¹⁸ Come ricorda A. MERONE, *L'abuso del diritto tra illecito amministrativo ed illecito penale: la giurisprudenza di legittimità e la recente codificazione*, in *Dir. proc. trib.*, 2018, 1, 23, però, «La possibilità che venga prevista una sanzione in caso di abuso, non è prevista espressamente. Soltanto nell'11° "considerando" si legge che la previsione di eventuali sanzioni non è incompatibile con la direttiva».

¹⁹ Occorre però ricordare, come anche sottolineato da S. MARTINENGO, *Il concetto giurisprudenziale di divieto d'abuso del diritto in campo tributario dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea alla Suprema Corte di Cassazione: rassegna ragionata di dottrina e giurisprudenza*, in *Dir. proc. trib.*, 1, 2016, 329, «prima della pubblicazione delle ormai note sentenze Halifax e Cadbury Schweppes, la Corte di Giustizia ha, nell'arco degli anni, compiuto un percorso graduale di approfondimento del concetto di divieto d'abuso del diritto e degli elementi costitutivi dello stesso (per un'interessante analisi, ad ampio spettro, della giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di abuso del diritto, si vedano M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003; A. Niemann, *Der allgemeine Missbrauchvorbehalt nach der Rechtsprechung des EuGH und seine Auswirkungen auf die Anwendung des § 42 AO*, Frankfurt, 2012). Già con la sentenza Cremer (CGUE, 11 ottobre 1977, causa C – 125/76, Cremer, la quale riguardava un caso relativo all'applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione dei mangimi per animali composti da prodotti cerealicoli, dove l'esportatore, al fine di ottenere tale concessione, aveva aggiunto al foraggio una minima parte (2%) del prodotto beneficiante la restituzione secondo il reg. n. 19/1962, ma, data la lacunosità del reg. n. 166/64, in ordine al metodo di calcolo per la restituzione, la stessa era avvenuta per l'intero quantitativo di merce e non in proporzione all'apporto percentuale del prodotto agevolato. Cosicché i giudici europei escludevano che un alimento, che comprenda "in misura trascurabile" un solo prodotto previsto dal reg. 19/1962, potesse fruire della restituzione) la Corte affermava come la normativa comunitaria «non potrebbe in ogni caso estendersi fino a farvi rientrare pratiche abusive di operatori commerciali». In questo modo i giudici europei iniziavano a rilevare il problema dello sfruttamento capzioso della norma e ad aprire al nuovo, ma in realtà antico, rimedio del divieto dell'abuso del diritto».

di giustizia e, nello specifico, nelle sentenze *Cadbury Schweppes*²⁰ e *Halifax*²¹, ove viene affermato che una restrizione alla libertà fondamentali può essere giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive solo qualora abbia «lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta»²².

Secondo tale ricostruzione giurisprudenziale, l'identificazione di una costruzione non genuina è subordinata all'accertamento di due presupposti: uno a carattere oggettivo, individuato nella natura indebita del vantaggio fiscale (integrato qualora sia disatteso l'obiettivo perseguito della normativa europea allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale indebito), ed uno a carattere soggettivo, riscontrabile qualora, nell'ottica del contribuente, l'operazione sia essenzialmente²³ finalizzata al conseguimento di un vantaggio fiscale²⁴.

²⁰ Corte di Giustizia, 13 dicembre 2005, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*. Sul tema si veda S. RAVENTÓS, *A Landmark Decision in the Field of Abuse: Cadbury Schweppes*, in *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, a cura di W. Haslehner, G. Kofler, A. Rust, Alphen aan den Rijn, 2015, 139; G. TURNER, *The Legitimacy of CFC Legislation Within the Community*, in *The EC Tax Journal*, 1, 2007, 23; M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury-Schweppes e il «malleabile» principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 3, 2007, 983; S. CIPOLLINA, *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, II, 13; C. ROMANO, *Using Tax Haven under European Law: Cadbury Schweppes and CFC rules*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2, 2007, 127; P. ROSSI, *Aperta la via della concorrenza fiscale in ambito UE. Per la Corte UE, le regole CFC confliggono con la libertà di stabilimento*, in *Fisco*, 36, 2006, 5580.

²¹ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, commentata da R. DE LA FERIA, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, in *EC Tax Review*, XV, 1, 2006, 27. Sebbene la sentenza avesse ad oggetto una questione in tema di I.V.A., le conclusioni raggiunte dalla Corte sono pacificamente ritenute estensibili anche alle imposte dirette.

²² Sentenza *Cadbury Schweppes*, cit.

²³ Tale concetto però, come anche sottolineato dall'AG Bobek nelle conclusioni relative alla decisione della Corte di Giustizia, 22 novembre 2017, causa C-251/16, *Cussens*, deve essere applicato «restrittivamente» e quindi «se le operazioni in questione possono avere una giustificazione economica diversa dal vantaggio fiscale, allora il criterio non è soddisfatto». Per un'analisi dettagliata di detto requisito si rinvia a ESCALAR, *Per una rilettura critica della nozione unionale di abuso del diritto fiscale*, in *Corr. trib.*, 2019, 291.

²⁴ Nonostante detti requisiti siano stati consolidati nelle sentenze *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, è importante rilevare che una prima embrionale definizione dei due presupposti emerge già da Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*. Più precisamente, come rilevato dall'AG Maduro nelle conclusioni relative alla causa *Halifax*, «Nella causa *Emsland Stärke*, comunque, la Corte ha fatto un passo in avanti nella formulazione di una più elaborata dottrina comunitaria dell'abuso del diritto. (...) Per ac-

La verifica dei predetti requisiti deve, però, necessariamente essere basata su elementi a carattere oggettivo²⁵ in quanto, come confermato anche dalla Commissione europea²⁶, «l'individuazione di una costruzione di puro artificio corrisponde quindi di fatto a un'analisi basata sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma (*"substance over form"*)» la quale deve tenere in considerazione una serie di fattori oggettivi²⁷ rinvenibili nel caso concreto²⁸.

certare comportamenti abusivi essa [la Corte] ha quindi introdotto un parametro dato dalla sussistenza, da un lato, di "un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto" e, dall'altro, di "un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento". (...) Il cittadino può invocare un diritto solo nei limiti in cui la disposizione comunitaria che formalmente glielo conferisce non gli serva a conseguire "vantaggi illeciti e palesemente estranei all'obiettivo di tale disposizione". Al contrario, quando il diritto è esercitato nei limiti posti dagli obiettivi e dai risultati perseguiti dalla disposizione comunitaria di cui trattasi, non c'è abuso ma solo legittimo esercizio del diritto. Sono perciò del parere che questa nozione di abuso valga da principio interpretativo del diritto comunitario».

²⁵ Come sottolineato anche da Corte di Giustizia, 13 marzo 2007, causa C-524/04, *Thin Cap*, commentata da G. ROLLE, *La corte UE salva l'applicazione «selettiva» della 'thin cap'* in *Corr. trib.*, 20, 2007, 1641, tale valutazione a carattere oggettivo deve essere applicata anche con riferimento al presupposto soggettivo.

²⁶ COM (2007) 785, «The application of anti-abuse measures in direct taxation within the EU and in relation to third countries».

²⁷ Secondo la Risoluzione del Consiglio dell'8 giugno 2010 sul coordinamento delle norme sulle società estere controllate (SEC) e sulla sottocapitalizzazione nell'Unione europea (2010/C 156/01) alcuni utili indicatori possono essere «- l'insufficienza di motivi economici o commerciali validi per l'attribuzione degli utili, che pertanto non rispecchia la realtà economica; la costituzione non risponde essenzialmente a una società reale intesa a svolgere attività economiche effettive; non esiste alcuna correlazione proporzionale tra le attività apparentemente svolte dalla CFC e la misura in cui tale società esiste fiscalmente in termini di locali, personale e attrezzature; la società non residente è sovracapitalizzata: dispone di un capitale nettamente superiore a quello di cui ha bisogno per svolgere un'attività; il contribuente ha concluso transazioni prive di realtà economica, aventi poca o nessuna finalità commerciale o che potrebbero essere contrarie agli interessi commerciali generali se non fossero state concluse a fini di evasione fiscale».

²⁸ Alcuni autori (P. VALENTE, *Costruzione 'genuina' e 'sostanza economica' nei principi comunitari*, in *Fisco*, 7, 2017, 657) associano al termine costruzione puramente artificiosa, il duplice significato di operazione priva di sostanza economica oppure intervento carente di valide ragioni economiche. Il primo di questi due termini può essere inteso come una tipologia di operazione per la quale deve essere verificata la coerenza tra le forme impiegate dal contribuente e gli obiettivi da raggiungere. In altre parole, in questi casi, si ritengono prive di sostanza economica tutte quelle operazioni che non sono sorrette da valide

Tanto premesso, con riferimento al contesto in esame, alcune utili indicazioni possono essere individuate recente sentenza *T-Denmark*²⁹, ove la Corte ha sinteticamente riepilogato gli elementi da considerare al fine di valutare se la condotta possa o meno ritenersi abusiva.

Volendo sintetizzare alcuni dei principi espressi nella richiamata sentenza, i giudici europei ritengono valido elemento oggettivo idoneo a dimostrare una costruzione puramente artificiosa il “ritrasferimento” dei dividendi percepiti ad uno o più soggetti esclusi dall’ambito di applicazione della Direttiva³⁰. Ciò, soprattutto, qualora l’originario percettore dei dividendi sia una mera holding³¹ priva di una propria autonoma attività eco-

ragioni economiche che siano in grado di giustificare la serie di azioni poste in essere per godere del beneficio conseguito. Il secondo elemento, ossia la sussistenza delle valide ragioni economiche concernere, invece, la mancanza di motivazioni idonee a giustificare la costituzione dell’operazione ritenuta come abusiva. Sebbene entrambe le nozioni debbano essere valutate sulla base di elementi soggettivi, si può legittimamente affermare che la seconda tipologia di costruzione è incentrata sull’elemento soggettivo.

²⁹ Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, cause riunite C-116/16 e C-117/16, *T Denmark e Y Denmark*. Sul tema si rinvia a M. TENORE, G. LUBRANO, *Spunti di riflessione sulle sentenze della Corte di Giustizia nelle c.d. cause danesi alla luce della giurisprudenza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on line del 13 marzo 2020.

³⁰ Sentenza *T-denmark*, punto 101, «In tal senso, costituisce un indizio dell’esistenza di una costruzione volta a beneficiare indebitamente dell’esenzione prevista dalla direttiva 90/435 il fatto che i dividendi vengano ritrasferiti, integralmente o quasi ed entro un lasso di tempo molto breve successivo al loro percepimento, dalla società percettrice ad entità non rispondenti ai requisiti d’applicazione della direttiva 90/435 vuoi perché non sono stabilite in alcuno Stato membro, vuoi perché non sono costituite in alcuna delle forme contemplate dalla direttiva de qua, vuoi perché non sono soggette ad alcuna delle imposte elencate all’articolo 2, lettera c), della direttiva medesima, vuoi, ancora, in quanto prive dello status di «società madre» e non rispondenti ai requisiti indicati al successivo articolo 3».

³¹ Con riferimento alle società c.d. *holding* all’interno dell’ordinamento nazionale, si veda Cass., 21 settembre 2016, n. 27113, commentata da F. FRANCONI, *La peculiarità delle “holding pure” richiede un’interpretazione ad hoc della normativa fiscale internazionale* in *Fisco*, 7, 2017, 673. In particolare, detta sentenza (intervenuta in relazione a una controversia avente ad oggetto l’applicazione del credito d’imposta convenzionale, ma estesa dagli stessi giudici anche alla disciplina dettata dalla Direttiva) afferma che i requisiti convenzionali di “beneficiario effettivo” dei dividendi e di “sede di direzione effettiva” nello Stato contraente debbono «essere accertati, in fatto, tenendo conto della peculiarità dell’oggetto e della natura della società madre percipiente. In particolare, qualora quest’ultima rivesta la qualità di *holding* o *subholding* di pura partecipazione, i suddetti requisiti non possono essere esclusi per il solo fatto della mancanza di una significativa struttura organizzativa; della esiguità di costi gestionali e di crediti operativi; della mancata fatturazione di servizi gestionali a favore della società figlia erogante; e nemmeno per il fatto che la società madre percipiente sia a sua volta totalitariamente partecipata da una capogruppo re-

nomica³² (c.d. holding statica) o una *conduit company*³³, la cui attività principale sia costituita dalla mera percezione e redistribuzione dei dividendi³⁴.

Allo stesso modo, può essere ritenuta circostanza idonea a dimostrare una costruzione non genuina l'esistenza di contratti concernenti operazioni generatrici di flussi finanziari infragruppo, con particolare riferimento all'assenza di potere, in capo alla società percettrice dei dividendi, di disporre degli stessi³⁵ (ad es. in caso di obblighi contrattuali di ritrasferire i

sidente in uno Stato non contraente. È invece necessario che l'indagine sia dal giudice di merito condotta – per quanto attiene alla qualità di “beneficiario effettivo” dei dividendi percepiti – sul trattenimento ed autonomo impiego dei dividendi medesimi, ovvero sulla loro traslazione alla capogruppo residente nello Stato non contraente; e – per quanto concerne la “sede di direzione effettiva” nello Stato contraente – sul luogo di effettiva adozione delle decisioni direttive, amministrative e di coordinamento delle partecipazioni possedute dalla società madre percipiente, secondo l'attività tipica di holding da quest'ultima esercitata».

³² In dottrina, con specifico riferimento alla libertà di stabilimento, si è ritenuto che elementi fondamentali sui quali occorre focalizzare l'analisi siano l'assenza di un livello minimo di presenza fisica nel territorio dello Stato di stabilimento e l'esercizio di una effettiva attività economica (*ex multis*, S. GRILLI, *Le costruzioni di puro artificio nella giurisprudenza della corte di giustizia: considerazioni in tema di effettiva attività economica*, in *Rass. trib.*, 4, 2008, 1155). La costruzione di puro artificio si ricollegerebbe, in relazione alla libertà di stabilimento, all'assenza di un legame con il territorio di stabilimento in grado da giustificare la presenza del soggetto (indicatori di questa circostanza possono essere la presenza di locali, attrezzatura, personale, ecc.) e al mancato esercizio di un'attività economica connotata del carattere di effettività.

³³ In ambito convenzionale, il concetto di *conduit company* trova una prima definizione nel report OCSE del 27 novembre 1986, «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies», oggi parzialmente replicato all'interno del commentario OCSE. Secondo tale report una *conduit company* “takes advantage of the treaty provision under Its own name in the State of source; economically, however, the benefit goes to a person not entitled to use that treaty. A net tax advantage results because little or no taxation occurs in the State(s) of conduit».

³⁴ Come sottolineano M. ANTONINI, R. PAPOTTI e S. SCHIAVINI, *I chiarimenti della CGE circa l'abuso del diritto nella Direttiva Madre-Figlia*, in *Corr. trib.*, 6, 2019, 542, «la società percipiente agisce quale società interposta (*conduit company*)» quando è «obbligata a trasferire le somme ricevute a titolo di dividendo a favore di soggetti privi dei requisiti per beneficiare della Direttiva, così realizzando un imponibile insignificante.

La CGE qualifica come *conduit* una società la cui unica attività economica «sia costituita dal percepimento dei dividendi e dal loro successivo trasferimento al beneficiario effettivo o ad altre società interposte. L'accertamento circa la natura di *conduit company* deve effettuarsi sulla base di un'analisi che tenga in considerazione le peculiarità dell'attività economica svolta in concreto dalla società e, in particolare, (i) le modalità di gestione della società, (ii) il bilancio d'esercizio, (iii) la struttura dei costi e il loro effettivo sostenimento, (iv) il personale impiegato e (v) i locali e le attrezzature utilizzate».

³⁵ Causa C-116/16, *T-Denmark*, punto 105, «Può parimenti costituire indizio di una

dividendi a terzi o divieti legali di utilizzare e disporre degli utili percepiti)³⁶.

A ben vedere, i predetti elementi risultano estremamente simili ai criteri utilizzati al fine del c.d. *principal purpose test* (o PPT) previsto dall'Action 6 del progetto BEPS³⁷ e incluso nella MLI³⁸ al fine di negare o, quantomeno, limitare fenomeni di *treaty shopping*.

In entrambi i casi, infatti, si tratta di regole finalizzate a evitare che un soggetto, avvalendosi indebitamente del diritto europeo (o convenzionale) ottenga un illegittimo risparmio fiscale, contrario agli obiettivi perseguiti dalla medesima normativa invocata.

Tuttavia, sebbene si tratti, in entrambi i casi, di accertamenti basati su

costruzione artificiosa la sussistenza dei vari contratti tra le società interessate dalle operazioni finanziarie *de quibus*, generatori di flussi finanziari infragruppo, le modalità di finanziamento delle operazioni, la valutazione dei fondi propri delle società intermediarie nonché l'assenza, nelle società interposte, del potere di disporre economicamente dei dividendi percepiti. A tal riguardo, sono idonei a costituire indizi di tal genere non solo obblighi contrattuali o legali, per la società madre percettrice dei dividendi, di ritrasferirli a terzi bensì parimenti il fatto che "fondamentalmente", come rilevato dal giudice del rinvio, la società medesima, pur in assenza di un obbligo contrattuale o legale di tal genere, non disponga del diritto di utilizzare detti dividendi e di goderne».

³⁶ M. ANTONINI, R. PAPOTTI e S. SCHIAVINI, *op. cit.* Sul punto, aveva preso posizione anche l'AG Kokott nelle sue conclusioni relative alla causa C-117/16, ove, al punto 57, si legge «Una persona giuridica a tal punto passiva che qualsiasi ipotizzabile partecipazione ai rapporti giuridici avviene al massimo tramite terzi; che non svolge attività proprie e che non genera pertanto neanche redditi e costi propri, potrebbe essere definita, a mio avviso, una costruzione meramente artificiosa. Si tratta tuttavia, in definitiva, di una questione di fatto, la cui soluzione spetta al giudice del rinvio».

³⁷ Per un'analisi approfondita dell'impatto del progetto BEPS si veda, *ex multis*, C. GARBARINO, *Diritto tributario convenzionale*, Torino, 2019, 9; P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, 265; G. MARINO, *Usi e abusi delle convenzioni internazionali in materia fiscale nel prisma dell'ordinamento italiano*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Torino, 2016, 315; E. PINETS, *Use of principal purpose test to prevent treaty abuse*, in *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The proposal to revise the OECD model convention*, a cura di M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, Linde, Vienna, 2016, 271; A.P. DOURADO, *The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis*, in *Intertax*, XLIII, 1, 2015, 2.

³⁸ Art. 7, MLI, «Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement».

un approccio *case-by-case*, alcuni autori³⁹ hanno sottolineato come il PPT presenti almeno due problematiche con riferimento al contesto eurounionale.

In primo luogo, l'espressione "*is reasonable to conclude*", utilizzata sia dal progetto BEPS sia dalla MLI, presenta alcune incertezze non accettabili per i contribuenti europei, in quanto le regole concernenti l'accertamento dell'abuso del diritto, da una prospettiva europea, devono essere certe, prevedibili e precise⁴⁰, circostanza non riscontrabile nel c.d. test di ragionevolezza.

In secondo luogo, la regola convenzionale afferma che i benefici convenzionali devono essere negati non qualora quando l'obiettivo abusivo sia "l'obiettivo dell'operazione" (come richiesto dal principio generale UE), ma anche questo sia anche solo "uno degli obiettivi principali" perseguiti.

A tal proposito, però, non si può fare a meno di sottolineare come la formulazione utilizzata dal progetto BEPS e dalla MLI risulta oggi accolta anche all'interno del nuovo art. 1(2) circostanza che, ad una prima lettura, potrebbe far pensare ad un suo accoglimento anche all'interno del diritto europeo.

Tuttavia, si deve ricordare, ancora una volta, che il divieto di abuso del diritto contenuto all'interno dell'art. 1 (2-4) non rappresenta un'autonoma nozione, ma è una mera "specificazione" del principio generale di divieto di abuso del diritto proprio del diritto europeo secondo cui la finalità abusiva deve essere «lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale»⁴¹.

Pertanto, volendo sintetizzare, la nuova disposizione antiabuso contenuta nella Direttiva madre figlia, sulla scorta delle elaborazioni emerse con riferimento al principio generale di divieto di abuso del diritto, richiede un'analisi *case-by-case* volta a far emergere che lo scopo abusivo il quale,

³⁹ C. C. C. M. KEMMEREN, *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?*, in *EC Tax Law Review*, XXIII, 4, 2014, 190.

⁴⁰ Questa circostanza risulta chiara dalla Corte di giustizia, 3 ottobre 2013, causa C-282/12, *Itelcar*, ove il giudice europeo affermò che il concetto di "particolari" rapporti utilizzato dalla normativa portoghese al fine di limitare la deducibilità degli interessi «non consente di determinare a priori e con sufficiente precisione la sua sfera di applicazione. Di conseguenza, essa non soddisfa i requisiti della certezza del diritto in base ai quali le norme di diritto devono essere chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare allorquando possono avere conseguenze negative sugli individui e le società. Orbene, una norma che non soddisfa i requisiti del principio della certezza del diritto non può essere considerata proporzionata agli obiettivi perseguiti».

⁴¹ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*.

a sua volta, deve essere lo scopo principale o essenziale dell'operazione controversa.

5. *L'accertamento dell'abuso ed il principio di proporzionalità*

Delineati i contenuti essenziali dell'abuso del diritto all'interno della Direttiva madre-figlia, occorre ora domandarsi come lo stesso possa essere accertato.

A tal fine, uno dei più importanti principi alla luce del quale devono essere esaminate le metodologie accertative è rappresentato dal c.d. principio di proporzionalità secondo cui una limitazione ai benefici concessi dal diritto europeo è ammissibile solo qualora questa sia idonea a realizzare il proprio scopo senza andare oltre a quanto necessario per raggiungerlo⁴².

Difatti, sebbene sia ammissibile (oggi doveroso) escludere dal campo di applicazione della Direttiva le costruzioni puramente artificiali, l'accertamento di fenomeni abusivi non può essere fondato su previsione talmente stringenti da determinare, nella sostanza, la totale esclusione di una determinata categoria di soggetti dal godimento dei benefici della Direttiva

In altre parole, l'art. 1(2-4), in quanto eccezione alla regola generale, deve essere interpretato restrittivamente⁴³, sicché disposizioni antiabuso basate esclusivamente o prevalentemente su criteri predeterminati a portata generale devono ritenersi incompatibili con il diritto europeo⁴⁴.

Questa conclusione ha delle importanti conseguenze su un particolare metodo accertativo, ovverosia quello presuntivo in quanto, per sua natura, basato su elementi generalizzati e predeterminati⁴⁵.

⁴² Come rileva P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 328, si tratta di un «criterio essenziale per garantire che il perseguimento degli obiettivi di diritto interno produca il minor pregiudizio possibile rispetto alle finalità comunitarie (...) è da notare che il principio di proporzionalità mostra una notevole contiguità con il principio di effettività, in quanto esprime il bisogno di assicurare una concreta tutela ai cittadini in ordine ai diritti di fonte comunitaria, evitando che le norme nazionali pongano oneri ed adempimenti tali da rendere eccessivamente oneroso l'esercizio dei diritti medesimi». In giurisprudenza si rimanda a Corte di Giustizia, 5 luglio 1977, causa C-114/76, *Beta-Mhle*; *Id.*, 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/95, C-340/95, C-401/95, *Molenheide*; *Id.*, 21 marzo 2000, causa C-110/98 e C-147/98, *Galbafri*.

⁴³ Corte di Giustizia, 20 dicembre 2017, Cause riunite C-504/16 e C-613/16, *Deister Holding AG e altri*.

⁴⁴ M. V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 4, 2014, 871.

⁴⁵ Per una ricostruzione della compatibilità delle presunzioni generali di frode e abuso

A tal proposito, devono certamente essere considerate incompatibili con il diritto eurounionale le presunzioni assolute. Si tratta, infatti, di meccanismi basati su criteri standardizzati che escludono automaticamente una determinata categoria di soggetti dal campo di applicazione della Direttiva, privando questi ultimi anche della facoltà di fornire la prova contraria. Come appare evidente, tale tecnica accertativa non solo realizza il proprio scopo andando oltre a quanto necessario per raggiungerlo, ma finisce anche per violare l'approccio *case by case* richiesto per l'individuazione di una costruzione non genuina⁴⁶.

Al contrario, le presunzioni relative sono più volte state giudicate⁴⁷ tendenzialmente compatibili con il diritto europeo⁴⁸. In questo caso, infatti, la previsione di un elemento standardizzato risulta controbilanciata dalla facoltà, in capo al contribuente, di fornire la prova contraria, circostanza potenzialmente idonea ad evitare l'automatica esclusione di una

alla luce del diritto europeo si rinvia a E. TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della corte di giustizia dell'unione europea*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 4, 2016, 1365.

⁴⁶ In tema di presunzioni assolute si rinvia a Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide* commentata da P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 91. Nel caso di specie, la Corte di Giustizia sosteneva che «contrariamente ad una presunzione semplice, una presunzione assoluta andrebbe oltre quanto necessario per garantire un'efficace riscossione e pregiudicherebbe il principio di proporzionalità in quanto non consentirebbe al soggetto passivo di fornire la prova contraria sotto il controllo giurisdizionale del giudice dell'esecuzione».

⁴⁷ La dottrina tende a individuare il primo intervento relative all'applicabilità dei criteri presuntivi in tema tributario nella Corte di Giustizia, 28 ottobre 1999, C-55/98, *Bent Vestergaard*. Sul tema si veda E. FURUSETH, *Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in EU Law?*, in *Intertax*, XXXV, 4, 2007, 256. Per una ricostruzione dell'evoluzione giurisprudenziale in materia si veda C. SANÒ, *National Tax Law Presumptions and EU Law*, in *EC Tax Review*, XXIII, 4, 2014, 194.

⁴⁸ Come rileva C. SANÒ, *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*, XXVII, 5, 2018, 267, «the approach of the Court appears to have become more strict over the last decade. In the Cadbury Schweppes case, the fact that the taxpayer was best placed in respect of proof concerning the genuineness of the establishment caused the Court to implicitly accept a presumption of tax avoidance, provided that 'The resident company, which is best placed for that purpose, must be given an opportunity to produce evidence that the CFC [controlled foreign company] is actually established and that its activities are genuine'. In more recent cases, instead, the Court asserted the criterion of prima facie evidence in order to affirm that the initial evidence of abuse must be presented by tax authorities».

determinata categoria di contribuenti dall'ambito di applicazione della Direttiva.

Tuttavia, occorre però sottolineare come la mera previsione della possibilità di fornire prova contraria non sia, di per sé, una circostanza sufficiente a determinare la legittimità di una presunzione relativa.

Piú precisamente, occorre che gli elementi alla base del meccanismo presuntivo siano idonei ad evidenziare una costruzione non genuina e non finiscano, nella sostanza, per aggiungere un ulteriore requisito applicativo all'applicabilità del regime fiscale previsto dalla Direttiva.

Cosí, ad esempio, deve considerarsi incompatibile con il diritto europeo una disposizione antiabuso nazionale che neghi il godimento dei benefici della Direttiva solo in base alla circostanza che la società madre sia controllata da soggetti residenti in uno Stato terzo⁴⁹.

Pertanto, il diniego dei benefici della direttiva, anche su base presuntiva, può essere giudicato compatibile con il diritto eurounionale solo qualora questo si basi su elementi idonei a dimostrare l'esistenza di una costruzione non genuina, assicurando, al contempo, un'idonea valutazione del caso in esame (come avviene, ad esempio, nel caso in cui sia consentita al contribuente la possibilità di fornire prova contraria).

⁴⁹ Questa conclusione emerge chiaramente nella recente Corte di Giustizia, 7 settembre 2017, causa C-6/16, *Eqiom*, in cui la Corte ha negato la legittimità della normativa antiabuso francese basata su una presunzione relativa in quanto «[n]ella specie, va constatato che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non persegue l'obiettivo specifico di escludere dal beneficio di un'agevolazione fiscale le costruzioni puramente artificiali finalizzate a fruire indebitamente di tale agevolazione, ma riguarda, in via generale, qualsiasi situazione in cui una società madre controllata direttamente o indirettamente da soggetti residenti di Stati terzi, per qualsivoglia ragione, abbia la propria sede al di fuori della Francia. Orbene, (...) la mera circostanza che una società residente nell'Unione sia controllata direttamente o indirettamente da soggetti residenti di Stati terzi non comporta, di per sé, la sussistenza di una costruzione puramente artificiosa, priva di effettività economica, creata unicamente allo scopo di fruire indebitamente di un'agevolazione fiscale. (...) Pertanto, subordinando l'esenzione dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti da una società figlia residente alla propria società madre non residente alla condizione che tale società madre dimostri che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale o fra i propri fini principali quello di trarre vantaggio da tale esenzione, senza che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova di frode e di abuso, la normativa di cui trattasi nel procedimento principale istituisce una presunzione generale di frode e di abuso e pregiudica l'obiettivo perseguito dalla direttiva sulle società madri e figlie, ossia prevenire la doppia imposizione degli utili distribuiti da una società figlia alla propria società madre». Sul tema si rinvia a L. ROSSI e M. AMPOLILLA, *La Corte di Giustizia sulla clausola antiabuso nella Direttiva madre-figlia*, in *Corr. trib.*, 41, 2017, 3163.

6. *Normativa anti-abuso convenzionale e giurisprudenza della Corte di Giustizia*

Il richiamo effettuato dall'art. 1(2) [oggi 1(4)] alle disposizioni anti-abuso convenzionali impone di valutare se i meccanismi anti-abuso previsti dai modelli contro le doppie imposizioni OCSE, anche alla luce delle modifiche apportate dal progetto BEPS⁵⁰ e della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti del 7 giugno 2017⁵¹, siano conformi ai principi generali sopra delineati.

Piú precisamente, ai fini qui di interesse, due sono gli istituti che maggiormente destano perplessità, ovverosia quello della *Limitation of Benefit Clause* e quello del *Beneficial Owner*.

6.1. *La Limitation of Benefits Clause*

La *Limitation of Benefit Clause* (o, in breve, LOB) è una clausola di matrice anglosassone⁵² finalizzata a prevenire il c.d. *treaty shopping*⁵³, li-

⁵⁰ In tema, pare opportuno rilevare che la *LOB clause* è recentemente stata oggetto di alcuni interventi all'interno del progetto BEPS e, piú nello specifico, dell'Action 6 del progetto medesimo, intitolata "*Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstance*". B. KUZNIACKI, *The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity – Part 1*, in *Intertax*, XLVI, 1, 2018, 68; E. TITO e G. GIUSTI, *La Commissione UE mette l'accento sull'Action 6' e sull'Action 7' del Progetto BEPS*, in *Corr. trib.*, 17, 2016, 1289. Nel citato documento, viene proposta l'introduzione di una specifica clausola antiabuso denominata "*Entitlement to benefits*" strutturata sulla base delle LOB, finalizzata ad assicurare i benefici convenzionali ai soli soggetti che ne abbiano effettivamente diritto, sulla base di una valutazione diretta a rilevare la sussistenza di alcuni requisiti, come ad esempio la forma giuridica del soggetto, il suo assetto proprietario e l'attività svolta.

⁵¹ La convenzione contiene una specifica disposizione antiabuso all'interno dell'art. 7, approfonditamente analizzata da S. FIORENTINO, *Nuova clausola anti-abuso dei trattati e relazione con la disposizione generale anti-abuso della legislazione italiana*, in *Dir. proc. trib.*, 2018, 203.

⁵² Nonostante tale clausola abbia oggi assunto particolare rilevanza anche all'interno del contesto OCSE, questa trova la sua origine nel sistema statunitense. Per una ricostruzione della genesi storica della clausola si rinvia a P. VALENTE, *Beneficiario effettivo e treaty shopping*, Milano, 2016, 73; ID., *Lotta all'evasione fiscale internazionale nel modello statunitense di convenzione contro le doppie imposizioni del 2016*, in *Fisco*, 1, 2016, 1860; J. C. FLEMING, *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury's Anti-treaty Shopping Policy*, in *Intertax*, XL, 4, 2012, 245.

⁵³ Come rileva P. VALENTE, *Beneficiario effettivo*, cit., 3, «Con l'espressione "*treaty shopping*" si intende una tecnica che consiste nell'utilizzo delle convenzioni contro le dop-

mitando l'ambito applicativo delle convenzioni ai soli soggetti in possesso di un sufficiente livello di connessione (c.d. *sufficient nexus*) con la giurisdizione di appartenenza (o, più precisamente, di residenza).

Tale strumento, generalmente incluso all'interno delle c.d. *Special anti-abuse rule* (in breve, SAAR)⁵⁴, è fondato, similmente all'accertamento delle costruzioni prive di sostanza economica, sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma⁵⁵, il quale, come già ricordato, mira ad attribuire prevalenza non alla forma giuridica dell'operazione posta in essere dalle parti quanto, piuttosto, all'effettivo intento perseguito.

Sebbene la formulazione di detta clausola vari a seconda delle esigenze degli Stati contraenti, la *LOB* è generalmente strutturata sulla base di una serie di test, i quali richiedono al contribuente, al fine di consentirgli di godere dei benefici convenzionali, di dimostrare una effettiva connessione con almeno uno dei due Stati contraenti.

Ad esempio, l'art. 2 del protocollo aggiuntivo della convenzione Italia⁵⁶- Stati Uniti prevede, ai fini dell'accesso ai benefici convenzionali, il superamento di test⁵⁷ quali il *publicly traded test*⁵⁸, l'*ownership test*⁵⁹, il *base erosion test* e l'*active business test*⁶⁰.

pie imposizioni al fine di trarne vantaggi sotto il profilo fiscale. L'espressione, di derivazione statunitense, deriva dal cd. "*forum shopping*", attività che consiste nella ricerca del foro che si ritiene più indicato al fine di ottenere una decisione favorevole. In assenza di un trattato contro le doppie imposizioni esistente tra il Paese di residenza e quello nel quale si intende investire (oppure in presenza di un trattato non particolarmente attraente), si può ricorrere alla definizione di una struttura estera ("*conduit*") che consenta di ridurre l'onere fiscale sfruttando il network di trattati esistente fra i diversi Paesi».

⁵⁴ Il diritto tributario conosce due tipologie di disposizioni antiabuso, ovverosia le *General anti abuse rules* (o GAAR) e le *Special anti abuse rules* (SAAR). Le prime sono disposizioni antiabuso a carattere generale applicabili alla generalità dei casi; le seconde, invece, sono disposizione specifiche dirette a contrastare specifici fenomeni abusivi basate su un approccio *case by case*.

⁵⁵ KLEIN, *Cahiers de droit fiscal international*, LXVIIIa, 1983, 335 «Under the substance over form theory, a court may not accept the form in which a taxpayer casts a transaction, but instead, will examine the transaction for substance or net economic effect in determining its tax treatment».

⁵⁶ Oltre a detto trattato, l'Italia ha stipulato altre convenzioni contenenti una specifica *LOB* come, ad esempio, la convezione con il Kazakhstan, la convenzione con il Kuwait e la convenzione con la Repubblica di San Marino. Tuttavia, le *LOB clause* inserite in detti trattati si presentano come clausole antiabuso di carattere generale, le quali si limitano a precisare che i benefici del trattato non saranno concessi in presenza di transazioni o strutture realizzate al solo scopo di trarre vantaggio dalle disposizioni convenzionali.

⁵⁷ Ai sensi del paragrafo 4 dell'art. 2 del protocollo, è comunque consentito, qualora il contribuente non superi nessuno dei test, che le autorità nazionali competenti ricono-

Come appare evidente, si tratta di un meccanismo estremamente simile alle richiamate presunzioni relative, assoggettabile, quindi, alle medesime conclusioni sopra riportate.

Tale valutazione deve però tenere in considerazione un ulteriore elemento rilevante, rappresentato dai differenti obiettivi perseguiti dal diritto convenzionale.

Difatti, mentre le Convenzioni mirano a scongiurare fenomeni di doppia imposizione, determinare la corretta ripartizione della giurisdizione fiscale e contrastare l'elusione fiscale, il diritto europeo è volto ad assicurare una coesistenza, il meno possibile distorsiva della concorrenza, tra la normativa fiscale nazionale e la disciplina giuridica del mercato interno, basata sul rispetto delle libertà economiche fondamentali e dei principi fondamentali dell'Unione⁶¹.

Occorrerà quindi valutare attentamente se i "test" posti alla base della *LOB clause*, siano idonei a dimostrare l'esistenza di una costruzione puramente artificiosa.

scano l'applicabilità, per quanto di loro competenza, dei benefici convenzionali, sulla base di una valutazione discrezionale.

⁵⁸ Tale meccanismo subordina il godimento dei benefici convenzionali al soddisfacimento di almeno di uno dei seguenti sottotest: *directly traded companies test*, in base al quale il contribuente deve dimostrare che la categoria principale delle sue azioni è negoziata in uno dei mercati regolamentati dagli Stati contraenti; *companies with traded shareholders test*, secondo il quale occorre provare che più del 50% dei voti e del valore delle azioni non sia posseduto da più di cinque società residenti di uno dei due Stati contraenti; *derivative test for Dutch companies* (applicabile solo per i trattati conclusi dall'Olanda), il quale richiede di dimostrare che almeno il 30% dei voti e del valore delle azioni è posseduto, direttamente o indirettamente, da un massimo di cinque società (operative) residenti nei Paesi Bassi.

⁵⁹ Questo prevede che un contribuente può godere di tutti i benefici convenzionali solo qualora più del 50% degli interessi detenuti nella stessa (o, nel caso di società, più del 50% dei voti e del valore di tutte le sue azioni, e più del 50% delle azioni di qualunque classe di azioni non proporzionale) è posseduto, direttamente o indirettamente, da persone qualificate.

⁶⁰ Un contribuente residente in uno Stato contraente ha diritto di godere dei benefici convenzionali, solo se questi è coinvolto nella gestione attiva di un commercio o di un affare nello Stato indicato per primo; tale attività deve risultare diversa dal mero investimento o dalla semplice gestione di investimenti, a meno che, non sia esercitata nel campo bancario o assicurativo da una banca o da una società di assicurazione. È però necessario che il reddito prodotto nell'altro Stato sia direttamente connesso o accessorio con l'attività commerciale svolta. F. F. MIOTTO, *Il test dell'attività commerciale o industriale nella clausola lob della convenzione Italia-USA*, in *Fisc. & Comm. Internaz.*, 2, 2015, 58.

⁶¹ E. TITO e G. GIUSTI, *La Commissione UE mette l'accento sull'Action 6' e sull'Action 7' del Progetto BEPS*, cit.

Si tratta, però, di una valutazione che non può essere effettuata “in astratto”, ma che deve essere compiuta avendo riguardo delle circostanze del caso concreto subordinando quindi l’applicabilità della LOB ad un giudizio effettuato *case-by-case*.

6.2. *Il Beneficial Owner*

Secondo e ulteriore concetto di matrice convenzionale che occorre analizzare è quello di *Beneficial Owner (BO)* o beneficiario effettivo⁶², finalizzato⁶³, anch’esso, alla prevenzione del *treaty shopping*⁶⁴.

Sebbene allo stato attuale non si possa rinvenire una definizione universalmente accettata del concetto⁶⁵, si può affermare che tale strumento

⁶² Come rileva C. PALLARO, *Profili dei trattati contro le doppie imposizioni in materia di trust*, in *T&AF*, 3, 2020, 265, «Il concetto di beneficiario effettivo, in ambito OCSE, è infatti comparso per la prima volta negli artt. 10, 11 e 12 – dedicati rispettivamente al regime di tassazione di dividendi, interessi e royalties – nel Modello di Convenzione del 1977, al quale la prassi statale si è poi conformata tramite l’adozione, nei trattati sottoscritti, della clausola del beneficiario effettivo (c.d. *beneficial owner*). E invero la clausola del beneficiario effettivo, contenuta nei suddetti articoli del Modello di Convenzione OCSE, è ora inserita all’interno di quasi tutti gli accordi internazionali contro le doppie imposizioni, con alcune eccezioni, come nel caso della Convenzione Italia-Giappone».

⁶³ Alcuni autori hanno tuttavia argomentato per una duplice finalità del concetto di BO. Da un lato il *Beneficial Owner* sarebbe una nozione che svolge una funzione prettamente antiabuso, finalizzata, quindi, ad evitare l’insorgere di pratiche di tipo elusivo. Dall’altro lato, tuttavia, il BO potrebbe essere considerato anche come mera condizione applicativa al verificarsi della quale l’Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta ad escludere i benefici convenzionali sulla base della mera circostanza che il contribuente non soddisfa tutti i requisiti applicativi. La scelta per l’una o l’altra impostazione ha, tuttavia, rilevanti conseguenze da un punto di vista probatorio. Ciò in quanto, qualora si propendesse per la seconda interpretazione, l’Amministrazione finanziaria sarebbe esentata dall’onere probatorio circa l’intento abusivo dell’operazione.

⁶⁴ Si potrebbe tuttavia argomentare che il *treaty shopping*, in quanto tale, non sia sempre espressione di un comportamento di tipo abusivo. Difatti, come argomentato anche dalla CGUE nel contesto europeo, l’ottenimento di un minor carico fiscale rispetto a quello previsto nello Stato di origine può essere una valida ragione alla base di una o più determinate operazioni. L’abusività non è, quindi, collegata al risultato (minor carico fiscale) ma alle modalità (ottenimento di un vantaggio senza averne diritto). Conseguentemente, non pare difficile immaginare, anche in un contesto convenzionale, che un contribuente ponga in essere un’operazione valida e legittima al fine di ottenere l’accesso ad un regime fiscale più vantaggioso. Pertanto, appare evidente che considerare anche quest’ultima ipotesi automaticamente abusiva sarebbe certamente una conclusione abnorme e priva di giustificazione alcuna.

⁶⁵ Il commentario al “*Model Tax Convention on Tax on Income and Capital*” sebbene non fornisca alcuna definizione specifica in materia, introduce alcune indicazioni utili circa

miri a colpire tutte quelle situazioni in cui un soggetto residente in uno degli Stati contraenti venga “interposto” al solo ed unico fine di canalizzazione dei flussi di reddito, assicurando al beneficiario, residente in uno Stato terzo, l’applicazione del piú favorevole regime convenzionale, minimizzando, quindi, il carico fiscale⁶⁶.

In particolare, in base alle elaborazioni emerse in seno all’OCSE⁶⁷, il BO deve essere individuato nel soggetto⁶⁸ dotato dell’effettiva titolarità dei redditi percepiti⁶⁹ il quale può decidere, senza limitazione alcuna, circa l’impiego degli stessi (si parla anche di “*right to use and to dispose*”)⁷⁰.

la corretta interpretazione della nozione. In primo luogo, il paragrafo 2, punto 12, del Commentario all’art. 10, il paragrafo 2, punto 9, del Commentario all’art. 11 e il paragrafo 1, punto 4, del Commentario all’art. 12 del Modello OCSE prevedono che il concetto di *Beneficial Owner* «should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention». In secondo luogo, i medesimi articoli espressamente affermano che «the “economic” ownership of a holding/debt-claim/right or propriety means the equivalent of ownership for income tax purpose by a separate enterprise, with the attendant benefits and burdens».

⁶⁶ È questo il tipico caso delle c.d. *conduit company*. Per un’analisi del rapporto fra *conduit company* e clausola del beneficiario effettivo si rinvia a E. DELLA VALLE, *Conduit company e beneficiario effettivo dei dividendi in uscita*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 1, 2013, 51; DE GRAAF, *Limiting Benefit Shopping: Outline of a Measure to Counter Erosion of the Dividend Tax Base in the EU*, in *EC Tax Review*, XIX, 6, 2010, 238; A. BALLANCIN, *La nozione di «Beneficiario effettivo» nelle convenzioni internazionali e nell’ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 1, 2006, 209.

⁶⁷ Discussion draft “*Clarification of the meaning of “beneficial owner” in the OECD model tax convention*” del 29 aprile 2011. Sul tema si rinvia a E. DELLA VALLE, *Conduit companies» e beneficiario effettivo dei dividendi in uscita*, *cit.*; D. AVOLIO e B. SANTACROCE, *Il ‘discussion draft’ OCSE sul beneficiario effettivo e le questioni ancora aperte*, in *Corr. trib.*, 38, 2011, 3109; P. VALENTE, *Beneficiario effettivo. Le proposte di modifica al Commentario agli artt. 10, 11 e 12 del Modello OCSE*, in *Fisco*, 35, 2011, 5720; C. PERRONE, *Brevi note sul significato convenzionale del concetto di beneficiario effettivo*, in *Rass. trib.*, 1, 2003, 151; A. TOMASSINI, *Alcuni recenti sviluppi interpretativi sulla nozione di beneficiario effettivo e di residenza ai fini convenzionali*, in *Rass. trib.*, 5, 2008, 1383.

⁶⁸ Con riferimento al concetto di Beneficiario effettivo in caso di soggetti diversi da società si rinvia a F. FERRARI, *Sugli aspetti internazionalistici del trust*, in *T&AF*, 5, 2020, 522.

⁶⁹ Come specifica lo stesso commentario (*Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Comment on article 10, paragraph 4, punto 12*) al termine *Beneficial Owner* non deve essere attribuito un significato in senso tecnico – proprio delle legislazioni nazionali – ma deve invece essere interpretato in maniera piú ampia alla luce dell’obiettivo delle convenzioni stesse, ovverosia la prevenzione della doppia imposizione e la lotta alle pratiche abusive ed elusive. Sulla base di queste indicazioni si ritiene che la definizione di BO contenuta nelle normative nazionali non assuma rilevanza, potendo la stessa trovare applicazione nei soli casi in cui questa risulti conforme alle linee guida fornite dal Commentario OCSE.

⁷⁰ Come rileva M. BARGAGLI, *Il regime fiscale delle royalties tra normativa interna e*

Sebbene la Direttiva non contenga nessun riferimento espresso al BO⁷¹, la CGUE ha recentemente avuto modo di pronunciarsi⁷² in materia⁷³, stabilendo la tendenziale compatibilità del concetto con il diritto eurounioniale.

Ciò in quanto, a parere della Corte, il diniego dei benefici previsti dalla Direttiva ad un BO residente al di fuori del territorio dell'Unione non trova la propria giustificazione nella lotta alle frodi e agli abusi, ma nella mancata integrazione di uno dei requisiti richiesti dalla Direttiva stessa, ovvero sia la residenza in uno Stato membro dell'Unione europea⁷⁴. Al con-

trattati internazionali sulle doppie imposizioni. Riflessioni sul 'treaty shopping', in Fisc. Internaz., 4, 2008, 299, «In linea con le argomentazioni sopra esposte, la definizione di beneficiario effettivo richiamata nel Modello di convenzione OCSE del 1977 subordina la limitata imposizione nello Stato della fonte alla circostanza che il percettore sia l'effettivo beneficiario dei flussi reddituali, elaborando i connotati che identificano il beneficiario effettivo del reddito, tra cui: il diritto di controllo più intenso sul bene; la persona fisica o giuridica che ha il diritto ai frutti scaturenti dal bene; colui che effettivamente ne sopporta i costi, ovvero che sopporta il rischio di un'eventuale diminuzione di valore».

⁷¹ A tal proposito, occorre rilevare che, contrariamente a quanto avviene nella Direttiva interessi e canoni, la Direttiva non contiene alcun riferimento alla nozione di Beneficiario effettivo.

⁷² Sentenza T-Denmark, *cit.*

⁷³ Sulla generale compatibilità della definizione di BO convenzionale con il diritto europeo si veda J. L. RODRIGUEZ, *Some Thoughts to Understand the Court of Justice Recent Casa-Law in the Denmark Cases on Tax Abuse*, in *EC Tax Review*, XXIX, 2, 2020, 71, *contra* L. DEBROE e S. GOMMERS, *Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgment in the Danish Beneficial Ownership Cases*, in *EC Tax Review*, XXVIII, 6, 2019, 270.

⁷⁴ Punto 111 *Sentenza T-Denmark*, «Inoltre, si deve precisare che, laddove il beneficiario effettivo di un versamento di dividendi sia fiscalmente residente in uno Stato terzo, il diniego dell'esenzione di cui all'articolo 5 della direttiva 90/435 non è minimamente subordinato all'accertamento di una frode o di un abuso. La direttiva medesima, come risulta in particolare dal suo terzo considerando, è infatti volta ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati Membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro, facilitando così il raggruppamento di società su scala dell'Unione. In tal senso, (...) la direttiva de qua è diretta a garantire la neutralità, sul piano fiscale, della distribuzione di utili da parte di una società controllata stabilita in uno Stato membro alla propria società madre sita in un altro Stato membro, considerato che la direttiva medesima, come risulta dal suo articolo, riguarda unicamente le distribuzioni di dividendi percepite da società di uno Stato membro e provenienti dalle proprie controllate stabilite in altri Stati Membri.» Tuttavia, come sottolineano C. VALZ, A. PORCARELLI e G. GINEVRA, *Beneficiario effettivo: applicazioni pratiche a seguito delle sentenze 'danesi'*, in *Fisc. & Comm. Internaz.*, 4, 2020, 11 «Tale passaggio interpretativo fornito dalla CGE, rimane tuttavia di non immediata intelligibilità (e sicuramente foriero di future questioni pregiudiziali al riguardo) in quanto non chiarisce con esattezza se: il requisito del beneficiario effettivo, costituisca – al di là dal tenore

trario, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non riesca ad identificare il beneficiario effettivo, quest'ultima sarà tenuta a dimostrare, sulla base di criteri oggettivi, l'intento abusivo perseguito dalle parti o, in altre parole, l'esistenza di una costruzione puramente artificiosa.

7. *La Direttiva madre-figlia nel sistema fiscale italiano*

L'ordinamento nazionale prevedeva una specifica disposizione antiabuso in tema di distribuzione di dividendi all'interno dell'art. 27-*bis*, comma 5, d.P.R. 600/1973, il quale, nella sua formulazione originaria, negava il rimborso della ritenuta alle società controllate, direttamente o indirettamente, da uno o più soggetti non residenti in Stati UE, a meno che il contribuente non riuscisse a dimostrare «di non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime in esame»⁷⁵.

Come appare evidente questa prima formulazione normativa risultava apertamente in contrasto con i principi dettati dalla Corte di giustizia in quanto escludeva dai benefici della Direttiva una generale categoria di soggetti (società controllate da soggetti extra-UE) senza che fosse necessaria la dimostrazione di un intento abusivo.

Al fine di porre rimedio a tale problematica, l'art. 26, comma 2, lett. b), l. 122/2016⁷⁶, ha totalmente riscritto la disposizione⁷⁷, limitandosi a rinviare alla disciplina generale antiabuso⁷⁸ di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto

letterale del testo della Direttiva ove tale requisito è assente – un requisito applicativo al fine di beneficiare della Direttiva, a prescindere da valutazioni circa la presenza o meno di una situazione di abuso della Direttiva; ovvero il riferimento al concetto di beneficiario effettivo vada esclusivamente contestualizzato nell'ambito degli indicatori della prova di una situazione di abuso».

⁷⁵ Per una ricostruzione del regime precedente si rinvia a G. MAISTO, *Il nuovo regime di tassazione dei dividendi pagati da società figlie residenti in Stati non appartenenti alla Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2001, 3.

⁷⁶ G. ALBANO, *Con la Legge europea 2015-2016 contrasto alla doppia non imposizione per le società Madri e Figlie*, in *Corr. trib.*, 35, 2016, 2649.

⁷⁷ Appare però utile notare come alcuni giudici italiani, con riferimento alle procedure di accertamento iniziate prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione, continuino ad applicare la precedente disposizione, incompatibile con il diritto UE. È questo il caso della CTR Lombardia, 22 novembre 2019 n. 4700 ove, in relazione ad una procedura iniziata nel 2011, basa la propria decisione sulla base di metodologie presuntive, senza far alcun riferimento alla posizione della Corte europea.

⁷⁸ In tema di abuso del diritto si rinvia a E. DELLA VALLE, V. FICARI e G. MARINI, *op. cit.*; G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2, 2016, 465; ID., *Sul generale divieto di abuso del di-*

del contribuente⁷⁹. Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria è oggi tenuta a dimostrare tre specifici elementi, ossia la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, l'assenza di una valida sostanza economica e l'essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale, ferma restando la facoltà, in capo al contribuente, di disinnescare l'operatività della norma dimostrando la presenza di valide ragioni extra-fiscali non marginali idonee a giustificare l'operazione⁸⁰.

Tali modifiche normative consentono, quindi, di affermare la perfetta compatibilità della disposizione nazionale sia con la posizione giurisprudenziale assunta dalla Corte di giustizia⁸¹ sia con la disciplina introdotta dalla Direttiva ATAD⁸² a condizione, però, che l'accertamento dell'abuso sia effettuato non in maniera standardizzata, ma sulla base della concreta attività svolta dalla società stessa⁸³.

ritto nell'ordinamento tributario, in *Dir. Prat. Trib.*, 2, 2009, 213; G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'impostazione tributaria*, Milano, 2009; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto» tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, in *Corr. Trib.*, 22, 2010, 1759; ID., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corr. trib.*, 11, 2009, 823.

⁷⁹ Per una ricostruzione del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento nazionale, si rinvia a M. NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in *Dir. proc. trib.*, 2, 2016, 175.

⁸⁰ Circa la compatibilità dell'odierna disposizione antiabuso con i principi costituzionali, si rinvia a M. VERSIGLIONI, *Impossibilità logiche e costituzionali delle attuali norme generali antiabuso*, in *Dir. proc. trib.*, 2, 2016, 257.

⁸¹ Sul rapporto fra giurisprudenza eurounionale e giudicato interno, si veda E. ALTIERI, *"I compiti del giudice nazionale nell'applicazione delle sentenze della Corte di Giustizia UE – I problemi dei contrasti tra diritto UE e ordinamenti nazionali e sovranazionali"*, in *Dir. proc. trib.*, 1, 2018, 1.

⁸² G. ROLLE, *Adattamento alla disciplina ATAD delle norme interne su CFC, dividendi esteri e plusvalenze su partecipazioni*, in *Fisco*, 38, 2018, 3637; L. BONFANTI, *Riflessioni, a partire da Assonime, sul recepimento della clausola generale antiabuso dell'ATAD*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, 6, 2019, 26; D. STEVANATO, *La norma antielusiva è conforme alla Direttiva ATAD?*, in *Corr. trib.*, 7, 2019, 623; G. ESCALAR, *Per una rilettura critica della nozione unionale di abuso del diritto fiscale*, in *Corr. trib.* 3, 2019, 291.

⁸³ *Ex multis*, Cass., 10 ottobre 2019, n. 25490, ove si legge che «non può richiedersi ad una società, costituita come holding, che operi come un'industria o come un'impresa dedita al commercio, non dimeno (...) occorre per usufruire dei benefici della Convenzione e della Direttiva (...) un precipuo momento di collegamento con il Paese in cui apparentemente risiede, quale appunto la "sede della direzione effettiva". Tale conclusione appare in diretto contrasto con quanto precedentemente affermato dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare 6/E/2016 in base alla quale una "entità intermedia" dovrebbe essere ritenuta quale struttura priva di sostanza economica qualora presenti una struttura

Pare utile effettuare qualche breve riflessione con riferimento alla possibile coesistenza, all'interno del sistema italiano, fra l'esenzione alla ritenuta di matrice europea e il metodo del credito d'imposta adottato da numerose delle Convenzioni stipulate dall'Italia.

A tal proposito, per lungo tempo la Corte di Cassazione ha ritenuto i due regimi alternativi fra loro, con conseguente impossibilità di godere contemporaneamente di entrambi i benefici fiscali⁸⁴.

Tale orientamento, anche a seguito della sentenza *Brussels Securities*⁸⁵ della Corte di giustizia sembra oggi aver subito un significativo mutamento in quanto il riconoscimento dei benefici previsti dalla Direttiva non elimina totalmente il rischio della doppia imposizione economica.

Pertanto, occorre verificare, in concreto, se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, dovendosi evitare non soltanto 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 deduzioni o esenzioni, possono causare alla società madre un trattamento peggiore rispetto a quello che spetterebbe qualora le due società fossero situate nel medesimo Stato⁸⁶.

Ebbene quest'ultima ricostruzione sembrerebbe preferibile imponendo, anche in questo caso, una valutazione radicata al caso concreto, eliminando l'applicazione di eventuali meccanismi automatici.

8. Conclusioni

Dall'analisi del quadro normativo e giurisprudenziale sopra delineato sembrerebbe potersi affermare che la nozione di abuso del diritto accolto dalla Direttiva madre-figlia rappresenti una semplice specificazione, in termini positivi, del generale principio di abuso del diritto da tempo vigente nel sistema eurounioniale.

organizzativa leggera, come, ad esempio, la mera locazione di locali e personale non stabile.

⁸⁴ *Ex multis*, Cass., 27 ottobre 2017, n. 25584, commentata da M. PENNESI e B. FAINI, *Il pagamento dei dividendi in Madre-Figlia esclude il credito d'imposta convenzionale?*, in *Corr. trib.*, 17, 2018, 1332; Cass., 28 dicembre 2016, n. 27111; Cass., 15 aprile 2011, n. 8621.

⁸⁵ Corte di Giustizia, 19 dicembre 2019, causa C-389/18, *Brussels Securities*.

⁸⁶ Cass., 31 gennaio 2020, n. 2313.

Piú precisamente, la disposizione di cui all'art. 1(2-4), sulla scorta delle elaborazioni giurisprudenziali intervenute con riferimento all'abuso del diritto, richiede da un punto di vista sostanziale, un accertamento necessariamente basato su circostanze di carattere oggettivo e soggettivo idonee ad individuare una costruzione puramente artificiosa. Conseguentemente, ogni esclusione dal perimetro applicativo della Direttiva madre-figlia basata su mere circostanze di fatto inidonee, di per sé, a dimostrare un intento abusivo deve essere giudicata incompatibile con il diritto eurounionevole.

Anche con riferimento alle modalità di accertamento, queste devono trovare la propria giustificazione nelle elaborazioni emerse con riferimento al generale principio di divieto di abuso del diritto in quanto la condotta abusiva non può prescindere da una valutazione basata sul caso concreto, fondata su un approccio *case by case*. Ciò comporta, da un lato, la necessità di fornire al contribuente la facoltà di poter negare la natura abusiva dell'operazione sulla base degli elementi in proprio possesso e, dall'altro lato, l'obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di valutare tutte le circostanze caratterizzanti il caso in esame.

Pertanto, sebbene l'abuso possa essere accertato anche in base a metodologie presuntive, occorre che i criteri posti alla base di tale meccanismo accertativo siano idonei a dimostrare un effettivo intento abusivo o, in altre parole, l'esistenza di una costruzione puramente artificiosa.

Dette conclusioni devono poi ritenersi applicabili non solo al diritto nazionale ma, stante il richiamo operato dall'art. 1(4), anche al diritto convenzionale, avendo riguardo, però, degli obiettivi perseguiti da quest'ultimo come, ad esempio, nel caso della clausola del beneficiario effettivo.

Con riferimento al contesto nazionale, nonostante l'evidente incompatibilità della precedente formulazione dell'art. 27-*bis*, co. 5, d.P.R. 600/1973, l'odierna formulazione della disposizione, basata sull'effettiva dimostrazione di una finalità abusiva, deve sicuramente giudicarsi compatibile con il diritto eurounionevole. Ciò, però, a condizione che la dimostrazione degli elementi richiesti dall'art. 10-*bis* l. 212/2000 sia effettuato tenendo in considerazione le caratteristiche del soggetto oggetto di accertamento.

Abstract

Le modifiche recentemente apportate dalla Direttiva 2015/121/UE all'interno della Direttiva madre-figlia hanno significativamente innovato la disciplina anti-abuso ivi contenuta introducendo, oltre ad una generale definizione del concetto di abuso, un vero e proprio obbligo, in capo agli Stati nazionali, di contrastare

ed eliminare l'utilizzo abusivo del regime di neutralità fiscale previsto dalla Direttiva.

Sulla base di questo mutato contesto normativo, due sono gli interrogativi a cui occorre fornire risposta.

In primo luogo, è necessario domandarsi se tale norma antiabuso costituisca un nuovo divieto di abuso del diritto oppure se questa sia solo una espressione del generale principio di divieto di abuso del diritto da tempo affermatosi in sede eurounionale.

In secondo luogo, occorre valutare quali siano oggi i limiti che le norme, sia nazionali che convenzionali, devono rispettare in sede di accertamento dell'abuso al fine di non violare principi fondamentali del diritto europeo quali quello di proporzionalità e la libertà di stabilimento.

Si rende quindi necessario ricostruire l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in tema di abuso del diritto al fine di determinare con certezza quale sia, ad oggi, il contenuto e la portata del divieto di abuso del diritto contenuto nella Direttiva madre-figlia.

The changes recently made by Directive 2015/121 / EU within the mother-daughter Directive have significantly innovated the anti-abuse regulations contained therein by introducing, in addition to a general definition of the concept of abuse, a real obligation for the national States., to combat and eliminate the abusive use of the tax neutrality regime provided for by the Directive.

Based on this changed regulatory context, there are two questions that need to be answered.

In the first place, it is necessary to ask whether this anti-abuse rule constitutes a new prohibition of abuse of the right or whether this is only an expression of the general principle of prohibition of abuse of the right which has long been established in the European Union.

Secondly, it is necessary to assess what are the limits today that the rules, both national and conventional, must respect when ascertaining the abuse in order not to violate fundamental principles of European law such as that of proportionality and the freedom of establishment.

It is therefore necessary to reconstruct the jurisprudential orientation of the Court of Justice of the European Union on the subject of abuse of the right in order to determine with certainty what is, to date, the content and scope of the prohibition of abuse of the right contained in the parent Directive mother-daughter.

ANTONIO MERONE - ANGELO PARENTE

Rassegna di giurisprudenza*

Sent. n. 1562 del 26 gennaio 2021 (emessa il 02 dicembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Cirillo Ettore, Rel. Guida Riccardo

Tributi – Contenzioso tributario – Principio della c.d. «doppia conforme di merito» – Esclusione – Diverse ragioni di fatto poste a base delle decisioni – Informazione probatoria o delibazione concreta del tutto mancati

Massima:

L'errore di fatto revocatorio di cui all'art. 395, n. 4, c.p.c., essendo un errore di percezione del giudice risultante dagli atti o documenti della causa, è configurabile nel caso in cui il giudice supponga inesistente un documento ritualmente prodotto ed effettivamente esistente

Fatti di causa

1. La controversia riguarda l'impugnazione, da parte della SCG s.r.l., della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che, disattendendo l'appello della società, ha confermato la pronuncia di primo grado che, a sua volta, aveva rigettato il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento, ai fini IRES, IRAP, IVA, per il 2005, recante la ripresa di due fatture per costi indeducibili (per euro 26.250,00), quella della somma di euro 100.000,00, fatturata a titolo di penale, e, ancora, la rettifica del valore di cessione di un terreno per un maggior valore di euro 283.443,75.

2. In particolare, il giudice d'appello ha ritenuto: sul primo rilievo, di non potere verificare la contestata «mancata specifica indicazione della prestazione» nelle fatture, in difetto di produzione in giudizio della copia degli stessi documenti fiscali; sulla ripresa della penale di euro 100.000,00, in relazione alla compravendita di un terreno, che non vi fosse prova dell'inerenza del costo rispetto all'oggetto sociale della contribuente, operante nel settore dell'elaborazione elettronica dei dati; sulla rettifica del valore del terreno ceduto, che l'operazione di compravendita fosse antieconomica.

3. La società ricorre per cassazione, con un motivo, e l'Agenzia resiste con controricorso.

¹ Rassegna a cura di Antonio Merone, già Presidente di Sezione della Corte Suprema di Cassazione, con la collaborazione di Angelo Parente, dottore di ricerca in diritto tributario.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo del ricorso [«Primo motivo: Omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c. n. 5 e omessa o insufficiente motivazione ex art. 360 n. 5 ante riforma.»,], la società censura – alternativamente, secondo la «nuova» e la «vecchia» formulazione del paradigma normativo – lo sviluppo argomentativo della sentenza impugnata in relazione ai tre rilievi sui quali poggia l'avviso di accertamento.

1.1. Il motivo è fondato nei limiti appresso indicati.

1.1.1. Preliminarmente, sul presupposto che trova applicazione la nuova formulazione della norma, è priva di pregio l'eccezione dell'Agenzia d'inammissibilità del motivo per violazione del principio della c.d. «doppia conforme di merito».

Per consolidato orientamento di questa Corte, riaffermato anche di recente (Cass. 13/01/2017, n. 743; 14/12/2018, n. 32436; 14/12/2018, n. 32437; da ultimo: 30/10/2020, n. 24091; 27/10/2020, n. 23541): «Nell'ipotesi di «doppia conforme», prevista dall'art. 348-ter, comma 5, c.p.c. (applicabile, ai sensi dell'art. 54, comma 2, del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), il ricorrente in cassazione – per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360, n. 5, c.p.c. (nel testo riformulato dall'art. 54, comma 3, del d.l. n. 83 cit. ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) – deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse» (Cass. 22/12/2016, n. 26774; in senso conforme: Cass., Sez. un., 21/09/2018, n. 22430).

Nella specie, il giudizio d'appello è iniziato il 13/03/2013, sicché, in termini astratti, potrebbe operare il principio della «doppia conforme». In concreto, però, l'esame del motivo non è precluso dalla disposizione di cui all'art. 348-ter, cit., la cui applicazione presuppone (ai sensi del quarto comma) che, nei due gradi di merito, le «questioni di fatto» siano state decise in base alle «stesse ragioni», ciò che non avviene quando l'istruzione (o, meglio, «l'informazione») probatoria o la delibazione concreta siano del tutto mancate (come si evince da Cass. 12/11/2019, n. 29222 e da Cass. 05/11/2018, n. 28174). Proprio tale situazione si è verificata nei gradi di merito di questo giudizio, ove (come risulta da pag. 4 del ricorso per cassazione) la contribuente, nell'atto di appello, aveva dedotto (tra l'altro) l'omessa pronuncia della CTP in merito alla determinazione del valore del terreno oggetto della compravendita.

1.1.2. Passando all'esame del motivo, con riferimento alla ripresa di due fatture per costi ritenuti ineducibili dai giudici di merito, la contribuente lamenta che la CTR, errando, ha poggiato la propria decisione sulla circostanza, non veritiera, che le fatture non erano state prodotte in giudizio.

La censura è inammissibile, trattandosi semmai (astrattamente) di vizio revocatorio, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., come risulta dal fermo indirizzo nomofilattico (Cass. 28/09/2016, n. 19174), al quale va data continuità, secondo cui l'affermazione contenuta nella sentenza circa l'inesistenza, nei fascicoli processuali (d'uffi-

cio o di parte), di un documento che, invece, risulti esservi incontestabilmente inserito, non si concreta in un errore di giudizio, bensì in una mera svista di carattere materiale, costituente errore di fatto e, quindi, motivo di revocazione a norma dell'art. 395, n. 4, c.p.c. (e non di ricorso per cassazione). In precedenza questa Sezione tributaria aveva avuto modo di precisare che l'errore di fatto revocatorio di cui all'art. 395, n. 4, c.p.c., essendo un errore di percezione del giudice risultante dagli atti o documenti della causa, è configurabile nel caso in cui il giudice supponga inesistente un documento ritualmente prodotto ed effettivamente esistente (Cass. 25/05/2011, n. 11453).

1.1.3. È fondata la censura relativa alla ripresa di euro 100.000,00, fatturata a titolo di penale per la mancata cessione di un terreno, in quanto la CTR (cfr. pag. 2 della sentenza) ha ritenuto che non vi fosse alcun collegamento tra il costo e «il reddito dell'impresa», essendo la società «inquadrata con codice attività 631119 «altre elaborazioni elettroniche di dati» che nulla hanno a che vedere con la compravendita di terreni, presunta origine della penale», senza soffermarsi sulla circostanza secondo cui, in sede di accertamento con adesione, l'attività sociale codificata dal fisco era quella di «valorizzazione e promozione immobiliare» (cod. AT70110).

1.1.4. Da ultimo, è altresì fondata la censura in punto di rettifica del valore di un terreno, in quanto la CTR, là dove ha condiviso la tesi erariale dell'antieconomicità dell'operazione, non ha esaminato il rilievo critico della società circa l'illegittimità del metodo di determinazione del valore del cespite adottato dall'ente impositore.

2. Ne consegue che, accolto il motivo del ricorso, entro i limiti sopra precisati, la sentenza è cassata, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, nei limiti indicati in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Ord. n. 2894 del 05 febbraio 2021 (emessa il 28 ottobre 2020) della Cass., Sez. 6 civ. – Pres. Mocchi Mauro, Rel. Capozzi Raffaele

Tributi – IRPEF – Soggetti passivi – Contribuente residente in Svizzera – Presunzione di residenza in Italia – Esclusione – Concessione cittadinanza elvetica

Massima:

L'erronea intitolazione di un motivo di ricorso per cassazione non impedisce il suo inquadramento in una delle altre ipotesi contemplate dall'art. 360 comma 1 c.p.c. né determina l'inammissibilità del ricorso, qualora dall'esplicazione del motivo sia chiaramente evincibile il tipo di vizio denunciato

Rilevato

che l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso una sen-

tenza della CTR della Liguria di rigetto dell'appello da essa proposto avverso una decisione della CTP di Genova, che aveva accolto il ricorso proposto dal contribuente R.G.P. avverso un avviso di accertamento IRPEF 2008, emesso sul presupposto che egli, pur residente in Svizzera, paese incluso nella c.d. «black list» di cui al d.m. 4 maggio 1999, dovesse considerarsi come residente di fatto in Italia;

Considerato

che il ricorso è affidato a due motivi:

che, con il primo motivo. l'Agenzia delle Entrate lamenta violazione e falsa applicazione artt. 2, comma 2-bis, t.u.i.r. e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., in quanto, da numerosi fatti obiettivi, il contribuente doveva ritenersi come residente in Italia, precisamente in Genova, dove risiedevano la moglie non separata ed il figlio; dove era proprietario di diversi immobili ed era intestatario di utenze elettriche e telefoniche; ed il contribuente non aveva fornito alcuna valida prova di un suo reale e duraturo rapporto con lo Stato d'immigrazione (Svizzera) e dell'interruzione di significativi rapporti con l'Italia; in particolare, la documentazione versata dal contribuente in atti risale al 2009/2010 ed era quindi successiva all'anno d'imposta oggetto dell'accertamento (2008);

che, con il secondo motivo. l'Agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione art. 116 c.p.c. in tema di valutazione delle prove, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., in quanto non erano stati adeguatamente valutati i documenti prodotti dal contribuente in primo grado, non essendo stati rinvenuti negli allegati prodotti in primo grado né il libretto di lavoro, né la carta sanitaria svizzera, né l'abilitazione alla guida; l'unico documento prodotto era stato un'attestazione di adempimento di contratto di collaborazione artistica, inammissibile ex art. 7 del d.lg. n. 546 del 1992, siccome dichiarazione di terzi, che non poteva assurgere ad elemento di prova;

che il contribuente si è costituito con controricorso, contenente altresì un motivo di ricorso incidentale condizionato, con il quale ha dedotto violazione o falsa applicazione artt. 36, comma 2, n. 4, richiamato dall'art. 61 del d.lg. n. 546 del 1992, 132, n. 4, e 156, comma 2, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., anche con riferimento all'art. 111 cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., con riferimento all'eccezione di decadenza, in cui era incorso l'ufficio nel suo potere rettificativo, da lui formulata fin dal giudizio di primo grado; che il contribuente ha altresì presentato memoria illustrativa; che il ricorso è stato una prima volta discusso innanzi al questa Corte all'udienza camerale del 16 aprile 2019, in esito alla quale è stato disposto il rinvio del ricorso a nuovo ruolo al fine di acquisire il fascicolo di merito, onde visionare la documentazione ivi allegata dalle parti ed accertare se la stessa fosse stata adeguatamente valutata nei due giudizi di merito; che, acquisiti i fascicoli di merito, il ricorso è stato nuovamente esaminato all'odierna udienza camerale;

che il primo motivo di ricorso è manifestamente infondato al limite dell'inammissibilità;

che erroneamente detto motivo è stato qualificato come violazione dell'art.

360, comma 1, n. 3, c.p.c. e cioè come violazione di legge, mentre invece, dallo svolgimento delle ragioni della censura, è evidente che il motivo in esame è riferibile all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., avendo l'Agenzia delle entrate inteso censurare la sentenza della CTR, per non avere essa preso in considerazione alcuni elementi di fatto, dai quali avrebbe potuto desumersi che il contribuente R.G.P., pur formalmente residente in Svizzera, fosse in realtà residente in Italia;

che secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr., Cass. n. 26310 del 2017; Cass. n. 4036 del 2014) l'erronea intitolazione di un motivo di ricorso per cassazione non impedisce il suo inquadramento in una delle altre ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, c.p.c. né determina l'inammissibilità del ricorso, qualora, come nel caso in esame, dall'esplicazione del motivo sia chiaramente evincibile il tipo di vizio denunciato; che la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito nella l. n. 134 del 2012, applicabile al caso di specie *ratione temporis*, deve interpretarsi, alla luce dei canoni ermeneutici fissati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione, sì che attualmente sono denunciabili in cassazione solo le anomalie di così grave entità da tramutarsi in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto riferibili alla mancanza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; e dette anomalie devono consistere in un'assoluta insufficienza della motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico; ovvero in una motivazione apparente;

ovvero in una motivazione in cui sia ravvisabile un contrasto irriducibile fra affermazioni fra di loro inconciliabili; ovvero in una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, dovendosi pertanto escludere la rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (cfr., in termini, Cass. n. 1364 del 2018);

che, nella specie, la sentenza impugnata non è censurabile sotto l'aspetto anzidetto, in quanto in essa è ravvisabile la valutazione di una serie di elementi, dai quali la CTR ha tratto la convinzione che il contribuente, per l'anno d'imposta oggetto dell'accertamento (2008) risiedesse effettivamente in Svizzera, sì che le argomentazioni contrarie addotte dall'Agenzia delle entrate costituiscono in realtà vere e proprie valutazioni di merito alternative, come tali inibite nella presente sede di legittimità;

che anche il secondo motivo di ricorso è manifestamente infondato, al limite dell'inammissibilità; che anche detto motivo è stato erroneamente qualificato come violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. (nullità della sentenza o del procedimento), mentre invece, dallo svolgimento delle ragioni della censura, emerge che anch'essa è riconducibile all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., avendo l'Agenzia delle entrate inteso censurare la sentenza della CTR, per avere essa valorizzato elementi di fatto, i quali non erano di tale evidenza da consentire l'accoglimento del ricorso del contribuente; che, in particolare, secondo l'Agenzia delle entrate, la CTR aveva ritenuto che il contribuente avesse la residenza effettiva in Svizzera e non in Italia, affidandosi ad elementi di fatto inconsistenti e non risolutivi; tuttavia,

dall'esame dei fascicoli di merito, acquisiti al presente giudizio, emerge che sono stati correttamente valorizzati dai giudici di merito elementi, quali la concessione al contribuente della cittadinanza elvetica, la quale, seppur avvenuta nel 2009 e quindi nell'anno successivo a quello cui si riferiva l'accertamento impugnato (2008), presupponeva tuttavia la dimostrazione di una residenza continuativa del contribuente in Svizzera per un periodo di anni 12; che è pertanto da ritenere che l'Agenzia ricorrente abbia in realtà sollecitato a questa Corte valutazioni alternative di merito inibite nella presente sede di legittimità; che pertanto il ricorso in esame va rigettato, con condanna dell'Agenzia delle entrate ricorrente al pagamento delle spese processuali, quantificate come in dispositivo; che, risultando soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, trattandosi di amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115;

che, stante l'esito del presente giudizio, è da ritenere assorbito l'appello incidentale condizionato proposto dal contribuente;

P.Q.M.

Respinge il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio, quantificate in _ 12.000,00, oltre alle spese generali nella misura forfettaria del 15% ed agli accessori di legge.

Dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato proposto dal contribuente.

**Ord. n. 3303 del 10 febbraio 2021 (emessa il 12 novembre 2020) della Cass.,
Sez. 6 civ. – Pres. Greco Antonio, Rel. Luciotti Lucio**

Tributi – Accertamento – Somme depositate in una banca estera – Omessa dichiarazione di redditi detenuti all'estero – Presunzione – Dati risultanti dalla c.d. «lista F.»

Massima:

In tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria

Rilevato che

Con sentenza n. 182/01/2018, depositata in data 26 marzo 2018, la Commissione tributaria regionale delle Marche respingeva l'appello proposto dall'Agen-

zia delle Entrate avverso la sfavorevole sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposta da P.G. avverso l'atto di irrogazione della sanzione amministrativa prevista dall'art. 5, commi 5 e 6, del d.l. n. 167 del 1990, convertito con modificazioni dalla l. n. 227 del 1990, per 139,80 euro, emesso dall'amministrazione finanziaria a seguito di segnalazione delle autorità francesi e sulla scorta di un p.v.c. redatto dalla G.d.F. di San Benedetto del Tronto, di redditi che il contribuente, inserito nella c.d. lista F., deteneva all'estero e che non aveva dichiarato ai fini delle imposte dirette per l'anno 2007 ed in relazione al quale aveva emesso separato avviso di accertamento.

La CTR sosteneva che la sanzione non era dovuta in quanto l'accertamento era fondato su una scheda priva di sottoscrizione e senza alcun collegamento certo con il deposito delle somme nella banca estera e la titolarità delle stesse, come tale inidonea a provare la riconducibilità di quelle somme al contribuente, in assenza, peraltro, di verifica effettuata dall'amministrazione finanziaria.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, cui replica l'intimato con controricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380-*bis* c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che

Va preliminarmente rigettata l'eccezione del controricorrente di inammissibilità del ricorso perché tardivamente proposto, dovendosi applicare al caso di specie, in cui il termine di impugnazione (di un anno, essendo stata la causa introdotta ante riforma del 2009, maggiorato di trentuno giorni per la sospensione dei termini per il periodo feriale) scadeva in data 26 aprile 2019 (così prorogato, ex art. 155, quarto comma, c.p.c., il termine scadente il 25 aprile, giorno festivo), la sospensione di nove mesi (dal 23 ottobre 2018 al 31 luglio 2019) prevista dall'art. 6, comma 11, del d.l. 119 del 2018, convertito con modificazioni dalla l. n. 136 del 2018, per le controversie definibili, come quella di specie, ai sensi della citata legge.

Con il motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009, convertito con modificazioni dalla l. n. 102 del 2009, in combinato disposto dagli artt. 2727 e 2729, primo comma, c.c., 27 della Convenzione italo-francese sulle doppie imposizioni, ratificata con l. n. 20 del 1992, 8 della Direttiva 77/779/CEE nonché 31-*bis* e 41, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Sostiene la ricorrente che la CTR aveva errato a disconoscere valenza probatoria alla «scheda cliente» contenente i dati relativi ai conti intrattenuti dal contribuente presso la banca estera, che pure presentava i requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c.

Il motivo è fondato e va accolto.

Richiamando le diffuse argomentazioni svolte da questa Corte nella sentenza n. 9760 del 2015, che si è posta sulla scia delle ordinanze gemelle n. 8605 del 2015 e n. 8506 del 2015 (secondo cui «In tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito

in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria», osserva il Collegio che nel caso in esame il giudice di appello ha erroneamente applicato la disciplina in tema di presunzioni.

Al riguardo va ricordato che al fine di valutare la corretta applicazione dell'art. 2729 c.c., anche successivamente alla modifica del vizio di motivazione nel giudizio di legittimità, occorre verificare che il giudice di merito abbia individuato i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza di tutti gli elementi offerti in giudizio attraverso un giudizio non parcellizzato, posto che la scorretta valutazione degli elementi, in quanto operata senza il rispetto dei criteri sopra esposti, non integra un giudizio di fatto, ma una vera e propria valutazione in diritto soggetta al controllo di legittimità, anche in esito alla modifica dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (cfr. Cass., Sez. un., n. 8054 del 2014; Cass. n. 19894 del 2005).

Se è dunque indiscutibile che, in materia di presunzioni, è riservato all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito sia lo stesso ricorso a tale mezzo di prova, sia la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione, tale giudizio, tuttavia, non può sottrarsi al controllo in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. se, violando i cennati criteri giuridici in tema di formazione della prova critica (enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c.), il giudice si sia limitato a negare valore indiziario ai singoli elementi acquisiti in giudizio, senza accertarne la capacità di assumere rilievo in tal senso ove valutati nella loro sintesi, (cfr., Cass. n. 19894 del 2005).

Orbene la CTR, nel procedere alla valutazione degli elementi indiziari offerti dall'Ufficio e proposti dalla parte ha erroneamente disconosciuto valore indiziario (cioè di fonte di legittima presunzione) alla scheda clienti tratta dalla «lista F».

Invero, l'attendibilità di tale «lista» riceve del resto conforto proprio da quelle circostanze relative alla illiceità della provenienza, che secondo una parte della giurisprudenza di merito, invece, ne determinano la inutilizzabilità.

In buona sostanza, è pacifico che il funzionario F.H. operava presso la banca HSBC e che quest'ultimo ha, con violazione dei suoi doveri nei confronti del datore di lavoro, estratto dall'archivio informatico della banca i *files* che costituiscono la così detta «lista F.»; esiste dunque un alto tasso di probabilità che i dati di cui si discute siano conformi al vero.

Questo indizio deve, come ovvio, essere valutato dal giudice di merito che ben può contrapporvi altri indizi che inducano a giungere ad una ricostruzione

dei fatti difforme dai dati ricavati dalla «lista», ed a questo fine è essenziale il contraddittorio con l'interessato che può offrire elementi ulteriori per raggiungere la valutazione del «più probabile che non».

Il raffronto fra gli indizi disponibili e la conseguente scelta di quelli che conducono alla decisione è senza dubbio compito del giudice di merito. Rientra invece nel giudizio di legittimità valutare che gli indizi possiedano una qualche capacità probatoria. In caso contrario la valutazione circa la (astratta) idoneità probatoria di un indizio potrebbe essere vanificata contrapponendovi circostanze prive di qualunque rilevanza.

Ed è ciò che è accaduto nel caso di specie. È infatti priva di rilievo la circostanza che la Amministrazione non abbia verificato presso la Banca elvetica i dati contenuti nella «lista», essendo ben noto che il segreto bancario in Svizzera, all'epoca dei fatti, non consentiva alcuna acquisizione di conforto al contenuto della Lista da parte dell'Amministrazione fiscale. Infatti, la semplice allocazione delle attività finanziarie in Svizzera consentiva, grazie al segreto bancario vigente fino al 23.02.2015 – epoca in cui è stato stipulato l'Accordo fra Italia e tale Paese in tema di scambio di informazioni su richiesta ai fini fiscali – l'occultamento al fisco italiano della disponibilità delle stesse in capo al contribuente nazionale (cfr. pag. 5 e 18 della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 10/E del 13/03/2015).

Parimenti erroneo appare il riferimento all'assenza di sottoscrizione della scheda clienti, essendo stata tratta dalla ormai famosa Lista F. contenente un più vasto elenco di nominativi, trovato nella disponibilità del dipendente della Banca e non presso l'Istituto bancario alla quale la stessa si riferiva.

Ragion per cui non poteva venire in discussione la fisicità del documento proveniente dall'istituto bancario, quanto le risultanze estratte dalle banche dati dell'HSBC dal suo dipendente (così sempre in Cass. n. 9760/2015, cit.).

L'orientamento giurisprudenziale sopra esposto ha trovato conferma in numerose successive pronunce di questa Corte (cfr., da ultimo, Cass. Sez. 5, 14 novembre 2019, nn. 29632 e 29633; Cass., Sez. 5, 28 novembre 2019, n. 31085; Cass., Sez. 5, 29 novembre 2019, n. 31243; Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2019, n. 33893; Cass., Sez. 5, 25 febbraio 2020, n. 4984).

Si è ribadito, «Con specifico riguardo ai dati risultanti dalla “lista F.”», che «la giurisprudenza univoca di questa Corte ha stabilito che, in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria. (Sez. 6-5, ord. n. 8605 del 28/04/2015, Rv. 635558 – 01; conformi Sez.6-5 n. 8606/2015; Sez. 6-5 17183/2015; Sez. 6-5 16950/2015)» (Cass. nn. 29632 e 29633 del 2019) e che

«la c.d. scheda clienti non può essere valutata alla stregua di foglio anonimo» (Cass. n. 4984/2020).

Orbene, da tutte le argomentazioni svolte consegue l'accoglimento del motivo di ricorso con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla CTR territorialmente competente per l'esame delle questioni eventualmente rimaste assorbite e per la regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale delle Marche, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Ord. n. 4009 del 16 febbraio 2021 (emessa il 19 novembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Stalla Giacomo Maria, Rel. Fasano Anna Maria

Tributi – Contenzioso tributario – Procedimento – Ricorso in cassazione – Successiva adesione alla rottamazione delle cartelle – Richiesta di estinzione del giudizio – Omessa allegazione definizione agevolata liti pendenti – Esclusione – Effetti – Inammissibilità del ricorso sopravvenuto difetto di interesse – Condanna alle spese di lite

Massima:

La rinuncia al ricorso non è stata sottoscritta dalla parte ed il difensore non risulta munito di mandato speciale, pertanto neppure tale rinuncia può produrre l'effetto di estinzione del processo, ma, essendo stato chiaramente esplicitato il sopravvenuto difetto di interesse del ricorrente a proseguire il giudizio, è idonea a determinare l'inammissibilità del ricorso per cassazione

Ritenuto che

A.A. impugnava l'avviso di liquidazione dell'imposta – irrogazione di sanzioni n. 2011/001/DT/000099195/0/001 con il quale veniva richiesto il pagamento delle imposte relative alla registrazione del Decreto di trasferimento n. 991/95 rep. emesso dal Tribunale di Avezzano in esito agli atti intervenuti nella procedura fallimentare n. 991/95.

L'Ufficio liquidava le imposte, in base all'art. 1 della Tariffa parte 1 allegata al t.u.r. sull'importo di euro 460.919,34, quale prezzo quantificato dall'Agenzia delle Entrate, attraverso gli atti acquisiti al fascicolo, per il trasferimento al contribuente della proprietà di un capannone industriale, con liquidazione delle imposte sulla compensazione di credito in base all'art. 22 del t.u.r. e 6 della Tariffa, parte 1, e sull'importo di euro 169.919,34 quale credito della s.r.l. T. ammesso al passivo fallimentare. L'immobile era stato trasferito dal Fallimento della V. s.r.l. ad A.A., nominato acquirente finale del terzo assunto T. s.r.l., nell'istanza di chiusura del concordato del 12.07.2011 a scioglimento della riserva contenuta nel decreto di

omologa del 06.10.2010. Il prezzo dell'immobile, come individuato dall'Ufficio risultava dalla somma di euro 300.000,00 che T. s.r.l. aveva offerto a pagamento integrale delle spese di procedura e dei creditori, e di euro 169.919,34 quale rinuncia di T. s.r.l. al proprio credito ammesso al passivo fallimentare di V. s.r.l. – Il contribuente riteneva, invece, che la somma di euro 300.000,00 era stata già tassata con imposta proporzionale del 3% e che quindi andava tassato a tassa fissa il decreto di trasferimento, mentre la somma di euro 169.919,34 non andava tassata, e di conseguenza la base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali doveva essere rideterminata su euro 300.000,00. La CTP, con sentenza n. 62/IV/2013, dichiarava illegittimo l'avviso impugnato limitatamente alla tassazione della compensazione del credito. Il contribuente proponeva appello che veniva rigettato dalla CTR dell'Abruzzo con sentenza n. 517/111/14. A.A. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza svolgendo due motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso. Con nota integrativa del 30.10.2020 il contribuente ha comunicato di avere aderito alla rottamazione delle cartelle esattoriali, pertanto ha chiesto la declaratoria di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, comunicando di avere in ogni caso perso l'interesse ad una pronuncia da parte di questa Corte.

Considerato che

1. All'adunanza camerale del 19.11.2020, fissata per la trattazione della causa, il Collegio rileva che il contribuente ha comunicato di avere aderito alla rottamazione delle cartelle esattoriale, non allegando nessuna documentazione relativa alla definizione agevolata della lite pendente, concludendo comunque con la richiesta di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere in ragione della perdita di interesse alla pronuncia sul ricorso dallo stesso proposto.

Ne consegue che il giudizio non può essere estinto per condono, non essendo consentito a questa Corte valutare la regolarità della definizione della lite.

Il Collegio rileva, altresì, che la rinuncia al ricorso non è stata sottoscritta dalla parte ed il difensore non risulta munito di mandato speciale, pertanto neppure tale rinuncia può produrre l'effetto di estinzione del processo, ma, essendo stato chiaramente esplicitato il sopravvenuto difetto di interesse del ricorrente a proseguire il giudizio, è idonea a determinare l'inammissibilità del ricorso per cassazione.

Il ricorso va, pertanto, dichiarato inammissibile in ragione del sopravvenuto difetto di interesse ad una pronuncia giudiziale, ma è necessario provvedere alla regolazione delle spese di lite. Si osserva, infatti, che il ricorrente non ha fornito prova della notifica dell'atto di rinuncia alla controparte. Pur rilevando tale atto come espressione di difetto di interesse ad una pronuncia giudiziale (tanto discende dal fatto che la rinuncia al ricorso per cassazione è atto unilaterale recettizio e non un atto accettizio Cass., Sez. un., n. 34429 del 2019), la mancanza di accettazione della rinuncia impedisce la compensazione delle spese di lite (Cass. n. 17187 del 2014, richiamata da Cass., Sez. un., n. 34429 del 2019), le quali, pertanto, devono essere regolate secondo il principio della soccombenza virtuale.

2. Venendo all'esame dei motivi di ricorso, A.A. denuncia violazione e falsa

applicazione del d.P.R. n. 131 del 1986 e succ. modifiche con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. ed omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., atteso che l'Ufficio avrebbe applicato una duplicazione di imposta perché nel caso di concordato con assuntore già l'omologa aveva avuto effetti traslativi immediati dei beni, con conseguente sua imposizione proporzionale del 3%, sicché ammettendo l'imposizione proporzionale al 7% del successivo decreto di trasferimento, l'Ufficio avrebbe lucrato indebitamente una maggiore imposta proporzionale complessiva del 10%. I giudici di appello, inoltre, sarebbe incorsi nell'omessa motivazione sul fatto decisivo che, pur volendo ritenere l'imposta proporzionale al 3% dell'omologa, l'imposta proporzionale che si poteva porre a carico del contribuente doveva essere quella differenziale del 4%, non potendosi ammettere un risultato impositivo complessivo del 10% superiore a quello di legge.

Le critiche, da trattarsi congiuntamente per ragioni di connessione logica, sono infondate.

Il Collegio rileva che la determinazione della base imponibile è stata correttamente individuata dall'Ufficio, atteso che la stessa corrisponde all'ammontare economico globalmente derivante sia dal fabbisogno concordatario sia dal credito della T. s.r.l., nella misura di euro 460.919,19, come correttamente rilevato dal giudice del merito il quale precisa: «la somma complessiva per la quale la T. era intervenuta era per l'appunto euro 460.919,19, riconoscendosi nella proposta definitiva di concordato (...) che a parte il fabbricato null'altro di valore risultasse all'attivo della società V.».

Ciò premesso, tenuto conto che A.A. era il terzo designato destinatario finale dei beni da parte dell'assuntore T. s.r.l., va precisato che trattandosi dell'intervento del terzo assuntore, questa Corte, con indirizzo condiviso, ha ritenuto che al decreto di omologa debba applicarsi l'imposta di registro in misura proporzionale. È stato, infatti, precisato che: «In tema d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett) dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli «atti di omologazione contenuto nella lett. g) di detto articolo» (Cass. n. 3286 del 2018); tuttavia la maggiore imposizione che si lamenta essere stata applicata non ha comunque colpito il ricorrente ma la società T. s.r.l., la quale risulta avere definito la controversia con condono (v. controricorso dell'Agenzia delle entrate).

La tassazione dell'imposta di registro nella misura del 7% è stata, quindi, correttamente applicata ad A.A., quale terzo designato destinatario finale dei beni da parte dell'assuntore T. s.r.l., in ragione dell'effetto traslativo scaturito dal decreto di trasferimento del Tribunale e non come dallo stesso assunto in ragione del provvedimento di omologa del concordato fallimentare (con intervento di terzo assuntore). Trattasi, all'evidenza, di un atto di trasferimento di un bene succes-

sivo all'atto di trasferimento degli attivi concorsuali a favore dell'assuntore, e dallo stesso tenuto distinto, che indubbiamente andava tassato ex art. 1, Tariffa 1, t.u.r. sul valore di euro 460.919,34.

In definitiva il ricorso, ai fini della valutazione della soccombenza virtuale, va rigettato ed il ricorrente condannato al pagamento delle spese di lite, come liquidate come da dispositivo. Si dà atto che, nella fattispecie, non sussistono i presupposti per il pagamento del doppio contributo unificato, di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, atteso che il presupposto per la rinuncia e, quindi, la causa di inammissibilità del ricorso è sopravvenuta rispetto alla proposizione del medesimo (Cass. n. 14782 del 2018; Cass. n. 23175 del 2015).

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite, che liquida in complessivi euro 2100,00 per compensi, oltre spese forfetarie nella misura del 15%, ed accessori di legge.

**Ord. n. 4246 del 17 febbraio 2021 (emessa il 24 novembre 2020) della Cass.,
Sez. 6 civ. – Pres. Greco Antonio, Rel. Crolla Cosmo**

Tributi – IRAP – Medico – Richiesta di rimborso – Onere di prova dell'assenza di autonoma organizzazione – Partecipazione ad un'associazione professionale – Esclusione – Eccezione dedotta in sede di appello – Legittimità

Massima:

In tema d'IRAP, l'esercizio della professione in forma associata costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza dell'autonoma organizzazione, da considerarsi implicita, salva la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria

Considerato in fatto

1. R.D.V. proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma avverso il silenzio rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate su una istanza presentata in data 17.9.2009 di rimborso dell'IRAP pagata per gli anni 2005, 2006 e 2007.

2. La CTP accoglieva il ricorso affermando che il contribuente aveva assolto all'onere di provare l'insussistenza del presupposto impositivo costituito dall'assenza di una autonoma organizzazione.

3. La sentenza veniva impugnata dall'Agenzia delle entrate e la Commissione Regionale Tributaria del Lazio rigettava l'appello rilevando: a) che la nuova prospettazione difensiva circa la partecipazione del contribuente ad una associazione era inammissibile in quanto integrante una eccezione in senso proprio e non una mera difesa; b) che il D.V. aveva presentato la domanda di rimborso in qualità di lavoratore autonomo e non come soggetto partecipante dell'associazione pro-

fessionale e che per l'attività di medico non sussistevano i presupposti dell'autonoma organizzazione.

5. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi a due motivi. Il contribuente si è costituito depositando controricorso.

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 57 del d.lg. 546/92, in relazione all'art. 360, comma 1, nr. 3 e 4, c.p.c., per avere i giudici di seconde cure erroneamente ritenuto non ammissibile la nuova prospettazione difensiva in appello in quanto integrante una vera e propria eccezione la cui proposizione nel giudizio di secondo grado è preclusa dalla norma processuale sopra indicata.

1.1 Con il secondo motivo viene dedotta violazione e falsa applicazione dell'art. 2, d.lg. 446/97, dell'art. 5 t.u.i.r. e dell'art. 2967 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, nr. 3 e 4, c.p.c.; si sostiene che la CTR abbia errato nel non ritenere assoggettabili ad IRAP i redditi da lavoro autonomo prodotti in forma associativa.

2. Il primo motivo è fondato.

2.1 Questa Corte ha avuto modo di statuire che «nel processo tributario, quando il contribuente impugni il silenzio rifiuto formatosi su una istanza di rimborso, deve dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, e l'amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi «a tutto campo», non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con la conseguenza che «le eventuali falle» del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dal d.lg. n. 546 del 1992, art. 57, in quanto, comunque, attengono all'originario *thema decidendum*» (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimano il rifiuto di rimborso), fatto salvo il limite del giudicato (Cass. 11682/2007; n. 1133/2009; n. 21314/2010; n. 3338/2011, 25586/2016 e 31626/2018)

2.2 Il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal d.lg. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, riguarda le eccezioni in senso tecnico, ma non limita la possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso tecnico. Il semplice riferimento alle informazioni desumibili dalle risultanze dell'anagrafe tributaria non costituisce motivo nuovo nel senso dianzi individuato, trattandosi di mera difesa, volta a supportare i motivi di appello (cfr., Cass. 12266/2017).

2.3 Nella specie l'Agenzia delle entrate si è limitata in appello ad introdurre un elemento di fatto – partecipazione del D.V. ad una associazione professionale desunta dalle risultanze dell'anagrafe tributaria- idoneo a configurare ex sé, secondo l'assunto dell'Ufficio il requisito dell'autonoma organizzazione con conseguente contestazione dei fatti costitutivi del rimborso richiesto dalla controparte, sicché le argomentazioni svolte sul punto dai giudici di appello risultano corrette

3.1 Il secondo motivo è, parimenti, fondato.

3.2 Secondo il consolidato orientamento di questa Corte «in tema di IRAP, l'esercizio della professione in forma associata costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza dell'autonoma organizzazione, da considerarsi implicita, salva la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria, avente ad oggetto non l'assenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata, bensì l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa» (Cass. n. 19962/2019, 18920/16, Sez. un., 7371/16, 24088/16, 21164/16).

3.3 Nella fattispecie è circostanza accertata dalla sentenza di secondo grado oltre che non contestata dal contribuente che R.D.V., negli anni di imposta oggetto dell'accertamento fiscale, abbia partecipato all'associazione tra professionisti denominata Studio R&K assoc. prof. dr. D.V. e dr. A.K. svolgente l'attività di «prestazioni sanitarie da chirurghi».

3.4 Il contribuente non ha dimostrato lo svolgimento di attività del tutto estranea a quella dello studio associato, funzionalmente scollegata da essa, non interferente in alcun modo con la medesima sicché può fondatamente ritenersi che egli beneficiasse dell'apparato organizzativo dell'associazione anche per la parte di attività professionale asseritamente individuale.

3.5 La CTR non ha quindi fatto buon uso dei suesposti principi giurisprudenziali.

4 Il ricorso va, quindi, accolto e la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio anche in ordine alla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio anche in ordine alla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Ord. n. 5073 del 24 febbraio 2021 (emessa il 27 gennaio 2021) della Cass., Sez. 6 civ. – Pres. Luciotti Lucio, Rel. Crolla Cosmo

Tributi – Accertamento – Socio di società a responsabilità limitata a ristretta base sociale – Presunzione di distribuzione di utili extrabilancio

Massima:

Ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento

Considerato in fatto

1. S.G., socio al 27% della società L.E. s.r.l., proponeva ricorso davanti alla

Commissione Tributaria Provinciale di Napoli avverso l'avviso con il quale l'Agenzia delle entrate, sulla base del maggior reddito accertato nei confronti della società e della ristretta base sociale di detta società (con conseguente presunzione di distribuzione di utili extrabilancio ai soci) accertava il maggior reddito del socio con conseguente ripresa fiscale per IRPEF ed addizionali con riferimento all'anno di imposta 2003.

2. La CTP accoglieva il ricorso e la decisione favorevole per il ricorrente veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania; su ricorso dell'Ufficio la Corte di Cassazione con sentenza n. 20301/2061 annullava con rinvio; riassunto il processo la CTR rigettava l'originario ricorso proposto dal contribuente (e quindi accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate) rilevando che il giudizio penale originato dalla querela sporta dal contribuente non aveva alcuna rilevanza con la questione oggetto di controversia che concerneva la presunzione di ripartizione degli utili tra i soci di una società a ristretta base sociale.

5. Avverso la sentenza della CTR S.G. ha proposto ricorso per Cassazione affidandosi a due motivi, Agenzia delle entrate si è costituita depositando contro-ricorso.

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 38 del d.P.R. 600/1973 e degli artt. 41 e 44 d.P.R. n. 917/1986 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. per essersi la CTR, nel negare ogni interferenza tra il processo penale con la questione della estraneità del socio alle vicende societarie, discostata dalla normativa di settore e dai principi giurisprudenziali affermati in materia

1.2 Con il secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lg. 546/1992, art. 118 disp. att. c.p.c. e 111 cost. per avere i giudici di seconde cure reso una motivazione illogica ed apparente.

2. Il primo motivo è infondato

2.1 In forza di un principio ribadito in più occasione dai giudici della Suprema Corte l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società di capitali a ristretta base sociale consente di inferire la loro distribuzione tra i soci in proporzione alle loro quote di partecipazione salva la facoltà per gli stessi di fornire la prova contraria costituita dal fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (cfr., tra le tante, Cass. 26248/2010, Cass. 8473/2014 e da ultimo 27049/2019). In particolare, si è precisato che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale (Cass. 22 aprile 2009, n. 9519).

2.2 A tale insegnamento si è uniformato anche il giudice rescindente affermando che «nel caso di società di capitali a ristretta base sociale (quale è da ri-

tenersi quella in questione, la cui compagine è formata da cinque soci, di cui due tra loro parenti), è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati invece accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti». La Corte, annullando la sentenza impugnata dall'Agenzia delle entrate ha precisato che «la CTR non si è attenuta a detti principi, avendo invero valorizzato una circostanza (l'eventuale estraneità del contribuente all'alterazione dei bilanci ed ai fatti illeciti dallo stesso denunciati) relativa al modo con cui si erano formati gli utili extrabilancio ma assolutamente estranea alla su esposta presunzione di distribuzione (utili extrabilancio accertati nei confronti della società in altro giudizio con sentenza che si assume passata in giudicato: circostanza quest'ultima affermata dall'Agenzia e non contestata dal contribuente)».

2.3 La CTR in sede di rinvio, accertata l'esistenza di ricavi occulti e la ristretta base sociale della compagine societaria, ha ritenuto inesistente ogni rapporto di pregiudizialità tra il processo penale, del quale non si conosceva l'esito e la questione dell'estraneità del contribuente alle vicende societarie, che è risultata circostanza non provata nel corso del giudizio.

2.4 Le argomentazioni dell'impugnata sentenza sono coerenti con il principio di diritto enunciato dal giudice rescindente.

3. Il secondo motivo è parimenti infondato.

3.1 Ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorché il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. È noto che in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. con modif. in l. n. 134 del 2012, è denunciabile in cassazione l'anomalia motivazionale che si concretizza nel «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili», quale ipotesi che non rende percepibile l'iter logico seguito per la formazione del convincimento e, di conseguenza, non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. In particolare, il vizio motivazionale previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., nella formulazione introdotta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito in l. n. 134/2012, applicabile *ratione temporis*, presuppone che il giudice di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, e si esaurisce nella «mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico», nella «motivazione apparente», nel «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e nella «motivazione perplessa e obiettivamente incomprensibile», mentre resta irrilevante il semplice difetto di «sufficienza» della motivazione. E così, ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunciabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., quando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una ap-

profondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (cfr., Cass., Sez. un., n. 8054/2014)

3.1 Nella fattispecie la motivazione della sentenza non è connotata da tali deficienze che la pongono al di sotto del minimo costituzionale in quanto vengono sufficientemente spiegate le ragioni della legittimità dell'impugnato avviso di accertamento.

4. Conclusivamente il ricorso va rigettato.

5. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio che si liquidano in € 5.600,00 compensi oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo, a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13.

Ord. n. 5156 del 25 febbraio 2021 (emessa il 25 febbraio 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Perrino Angelina Maria, Rel. Triscari Giancarlo

Tributi – IVA – Detrazioni - Operazioni di cessione relative ad azioni o partecipazioni di società - Detrazione Iva - Attività commerciale di acquisizione titoli per interferire direttamente o indirettamente nella gestione della società - Prolungamento diretto dell'attività imponibile - Detrazioni - Non si applicano

Massima:

Le operazioni di cessione relative ad azioni o partecipazioni in una società non rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA, salvo che sia accertato che sono state effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di acquisizione di titoli per realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni o che costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario, dell'attività imponibile

Rilevato che

Dalla esposizione in fatto della pronuncia censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a O.L. s.p.a., società operante nell'attività di commercio di articoli di abbigliamento e sportivi, un avviso di accertamento con il quale aveva accertato, relativamente all'anno di imposta 2004, una indebita detrazione dell'IVA in quanto aveva detratto l'intero ammontare dell'IVA sugli acquisti senza calcolare il pro rata per la cessione della partecipazione nella società C.F. s.p.a., dalla stessa fatturata in esenzione; avverso il suddetto atto impositivo la società contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria

Provinciale di Roma che lo aveva rigettato; avverso la suddetta pronuncia la società contribuente aveva proposto appello;

la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'assunzione e la cessione delle partecipazioni detenute nella società C.F. s.p.a. risultava diretta a realizzare l'oggetto sociale, come emergeva dalle previsioni statutarie e non poteva dirsi estranea all'attività di impresa esercitata in quanto funzionale alla stessa; l'operazione di cessione della partecipazione azionaria costituiva un prolungamento diretto permanente e necessario dell'attività imponibile per affermazione della stessa società contribuente, la quale aveva motivato nel senso di una finalità industriale della gestione delle partecipazioni in società che operavano nell'ambito della produzione e del commercio di prodotti sportivi; le suddette operazioni finanziarie non potevano, quindi, essere qualificate come accessorie o occasionali; avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la società O.L. s.p.a. affidato a un unico motivo di censura, illustrato con successiva memoria;

l'Agenzia delle entrate ha depositato atto denominato di costituzione con il quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine della partecipazione all'udienza di discussione;

con ordinanza comunicata il 21 novembre 2019 questa Corte aveva disposto il rinvio a nuovo ruolo, invitando le parti a depositare memoria sulla questione della valenza, nel presente giudizio, dell'istanza di adesione alla definizione agevolata depositata dalla ricorrente nell'ambito del ricorso iscritto al R.G. n. 30243/2014, esaminato nella medesima adunanza;

parte ricorrente ha, quindi, depositato nota autorizzata del 10 dicembre 2019 con la quale ha evidenziato che la domanda di definizione agevolata non era riferibile alle somme iscritte a ruolo relative al giudizio in esame ed ha, quindi, chiesto fissarsi l'udienza di trattazione del presente giudizio;

si rende, quindi, necessario procedere all'esame del motivo di ricorso proposto dalla ricorrente;

Considerato che

con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per violazione e falsa applicazione dell'art. 19-*bis*, d.P.R. n. 633/1972, per non avere esaminato tutte le questioni sollevate dalla ricorrente con l'atto di appello dirette a evidenziare che la stessa, a prescindere dalla previsione statutaria, non aveva mai effettuato, né prima né dopo la cessione, altre alienazioni di partecipazioni, sicché l'operazione in esame aveva natura occasionale;

in particolare, si evidenzia che il giudice del gravame ha erroneamente assimilato l'assunzione di partecipazioni sociali con la loro cessione, nonostante il fatto che tale ultima attività non rientrava nell'oggetto sociale della società e, inoltre, che, ai fini dell'applicazione dell'art. 19-*bis*, cit., non assumeva rilievo il dato formale dell'attività indicata nello statuto come oggetto sociale, ma quello sostanziale, sicché doveva farsi riferimento all'attività concretamente svolta;

il motivo è fondato;

il giudice del gravame ha argomentato, al fine di valutare se l'attività di ces-

sione delle partecipazioni azionarie costituisse prestazione occasionale o meno, facendo specifico riferimento alla riconducibilità sia dell'attività di assunzione che di cessione in considerazione di quanto risultante dalle previsioni statutarie;

da tale considerazione di fondo, ha fatto discendere che la cessione della partecipazione azionaria costituiva una modalità, diretta e necessaria, di realizzazione dell'attività di impresa svolta, in particolare ha evidenziato quanto affermato dalla stessa società contribuente circa la «finalità industriale della gestione delle partecipazioni in società che operavano nell'ambito della produzione e del commercio di prodotti sportivi» e ne ha fatto conseguire la considerazione che la cessione in partecipazione costituiva, nel caso di specie, «un prolungamento diretto permanente e necessario dell'attività imponibile»;

in sintesi, la pronuncia in esame ha valutato la questione della riconducibilità della cessione della partecipazione sociale alla luce del contenuto dell'oggetto sociale e ne ha fatto conseguire la considerazione che tale operazione costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività esercitata; in primo luogo, va osservato, con riferimento all'affermazione in sentenza secondo cui è in relazione all'oggetto sociale che deve valutarsi la riconducibilità dell'operazione all'attività di impresa, che questa Corte (Cass. civ., 13 febbraio 2017, n. 7654) ha ribadito il principio, già in precedenza affermato, (Cass. 9 marzo 2016, n. 4613; 14 marzo 2014, n. 5970; 13 novembre 2013, n. 25475) secondo cui, per verificare se una determinata operazione attiva rientri o non nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, occorre avere riguardo non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, in quanto, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi compiute, e, quindi, l'attività in concreto esercitata; sicché, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto di potere fare esclusivo riferimento all'oggetto sociale al fine di valutare la riconducibilità dell'operazione nell'ambito dell'attività di impresa della società, dovendo invece indagare quale fosse l'attività concretamente esercitata;

in secondo luogo, con specifico riferimento alla questione se la cessione di partecipazione azionaria possa essere considerata o meno fuori campo IVA, va osservato che la Corte di giustizia (causa C-502/2017, C&D Foods acquisition ApS) ha precisato che non ha la qualità di soggetto passivo IVA, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2006/112, né il diritto a detrazione, in base all'art. 168 di tale direttiva, una società il cui unico oggetto consista nell'acquisizione di partecipazioni in altre società senza interferire direttamente o indirettamente nella gestione di queste ultime. Difatti, il mero acquisto e la mera detenzione di azioni non costituiscono, di per sé, un'attività economica ai sensi della Direttiva 2006/112, che conferisce al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo, dato che tali operazioni non comportano lo sfruttamento di un bene volto alla produzione di introiti aventi carattere di stabilità, dal momento che l'unico reddito risultante da dette operazioni è costituito dall'eventuale profitto al momento della

vendita delle azioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 28 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, punto 16);

la Corte ha, quindi, affermato che solo i versamenti che costituiscono il corrispettivo di un'operazione o di un'attività economica sono inclusi nell'ambito di applicazione dell'IVA, il che non vale per i versamenti risultanti dalla semplice proprietà di un bene, come i dividendi o altri profitti derivanti dalle azioni (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 29 e giurisprudenza ivi citata) e che ciò non vale, tuttavia, qualora la partecipazione finanziaria in un'altra società sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, fatti salvi i diritti che il soggetto che effettua la partecipazione detiene nella sua qualità di azionista o socio, ove siffatta interferenza implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'art. 2 della Direttiva 2006/112, quali la prestazione di servizi amministrativi, contabili e informatici (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 30 e giurisprudenza ivi citata);

risulta, peraltro, dalla giurisprudenza della Corte che le operazioni relative ad azioni o partecipazioni in una società rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA quando vengono effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di negoziazione di titoli, al fine di realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, o quando costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 31 e giurisprudenza ivi citata);

in sostanza, solo entro certi limiti l'attività di acquisizione di partecipazioni azionarie può costituire un'attività economica rilevante ai fini Iva, cioè solo laddove la stessa è svolta per realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni o quando costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario, dell'attività imponibile;

i principi sopra indicati hanno evidenti ricadute ai fini della definizione della presente controversia, in quanto si pone la questione di stabilire se e in che misura possa ritenersi che le attività di cessione delle partecipazioni azionarie possano essere ritenute, a loro volta, «prolungamento diretto permanente e necessario dell'attività imponibile», come ritenuto dal giudice del gravame;

va quindi osservato, che l'attività di cessione delle partecipazioni azionarie conseguente alla attività di acquisizione delle medesime partecipazioni può essere ritenuta non occasionale solo laddove sia accertato che, a sua volta, questa ultima attività sia svolta per realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, o quando costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile;

nel caso di specie, come visto, la pronuncia censurata ha valutato l'attività della società unicamente sulla base dell'esame dell'oggetto sociale, senza, tuttavia, veri-

ficare in concreto, indicando gli elementi specifici di valutazione da cui trarre le ragioni di convincimento, se l'operazione di acquisizione della partecipazione azionaria in esame era stata effettuata al fine di realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni o se costituiva il prolungamento diretto, permanente e necessario, dell'attività imponibile, sicché la stessa risulta viziata per non avere compiuto una corretta sussunzione della fattispecie nel paradigma normativo della previsione normativa in esame;

deve, quindi, essere affermato il seguente principio di diritto: «Le operazioni di cessione relative ad azioni o partecipazioni in una società non rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA, salvo che sia accertato che sono state effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di acquisizione di titoli per realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni o che costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario, dell'attività imponibile»; ne consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza censurata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Ord. n. 5171 del 25 febbraio 2021 (emessa il 26 novembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Manzon Enrico, Rel. Putaturo Donati Viscido Di Nocera Maria Giulia

Tributi – Accertamento – Omessa dichiarazione – Attività svolta personalmente dal contribuente di allevamento del bestiame con mangimi ottenibili per almeno un quarto dai terreni in comodato per uso pascolo – Qualificazione come attività agricola – Regime di esonero ex art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972

Massima:

La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da «error in procedendo», quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni oggettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture

Rilevato che

– con sentenza n. 152/25/12 depositata in data 29 ottobre 2012, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia rigettava l'appello propo-

sto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di S.L. avverso la sentenza n. 239/04/08 della Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento che aveva accolto il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso l'avviso di accertamento n. RJ3010100149/2006 con il quale l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F., aveva ricostruito induttivamente nei confronti di quest'ultimo, esercente attività di allevamento di pecore, un maggiore reddito imponibile ai fini IRPEF, IRAP e IVA per avere omesso la dichiarazione dei redditi per l'anno 2003;

– la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) l'Ufficio aveva ribadito che la ricostruzione induttiva del maggior volume di affari del contribuente sulla base dei dati riscontrati in azienda era scaturita dalla verifica fiscale della G.d.F. che aveva accertato l'omessa dichiarazione dei redditi da parte di quest'ultimo per l'anno 2003; 2) la circostanza di fatto dedotta dal contribuente – che, nella specie, si fosse trattato di una modesta attività di allevamento di pecore gestita personalmente dallo stesso il quale provvedeva all'allevamento del gregge con mangimi ottenibili per almeno un quarto da terreni in comodato per uso pascolo – non era stata contestata dall'Ufficio che si era limitato a ribadire la correttezza formale dell'accertamento scaturente dal p.v.c. i cui rilievi non potevano essere oggetto di valutazione mancando agli atti di causa; 3) la modesta attività di allevamento di pecore – con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni in uso – gestita personalmente e direttamente dal contribuente era da considerare attività agricola ai sensi dell'art. 32, comma 2, del d.P.R. n. 917/86, rientrando nel regime di esonero previsto dall'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972 e nella normativa di tassazione del reddito agrario;

– avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi; è rimasto intimato il contribuente;

– il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-*bis*, n. 1, c.p.c., introdotti dall'art. 1-*bis* del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

– con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. la nullità della sentenza per violazione degli artt. 23, comma 3, del d.lg. n. 546 del 1992, 115 c.p.c. in combinato disposto con l'art. 1, comma 2, del d.lg. n. 546 del 1992, per avere la CTR – nell'affermare che l'Ufficio non avesse contestato la circostanza di fatto prospettata dalla contribuente circa l'allevamento del gregge con mangimi ottenibili, per almeno un quarto, da terreni in comodato per uso pascolo – falsamente applicato il «principio di non contestazione» avendo l'Amministrazione esplicitamente contestato l'assunto di controparte con particolare riguardo a quanto dedotto in appello circa l'indisponibilità da parte del contribuente di alcun fondo;

– il motivo risulta inammissibile perché mira a porre in discussione l'apprezzamento della sussistenza o della insussistenza della non contestazione compiuta dal giudice di merito. Tale apprezzamento esige l'interpretazione della domanda e delle deduzioni delle parti ed è perciò riservato al giudice di merito, essendo

sindacabile in cassazione solo per difetto assoluto o apparenza di motivazione o per manifesta illogicità della stessa. Sul punto, va ribadito il principio di diritto, secondo cui l'accertamento della sussistenza di una contestazione ovvero d'una non contestazione, quale contenuto della posizione processuale della parte, rientrando nel quadro dell'interpretazione del contenuto e dell'ampiezza dell'atto della parte, è funzione del giudice di merito, non sindacabile in sede di legittimità se non per vizio di motivazione (Cass., Sez. 2, ord. n. 27490 del 28/10/2019; Sez. L., n. 10182 del 03/05/2007; Sez. L., n. 27833 del 16/12/2005); spetta, infatti, solo al giudice del merito apprezzare, nell'ambito del giudizio di fatto al medesimo riservato, l'esistenza ed il valore di una condotta di non contestazione dei fatti rilevanti, allegati dalla controparte (Cass., Sez. 6-1, n. 3680 del 07/02/2019);

– peraltro, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., «è necessario denunciare che il giudice non abbia posto a fondamento della decisione le prove dedotte dalle parti, cioè abbia giudicato in contraddizione con la prescrizione della norma» ossia che abbia «giudicato o contraddicendo espressamente la regola, dichiarando di non doverla osservare, o contraddicendola implicitamente, cioè giudicando sulla base di prove non introdotte dalle parti e disposte invece di sua iniziativa al di fuori dei casi in cui gli sia riconosciuto un potere officioso di disposizione del mezzo probatorio», mentre «detta violazione non si può ravvisare nella mera circostanza che il giudice abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre», trattandosi di attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (v., Cass. n. 11892 del 10/06/2016; Sez. 6- 3, ord. n. 26769 del 23/10/2018);

– premesso che, ai sensi dell'art. 29 (ora 32), comma 2, lett. b, del d.P.R. n. 917 del 1986, è considerata attività agricola – cui è riservato un regime speciale agevolativo – «l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno», nella specie, la Corte territoriale – a fronte della contestazione dell'Ufficio (come da stralcio dell'atto di appello riprodotto in ricorso pag. 2-3) della indisponibilità da parte del contribuente di alcun terreno «a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale e tantomeno a titolo di affitto» – ha ritenuto, con una insindacabile interpretazione del contenuto e dell'ampiezza dell'atto di appello, non contestata la circostanza dedotta dal contribuente della disponibilità del fondo «a titolo di comodato per uso pascolo» dal quale era stato prodotto almeno un quarto del mangime del bestiame allevato; sicché la questione si sarebbe potuta porre, eventualmente, in termini di adeguatezza della motivazione (non più censurabile in forza della nuova formulazione dell'art. 360, n. 5, c.p.c. applicabile *ratione temporis* al caso di specie per essere stata la sentenza impugnata depositata il 29 ottobre 2012) e non già, sotto il profilo del denunciato *error in procedendo*;

– con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c. in combinato disposto con gli artt. 1, comma 2, e 53, comma 3, del d.lg. n. 546 del 1992, per avere la CTR, nell'affermare che agli atti mancava il p.v.c. sul quale si fondava l'avviso di accertamento, omissis di valutare un elemento probatorio alle-

gato dall'Ufficio alle controdeduzioni in primo grado e facente parte del fascicolo processuale di prime cure trasmesso d'ufficio al giudice di appello;

– il motivo è inammissibile in quanto, da un lato, tende a una rivalutazione di un apprezzamento di fatto operato dalla CTR (circa la mancanza agli atti di causa del p.v.c.) e, dall'altro, non coglie il *decisum* in quanto la rilevata mancanza agli atti di giudizio del p.v.c. non ha impedito al giudice di appello di valutare quanto dedotto dall'Ufficio circa l'origine dell'accertamento in questione da una verifica fiscale della G.d.F. dalla quale era emersa l'omessa dichiarazione dei redditi da parte del contribuente per l'anno 2003, pur esercitando l'attività di allevamento di pecore; tale rilievo è stato superato dalla CTR avendo quest'ultima attribuito maggiore forza di convincimento alla circostanza ritenuta incontestata dell'allevamento del gregge personalmente da parte del contribuente con mangimi ottenibili per un quarto da terreni in comodato per uso pascolo con conseguente qualificazione dell'attività espletata come agricola e, in quanto tale, rientrante nel regime fiscale agevolativo;

– con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. la violazione degli artt. 29, comma 2, lett. b, (ora art. 32) e 78 del d.P.R. n. 917 del 1986, in combinato con l'art. 2697 c.c., per avere la CTR ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento rientrando la fattispecie nel regime di esonero previsto dall'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972, ancorché al fine di stabilire il carattere agricolo dell'attività esercitata e, dunque, di usufruire del trattamento fiscale agevolato fosse il contribuente onerato della prova circa la disponibilità di fondi da cui ottenere mangimi per l'allevamento di animali e non già l'Ufficio – cui il giudice di appello – pretendendo il deposito in giudizio del p.v.c. – aveva fatto indebitamente ricadere l'onere probatorio circa il fatto negativo della indisponibilità del terreno;

– il motivo è inammissibile;

– premesso che la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, e non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, il giudice abbia errato nel ritenere che la parte onerata abbia assolto tale onere, poiché in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360, n. 5, c.p.c. (tra le altre, Cass. n. 571 del 2017; n. 19064 del 2006, n. 15107 del 2013), nella specie, la CTR, da un lato, non coglie la ratio decidendi, avendo la CTR – lungi dal fare ricadere sull'Ufficio, come dedotto dal contribuente – attraverso la pretesa del deposito del p.v.c. in giudizio – l'onere probatorio circa il fatto negativo della «indisponibilità del terreno», fondato la decisione di illegittimità dell'avviso di accertamento sulla circostanza – ritenuta incontestata – dell'attività svolta personalmente dal contribuente di allevamento del bestiame con mangimi ottenibili per almeno un quarto dai terreni in comodato per uso pascolo con conseguente qualificazione di tale attività come agricola e, in quanto tale, rientrante nel regime di esonero di cui all'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972 e nella

normativa di tassazione del reddito agrario; dall'altro, tende ad un'inammissibile rivisitazione di apprezzamenti di fatto operati dal giudice di appello;

– con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del d.lg. n. 546 del 1992, 111, comma 6, cost. per avere la CTR ritenuto che la fattispecie concreta fosse sussumibile in quella astratta di cui all'art. 32, comma 2, t.u.i.r. senza illustrare i presupposti di fatto sottesi alla qualificazione dell'attività in questione come agricola e dunque le ragioni della decisione;

– il motivo è infondato;

– come da questa Corte chiarito «L'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciarle con ricorso per cassazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa (con conseguente nullità della pronuncia per difetto di un indispensabile requisito di forma), e cioè nei casi di radicale carenza di essa o del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio deciderteli (cosiddetta motivazione apparente) o fra loro logicamente inconciliabili o comunque perplesse ed obiettivamente incomprensibili. (Cass., Sez. un., n. 23832 del 2004; Cass. n. 25972 del 2014). Questa Corte ha, altresì, precisato che «la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture» (Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 1756 del 2006, n. 16736 del 2007, n. 9105 del 2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento; da ultimo, Cass. n. 326 del 2018). Nella specie, le considerazioni svolte dalla CTR nella motivazione della sentenza sono tali da disvelare chiaramente quale sia la *ratio deciderteli* e l'*iter* logico seguito per pervenire al risultato enunciato, trovando in sostanza la decisione fondamento nella riconducibilità della – ritenuta incontestata – attività esercitata personalmente dal contribuente di allevamento di pecore con mangimi ottenibili per almeno un quarto dai terreni in comodato per uso pascolo nel paradigma dell'art. 29 (ora 32) comma 2, lett. *b*, del t.u.i.r. con conseguente applicabilità del regime speciale agevolativo trattandosi di attività agricola e non commerciale;

– con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'insufficiente motivazione della sentenza circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento, essendo l'attività di allevamento di bestiame qualificabile come agricola e come tale soggetta al trattamento agevolativo, senza illustrare il processo cognitivo sotteso alla affermata disponibilità di un terreno da parte del contribuente

nonché alla produzione dal fondo di un certo quantitativo (1A) di mangime per gli animali allevati;

– il motivo si profila inammissibile nella parte in cui denuncia il difetto di motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio in quanto trattasi di vizio non più censurabile in virtù della nuova formulazione dell'art. 360, n. 5, c.p.c., come modificato dal d.l. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile *ratione temporis* nella specie (v., nello stesso senso, Cass. n. 30948 del 2018);

– invero, anche a volere ricondurre la censura al vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., lo stesso concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c. il ricorrente deve indicare il «fatto storico», il cui esame sia stato omesso, il «dato», testuale o extra testuale, da cui esso risulti esistente, il «come» e il «quando» tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua «decisività», fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015); nella specie, la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, non avendo dedotto l'omesso esame di un «fatto storico», ma peraltro – quanto all'assunto della CTR circa la ritenuta incontestata disponibilità da parte del contribuente dei terreni in comodato per uso pascolo nonché circa la quantificazione (almeno 1/4) del mangime ottenibile dai fondi – di profili attinenti alle risultanze probatorie, la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte;

– in conclusione il ricorso va rigettato;

– nulla sulle spese del giudizio di legittimità essendo rimasto il contribuente intimato;

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Ord. n. 5174 del 25 febbraio 2021 (emessa il 03 dicembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Crucitti Roberta Maria Consolata, Rel. Fracanzani Marcello Maria

Tributi – Definizione agevolata ex art. 6 d.l. n. 119/2018 – Controversia relativa a cartella di pagamento – Esclusione – Accertamento nei confronti di associazione non riconosciuta – Responsabilità solidale dei soci

Massima:

La responsabilità personale e solidale del legale rappresentante per i debiti tributari di un'associazione non riconosciuta si ricollega non solo all'effettività dell'ingerenza esercitata nell'attività gestoria dell'ente, ma anche al corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti, dovendosi in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale del sodalizio, abbia adempiuto agli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità

Rilevato

1. Il contribuente, in qualità di legale rappresentante e socio fondatore dell'associazione sportiva I.R.T. non riconosciuta, cessata e cancellata già alla data del 30 dicembre 2005, era attinto da avviso di accertamento teso alla ripresa a tassazione delle imposte dovute per l'anno d'imposta 2005. Lo stesso avviso veniva notificato anche agli altri soci fondatori.

Esperita istanza di accertamento con adesione positivamente conclusasi, il contribuente ometteva tuttavia il versamento di più rate. Seguiva pertanto l'iscrizione a ruolo del dovuto, che l'Ufficio formalizzava anche nei confronti del contribuente legale rappresentante.

2. Avverso la cartella di pagamento proponeva ricorso il contribuente, in proprio e in qualità di legale rappresentante dell'associazione, ivi svolgendo principalmente il vizio di notificazione e l'omessa dimostrazione dello svolgimento di attività negoziale a fondamento della contestata responsabilità solidale effettiva.

Il primo grado era favorevole al contribuente poiché l'avviso di accertamento, quale atto presupposto dell'impugnata cartella, non gli era stato notificato anche in qualità di responsabile in solido ex art. 38 c.c.

3. Spiccava ricorso l'Ufficio lamentando che il motivo accolto dalla CTP non era stato formulato dal contribuente nel ricorso introduttivo, quanto nella successiva memoria. In ogni caso l'avviso era stato notificato al contribuente che, invero, aveva presentato istanza di adesione.

Le ragioni dell'Ufficio venivano respinte dalla CTR che confermava la nullità della cartella per omessa notifica al contribuente in qualità di responsabile in solido, dopo aver confermato l'ammissibilità dell'originario motivo di censura.

4. Ricorre l'Avvocatura generale dello Stato affidandosi a due motivi di ricorso, cui resiste il contribuente con tempestivo controricorso. Rimane intimato il concessionario.

Nelle more del giudizio, e segnatamente in data 12 giugno 2019, il contribuente ha depositato copia della domanda di definizione agevolata, corredata della prova del versamento della prima rata, respinta dall'Ufficio perché afferente una cartella esattoriale.

Avverso questo diniego propone ricorso la parte contribuente, cui replica l'Amministrazione finanziaria ritenendo esclusa la definizione agevolata quando si controverta di cartella esattoriale, poiché ormai la pretesa tributaria sostanziale è cristallizzata e si tratta ormai di escussione di un credito certo.

In prossimità dell'udienza, la parte contribuente ha depositato memoria.

Considerato

0. La doglianza avverso il diniego di definizione agevolata non può essere accolta avendo questa Corte già affermato che la disciplina agevolata di cui all'art. 6 del d.l. n. 119/2018 non si applica ai giudizi aventi ad oggetto cartelle di pagamento (cfr., Cass., Sez. 5, ord. n. 7099/2019).

È ora possibile passare all'esame del ricorso.

1. Con il primo motivo la difesa erariale denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 24 del d.lg. n. 549/1992 in parametro all'art. 360, n. 4, c.p.c. nonché la nullità della sentenza e del procedimento.

In buona sostanza lamenta che con l'originario ricorso introduttivo era stata censurata l'omessa precisazione dei motivi fondanti la responsabilità del contribuente, essendo insufficiente la carica di legale rappresentante ivi vestita, laddove con la memoria integrativa sarebbe stata censurata la nullità della cartella esattoriale in quanto l'avviso di accertamento non era stato notificato al contribuente quale soggetto responsabile in solido. Il giudice d'appello avrebbe così inopinatamente esteso il *thema decidendum*.

2. Con il secondo motivo si prospetta censura *ex art.* 360, n. 3, c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 38 c.c., ricordando che nell'avviso di accertamento notificato ai soci fondatori veniva specificatamente imputata la responsabilità solidale, sicché ultronea apparirebbe la necessità di formule sacramentali per l'operatività dell'art. 38 c.c. – Un tanto in disparte il fatto che la solidarietà troverebbe il suo fondamento nell'attività negoziale condotta dal contribuente laddove ha presentato istanza di adesione anche per conto dell'associazione.

3.1 due motivi possono essere trattati congiuntamente stante la loro stretta connessione.

In materia questa Corte ha già affermato che, dall'orientamento secondo cui «la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi», non può trarsi il convincimento che il rappresentante legale di un'associazione non riconosciuta possa andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione semplicemente adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione dell'ente. È stato così deciso che «La responsabilità personale e solidale del legale rappresentante per i debiti tributari di un'associazione non riconosciuta si ricollega non solo all'effettività dell'ingerenza esercitata nell'attività gestoria dell'ente, ma anche al corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti, dovendosi in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale del sodalizio, abbia adempiuto agli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità (fattispecie relativa ad avviso di accertamento notificato ai sensi dell'art. 38 c.c. al legale rappresentante di un'associazione sportiva dilettantistica per omesso versamento d'IVA) (v., Cass. n. 22861 del 2018). Invero,

i debiti di imposta non sorgono su base negoziale ma *ex lege* al verificarsi del relativo presupposto, di talché deve esserne chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per i tributi non corrisposti, il soggetto che, in forza del ruolo (di diritto) formalmente rivestito nel contesto dell'ente, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo di imposta considerato. Nella misura in cui la rappresentanza fiscale dell'ente spetta, per definizione, al legale rappresentante *ex art. 36 c.c.*, è costui che assume in via principale la qualità di soggetto passivo di imposta perché su di lui gravano gli obblighi tributari. Quand'anche, pertanto, egli non si sia ingerito nell'attività dell'ente (sebbene civilisticamente non risponda delle obbligazioni assunte da altri) verso il Fisco egli resta condebitore, a meno che non dimostri di aver assolto agli adempimenti tributari di legge» (v., Cass. n. 19982 del 2019; Cass. n. 25650 del 2018).

Nel caso in esame è pacifico che il contribuente, in qualità di legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta, abbia omesso il versamento dei tributi, peraltro accettati e riconosciuti per effetto dell'istanza di adesione dallo stesso presentata, sicché non pare dubbio che egli debba essere chiamato a rispondere in solido dei debiti tributi ricevuti nella cartella esattoriale emessa a fronte del mancato versamento dei tributi concordati in sede di definizione concordata.

4. Né il contribuente può ambire a sottrarsi al debito tributario invocando la nullità della cartella per omessa notifica dell'avviso di accertamento nella sua qualità di responsabile solidale. Come correttamente eccepito dalla difesa erariale, il contribuente aveva comunque ricevuto la notifica della cartella, nella quale veniva dato atto della natura solidale dell'obbligazione tributaria. Deve quindi confermarsi l'orientamento di questa Corte secondo cui la natura sostanziale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale della nullità, che deve ritenersi sanata per raggiungimento dello scopo dell'atto *ex art. 156, comma 3, c.p.c.*, stante la tempestiva proposizione del ricorso da parte dello stesso contribuente (Cass. n. 1156 del 17.01.2019).

In conclusione, il ricorso avverso il diniego non può essere accolto, mentre i motivi del ricorso principale sono fondati,

meritano accoglimento con rinvio al giudice di merito.

P.Q.M.

rigetta il ricorso del contribuente in opposizione alla definizione agevolata, accoglie il ricorso erariale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR per la Campania – Napoli, in diversa composizione, cui demanda la regolazione delle spese del giudizio di legittimità, anche per la fase incidentale dell'opposizione al diniego di definizione agevolata.

Ord. n. 7544 del 17 marzo 2021 (emessa il 24 novembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Perrino Angelina Maria, Rel. Mele Francesco

Tributi – Controllo dichiarazione *ex artt. 36-bis d.P.R. 600/73 e 54-bis d.P.R. 633/72* – Cartella di pagamento – Credito indicato in compensazione, deri-

vante da acconti e versamenti periodici dovuti e non versati – Obbligo di avviso bonario – Esclusione

Massima:

L'invio al contribuente della comunicazione d'irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta e, comunque, la sua omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione, mentre tale adempimento non è prescritto in caso di omessi o tardivi versamenti, ipotesi in cui, peraltro, non spetta la riduzione delle sanzioni amministrative ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.lg. n. 462 del 1997

Rilevato che

– C.M. proponeva ricorso avverso cartella di pagamento formata all'esito di controllo automatizzato ex artt. 36-bis d.P.R. 600/73 e 54-bis d.P.R. 633/72, modello Unico 2004 per l'anno d'imposta 2003, deducendo, tra l'altro, l'omesso invio dell'avviso bonario.

– Per resistere al ricorso si costituivano entrambi gli enti intimati, Agenzia delle entrate e l'agente per la riscossione.

– La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli pronunciava sentenza con la quale accoglieva il ricorso e dichiarava la nullità della cartella per omesso invio dell'avviso bonario.

– Avverso detta sentenza propone appello l'Ufficio; non si costituivano né la contribuente né l'agente per riscossione.

– La Commissione Tributaria Regionale pronunciava la menzionata sentenza con la quale rigettava l'appello.

– Per la cassazione di detta sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso affidato a tre motivi.

– Gli intimati contribuente ed E.S. s.p.a. (già E.P. s.p.a., già G.L. s.p.a.) non si sono costituiti.

Considerato che

– Il ricorso consta di tre motivi che recano: 1) «Violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis d.P.R. 600/73 nonché dell'art. 54-bis d.P.R. 633/72, art. 6 l. 212/2000 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»; 2) «Violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis d.P.R. 600/73 nonché dell'art. 54-bis d.P.R. 633/72, art. 6 l. 212/2000 nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»; 3) «Omessa motivazione su fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.».

– Con i primi due motivi, da trattare congiuntamente perché connessi, la ricorrente – premesso che la fattispecie in esame ha per oggetto il recupero di maggior somma per effetto della dichiarazione dei redditi presentata dalla contribuente (controllo automatizzato della dichiarazione) – censura la sentenza per avere la

CTR ritenuto che l'Agenzia avrebbe ommesso la previa comunicazione all'interessata, necessaria al fine, poi, di procedere al recupero delle somme di cui era stato ommesso il versamento. Al riguardo la ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza, trascrive la parte della cartella da cui si ricava l'entità di quanto dichiarato e l'ammontare dovuto per effetto del controllo automatizzato. Trattandosi di versamenti insufficienti, nessuna variazione risulta riferita alla dichiarazione anno d'imposta 2004 e non sussistono quindi quelle «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione» che impongono all'Ufficio – ai sensi dell'art. 6 statuto del contribuente – di dovere invitare il contribuente «a fornire i chiarimenti necessari e a produrre i documenti mancanti».

– In buona sostanza la cartella non ha fatto altro che riscuotere quanto dichiarato dalla contribuente medesima senza alcuna variazione sostanziale della dichiarazione annuale; l'atto impositivo oggetto di causa ha iscritto a ruolo la maggiore imposta dovuta corrispondente ad un credito indicato dalla parte in compensazione, derivante dagli acconti e versamenti periodici non versati, sebbene indicati come dovuti.

– Accolti i primi due motivi, il terzo resta assorbito.

– La sentenza impugnata va quindi cassata con rinvio, anche per il regolamento delle spese di lite, alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, che valuterà la circostanza dell'omesso invio (oggetto della controversia) – che non determina, come detto, la nullità dell'atto impositivo – ai fini delle sanzioni connesse alla pretesa fiscale, secondo i principi delineati da questa Corte nella sentenza n. 12023 del 2015 e nelle numerose altre che sono seguite (v., di recente, ord. n. 6348 del 03.03.2020).

P.Q.M.

Accoglie i primi due motivi, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione.

Ord. n. 7634 del 18 marzo 2021 (emessa il 24 novembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Perrino Angelina Maria, Rel. Leuzzi Salvatore

Tributi – Accertamento – Conto di cassa «in rosso» – Presunzione di maggiori ricavi ommessi – Legittimità

Massima:

Con la proposizione del ricorso per Cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente

Rilevato che

L'Agenzia delle entrate accertava in capo alla ditta individuale R.A., esercente

attività di lavori generali di costruzioni di edifici, un maggior reddito d'impresa in relazione all'anno di imposta 2006, provvedendo a recuperare importi fiscali sui ricavi omessi. Segnatamente, veniva valorizzata dall'Amministrazione finanziaria l'effettuazione di pagamenti nonostante il «conto di cassa» risultasse privo di liquidità disponibile.

La CTP di Salerno, adita dal contribuente, ne accoglieva l'impugnazione limitatamente alla ritenuta deducibilità dei costi, confermando per il resto la ripresa.

La CTR rigettava il successivo appello del contribuente.

Questi affida il proprio ricorso per cassazione a tre motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Considerato che

Con il primo motivo di ricorso, la parte contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR basato l'accertamento fiscale su una presunzione correlata al saldo negativo transitorio del c.d. «conto cassa».

Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR trascurato il fatto consistente «nell'errore dell'Agenzia di presumere l'esistenza di maggiori ricavi non dichiarati sulla base di una mera imprecisione contabile».

Con il terzo motivo di ricorso, la contribuente censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR trascurato che gli sconfinamenti erano stati ripristinati, i ricavi erano stati iscritti nel conto economico, il debito nei confronti del titolare della ditta era stato saldato, i pagamenti tramite anticipazioni erano ascrivibili a ritardi nella esazione dei crediti.

Il primo motivo è inammissibile.

Nella specie, è incontroverso che il R. effettuasse pagamenti ancorché il conto di cassa della ditta individuale fosse «in rosso» ed esibisse voci di spesa di entità superiore a quella degli introiti registrati. Detta circostanza è stata valorizzata dall'Amministrazione in quanto sintomatica dell'esistenza di altri ricavi, non registrati. Una chiusura di cassa con segno negativo oltre a rappresentare, sotto il profilo formale, un'anomalia contabile, assurge, secondo la trama argomentativa della sentenza d'appello, a presunzione di omessa contabilizzazione di guadagni.

– A fronte di tale impianto motivazionale e ricostruttivo, non è consentito alla parte censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una sua diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimità degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito, sicché le censure poste a fondamento del ricorso non possono risolversi nella sollecitazione di una lettura delle risultanze processuali differente da quella operata dal giudice di merito, o investire la ricostruzione della fattispecie concreta, o riflettere un apprezzamento dei

fatti e delle prove difforme da quello dato dal giudice di merito (Cass. n. 9097 del 2017; Cass. n. 9113 del 2012; Cass. n. 13954 del 2007).

Il secondo e il terzo motivo di ricorso denunciano ambedue un deficit di motivazione sicché sono suscettibili di una trattazione unitaria.

Le censure sono inammissibilmente formulate dacché, sotto l'archetipo del vizio motivazionale, esse reclamano una ricostruzione dei fatti divaricata da quella resa dal giudice *a quo*. Va ribadito, tuttavia, che «Con la proposizione del ricorso per Cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente; l'apprezzamento dei fatti e delle prove, infatti, è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che nell'ambito di detto sindacato, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione» (Cass. n. 7921 del 2011; Cass. n. 29404 del 2017).

La sentenza impugnata offre una propria versione dei fatti oggetto della lite ed argomenta di conseguenza, cosicché sotto tale profilo risulta incensurabile in questa sede.

Questa Corte ha, d'altronde, chiarito che l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. riguarda un vizio specifico denunciarle per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito a un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicché sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendono il paradigma normativo a quest'ultimo profilo (Cass. n. 23397 del 2019; Cass. n. 24035 del 2018). In particolare, in detto paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass. n. 26305 del 2018; Cass. n. 14802 del 2017).

In buona sostanza, in capo al ricorrente vi è un onere di precisa identificazione storico-naturalistica degli accadimenti che assume pretermessi. Nel caso che occupa, viceversa, non si ravvisano, alla stregua del secondo e del terzo mezzo, dati fattuali o circostanziali specifici che possano dirsi obliterati.

– Invero, il secondo mezzo di ricorso si limita ad assumere come trascurato, da parte della CTR, quello che sommariamente descrive come «errore commesso dall'Agenzia di presumere l'esistenza di maggiori ricavi non dichiarati sulla base di una mera imprecisione contabile». Il contribuente insiste, in altri termini, sulla mera questione della commissione, da parte sua, di un non meglio precisato errore contabile, quindi su una incongruenza che non contestualizza né circostanza sul piano fattuale e cronologico, limitandosi ad ammettere per sommi capi «sconfinamenti durati soltanto alcuni giorni».

Del pari, il terzo mezzo assume tralasciate le circostanze rappresentate dall'avvenuto ripristino degli sconfinamenti nel conto cassa, dall'iscrizione dei ricavi

nel conto economico, dal saldo del debito verso il titolare della ditta, nella ascrivibilità dei pagamenti tramite anticipazioni a ritardi nella esazione dei crediti. A fronte di dette censure, sia pure attraverso una motivazione condensata e schematica, il giudice d'appello ha illustrato gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, rendendo palese la *ratio decidendi*, quindi possibile il controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. Dalla decisione impugnata emerge, infatti, quale dirimente agli effetti di un giudizio di inattendibilità complessiva della situazione contabile della ditta e della sussistenza di guadagni non dichiarati, l'elemento dell'incongruenza delle ripetute anticipazioni di cassa – quindi «iniezioni» di liquidità – effettuate dal titolare dell'azienda a fronte della costante indisponibilità di cassa in capo alla ditta, siccome risultante dal relativo conto. La CTR approda ad una ricostruzione priva di forzature logiche, in quanto, in ragione di saldi negativi di cassa, l'Ufficio non è tenuto a fornire prova ulteriore per dimostrare il rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi accertati non contabilizzati, operando il regime delle presunzioni.

Le censure impingono, in ultima analisi, nella genericità e nell'imprecisa descrizione dei dati che assumono trascurati dal giudice d'appello e che espongono alla stregua di fatti storici, risolvendosi, in realtà, nella critica soggettiva alla valutazione degli elementi fattuali e probatori operata dai giudici di appello.

Il ricorso va, in ultima analisi, dichiarato inammissibile.

Le spese sono regolate dalla soccombenza nella misura esplicitata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.100,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ord. n. 7637 del 18 marzo 2021 (emessa il 17 dicembre 2020) della Cass., Sez. 5 civ. – Pres. Bisogni Giacinto, Rel. Bruschetta Ernestino Luigi

Tributi – Accertamento – Rideterminazione maggiori ricavi – Metodo analitico induttivo – Applicazione – Legittimità – Percentuale di ricarico troppo bassa

Massima:

In materia di impresa familiare, il reddito percepito dal titolare, che è pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote di competenza dei familiari collaboratori, costituisce un reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori – che non sono contitolari dell'impresa familiare – costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa, e devono essere assoggettati all'imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dall'imprenditore

Rilevato

1. che la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, in riforma della prima

decisione, rigettava il ricorso promosso da P.G., titolare di un'impresa familiare attiva nel commercio all'ingrosso e al dettaglio di prodotti alimentari e per la casa, avverso l'avviso di accertamento con il quale l'ufficio recuperava a tassazione costi considerati indeducibili e ricavi ritenuti non dichiarati ai fini IRPEF, IRAP, IVA 2003;

2. che la CTR respingeva dapprima l'eccezione formulata dal contribuente, secondo cui una parte dei redditi accertati avrebbero dovuto essere recuperati nei confronti della moglie che partecipava all'impresa familiare, perché nella dichiarazione dei redditi di entrambi i coniugi la partecipazione della moglie non trovava riscontro, condizione che la CTR reputava essenziale *ex art. 3, l. 25 novembre 1983 n. 649*; che la CTR confermava poi il recupero delle perdite su crediti vantati dalla contribuente nei confronti di imprese sottoposte a procedure concorsuali, sia perché l'inesigibilità dei crediti non era sostenuta da prove certe con riguardo «all'esercizio di riferimento», sia a causa della «mancata utilizzazione del fondo svalutazione crediti»; che la CTR confermava inoltre il recupero della perdita dichiarata in relazione a restituzione di merce, perché riteneva che la suddetta perdita non poteva ritenersi provata dalla «nota di credito», esibita soltanto in sede di verifica; che la CTR riteneva infine legittima «la procedura di recupero induttivo di maggiori ricavi come eseguita dai verificatori», con ciò disattendendo le «doglianze contenute negli scritti difensivi» del contribuente, particolarmente quelle che facevano riferimento alla minore redditività del «settore all'ingrosso», oltre che ai minori ricavi conseguiti a causa di vendite promozionali, giustificazioni quest'ultime che secondo la CTR erano contraddette dall'importante «scontistica» ottenuta dai fornitori, oltre che dai rilevanti fatturati derivanti dalla vendita all'ingrosso, circostanze che in effetti non rendevano plausibile la troppo bassa percentuale di ricarico indicata dal contribuente;

3. che il contribuente ricorreva per cinque motivi, ai quali l'Ufficio resisteva con controricorso.

Considerato

1. che con il primo motivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., dedotta la violazione dell'art. 5, comma 4, d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, dell'art. 3 l. n. 649 cit., dell'art. 230-*bis* c.c., il contribuente rimproverava alla CTR di aver erroneamente ritenuto che fosse condizione indispensabile per l'imputazione dei redditi alla moglie, quella dell'attestazione della partecipazione nelle dichiarazioni fiscali, nonostante la natura «meramente dichiarativa degli atti», nonostante che la quota di utili della moglie fosse stata «debitamente» dichiarata, pur se era vero che la dichiarazione non era stata prodotta in giudizio atteso che la stessa era conosciuta dall'Agenzia, la quale per questa ragione sapeva dunque dell'impresa familiare; il motivo è infondato sulla scorta della assorbente, condivisibile, recente giurisprudenza, per cui «In materia di impresa familiare, il reddito percepito dal titolare, che è pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote di competenza dei familiari collaboratori, costituisce un reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori – che non sono contitolari dell'impresa familiare – costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa, e de-

vono essere assoggettati all'imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dall'imprenditore; ne consegue che, dal punto di vista fiscale, in caso di accertamento di un maggior reddito imprenditoriale, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa, rimanendo escluso che possa essere attribuito pro quota agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa» (Cass., Sez. trib., n. 34222 del 2019);

2. che con il secondo motivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., il contribuente imputava alla CTR l'omesso esame di un fatto decisivo discusso tra le parti, quest'ultimo consistente nel p.v.c. dei verificatori, nel quale veniva riconosciuta sia l'esistenza dell'impresa familiare, sia la partecipazione della moglie nelle dichiarazioni fiscali; questo secondo motivo rimane assorbito dal rigetto del primo, avendosi in precedenza statuito che la titolarità passiva del rapporto tributario è solamente in capo al contribuente;

3. che con il terzo complesso motivo, formulato sia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., per omesso esame di un fatto decisivo discusso tra le parti, sia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per violazione dell'art. 112 c.p.c., il contribuente sosteneva che la CTR aveva omesso di pronunciare, comunque di motivare, sulle prove fornite in merito all'inesigibilità dei crediti vantati nei confronti di imprese assoggettate a procedure concorsuali; in disparte i profili d'inammissibilità conseguenti al difetto di autosufficienza, in mancanza di trascrizione degli indicati documenti (Cass., Sez. trib., n. 13625 del 2019), deve essere ad ogni modo ricordato non solo che il minimo costituzionale di motivazione garantito dall'attuale formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. non comprende più l'omesso o insufficiente esame di prove (Cass., Sez. un., n. 8053 del 2014), ma anche che l'omessa pronuncia su di una domanda o eccezione niente ha a che vedere con l'omessa o insufficiente valutazione delle prove (Cass., Sez. 3, n. 543 del 2020);

4. che con il quarto articolato motivo, formulato dapprima in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per violazione dell'art. 75 d.P.R. n. 917 cit. applicabile *ratione temporis*, oltre che per violazione dell'art. 26, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il contribuente rimproverava alla CTR di non aver considerati il bilancio, il conto economico, la scheda contabile, che documentavano come la perdita del credito conseguente alla restituzione della merce fosse stata correttamente dedotta nell'anno d'imposta 2003; il motivo, per questa sua parte, che comunque soffre ancora del medesimo difetto di autosufficienza, in mancanza di trascrizione dei documenti richiamati (Cass., Sez. trib., n. 13625 cit.), che peraltro censura non una errata applicazione delle norme indicate, bensì un accertamento in fatto che sarebbe stato compiuto dalla CTR (Cass., Sez. 1, n. 24155 del 2017), è preliminarmente inammissibile perché non coglie la *ratio decidendi* dell'impugnata sentenza, che sul punto, come si è avuto cura di evidenziare in narrativa del presente, non ha negato il riconoscimento della perdita sul presupposto che non fosse stato rispettato il principio di competenza, bensì perché la perdita non poteva considerarsi sufficientemente dimostrata da una semplice «nota di credito», soltanto esibita in sede di verifica (Cass., Sez. 1, n. 9013 del 2018);

4.1. che sempre con il quarto motivo, questa volta formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., il contribuente addebitava alla CTR di aver omesso l'esame di un fatto decisivo discusso tra le parti, costituito da prove documentali allegare al ricorso di primo grado e relative alla perdita derivata dalla restituzione di merce; di nuovo in disparte i profili d'inammissibilità conseguenti al difetto di autosufficienza, in mancanza di trascrizione degli indicati documenti (Cass., Sez. trib., n. 13625 cit.), deve essere ancora ricordato che il minimo costituzionale di motivazione garantito dall'attuale formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. non comprende più l'omesso o insufficiente esame di prove (Cass., Sez. un., n. 8053 cit.);

5. che con il quinto complesso motivo, sia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., sia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., il contribuente deduceva la violazione dell'art. 112 c.p.c., addebitando alla CTR di non aver pronunciato sulla questione della percentuale di ricarico, in quanto l'ufficio aveva fatto erroneo ricorso alla media aritmetica, in luogo di quella ponderata, censurando inoltre la CTR per essere incorsa nella violazione dell'art. 39, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, dell'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 cit. e dell'art. 2729 c.c.; il motivo è infondato nella parte in cui viene dedotta l'omessa pronuncia, atteso che la CTR ha invece ritenuto legittima «la procedura di recupero induttivo di maggiori ricavi come eseguita dai verificatori», anche con riferimento alla troppo bassa percentuale di ricarico esposta dalla contribuente; per la restante parte, il motivo è invece inammissibile per difetto di autosufficienza, non solo per la mancata trascrizione dell'avviso di accertamento, che impedisce alla Corte di controllare la media applicata, ma anche perché la contribuente non trascrive il ricorso promosso davanti alla CTP, non consentendo alla Corte di verificare se la ridetta eccezione sia stata tempestivamente introdotta, questo con riferimento alle preclusioni di cui all'art. 24, comma 2, d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546 (Cass., Sez. trib., n. 13625 cit.);

6. che le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo. P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna il contribuente a rimborsare all'ufficio le spese processuali, liquidate in € 5.600,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso art. 13, se dovuto.

Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a.

80121 NAPOLI - Via Chiatamone, 7 - Tel. 0817645443 pbx - fax 0817646477

Condizioni di abbonamento per il 2021:

<i>Privati</i>	Abbonamento € 100,00	Fascicolo € 33,00
<i>Estero</i>	Abbonamento € 200,00	Fascicolo € 66,00

I prezzi si intendono comprensivi di IVA.

La sottoscrizione a due o più riviste, se effettuata in un unico ordine e direttamente presso la casa editrice, dà diritto ad uno sconto del 5% sulla quota di abbonamento.

Gli sconti non sono cumulabili.

L'abbonamento decorre dal 1° gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri dell'annata, compresi quelli già pubblicati. Il pagamento può essere eseguito con queste modalità:

- Con versamento tramite bollettino postale sul n. c.c. 00325803, intestato a Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a., via Chiatamone, 7 - 80121 Napoli.
- Sul modulo devono essere indicati, in modo leggibile i dati dell'abbonato (nome, cognome ed indirizzo) e gli estremi dell'abbonamento.
- Mediante bonifico bancario sul c/c 70, intestato a Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a., via Chiatamone, 7 - 80121 Napoli; - Banca Fideuram S.p.a.
IBAN IT73J0329601601000067209851.
- A ricevimento fattura (formula riservata ad enti e società)

Per garantire al lettore la continuità nell'invio dei fascicoli l'abbonamento che non sarà disdetto entro il 30 giugno di ciascun anno si intenderà tacitamente rinnovato e fatturato a gennaio dell'anno successivo.

I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati entro 15 giorni dal ricevimento del fascicolo successivo. Decorso tale termine si spediscono contro rimessa dell'importo. Per ogni effetto l'abbonato elegge domicilio presso le Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a.

Le richieste di abbonamento, le segnalazioni di mutamenti di indirizzo e i reclami per mancato ricevimento di fascicoli vanno indirizzati all'Amministrazione presso la casa editrice:

Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a., via Chiatamone 7 - 80121 Napoli

Tel. 081/7645443 - Fax 081/7646477

Internet: www.edizioniesi.it

e-mail: periodici@edizioniesi.it

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

Informiamo tutti gli abbonati al Periodico che, ai sensi della normativa vigente, i dati personali sono registrati su *data base* elettronico di proprietà di Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a, con sede legale alla via Chiatamone 7 - 80121 Napoli, titolare del trattamento. I dati personali sono trattati tramite i propri incaricati.



ESIDIGITA

ESIDIGITA è il nuovo portale online pensato per l'accesso digitale al ricco catalogo **Riviste** della casa editrice Edizioni Scientifiche Italiane.

Il portale, raggiungibile all'indirizzo www.esidigita.it, permette di navigare nel catalogo titoli grazie a strumenti innovativi come:

- la Ricerca Full Text, per *keyword* o *keyphrase* nel testo dei titoli;
- l'Accesso a controllo IP, con l'avvio immediato della visualizzazione dei titoli senza inserire alcuna credenziale;
- la visualizzazione a pieno schermo personalizzabile con scorrimento verticale e orizzontale, Zoom, Liste delle pagine, Ricerca Full Text.

ESIDIGITA permette di registrarsi e ottenere l'accesso alla propria area utente **La Mia Biblioteca** nella quale saranno disponibili tutti i titoli in abbonamento per l'immediata consultazione da PC, Laptop, Tablet e Smartphone.

ESIDIGITA consente di aggiungere le Riviste e i titoli di interesse ad una **Wishlist** e di richiederne successivamente l'abbonamento con un semplice click.

Il Servizio **Contact Form** consente il rinnovo degli abbonamenti con un semplice click.

ESIDIGITA è un servizio unico che consente di disporre della Tua Biblioteca "On the Go" per dare la massima flessibilità in mobilità. Visita ESIDIGITA.IT e scopri i numerosi vantaggi.



+39 081 7645443



info@esidigita.it